



FINANSIJSKI IZVEŠTAJI 2019.

...izazovi...pitanja...novine...
...aspekti...greške...tretmani

REVIZOR
Special

Znanje ...



THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD

AUDIT | TAX | CONSULTING

Bul. M. Pupina 10 B/I, Beograd, e-mail: office@rsm.rs, tel: 20-53-550; fax: 20-53-590





THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

REVIZOR

SPECIAL • 2019.



THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

Izdavač – Publisher
RSM ADVISORY
Bulevar Mihaila Pupina 10 B/I
11070 Beograd
tel. 011/311-32-15
fax: 2140-046
WWW.IEF.RS
office@rsm.rs

Redakcija – Editors

Andrić, dr Mirko
Bogićević, dr Jasmina
Domanović, dr Violeta
Dragojević, Dragutin
Ivanišević, dr Milorad
Ljubisavljević, dr Snežana
Milojević, dr Miroslav
Milojević, dr Radenko
Negovanović, dr Milan
Polić, dr Stanislav
Raičević, dr Božidar
Slović, dr Dragoslav
Stanišić, dr Mile
Stanišić, dr Milovan
Stanojević, dr Ljubiša
Škarić-Jovanović, dr Kata
Tepavac, dr Rajko

Izdavački savet Editorial Board

Bogetić, dr Pavle
Filipović, dr Milovan
Ivaniš, dr Željko
Martić, dr Slavoljub
Milojević, dr Miroslav
Muminović, dr Saša
Paszek, dr Zbigniew
Petrović, mr Miloš
Popović, dr Dejan
Rodić, dr Jovan
Stanić, dr Slavoljub
Stanković, mr Ljubomir
Svičević, Stanimirka
Vasiljević, dr Mirko

Predsednik saveta Editorial Board President dr Pavle M. Bogetić

Glavni i odgovorni urednik Editor-in-chief dr Miroslav M. Milojević

Zamenik glavnog urednika Deputy Editor-in-chief Rajko Tepavac

Pomoćnik glavnog urednika Assistant Editor-in-chief Ana Krivčević

Lektor Proofreader Marija Rodić

Tehnički urednik Technical editor Dragan Bašić

REVIZOR

SADRŽAJ**REVIZOR****SPECIAL • 2019**

REČ UREDNIKA	5	Marko Vranić POREZ NA DOBIT ZA 2019. GODINU NOVINE U OBRAČUNU.....	61
Miroslav M. Milojević IZAZOVI NOVOG IZVEŠTAJA REVIZORA	7	Bojana Obradović INICIJALNI I NAKNADNI TROŠKOVI – PRIZNAVANJE NPO U SKLADU SA IAS/IFRS	73
Branislav Manojlović KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA ...	21	Jelena Obradović POREZI NA IMOVINU NAJČEŠĆE NEDOUMICE OBVEZNIKA I RELEVANTNA MIŠLJENJA MINISTARSTVA	83
Srđan Simić RAČUNOVODSTVENO OBUHVATANJE UČEŠĆA U KAPITALU PRIDRUŽENIH PRAVNIH LICA I ZAJEDNIČKIH ARANŽMANA.....	29	Gordana Milošević, Nevena Svilar NOVINE U OBRAČUNU POREZA NA DOHODAK GRAĐANA	93
Sanja Mitrović NOVINE U IFRS ZA SREDNJE I MALE ENTITETE.....	41	Stefan Popović POPIS IMOVINE I OBAVEZA RAČUNOVODSTVENI I PORESKI TRETMAN RAZLIKA	105
Jelena Pavlović REZERVISANJA ZA TROŠKOVE I RI- ZIKE – RAČUNOVODSTVENI I PORESKI ASPEKT	51	Nevena Čonić NAJČEŠĆE GREŠKE I DILEME PRILIKOM SASTAVLJANJA IZVEŠTAJA O TOKOVIMA GOTOVINE	123
		Tamara Karadžić RAČUNOVODSTVENI I PORESKI ASPEKT NENAPLATIVIH POTRAŽIVANJA	133

TABLE OF CONTENTS

AUDITOR

SPECIAL • 2019

EDITORIALS	5	Marko Vranić 2019 CORPORATE TAX NEWS	61
Miroslav M. Milojević NEW AUDITOR`S REPORT CHALLANGES.....	7	Bojana Obradović INITIAL AND SUBSEQUENT COSTS – RECOGNITION OF PPE ACCORDING TO IAS/IFRS	73
Branislav Manojlović KEY AUDIT MATTERS.....	21	Jelena Obradović PROPERTY TAX – THE MOST COMMON TAXPAYERS DOUBTSAND RELEVANT MINISTRY OPINIONS.....	83
Srđan Simić ACCOUNTING FOR EQUITY INTERESTS IN ASSOCIATES AND JOINT ARRANGEMENTS	29	Gordana Milošević, Nevena Svilar NEWS IN PERSONAL INCOME TAX	93
Sanja Mitrović NEWS IN IFRS FOR SMEs STANDARD	41	Stefan Popović INVENTORY OF ASSETS AND LIABILITIES ACCOUNTING AND TAX TREATMENT OF DIFFERENCES	105
Jelena Pavlović PROVISIONS FOR COSTS AND RISKS – ACCOUNTING AND TAX ASPECTS.....	51	Nevena Conić THE MOST OFTEN MISTAKES AND DILEMMAS IN PREPARATION OF CASH FLOW STATEMENT	123
		Tamara Karadžić TAX AND ACCOUNTING ASPECTS OF BAD DEBTS	133

INOVIRANO FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE U SRBIJI

Kraj godine je skoro tu i bliži se svođenje godišnjih računa. Oči poslovnog sveta sve više se upiru prema onima koji sa-
stavljaju i prezentiraju finansijske izveštaje. Svi imaju svo-
ja očekivanja, udružena sa intuitivnim predstavama o tome
gde su otprilike stigli i koliko će se uspešnim pokazati en-
titet koji ih interesuje. Ali, šta je stvarno postignuto tokom
godine i gde se nalazimo na kraju godine, to se može znati
tek nakon sastavljanja godišnjih računa. Jer, oduvek su raču-
ni presuđivali, hladni i neumoljivi, oni imaju poslednju reč.

Ekonomski računi su krajnje kompleksna mreža koja se
plete od svih uticaja, dugoročnih i kratkoročnih, stabilnih i
varirajućih, voljnih i nevoljnih, objektivnih i subjektivnih...
Njihovo sastavljanje je posebno umeće, kao što su uvek po-
sebna iščekivanja da se pojave. Od najvećeg značaja je njihova
pouzdanost, pa se sve čini da oni takvi zaista i budu. A
čini se mnogo, na svim planovima.

NOVA FINANSIJSKO-IZVEŠTAJNA INOVACIJA

Bitan aspekt kvaliteta finansijskog izveštavanja je regulati-
va. Ona čini najviše dostignuće kolektivne svesti o značenju
računa, predstavlja zacrtavanje onog što se od računa hoće,
ali i definiše kako svi treba da se disciplinuju da bi obezbe-
dili kvalitet pouzdanih finansijskih računa. Zakon o računovodstvu i Zakon o reviziji su dva fundamentalna dokumenta regulacije finansijskog sistema Srbije. Njima se finansijski usmeravanju svi koji deluju u sastavljanju i prezentiranju računa. Sve u korist onih koji u informacijama u tim računima traže osnov za svoja prosuđivanja i odlučivanja.

Promene u ovim zakonima su učinjene da bi se čvršće spregnuo korak sa onim što se dešava u ovoj oblasti u EU, usled želje da imamo što bliže zajedničke odlike sa EU kada je u pitanju finansijsko izveštavanje. Daleko smo bili od načina uređenja ove oblasti u EU, ni sada nismo identični, ali smo sa ovim koracima znatno bliži. Svaki od ova dva zako-

na pruža svoj doprinos harmonizaciji naše regulative i prakse sa onom u EU.

Zakon o računovodstvu na nov način definiše kategorije privrednika prema veličini, mereći ih aršinom koji je sve bliži onom u EU. Taj zakon uvodi obavezu nefinansijskog izveštavanja, što do sada nismo imali. On definiše obavezu jačanja kapaciteta onih koji se organizuju radi pružanja računovodstvenih usluga, što svedoči o svesti da od kvaliteta onog ko sastavlja finansijske izveštaje zaista zavisi kvalitet finansijskih informacija. Tu je i niz drugih finih štelovanja, kao što su kraći rokovi za podnošenje finansijskih izveštaja, drugačije obaveze javnih društava u sastavljanju konsolidovanih izveštaja, olakšavanje tereta izveštavanja za mala i mikro pravna lica, ukidanje obaveza propisivanje posebnih pravilnika o Kontnom okviru i slično.

Zakon o reviziji je u odnosu na Zakon o računovodstvu komplement zakonodavnog normiranja finansijskog izveštavanja. Ova dva zakona treba posmatrati kao delove jedinstvenog regulativnog okvira finansijskog izveštavanja i biti svesan činjenice da su uzajamno povezani i međuzavisni. Specifikum Zakona o reviziji je da razvija kontrole nad finansijskim izveštajima definiše revizora kao centralnu figuru kontrole i poverenika javnog interesa u poslu obezbeđenja ispravnih finansijskih informacija. Uz to, on definiše i aparat kontrole finansijskog izveštavanja u širem smislu, razumljivo te kontrole i poveravajući ih specijalizovanim organima.

OČEKIVANJA

Promene u korporativnom finansijskom izveštavanju koje su se trebale sprovesti prethodne godine, izvedene su u ovoj. Nismo izjednačili regulativu sa odgovarajućom u EU, ali smo načinili još jedan korak napred.

Oba zakona su donela nove naglaske, pomake ka višem kvalitetu sačinjavanja i prezentiranja finansijskih informacija. Sve što je izdržalo test zahteva novog vremena sačuvano je u njima, a sve što ne doprinosi napretku – odbačeno je i zamenjeno funkcionalnijim.

Postoje i povoljne ocene i kritike ovih zakona. Kao povoljan stav ne može se izbeći činjenica da je sa njima napravljen korak napred, da su došle novine koje nas približavaju EU. Kontrole su institucionalno preštelovane i očekuje se njihovo jačanje. Druga strana medalje je da nije lako i bezbolno krenuti oštrijim korakom. Isto tako, postoji dosta odbojnosti prema licenciranju knjigovođa, pogotovo što to nije u saglasnosti sa regulativom EU i što se smatra nepotrebnim u situaciji kada su knjigovođe pod objektivnim diktatom neprekidnog usavršavanja.



IZAZOVI NOVOG IZVEŠTAJA REVIZORA

NOVI IZVEŠTAJ REVIZORA

Novine u Izveštaju revizora

Niz je novina koje su nastale nakon celog poduhvata inoviranja Izveštaja revizora. Ovde navodimo one najmarkantnije:

Izmenjena struktura Izveštaja. Napravljeno je više izmena u Izveštaju. One se odnose na: prvo, unosenje sasvim novih sadržaja; drugo, menjanje redosleda nekih komponenti sadržaja; treće, jače naglašavanje nekih revizorovih izjašnjenja; četvrto, neka dodatna preciziranja. Rečju, sve što je potrebno, a smatralo se korisnim i u tom smislu neophodnim, po-tegnuto je kako bi se napravio Izveštaj revizora jače iskazne snage, sa informacijama koje investitoru pružaju mnogo više uvida nego u ranijem rešenju Izveštaja.

Novi naziv revizorskog Izveštaja. U prethodnom rešenju slovalo je: Izveštaj o finansijskim izveštajima, a sada je: Izveštaj revizora o finansijskim izveštajima. U naslovu je nedostajao onaj koji te izveštaje sačinjava.

Mišljenje na samom početku. Nije prosta akrobatika, već namera da se odmah započne sa Mišljenjem. Nije potrebno kao ranije prvo pročitati argumentaciju za Mišljenje, pa tek na kraju i Mišljenje. Obrnuto je, prvo se prezentira Mišljenje, a potom se ide u obrazlaganju bitnih pojava u vezi sa Mišljenjem revizora. Stoji činjenica da se time doprinosi ekonomiji čitanja, ali je tu i opasnost da će onaj koji pročita Mišljenje koje je čisto izgubiti motiv da čita detalje.

Uvedena ključna pitanja revizije. Ključna pitanja revizije su važna novina nastala zaokretom ka novom Izveštaju. Ovo pitanje je dobilo naglasak samom činjenicom da je regulisano posebnim, novim standardom revizije (701 – Saopštavanje ključnih revizorskih pitanja u izveštaju nezavisnog revizora), u kom su pitanja temeljito razrađena i kojim je revizor dobio vrlo jasne smernice kako da postupa u ovoj oblasti.

REZIME

Ključne reči: Novi Izveštaj revizora, Ključna revirska pitanja, Kvalitet revizije, Investitor.

Uz dobro kašnjenje, iz prevodilačkih razloga, novi standardi koji propisuju novi Izveštaj revizora primenjuju se u Srbiji od ove godine. Značajne su promene koje tim povodom nastaju, a tiču se svih faktora u lancu finansijskog izveštavanja, počev od onih koji te izveštaje sastavljaju i prezentiraju, a okončavajući sa investitorima. Novi Izveštaj revizora cilja na niz beneficija, ali izaziva i značajne napore i troškove, pa će efekti njegovog uvođenja zavisiti od balansa ovih. U radu koji sledi prezentirane su bitne karakteristike novog Izveštaja revizora, zatim izazovi koje on postavlja pred učesnike u finansijskom izveštavanju, rizici koje nosi. Na kraju, dati su neki istraživački nalazi efekata njegove primene.

Svi su izgledi da je ovo najodlučnija promena koja se dogodila sa uvođenjem novog Izveštaja revizora, ali i da je to najzahtevniji poduhvat za revizore. To je poziv revizorima na detaljna promišljanja, kako to urediti i podići nivo informisanosti investitora i čitaoca.

Precizirane odgovornosti rukovodstva i lica ovlašćenih za finansijsko izveštavanje. Kompleksnoj prirodi finansijskog izveštavanja odgovara više slojeva odgovornosti za njih. I razvoj misli o kontroli finansijskog izveštavanja upravo sledi ovu činjenicu. Postoji poseban standard koji definiše komunikaciju (ISA 260 – Komunikacija sa licima ovlašćenim za upravljanje), a koji je doživeo nova preciziranja upravo da bi se adaptirao zahtevima za višim nivoom komuniciranja na liniji uprava–revizor.

IZVEŠTAJ O REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA STRUKTURA I GLAVNE CRTE

SEKCIJE IZVEŠTAJA	KOMENTAR
IZVEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA Adresat	<ul style="list-style-type: none"> Naslov izveštaja i kome se adresira
Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja	<ul style="list-style-type: none"> Precizniji naslov, nije više izveštaj o finansijskim izveštajima već o reviziji ovih
Mišljenje	<ul style="list-style-type: none"> Mišljenje izbilo na čelo Suštinski isti sadržaj kao kod starog
Osnova za mišljenje	<ul style="list-style-type: none"> Izjava da je revizija obavljenja prema ISA Upućivanje na poseban odeljak: Odgovornost revizora za reviziju finansijskih izveštaja, gde je dat detaljan opis odgovornosti revizora Izjava o nezavisnosti Izjava da je pribavljeno dovoljno adekvatnih dokaza kao osnov za izražavanje mišljenja
Ključna revizorska pitanja	<ul style="list-style-type: none"> Bitna novina Objašnjenje ključnih pitanja za reviziju načelno Opis svih ključnih pitanja revizije Odgovor o stavovima revizora u procedurama
Ostale informacije	<ul style="list-style-type: none"> U zavisnosti od propisa i regulative, ISA 720 – Odgovornost revizora u vezi s ostalim informacijama
Odgovornost rukovodstva i lica ovlašćenih za upravljanje finansijskim izveštajima	<ul style="list-style-type: none"> Za pripremu i prezentaciju finansijskih izveštaja Za odgovarajuće interne kontrole Za procenu oko stalnosti i odgovarajućih obelodanjivanja Lica odgovorna za upravljanje su odgovorna za nadgledanje finansijskog izveštavanja
Odgovornost revizora za reviziju finansijskih izveštaja	<ul style="list-style-type: none"> Cilj: uveravanje da nema materijalno pogrešnih iskaza i izdavanje mišljenja Uverenje u razumnoj meri, a ne garancija Uput na sajt u skladu sa par. 39 i 40, a tekst o odgovornosti revizora str. 743–4 na sajtu „odgovarajućeg ovlašćenog tela“
Izveštaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtevima	<ul style="list-style-type: none"> Zavise od nacionalnih zakonodavstava
Potpis partnera revizije	

Odgovornosti revizora vidljivo postavljene. Novi Izveštaj revizora otvara posebnu sekciju koja govori o odgovornosti revizora. U njoj se definiše kakve su to odgovornosti. Došlo je do menjanja iskaza i zahtevanog ponašanja revizora. Uz ovo, otvorena je mogućnost da se deo izjava o odgovornosti može plasirati na sajtu odgovarajućeg ovlašćenog tela.

Revizor je sada vidljiv sa svojim odgovornostima.

Pitanje stalnosti poslovanja detaljnije elaborirano. Standard koji definiše stalnost poslovanja (ISA 570 – Stalnost poslovanja) je rekonstruisan i prilagođen potrebama dizanja informativne vrednosti izveštaja revizora. Jasno se ističe da je rukovodstvo odgovorno za ocenu sposobnosti entiteta da nastavi poslovanje uz pretpostavku stalnosti. Pri ocenjivanju valjanosti primene pretpostavke stalnosti uzimaju se računovodstveni kriteriji načela stalnosti. Rukovodstvo je zakonskom regulativom učinjeno odgovornim za ispravnost pretpostavke načela stalnosti, a ne samo računovodstvenom regulativom. Revizor je obavezan najpre da prikupi dovoljno dokaza za ocenu prikladnosti primene načela stalnosti od strane rukovodstva, potom da donese odgovarajući zaključak, i da na kraju o tome izvesti.

Pitanje ostalih informacija. Za regulisanje ovih pitanja postoji poseban standard (ISA 720 – Odgovornost revizora u vezi s ostalim szpitanjima), za čijom rekonstrukcijom nije bilo potrebe u poslednjem talasu inoviranja ISA. Revizor ne vrši reviziju ostalih informacija, ali je dužan da ih pročita radi utvrđivanja eventualnih materijalno pogrešnih iskaza, a na bazi saznanja u reviziji finansijskih izveštaja. Cilj je da utvrdi slaganja između ostalih informacija i finansijskih izveštaja, zatim slaganja u ostalim informacija i da dá svoj stav u slučaju da naiđe na materijalno značajne nedoslednosti u informacijama.

Novi Izveštaj revizora – novi tonovi

Formulisanjem novog Izveštaja revizora ispunjeni su glavni ciljevi koji su pri tom postavljani, a koji ukazuju na (5):

- *Višu informativnu vrednost Izveštaja revizora.* Ovo je postignuto celinom rešenja postavki, procesa i rezultata delovanja revizora.
- *Višu obaveštenost investitora.* Suština je da Izveštaj daje informacije koje investitora upućuju u suštinske pojave koje ga vode ka određenim zaključcima koji su osnov za upravljačke odluke.
- *Višu transparentnost Izveštaja.* Sve postaje vidljivije. U samom Izveštaju se jasno definiše šta radi revizor, koje su njegove odgovornosti, a kroz ključna pitanja revizije on naglašava ono što je najviše privuklo njegovu pažnju.
- *Uvećanu komunikaciju tokom revizije i komunikativnu vrednost Izveštaja.* Mnogo je više pitanja koja treba pokrenuti

i o kojima treba izvestiti u Izveštaju, a razrešavanje tih pitanja ide kroz komunikaciju između aktera u finansijskom izveštavanju. Rezultat je da ima više sadržaja koji se komuniciraju Izveštajem.

Uz ove, ovako formulisane generalne ciljeve, došlo je do značajnih promena tonova u samom Izveštaju revizora. Nekoliko najvažnijih sagledanih izmena tonova se mogu obrazložiti kako sledi.

Od Izveštaja revizije kao forme za sebe ka reviziji radi korisnika. U jednom trenutku došlo je do uverenja da revizori slede svoja pravila profesije i rutinski produkuju izveštaje. Iako je i ranije bilo jakog naglaska na investitoru kao prvom interesentu za Izveštaj revizije, praksom je to skoro negirano. Vrednost revizije revizor je video u sačinjavanju standardizovanih izveštaja lišenih sadržaja korisnih za investitora. To je posledica robovanja profesiji koja se uvukla u sebe a zapostavila smisao, čiji je rezultat bio nezadovoljstvo investitora. Samo preispitivanje vrednosti starog Izveštaja je inicirano nezadovoljstvom investitora. Čitavim poduhvatom oko promena ciljalo se na uvećanje korisnosti Izveštaja za investitora.

Rezultat je ne samo revalorizovanje cilja, nego i izgradnja kompleksnog skupa promena na liniji tog cilja. Pojava novog standarda i adaptacija niza drugih donose postavke za novu odgovornost revizora prema interesu glavnog korisnika – investitora.

Od formalnog ka konkretnom. Stari izveštaji su oklevetani kao okoštala forma sa izgubljenim sadržajem. Pisanje Izveštaja se pretvorilo u komunikaciju revizora sa samim sobom, usmerenu pravilima profesije. Zadovoljiti formalne zahteve u pisanju Izveštaje je ispred svih drugih ciljeva. Formalizmu je svojstveno odsustvo realnih poruka, naročito onih koje mogu da budu ukazujuće i usmeravajuće.

Novi Izveštaj traži više života nego forme.

Logična posledica je razočaranje korisnika u Izveštaje i gubljenje vere da u njemu mogu naći značajne informacije. Novi Izveštaj revizije je način da se ovaj formalizam prevaziđe, da se u njega unese više života i da se sa konkretnim porukama obrati investitoru i drugim korisnicima Izveštaja.

Od nevidljivog ka vidljivom revizoru. Stari Izveštaj revizora je samo škrto deklarirao da je revizor odgovoran za kvalitet svojeg mišljenja. Na taj način, budući da je bio zaklonjen iza ove fraze, revizor je praktično za korisnika izveštaja bio nevidljiv. A investitor i javnost ne žele takvu poziciju revizora, jer je ona izbegavanje svake odgovornosti. Oni žele da njegova uloga bude neskrivena, transparentna i jasna. Rezultati negacije bezlične uloge revizora su: prvo, proširenje iskaza u Izveštaju o tome šta su odgovornosti revizora, šta je to on identifikovao kao bitna pitanja rizika, kako je ta pitanja shvatio i kakve je odgovore na

izazove rizika primenio; drugo, produbljeni su i prošireni zahtevi u njegovom komuniciranju sa ostalim faktorima u finansijskom izveštavanju.

Od siromaštva informisanja ka isticanju kritično važnog. „Tragedija revizora je u tome što ogromno utrošeno vreme i napori rezultiraju u sažetim propisanim formama... Sve ostalo je ispod radara javnosti“. (13,4). Idealni izveštaji u staroj regulaciji revizije su bili oni koji su stajali na jednoj strani, koji su se mogli sagledati bez obrtanja strana do sledeće i koji su imali čisto mišljenje. U takvim izveštajima faktički nema informacija i umesto mira koji donose – jer ukazuju da je sve u redu – počelo je da se javlja podozrenje kod korisnika, a potom i otvorena pobuna. Nije čudo što je po nekim mišljenjima čisto mišljenje revizora označavano kao najopasnije, jer je zavaravajuće. Škrtost u informisanju koje je dolazilo od revizora nije bila karakteristična samo za čista mišljenja, ni ona modifikovana nisu bila mnogo bolja. Ona su sadržavala samo minimum informisanja, tek suvo imenovanje osnova za modifikacije.

PROMENE TONOVA U IZVEŠTAJU REVIZORA

Izbegavanje slabosti

- Visoki formalizam iza kojeg nema vrednih poruka
- Revizorova uloga nevidljiva
- Nedostatak informacija koje korisniku Izveštaja ukazuju na ono što je važno
- Nedovoljno izražene odgovornosti aktera finansijskog izveštavanja
- Jaz između potreba korisnika i onog što Izveštaj daje

Naglašavanje novih prednosti

- Konkretno, sa jasnim identifikacijama i konkretnim obrazloženjima
 - Revizor vidljiv sa odgovornostima
 - Isticanje kritično važnih pitanja koja su okupirala pažnju revizije
 - Jače nadgledanje odgovornosti aktera finansijskog izveštavanja
 - Smanjivanje jaza između potreba korisnika i onog što daje Izveštaj
-

Novi Izveštaj traži mnogo više informacija, obavezujući revizora da se izjašnjava po mnogo više pitanja, uključujući i izjašnjenje da po nekim tačkama nema o čemu da izvesti.

Od blago definisane ka izoštrenoj odgovornosti. Sve prethodno ukazuje da su stari osnovi odgovornosti revizora i drugih faktora u izveštavanju izmenjeni. Bolje rečeno, odnosi su novim standardima tako uređeni da mora biti više odgovornosti. Date su tačke po kojima revizor mora da bude vidljiv sa svojim delokrugom rada i sa svojim izjašnjenjima i referisanjima. Time se postiže liferovanje mnogo više informacija, što znači da se postiže viša transparentnost. Dakle, vrlo su pooštrene odgovornosti revizora.

Novi Izveštaj značajno uvećava odgovornosti svih u izveštavanju.

Smanjenje jaza očekivanja korisnika i onog što revizija daje. Stara je žalopojka o produbljivanju jaza očekivanja korisnika Izveštaja revizije i onog što taj Izveštaj sadrži. Sva prethodno izložena pomeranja tonova u Izveštaju revizora treba da doprinesu smanjenju toga jaza.

Ključna pitanja revizije (10)

Ključna pitanja revizije su definisana kao „pitanja koja, na osnovu profesionalnog prosuđivanja revizora, imaju najveći značaj u reviziji finansijskih izveštaja tekućeg perioda. Ključna revizorska pitanja su odabrana između pitanja koja su saopštena licima ovlašćenim za upravljanje.“ (ISA 701, pragraf 7). Ključna pitanja revizije su nastala kao posledica težnje da se uveća vrednost komunikacije sa korisnicima izveštaja, obogate njihove predstave o entitetu i stvore osnove za proširenu diskusiju sa onima koji su zaduženi za upravljanje i sa menadžmentom. Ključna pitanja su faktički usmerivači ove diskusije. U interpretaciji značenja ključnih pitanja revizije treba imati na umu šta ona jesu, a šta nisu. I to treba strogo poštovati u praksi, što znači: u razumevanju i postupanju.

Ključna revizorska pitanja su među onima sopštenim licima ovlašćenim za upravljanje.

KLJUČNA PITANJA REVIZIJE

Primenjuje se za	Ne primenjuje se za
✓ Finansijske izveštaje opšte namene	× Srednja i mala preduzeća, sem ako revizor ne nađe poseban razlog
✓ Listirane kompanije, odnosno kompanije koje su od javnog interesa	× Pitanja koja su pod zakonskim zabranama da se objavljuju
✓ Druge kompanije od posebnog javnog interesa, prema odluci nacionalnih tela	× Slučaj kada su veće štete nego koristi od objavljivanja

Odluka o tome šta su ključna pitanja revizora dolazi nakon što revizor formira mišljenje, dakle na kraju procesa revizije. Kad donese odluku o tome, revizor prvo opisuje ključna revizorska pitanja, a potom prezentira mere koje je primenio u odgovoru na izazove tih pitanja. Ključna pitanja revizije počivaju na konceptu značajne pažnje revizora. Značajna pitanja su ona koja su okupirala najveći deo pažnje revizora. To znači da revizor najpre identifikuje područja najvišeg rizika, proučava ga, traži mere kako da odgovori na njegove izazove, prikuplja potrebnu i dovoljnu dokumentaciju i posvećuje značajno vreme prosuđivanjima i donošenju zaključaka. Iz prakse su se izdvojila pitanja koja su kandidati za isticanje kao ključnih pitanja revizije. To su, prvo, pitanja identifikovana kao pitanja visokog rizika materijalno pogrešnih iskaza; zatim, pitanja koja su vrlo kompleksna i čija razrešavanja su zahtevala uključivanje značajnih pretpostavki, prosuđivanja i procene koji su po prirodi neizvesni; treće, događaji i transakcije u tekućem periodu koji imaju visoke efekte na finansijske izveštaje. U izvesnim okolnostima može biti više takvih pitanja, nije stvar dobre revizije da uključi što više pitanja, već da se pažnja korisnika fokusira na pitanja od najvećeg značaja.

Revizor mora biti obazriv i pažljivo vagati, da kroz odluku o objavljivanju ključnih pitanja revizije ne prođu:

- Opisi koji sadrže „originalne informacije“ o klijentu, koje inače drugačije ne bi našle svoj put do javnosti. Revizor mora iskazati osećaj za one informacije koje su specifičnost samog klijenta i kojima ne sme dati prolaz u javnost.
- Mišljenja o onom što je navedeno pod rubrikom ključna pitanja revizije ili o posebnim delovima finansijskih izveštaja. Dakle, ako je dato pitanje tretirano u posebnim delovima finansijskog izveštaja, ne treba da nađe mesta pod rubrikom ključna pitanja revizije.

KLJUČNA PITANJA REVIZIJE

Jesu	Nisu
✓ Sredstvo unapređenja komunikacije sa korisnikom izveštaja	× Zamena za obelodanjivanja koja imaju svoje neprikosnoveno mesto
✓ Sredstvo uvećane transparentnosti rada revizora	× Zamena za izražavanje modifikovanog mišljenja
✓ Pomoć korisniku u razumevanju bitnih pitanja za prosuđivanje rukovodstva	× Zamena za izražavanje mišljenja u skladu sa ISA 570
✓ Osnov za dalji aktivizam korisnika	× Izdvojeno mišljenje o pojedinim pitanjima

Sve ovo zahteva vrlo tanano odmeravanje, koje revizor vrši pri prosuđivanju činjenica i okolnosti koje uzima u obzir pri obavljanju revizije i izvođenju zaključaka. Valja primetiti da se može dogoditi da revizor nije imao pitanja koja treba svrstati u rubriku ključnih, ali i u tom slučaju on mora da ima ovu rubriku i da istakne da nije bilo pitanja koja je identifikovao kao ključna tokom revizije.

Značajni su rizici pogrešnog razumevanja ključnih pitanja revizije.

Postoji opasnost od pogrešnog razumevanja Ključnih pitanja revizije. Da bi se izbeglo nerazumevaja, valja dobro razumeti čemu su namenjena i šta afirmišu odnosno čemu nisu namenjena i čije bi shvaćanje da jesu bilo suprotno htenju standardizatora.

Revizor mora biti vešt u odabiru i prezentaciji ključnih pitanja revizije, i poneti se u skladu sa zahtevom, pa odabрати upravo ona koja su od najvećeg interesa kako za finansijske izveštaje tako i za korisnika njegovog izveštaja.

NOVI IZVEŠTAJ – NOVE ULOGE I ODGOVORNOSTI REVIZORA I DRUGIH FAKTORA FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA

Novi zahtevi za sve u finansijskom izveštavanju

Scena za novi Izveštaj revizora je postavljena. Celokupna infrastruktura je tu, sve je učinjeno da se privuče odgovarajuća pažnja onog što dolazi, kako bi to što dođe bilo upravo ono što je zamišljeno. Reč je o efektima koji će se proizvesti u vidu jača-

nja kvaliteta finansijskih izveštaja, jačanja poverenja investitora i javnosti u izveštaj revizora, i u krajnjem – viši kvalitet funkcionisanja čitavog finansijskog sistema, lokalno i globalno (4).

Ne samo bolja forma, nego i suština informacija; ne samo poboljšanje u dejstvu revizije, nego i porast poverenja u reviziji; ne samo bolji propisi, nego i akdekvatnije ponašanje svih u lancu finansijskog izveštavanja. Sve to je važno da bi se osnažile osnove za odlučivanje investitora i jačanje finansijskog sistema u celini. Opšte je uverenje da je stvorena osnova za unapređenje, ali da je učinak na terenu ono što konačno presuđuje. O očekivanjima smo dosta rekli u prethodnom tekstu, a ovde navodimo bitne implikacije koje će nastati u praksi koja je dobila nove podsticaje za unapređenje informativne vrednosti izveštaja revizora. Te implikacije se tiču svih učesnika u lancu finansijskog izveštavanja, što treba naglasiti, s obzirom na to da se čitava diskusija centrira oko Izveštaja revizora.

Investitor je glavna ličnost celokupnog repozicioniranja svega onog što podrazumeva fanansijsko izveštavanje. Svi smerokazi vode ka njemu. Sve promene koje su izvedene u standardima, prožete su baš interesom i kriterijima investitora.

U ovom momentu se može samo reći da su sve promene izvedene kako bi se zadovoljio informativni interes investitora. Očekuje se povećanje opšte informativne vrednosti izveštaja revizora za investitora, mnogo više uvida u kvalitet finansijskih izveštaja, mnogo više osnova za uvećanje aktivizma prema organima izveštajnog entiteta. To bi trebalo da ojača poverenje investitora u izveštaj revizora i opšti kredibilitet profesije revizije.

Uloga revizora – povećane obaveze

Ako svi putevi izveštavanja idu ka investitorima, fokalna tačka na tom putu su revizori. Oni povezuju događaje u izveštajnom entitetu i interes investitora. Treba da unaprede svoje procedure, otkriju i prezentiraju suštinsko na najefektniji način, sa maksimiranjem uvida investitora i interesenata. Ono što im novi Izveštaj donosi može se sažeti na sledeći način.

Revizorovo prosuđivanje je pitanje koje se stalno izoštrava. *Izazovno prosuđivanje.* Mnogo je više prosuđivanja koje revizor mora da pokrene i izvodi. Prosuđivanje je večita tema, a ovim promenama ono dobija novi podsticaj i više izazove. Ono zahteva širenje revizorovog kapaciteta, jer mora da sagleda kompleksnost revizorskih pitanja, da analitički prodire u odnose koji taj kompleks čine i da izvede prikladne zaključke. Ovome se može odgovarati samo neprekidnim razvojem znanja i sposobnosti revizora.

Izoštrene procedure. Novi standardi – nove procedure. Ovde je reč o jednom novom standardu i o nizu drugih koji su adaptirani kako bi Izveštaj dostigao kvalitete koji su zadati. Svaka adaptacija standarda novim zahtevima je izoštrenija procedura,

pa je jedan o izazova revizoru to što se mora kapacitirati za dodatne i profinjene procedure.

Priprema i adaptiranje radnih papira. Prelazak na novo podrazumeva intenzivne pripreme, što znači nove postavke u koje su inkorporirani zahtevani novi pogledi, novi načini obrade informacija i njihovog dokumentovanja, te zaključivanja na osnovu analiza i, najzad, novi način komuniciranja između učesnika u finansijskom izveštavanju.

Mnogo više objašnjenja. Objašnjenja valja shvatiti u formalnom pisanom, odnosno dokumentovanom, a ne u verbalnom smislu. Sve što je verbalno a relevantno, mora naći mesta u pisanim dokumentima. I ovde su pred izazovom spretnosti revizora, u vezi sa racionalnim objašnjenjima koja prezentira u svom izveštaju. Traži se veština objašnjenja materijalno značajnih pojava, ali i veština izbora tema za objašnjenje.

Visoki zahtevi u pisanju samog izveštaja. Novi izveštaj je dobio svoje okvire, oni su jasno dati standardima revizije. Ono što standardi traže je da se razvije inovativni pristup, a sve to mora da se standardizuje. Put od ideje da se nešto inovira do njene standardizacije zahteva prilično rada. Uz to, sve se više naglašava i maštovitost prezentacije u izveštaju revizora. Obim izveštaja je značajno proširen, što ne treba shvatiti kao poziv da se ide na proširene prikaze. Sigurno da kvalitet nije u mnoštvu, već u snazi iskaza sa što manje reči. Tendencija vizuelizacije je našla svoj prodor i ovde, i mnogi izveštaji revizora koji su dosad objavljeni ukazuju da su revizori maštoviti u racionalizaciji svojih iskaza i u vizuelnoj prezentaciji pitanja o kojima izveštavaju.

Poziv na inovativnost. Otvoreni su pozivi da revizori budu u svom izveštaju inovativni, što znači da upregnu svoju maštu u efektnom dočaravanju pojava na najupečatljiviji način. Jedan od zahteva koji se tiče ove inovativnosti upućuje na to da u Izveštaju bude što manje tehničkih reči i izraza i da se prihvati manir komunikaciono efektnog izveštavanja.

Izazov prezentacijskih sposobnosti. Revizor je pozvan da „priča šta je radio“, što znači da čitaocu predstavi sve relevantne radnje i zaključke, mimo samog mišljenja. Na kraju, pasus o mišljenju je doživeo svoju transformaciju koja se ogleda najpre u plasiranju na sam vrh izveštaja, a potom je srazmerom u kojoj se nalazi prema ukupnom tekstu izveštaja revizora, mišljenje u velikoj meri relativizovano. Drugim rečima, ono nije onoliko u fokusu koliko je bilo u prethodnoj formi izveštaja revizora. Druga izjašnjavanja vuku vrlo značajnu pažnju.

Pisanje Izveštaja revizora je daleko od toga da je prosta rutina.

Uloga uprave i menadžmenta – pojačana komunikacija

Menadžment i uprava („oni koji su zaduženi za upravljanje“) su takođe dobili prošireni opseg dejstva, uglavnom u vezi sa

komuniciranjem sa revizorima oko pitanja koja su kritično važna za reviziju. Isticanje ključnih pitanja revizije podrazumeva komuniciranje sa menadžmentom i upravom, i to u svom fazama revizije, a ne samo po njenom okončanju. Drugim rečima, za razliku od investitora sa kojim komunicira isključivo svojim Izveštajem, revizor ima kontinuiranu komunikaciju sa upravom i menadžmentom, od postavljanja preliminarnih strategija do formulisanja mišljenja i dostavljanja Izveštaja.

U novim okolnostima značajno su uvećane odgovornosti izveštajnog entiteta. Izveštajni entitet je mesto na kom se kreiraju finansijske informacije o transakcijama, događajima i uslovima u kojima ostvaruje svoje ciljeve. On je taj koji odgovara za finansijske izveštaje, on je teren dešavanja sa investitorovim kapitalom i on je mesto gde se menadžment dokazuje kroz upravljanje poverenim kapitalom. Normalno da je to mesto pod budnom prismotrom investitora, pa su kvalitetne finansijske informacije o tom mestu životno važne investitoru. Odgovorni u izveštajnom entitetu su pred novim izazovima u finansijskom izveštavanju. Navodimo neke od ključnih izazova.

Savladavanje novih zahteva. Jedno je biti dobro informisan o novim zahtevima, a drugo osposobiti se za agilnijeg aktera u pripremanju i prezentiranju finansijskih informacija. Ali, prethodnica svemu je saznanje, dobro razumevanje prethodi dobrom odgovoru na zahteve. Uloge u finansijskom izveštavanju u izveštajnom entitetu su podeljene, jedno je uloga onog ko sastavlja informacije, a drugo uloga onog ko nadgleda finansijsko izveštavanje.

Izoštrenija obelodanjivanja. I inače je jak pritisak na obelodanjivanjima koje izveštajni entitet prezentira. Traži se i više raščlanjivanja i više tabelarnih prikaza i više objašnjenja. I objašnjenje suštine pojava i njenih potencijalnih implikacija.

Širi opseg informacija u finansijskim izveštajima. Davno je iza nas ostalo vreme kad su bile dovoljne suve cifre. Danas prezentator finansijskih izveštaja komunicira obimnim tekstom, i to tako organizovanim da daje smislene poruke.

Jača pažnja pri internim kontrolama. Za uspostavljanje i funkcionisanje ovih kontrola odgovoran je menadžment, a ove kontrole su pod sve intenzivnijom prismotrom, pa je neprekidan pritisak da one budu uređene i da deluju na liniji očekivanja. Slabosti internih kontrola su alarm za onog ko analizira finansijske informacije.

Jača komunikacija s revizorom. Unapređenju te komunikacije date su smernice, ostaje da se celokupna realna i konkretna komunikacija planira, organizuje, usvojeni stavovi prezentiraju, komuniciraju i usklađuju. Sve to traži mnogo više angažmana s obe strane.

EFEKTI UVOĐENJA NOVOG IZVEŠTAJA

Kritični aspekti uspeha novog Izveštaja

Uspeh u realizaciji namera sa novim Izveštajem revizora će se meriti zadovoljenjem postavljenih ciljeva. Merenje doprinosa novih rešenja dizanju kvaliteta finansijskog izveštavanja ide po ključnim pitanjima, koja se mogu ovako formulisati:

- Povećava li se odgovornost revizora?
- Uvećava li se transparentnost i profesionalni skepticizam?
- Diže li se nivo informisanosti uopšte?
- Raste li korist Izveštaja za investitora?
- Doprinosi li se porastu poverenja u reviziju?

Ova pitanja ne treba posmatrati pojedinačno, već u celini, sa kulminacijom u stanju poverenja koje stiču korisnici Izveštaja revizora. Uz ova najšira pitanja stoji masa pitanja na nivou pojedinačnih kvaliteta Izveštaja, od čega, ilustracije radi, navodimo samo neka:

- Koliko je Izveštaj svojim sadržajem i tonom primeren specifičnim karakteristikama izveštajnog entiteta, kao što su: delatnost kojom se bavi, veličina i razgranatost, organizacione karakteristike i slično?
- Koliko su primereni izbori i intonacije ključnih pitanja revizije?
- Koliko su pravilno odabrana i kako su interpretirana ostala pitanja revizije?
- Koliko informacija sadrži Izveštaj, da li je ovaj prenatrpan ili fokusiran?

S druge strane, efekti nikad ne mogu biti samo realizacija očekivanja na liniji ciljeva. To su željeni efekti. Njima su uvek pridruženi i neželjeni, pa i njih treba uključiti u očekivanja.

Gde su ključni rizici

Svaki novi poduhvat, dakle, ima svoja nadanja u boljitak, kao podsticajnu stranu, ali i svoje rizike, kao kočnicu. O tome šta se želi rečeno je mnogo, naglašavani su aspekti očekivanih dobrobiti, u pojedinim aspektima i u celini. O rizicima je uvek manje reči, jer dominiraju pozitivna očekivanja. Ipak, racionalno je identifikovati rizike, ali i postaviti mere koje valja aktivirati u slučaju njihovog ostvarivanja. Te rizike možemo identifikovati na nivou kvaliteta revizije i na nivou troškova revizije.

Iako je ciljan porast kvaliteta revizije uvođenjem novog Izveštaja, postoje bojazni da kvalitet revizije ne da neće porasti, nego obrnuto, on će pasti. Razlozi koji se navode u prilog te bojazni su sledeći:

Treba biti svestan rizika novog Izveštaja revizora.

- Revizori će se brzo snaći i svoj Izveštaj vratiti na status „protočnog bojlera“, tako da će revizori učiniti samo dodatni napor površne adaptacije novim zahtevima.
- Dodatna obelodanjivanja na koja je revizor obavezan novim Izveštajem, a koja treba da dignu kvalitet revizije, mogu biti „standardizovana“, što znači vraćena na status formalnog.
- Pogrešni izbori ključnih pitanja revizije, njihova neprikladna tretiranja i obrazloženja, što može voditi ka konfuziji i umanjenju informativne vrednosti Izveštaja.
- Objavljivanje osetljivih informacija uzrokovano pogrešnim prosuđivanjem revizora.
- Loš balans u masi informacija koje se prezentiraju u Izveštaju. Poznato je da masa novih informacija može da vodi dezinformisanju, odnosno zamagljivanju predstave čitaoca Izveštaja. Intencije regulatora su da informacije budu britke, izoštrene i upućujuće, a ne razvučene i nefokusirane.
- Pozivi da se jezik Izveštaja ne drži stručne terminologije mogu se izroditi u suprotnosti, jer revizori imaju svoj stručni jezik sa jasnim značenjem. Zahtevati od njih da prihvate novi žargon je potencijalna opasnost po kvalitet njihovih Izveštaja.

Kad se uzme u obzir evidencija o tome na kojim pozicijama su najveći rizici skopčani sa novim Izveštajem revizije, onda se formira raspored koji je ovakav: priznanje prihoda, *goodwill*, odložena poreska sredstva, stalna imovina i investicione nekretnine, potencijalne i uslovne obaveze (12,16).

Neki istraživački nalazi o početnim rezultatima primene

Već je prošao neki period od delovanja revizora po novim zahtevima u pogledu Izveštaja. I, na raspolaganju su nam odgovarajući empirijski nalazi i zaključivanja iz kojih se može formirati blaga početna predstava o tome šta realno novi Izveštaj donosi praksi finansijskog izveštavanja. Istina je, svakako, da se koristi od ovog poduhvata mogu očekivati tek kada nezavisni revizori u potpunosti ovladaju novim zahtevima i kada korisnici steknu potpuniju svest o korisnosti informacija (16,73). Nesporno je da je tako, ali do toga moramo pričekati, a u međuvremenu se zadovoljiti nalazima koje imamo iz istraživanja koja su obavljena u ranoj fazi. Neki od tih nalaza ukazuju na sledeće.

Novi standardi vezani za Izveštaj revizora smanjuju jaz očekivanja.

Doprinos smanjenju jaza očekivanja. Ispitujući da li se može dokumentovati doprinos novog Izveštaja revizora smanjenju jaza očekivanja, istraživači su došli do ključka da je novi Izveštaj pravi odgovor na potrebe investitora i da ima potencijal da zatvara taj procep. Isti istraživači, međutim, preporučuju profesionalnim telima da stalno deluju kako bi interne kontrole jačale i kako bi se etička

pitanja konstantno izoštravala (11,30). Do zaključka da su promene ka novom Izveštaju prava pretpostavka za postizanje zacrtnih koristi došla je analiza na slučaju Novog Zelanda (8,22).

Podsticaj porastu osećaja višeg kvaliteta. Deleći kvalitet revizije kao realnost i kao osećaj kvaliteta, Coram i koautori (3,235) smatraju da novi Izveštaj doprinosi porastu osećaja višeg kvaliteta revizije samom činjenicom da postoji proširenje zahvata informacija o kojima se izveštava. S druge strane, oni tvrde da su analitičari jednako hladni prema novim Izveštajima kao što su bili prema starima kada je u pitanju čisto mišljenje. Isti zaključak su izveli istraživači na slučaju Španije (12) i Velike Britanije (15), sa uvek naglašenim ukazivanjem o tome da nalazi zavise od zahvata i vremena u kome su izvedeni.

Pozitivna korelacija između kvaliteta Izveštaja revizora i nivoa „menadžmenta prihodima“. Istraživanja (2) su nedvosmisleno pokazala postojanje ove veze, naime, potvrđeno je: ako revizorske firme praktikuju viši kvalitet u reviziji, biće manje „menadžovanja prihodima“. Ovo važi zaista za firme koje praktikuju visok kvalitet, gde je jedna od bitnih činjenica da one prvenstveno čuvaju sopstvenu reputaciju i nikako ne ulaze u rizike neadekvatnog izražavanja mišljenja. Studija (1, 344) izvedena na istraživanjima u Velikoj Britaniji za period 2010–2015. nedvosmisleno je dala zaključak sa dva markantna obeležja: prvo, firme koje dobiju kvalifikovano mišljenje pokazuju sklonost ka upravljanju prihodima; drugo, firme koje upravljaju prihodima pokazuju specifične karakteristike za razliku od onih koje to ne rade.

Pozitivna veza kvaliteta novog Izveštaja i pada broja obračunskih manipulacija. Istraživači sa Novog Zelanda (8) su utvrdili kroz svoja ispitivanja da je porast kvaliteta Izveštaja doprineo padu manipulativnih radnji, time i kvalitetu finansijskih izveštaja. Isti nalaz ima i studija slučaja u Velikoj Britaniji (11).

Veza porasta troškova revizora skopčanih sa primenom novog Izveštaja revizora. Postoji bojazan na koju se u startu ukazivalo, a to je da će doći do porasta troškova revizorskih usluga. Ona se praktički dokazala (1,31). Ovo je demonstrirano kako na istraživanjima na Novom Zelandu, tako i u istraživanjima na slučaju Velike Britanije. Drugo istraživanje pak eksplicitno tvrdi da u Velikoj Britaniji nije detektovano povećanje troškova u vezi sa novim Izveštajem (15,30)

iaako dozvoljava mogućnost da te troškove snosi sam revizor, ne prebacujući ih na klijenta. U sistemu gde se usluge naplaćuju prema utrošku vremena potrebnog da se posao revizije obavi, sasvim je normalno da dođe do povećanih troškova koji se klijentu fakturišu ili ne fakturišu. Razlog je jednostavan: više informacija – više revizorskih procedura – više utrošenog vremena – uvećana faktura.

Nejasno je da li novi Izveštaj povećava troškove revizije.

Niz drugih pozitivnih efekata. Tako je, recimo, dokumentovano da novi Izveštaj revizora ima pozitivan uticaj na poslovno odlučivanje i posebno na stavove zajmodavca (15,); istovremeno je zabeleženo da u Velikoj Britaniji postoji pozitivan učinak novog Izveštaja na Odbor revizije (15).

LITERATURA

1. Alhadab, M., Auditors Report and Earnings Management: Evidence from FTSE 350 Companies in the UK, Risk Governance & Control: Financial Markets & Institutions / Volume 6, Issue 4, Fall 2016
2. Becker, C. L., Defond, M. L., Jiambalvo, J. & Subramanyam, K. R. 1998. The Effect of Audit Quality on Earnings Management. Contemporary Accounting Research, 15, 1–24.
3. Coram, P., Mock, Zh-, Turner, J., Grey, G., The Communicative Value of the Auditor's Report – <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.1835-2561.2011.00140.x>
4. IAASB: New Auditor's Report – <https://www.iaasb.org/focus-areas/new-auditors-report>
5. Improving the Auditor's report, IFAC, 2012
6. ISA 260, ISA 315, ISA 570, ISA 700, ISA 701, ISA 705, ISA 800
7. KPMG, The New Auditor's Report, Greater Transparency, More relevant – <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2016/12/the-new-auditor-report.pdf>
8. Li, H., Hay, D., Lau, D., Assessing the Impact of the New Auditor's Report, University of Auckland February 2018 – [file:///C:/Users/miroslav.milojevic/Downloads/SSRN-id3120822%20\(5\).pdf](file:///C:/Users/miroslav.milojevic/Downloads/SSRN-id3120822%20(5).pdf)
9. Mališ, S. S., Brozović, M., Komuniciranje ključnih pitanja revizije u izvješću neovisnog revizora, Računovodstvo i financije, 62(3), 4953, 2016, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2016.
10. Milojević, M., Novi izveštaj revizora, REVIZOR 80/2017, str. 7–18
11. Nwaobia A., Luke O., Theophilus A., The new auditors' reporting standards and the audit expectation gap, International Journal of Advanced Academic Research, Vol. 2, Issue 11/2011 – <https://www.ijaar.org/articles/Volume2-Number11/Social-Management-Sciences/ijaar-sms-v2n11-nov16-p8.pdf>
12. Perez - Perez Y. i drugi, Risks of financial reprotug in the context of the new Audit Report in spain, Univesidad Complutense de Madrid – https://aeca.es/wp-content/uploads/2014/05/2_perez_camacho_segovia.pdf
13. PWC, Plain speaking, Benchmarking the new Auditor's Report report among Dutch listed entities – <https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-benchmark-auditors-reporting.pdf>
14. Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., and Neal, T. L., 2016. Impact of auditor and audit committee report changes on audit quality and costs: Evidence from the United Kingdom. Working paper: <https://ssrn.com/abstract=2647507>.
15. Reid, L., Carcello, J., Chan, L. & Neal, T. (2018). Impact of Auditor Report Changes on Financial Reporting Quality and Audit Costs: Evidence from the United Kingdom. Working paper SSRN doi: 10.2139/ssrn.2647507
16. Vičentijević, K., Efekti ključnih pitanja revizije na izveštaj nezavisnog revizora, REVIZOR 81/2018 63–74

NEW AUDITOR'S REPORT CHALLENGES SUMMARY

Key words: New Auditors report, Key Audit Matters, Audit quality, Audit risk, Investor.

Delayed, for translation reasons, the new standards determining the new Auditor's Report are to be applied in Serbia this year. Significant changes occur on this occasion, affecting all factors in the financial reporting chain, starting with those who prepare and present those reports, and ending with investors. The new Auditor's Report is designed for investors to reap benefits, but it also entails significant efforts and costs. At the end, the effects of its implementation will depend on the balance of these. The following work outlines the important features of the new Auditor's Report, the challenges it poses to participants in the financial reporting, the risks it carries. Finally, some research findings on the effects of its application are given.

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA

UVOD

Primena novih i revidiranih međunarodnih standarda revizije ima za cilj da izveštaji revizora budu korisniji i razumljiviji krajnjim korisnicima finansijskih izveštaja. Izveštaji revizora ne pišu se za potrebe revizora, već za potrebe vlasnika kompanija, poslovnih partnera, finansijskih institucija i drugih korisnika. Revizori nisu „slobodni umetnici“, već profesionalci koji ispred sebe imaju standarde i propise koji predstavljaju kriterijume i okvire njihovog delovanja. Saopštavanje ključnih revizijskih pitanja u izveštaju nezavisnog revizora počinje sa obaveznom primenom u Republici Srbiji od revizije finansijskih izveštaja za 2019. godinu. Neki su već pokušali sa prevremenom primenom, stručna javnost se još nije usaglasila, pokrenute su neke dileme i nedoumice, pa zbog toga u nastavku izdvajamo najvažnije momente koji se tiču određivanja i saopštavanja ključnih revizijskih pitanja.

ODREĐIVANJE KLJUČNIH REVIZIJSKIH PITANJA

Korisnici izveštaja revizora traže ključne informacije na osnovu kojih će moći brzo da donose svoje poslovne odluke. Previše informacija koje su manje važne dovodi do rasipanja vremena, ali može i da skrene pažnju sa ključnih pitanja. Definicija ključnih revizijskih pitanja glasi: „*Ključna revizijska pitanja – Pitanja koja, na osnovu profesionalnog prosuđivanja revizora, imaju najveći značaj u reviziji finansijskih izveštaja tekućeg perioda. Ključna revizijska pitanja su odabrana između pitanja koja su saopštena licima ovlašćenim za upravljanje.*“ (1. paragraf 7).

Identifikacija značajnih revizijskih pitanja počinje sa fazom planiranja, ali se nastavlja i u svim narednim fazama re-

REZIME

Ključne reči: ključna pitanja, komunikacija sa rukovodstvom, izbor ključnih pitanja, opis ključnih pitanja, prezentacija u izveštaju revizora.

Korisnici izveštaja revizora ne moraju znati međunarodne standarde revizije, ali zato moraju dobro razumeti informacije koje su prezentirane u mišljenju revizora. Ključna revizijska pitanja, kao novina, zahtevaju dodatnu obuku revizora u cilju njihove pravilne identifikacije i prezentacije u izveštaju revizora. Lica ovlašćena za upravljanje i finansijsko izveštavanje kroz komunikaciju sa revizorima o ključnim revizijskim pitanja mogu biti podstaknuta na dodatna obelodanjivanja u finansijskim izveštajima. I na kraju, krajnji korisnici finansijskih izveštaja moraju se na vreme pripremiti da shvate zašto su neka pitanja u izveštaju revizora istaknuta kao ključna revizijska pitanja i čemu ona služe.

vizije. Prilikom određivanja ključnih revizijska pitanja, početna tačka su značajni nalazi koji se komuniciraju sa rukovodstvom klijenta revizije, potom od istih treba odabrati one koji su zahtevali značajnu revizorsku pažnju, i na kraju, profesionalnim prosuđivanjem revizor odabira pitanja od najvećeg značaja.

Pravilno vođena komunikacije revizora sa licima ovlašćenim za upravljanje posebno je važno za utvrđivanje pitanja koja zahtevaju značajnu pažnju revizora. U skladu sa *Međunarodnim standardom revizije 260 – Komunikacija sa licima ovlašćenim za upravljanje* (2, paragraf 15. i 16), revizor licima ovlašćenim za upravljanje revizije saopštava: značajne rizike koje je identifikovao, svoje stavove o računovodstvenim politikama, računovodstvenim procenama i obelodanjivanjima, značajne poteškoće na koje je naišao tokom sprovođenja revizije, okolnosti koje utiču na formu i sadržaj izveštaja revizora, kao i sva druga značajna pitanja koja se javljaju tokom revizije, a koja su na osnovu profesionalnog prosuđivanja revizora relevantna za proces finansijskog izveštavanja.

Prilikom identifikacije značajnih pitanja, revizor svoju pažnju treba da usmeri na:

- oblasti u kojim je procenjen značajan rizik u skladu sa *Međunarodnim standardom revizije 315 – Identifikovanje i procena rizika materijalno pogrešnih iskaza putem razumevanja entiteta i njegovog okruženja* (na primer, materijalno značajan rizik priznavanja prihoda kod građevinskih firmi zbog postojanja specifičnih ugovora, slučajevi identifikovanja značajnih neuobičajenih transakcija koje odstupaju od redovnog poslovanja i slično);
- oblasti finansijskih izveštaja koje uključuju značajna prosuđivanja i procene rukovodstva za koje je utvrđen visok nivo neizvesnosti (na primer, procena fer vrednosti investicionih nekretnina, testiranje na umanjenje vrednosti stalne imovine, procena rezervisanja za troškove u garantnom roku, i slično);
- značajne događaje i značajne transakcije koje su identifikovane tokom perioda (na primer, značajnim događajima mogu se smatrati bitne promene u ekonomiji, računovodstvu, regulativi, privrednoj grani, a značajnim transakcijama – plaćanja sa povezanim licima, i slično). (1, paragraf 9).

U zavisnosti od dokaza koji su dobijeni u sprovedenim postupcima, revizor na osnovu svog profesionalnog prosuđivanja određuje koja će od identifikovanih značajnih pitanja saopštiti kao ključna revizijska pitanja. Kada bi revizor u svom mišljenju saopštio sva značajna pitanja koja je razmatrao sa rukovodstvom klijenta revizije, korisnici finansijskih izveštaja ne bi mogli da se usmere na pitanja koja su od suštinskog značaja za

finansijske izveštaje kao celinu. Na broj ključnih revizijskih pitanja koja će biti uključena u izveštaj revizora može da utiče veličina i složenost klijenta revizije, priroda njegovog poslovanja i okruženje, kao i činjenice i okolnosti revizijskog angažovanja. Međutim, ukoliko bi bila saopštena brojna ključna revizijska pitanja, to bi bilo u suprotnosti sa idejom da su ta pitanja od izuzetnog značaja u reviziji. Kao što smo videli prilikom identifikacije ključnih revizijskih pitanja, od suštinskog značaja je komunikacija sa rukovodstvom klijenta revizije, ali napominjemo da rukovodstvo klijenta revizije ne određuje koja će pitanja biti saopštena kao ključna revizijska pitanja. I sam naziv odeljka „Ključna revizijska pitanja“ ukazuje da su to pitanja koja je revizor izdvojio i o kojima želi nešto više da kaže zbog njihovog značaja. Ključna revizijska pitanja određena u prethodnoj godini ne moraju biti ključna revizijska pitanja u tekućoj godini. Ovo samo pokazuje da revizorima neće biti nimalo lako da identifikuju koja su ključna pitanja jer se ona za svakog klijenta svake godine ponovo određuju.

Ključna pitanja revizije određuje revizor a ne rukovodstvo.

OPIS KLJUČNIH REVIZIJSKIH PITANJA

Opis bilo kog pojedinačnog ključnog revizijskog pitanja mora da sadrži sledeće dve stvari:

- obrazloženje zašto se ključno revizijsko pitanje izdvaja kao pitanje od izuzetne važnosti u reviziji, i
- kako je to pitanje obrađeno prilikom vršenja revizije (1, paragraf 13).

Is ovoga se može zaključiti da ključna revizijska pitanja neće biti samo saopštena pitanja bez odgovora, već da će biti deo izveštaja u kom revizor saopštava i kako je neko pitanje obrađeno tokom revizije. Korisnike izveštaja revizora će sigurno interesovati objašnjenje razloga koji su revizora naveli da zaključi da određeno pitanje zahteva značajnu pažnju i da je od izuzetne važnosti za reviziju. Opisivanje ključnih revizijskih pitanja ne sme biti ponavljanje nekih obelodanjivanja koje je rukovodstvo izvršilo u napomenama uz finansijske izveštaje, iako se revizor prilikom opisa svakog ključnog revizijskog pitanja mora pozvati na povezana obelodanjivanja u napomenama uz finansijske izveštaje, ako postoje. Prilikom opisa ključnih revizijskih pitanja, revizori treba da izbegavaju da na neprikladan način pružaju originalne informacije o klijentu revizije koje nisu već bile uključene u finansijske izveštaje ili neke druge objave rukovodstva. Zato kada revizor utvrdi da su neke informacije značajne, on podstiče rukovodstvo da izvrši njihovo obelodanjivanje, a onda kroz upućivanje na izvršena obelodanjivanja omogućava ciljnim korisnicima da steknu dodatno razumevanje o tome

kako je rukovodstvo tretiralo dato pitanje prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja.

Opis ključnih revizijskih pitanja treba da bude sažet, precizan i razumljiv korisnicima izveštaja revizora, koji ne moraju znati međunarodne standarde revizije niti revizijsku terminologiju. Ključno revizijsko pitanje mora da se odnosi na konkretnog klijenta revizije i ne treba koristiti standardne fraze koje će korisnicima biti nezanimljive i koje će preskakati prilikom čitanja.

Saopštavanje revizora kako je neko ključno pitanje obradio u postupku revizije sigurno je najveća novina i sigurno će povećavati transparentnost revizije u narednom periodu. Količina detalja koji se navode u izveštaju revizora da bi se

Revizor u svoj Izveštaju saopštava kako je obradio ključno pitanje revizije.

opisalo kako je neko ključno revizijsko pitanje tretirano prilikom izvođenja revizije je predmet profesionalnog prosuđivanja. Prilikom opisa kako je neko ključno revizijsko pitanje tretirano u postupku revizije, može se uključiti sledeće:

- aspekti revizorovog pristupa koji su najvažniji za dato pitanje ili specifični za procenjeni rizik materijalno značajnih pogrešnih iskaza;
- kratak pregled izvedenih postupaka;
- nagoveštaj ishoda revizorovih postupaka;
- ključna zapažanja u vezi sa pitanjem,
- ili neka kombinacija ovih elemenata.

Ukoliko je prilikom obrade nekog ključnog revizijskog pitanja revizor angažovao stručnjaka za određenu oblast, to bi svakako trebalo navesti u delu sprovedenih postupaka (na primer, kada revizor angažuje procenitelja specijalistu za preispitivanje naknadnih vrednovanja sredstava koja se vrednuju po fer vrednosti, ili kada angažuje aktuara za obračune nekih rezervisanja). Saopštavanje da su korišćene usluge stručnjaka za određenu oblast ne umanjuje revizorovu odgovornost za izraženo mišljenje o finansijskim izveštajima, ali zato korisnicima ukazuje na ozbiljan pristup prilikom vršenja revizije. Pravila kojih se revizor mora pridržavati prilikom saopštavanja ključnih revizijskih pitanja mogu se svesti na sledeće:

- ne sme se ostavljati utisak da ključno revizijsko pitanje nije adekvatno rešeno od strane revizora prilikom formiranja mišljenja o finansijskim izveštajima (ukoliko neko ključno revizijsko pitanje u postupku revizije nije rešeno na adekvatan način, onda bi ono trebalo biti osnov za modifikaciju);
- pitanje mora biti direktno povezano sa specifičnim okolnostima klijenta revizije, bez korišćenja opštih fraza (nikoga ne interesuju neke generalizacije i opšte poznate stvari, potreban je maksimalni fokus na klijenta revizije);
- obavezno povezivanje ključnih revizijskih pitanja sa izvršenim obelodanjivanjima u finansijskim izveštajima, i

- ključna revizijska pitanja ne smeju biti posebna mišljenja o pojedinim elementima finansijskih izveštaja, već se moraju odnositi na finansijske izveštaje kao celinu.

NAČIN SAOPŠTAVANJA KLJUČNIH REVIZIJSKIH PITANJA

Saopštavanje ključnih revizijskih pitanja obezbeđuje dodatne informacije korisnicima finansijskih izveštaja koje će im pomoći u razumevanju onih pitanja koja su, po profesionalnom prosuđivanju revizora, od najvećeg značaja u reviziji finansijskih izveštaja tekućeg perioda. Ključna revizijska pitanja nisu neka izdvojena pojedinačna pitanja, već se saopštavaju u kontekstu mišljenja o finansijskim izveštajima u celini i zbog svoje važnosti su sistematizovana u poseban odeljak pod nazivom „Ključna revizijska pitanja“.

Ključna pitanja revizije revizor saopštava u posebnom odeljku.

Uvodnim delom ovog odeljka revizor treba ukratko da objasni:

- da su ključna revizijska pitanja ona pitanja koja su po njegovom profesionalnom mišljenju bila najznačajnija u reviziji finansijskih izveštaja tekućeg izveštajnog perioda;
- da se ovim pitanjima bavio u kontekstu sprovođenja revizije finansijskih izveštaja u celosti, kao i pri formiranju revizorskog mišljenja o njima, s tim da revizor ne može i ne izražava zasebno mišljenje o ovim pitanjima (mišljenje koje daje u izveštaju nezavisnog revizora odnosi se na celinu finansijskih izveštaja).

Redosled saopštavanja pojedinačnih ključnih revizijskih pitanja nije propisan i on zavisi od revizorovog prosuđivanja. Logično je očekivati da će se ključna revizijska pitanja saopštavati po redosledu relativnog značaja, ili po redosledu koji prati prezentaciju u finansijskim izveštajima. Prilikom saopštavanja ključnih revizijskih pitanja mora se voditi računa da ona nisu:

- zamena za obelodanjivanja u finansijskim izveštajima koja se zahtevaju od rukovodstva (na primer, kada u naponenama uz finansijske izveštaje nisu izvršena obelodanjivanja za testiranja na umanjenje vrednosti mirujućih zaliha, pa da revizor to obelodani u svom izveštaju);
- zamena za izražavanje modifikovanog mišljenja revizora u skladu sa *Međunarodnim standardom revizije 705 – Modifikacije mišljenja u izveštaju nezavisnog revizora* (revidiran), iako su pitanja koja dovode do modifikacije mišljenja revizora po svojoj prirodi ključna pitanja revizije, samo što se ona saopštavaju u posebnom odeljku pod nazivom „Osnov za kvalifikovano (negativno) mišljenje“;
- zamena za izveštavanje u skladu sa *Međunarodnim standardom revizije – 570 Načelo stalnosti* (revidiran), kada po-

stoji materijalno značajna neizvesnost u vezi sa događajima ili uslovima koji mogu da izazovu značajnu sumnju u sposobnost klijenta revizije da nastavi sa poslovanjem u skladu sa načelom stalnosti (ako ne predstavlja osnov za modifikaciju mišljenja revizora, ključno pitanje stalnosti poslovanja saopštava se u posebnom odeljku pod nazivom „Materijalno značajna neizvesnost povezana sa stalnošću poslovanja“);

- zamena za pitanja koja su već prezentirana i obelodanjena u finansijskim izveštajima, a na koja revizor samo skreće pažnju korisnicima u okviru odeljka pod nazivom „Skretanje pažnje“ (kao na primer, nedoumice u vezi sa ishodom nekog sudskog spora, postojanjem značajnih naknadnih događaja, ranom primenom nekog računovodstvenog standarda koji ima prožimajući uticaj na finansijske izveštaje, poput IFRS 15 – Prihodi od ugovora sa kupcima, i slično); ili
- zamena za ostala pitanja koja ne zahtevaju obavezno prezentovanje ili obelodanjivanje u finansijskim izveštajima i koja ne sadrže informacije koje treba da pruži rukovodstvo klijenta revizije, a koja se iskazuju u okviru odeljka pod nazivom „Ostala pitanja“ (kao na primer, da li su finansijske i nefinansijske informacije u godišnjem izveštaju o poslovanju usaglašene sa informacijama prezentiranim u finansijskim izveštajima; pitanja ograničena distribucije i korišćenja izveštaja revizora; koju vrsta mišljenja je izrazio prethodni revizor, i slično) (1, paragraf 4).

Revizoru u skladu sa *Međunarodnim standardom revizije 705 – Modifikacije mišljenja u izveštaju nezavisnog revizora* (revidiran) ne saopštava ključna revizijska pitanja onda kada se uzdrži od izražavanja mišljenja o finansijskim izveštajima, osim ako se takvo izveštavanje zahteva zakonom ili regulativom ne dozvoljava (4, paragraf 29). U izuzetnim situacijama dozvoljena je mogućnost da revizor u svom izveštaju na osnovu svog prosuđivanja ne saopšti neko pitanje za koje je identifikovao da je ključno za finansijske izveštaje koji su predmet revizije. Kao primere ovih situacija možemo navesti:

- kada postoji zakonsko ograničenje tj. kada zakon ili podzakonski akt zabranjuje javnu prezentaciju nekih pitanja zbog istrage nadležnih organa oko određenih nezakonitih radnji (na primer, u našim uslovima to mogu biti pitanja koja se tiču identifikovanih sumnjivih transakcija u skladu sa Zakonom o sprečavanju pranja novca i finansiranja terorizma);
- kada revizor prosudi da je razumno očekivati da će negativne posledice prezentacije nekih ključnih revizijskih pitanja biti značajno veće od javne koristi (na primer, to mogu biti situacije kada klijent revizije može imati po-

Ima okolnosti u kojima revizor ne saopštava ključna pitanja revizije.

goršanje konkurentske pozicije ili štetu u komercijalnim pregovorima ako se prezentiraju neka ključna revizijska pitanja). Komunikacija sa rukovodstvom i licima ovlašćenim za upravljanje pomaže revizoru oko prosuđivanja o intenzitetu negativnih posledica u vezi sa prezentacijom određenih ključnih revizijskih pitanja. Postojanje situacija da revizor ne saopšti neko ključno revizijsko pitanje zbog male javne koristi a velikih negativnih posledica za klijenta revizije predstavlja veoma složenu odluku koju revizor mora dobro obrazložiti.

Kao što možemo videti, neka osetljiva pitanja samo u određenim situacijama na osnovu prosuđivanja revizora neće biti prezentirana u izveštaju revizora, ali napominjemo da *Međunarodni standard revizije 701 – Saopštavanje ključnih revizijskih pitanja u izveštaju nezavisnog revizora* nigde ne propisuje zabranu prezentacije određenih ključnih revizijskih pitanja. U slučaju da revizor utvrdi da nema ključnih revizijskih pitanja, on to mora eksplicitno saopštiti u svom izveštaju (na primer: „Osim za pitanja koja su opisana u odeljku Osnova za kvalifikovano (negativno) mišljenje ili odeljku Materijalno značajna neizvesnost u vezi sa stalnošću poslovanja, mi smo utvrdili da nema drugih ključnih revizijskih pitanja koja treba da se saopšte u našem izveštaju.“).

KADA SE SAOPŠTAVAJU KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA

Na kraju, potrebno je razmotriti kada će sve revizori i u kojim sve izveštajima saopštavati ključna revizijska pitanja. Kao prvo, odgovor treba tražiti u profesionalnoj regulativi i delokrugu *Međunarodnog standarda revizije 701 – Saopštavanje ključnih revizijskih pitanja u izveštaju nezavisnog revizora*, gde je napisano sledeće: „Ovaj ISA standard se primenjuje na revizije kompletnog seta finansijskih izveštaja opšte namene kotiranih entiteta i na okolnosti kada revizor sam odluči da saopšti ključna revizijska pitanja u izveštaju revizora. Ovaj ISA se takođe primenjuje kada zakon ili regulativa zahtevaju od revizora da saopšti ključna revizijska pitanja u izveštaju revizora.“ (1, paragraf 5). Iz ove definicije može se zaključiti da će se ključna revizijska pitanja u izveštaju revizora saopštavati:

- kada se radi o reviziji kotiranih entiteta;
- kada revizor sam odluči da saopšti ključna revizijska pitanja; i
- kada zakon ili regulativa zahtevaju od revizora da saopšte ključna revizijska pitanja.

Profesionalna regulativa ne ograničava revizora da saopšti ključna revizijska pitanja kada prosudi da je to potrebno za ko-

I kad nema ključnih pitanja revizije, revizor to mora saopštiti.

risnike izveštaja revizora. S druge strane, konačnim usvajanjem novog Zakona o reviziji u Republici Srbiji propisano je sledeće: „Ključna revizorska pitanja u smislu MSR primenjuju se na zakonsku reviziju javnih društava u smislu zakona kojim se uređuje tržište kapitala.“ (8, član 39). Ovo znači da će se u Republici Srbiji kod zakonskih revizija ključna revizijska pitanja saopštavati samo u izveštajima revizora za javna akcionarska društava (akcionarska društva čije se akcije kotiraju na berzi).

ZAKLJUČAK

KEY AUDIT MATTERS SUMMARY

Key words: key matters, communication with management, selection of key matters, description of key matters, presentation in the auditor's report.

Users of auditors' reports do not need to know international auditing standards, but must therefore have a good understanding of the information presented in the auditor's opinion. Key audit matters as a novelty require additional training for auditors in order to properly identify and present them in the auditor's report. Management and those charged with governance through communication with auditors on key audit matters may be encouraged to make additional disclosures in the financial statements. Lastly, the final users of the financial statements need to be prepared on time to understand why some of the matters in the auditor's report are highlighted as key audit matters and what do they serve for.

Ključna revizijska pitanja imaju za cilj da povećaju informativnu vrednost izveštaja revizora, da obezbede veću transparentnost u vezi sa izvedenom revizijom i da povećaju poverenje korisnika u izveštaj nezavisnog revizora i u finansijske izveštaje koji su bili predmet revizije. Transparentnost revizije se povećava baš zbog toga što revizor sada javno saopštava šta je to preduzeo oko pitanja koja je izdvojio kao najznačajnija u reviziji finansijskih izveštaja. Iskustva neka postoje, stručna javnost se pokrenula, korisnici izveštaja revizora očekuju rezultate, ali vreme će pokazati da li će revizori uspeti adekvatno da odgovore ovim izazovima koji sa sobom nose ključna revizijska pitanja.

LITERATURA

1. Međunarodni standard revizije 701 – Saopštavanje ključnih revizijski pitanja u izveštaju nezavisnog revizora (Sl. glasnik RS, br. 100/2018)
2. Međunarodni standard revizije 260 – Komunikacija sa licima ovlašćenim za upravljanje (revidiran) (Sl. glasnik RS, br. 100/2018)
3. Međunarodni standard revizije MSR 315 – Identifikovanje i procena rizika materijalno pogrešnih iskaza putem razumevanja entiteta i njegovog okruženja (revidiran) (Sl. glasnik RS, br. 100/2018)
4. Međunarodni standard revizije 705 – Modifikacije mišljenja u izveštaju nezavisnog revizora (revidiran) (Sl. glasnik RS, br. 100/2018)
5. Međunarodni standard revizije 570 – Načelo stalnosti (revidiran) (Sl. glasnik RS, br. 100/2018)
6. Međunarodni standard revizije 700 – Formiranje mišljenja i izveštavanje o finansijskim izveštajima (revidiran) (Sl. glasnik RS, br. 100/2018)
7. Međunarodni standard revizije 706 – Pasus kojim se skreće pažnja i pasus u vezi sa ostalim pitanjima u izveštaju nezavisnog revizora (revidiran) (Sl. glasnik RS, br. 100/2018)
8. Zakonom o reviziji (Sl. glasnik RS, br. 73/2019)

RAČUNOVODSTVENO OBUHVATANJE UČEŠĆA U KAPITALU PRIDRUŽENIH PRAVNIH LICA I ZAJEDNIČKIH ARANŽMANA

NIVOI KONTROLE U INVESTIRANIM DRUŠTVIMA

Računovodstveno obuhvatanje učešća u kapitalu u finansijskim izveštajima suštinski zavisi od nivoa kontrole koju društvo investitor ostvaruje u društvu u koje je izvršilo ulaganje.

Investitor kontroliše entitet u koji je investirano kada je izložen, ili ima prava na varijabilne prinose po osnovu svog učešća u entitetu u koji je investirao, i ima sposobnost da utiče na te prinose po osnovu moći koju ima nad entitetom u koji je investirao. Ako su ispunjeni navedeni uslovi, radi se o kontroli koja se ostvaruje u društvu u smislu MSFI 10 – Konsolidovani finansijski izveštaji. Indikator kontrole je postojanje više od 50% glasačkih prava u investirano zavisno pravno lice. Učešća u kapitalu zavisnih pravnih lica se u pojedinačnim finansijskim izveštajima investitora evidentiraju na računu 040 – Učešća u kapitalu zavisnih pravnih lica. U konsolidovanim finansijskim izveštajima obuhvatanju se metodom potpune konsolidacije.

Kada investitor poseduje značajan ali ne kontrolni uticaj na poslovanje nekog entiteta, društvo u koje je izvršio ulaganje se naziva pridruženo pravno lice. Značajan uticaj nastaje kada investitor poseduje manje od 50% ali više od 20% glasačkih prava u investirano pridruženo pravno lice, direktno ili indirektno preko zavisnih pravnih lica, prema paragrafu 5. MRS 28 – Investicije u pridružene entitete i zajedničke poduhvate. Dalje, kada dva ili više investitora vezana ugovorom imaju zajedničku kontrolu nad zajedničkim aranžmanom, nastaju učešća u kapitalu zajednički kontrolisanih pravnih lica u skladu sa paragrafom 4. do 6. MSFI

REZIME

Ključne reči: investitor, nivo kontrola, društvo u koje je investirano, značajni uticaj, pridružena pravna lica, zajednička kontrola, zajednički poduhvat, priznavanje i vrednovanje investicija, metod udela.

Vrednovanje učešća u kapitalu društva u koje je investirano suštinski je opredeljeno relevantnim međunarodnim računovodstvenim standardom i nivoom kontrole koju poseduje investitor. Na sredini obuhvata između društava koja su potpuno kontrolisana i društava u kojima nema uticaja i kontrole, nalaze se društva u kojima investitor ostvaruje značajan ali ne kontrolni uticaj i društva u kojima dva ili više investitora vezana ugovorom ostvaruju zajedničku kontrolu. Okvir za računovodstveno obuhvatanje učešća u kapitalu ovih pravnih lica definisan je u MRS 27, MRS 28 i MSFI 11.

11 – Zajednički aranžmani. U skladu sa članom 8. Pravilnika o kontnom okviru, na računu 041 – Učešća u kapitalu pridruženih pravnih lica i zajedničkim poduhvatima, iskazuju se učešća u kapitalu pravnih lica na čije poslovanje postoji značajan uticaj ili učešće u zajedničkim poslovima dva ili više lica, u skladu sa MRS 28 i MSFI 11. Računovodstveno obuhvatanje ovih učešća u kapitalu može biti po nabavnoj vrednosti, fer vrednosti i metodu udela, u zavisnosti od izabrane računovodstvene politike i finansijskih izveštaja koji se sastavljaju.

Prag značajnosti uticaja – 20% vlasništva. Na kraju, kada investitori poseduju manje od 20% vlasništva drugog pravnog lica, direktno ili indirektno preko povezanih lica, ne ostvaruju kontrolu ni značajni uticaj. Ova učešća se evidentiraju na računu 042 – Učešća u kapitalu ostalih pravnih lica i druge hartije od vrednosti raspoložive za prodaju. Vrednovanje učešća u kapitalu ostalih pravnih lica je po nabavnoj ili fer vrednosti, u zavisnosti od izabrane računovodstvene politike i dostupnih podataka o fer vrednosti, bez obzira na to da li investitor sastavlja pojedinačne ili konsolidovane finansijske izveštaje.

Ovaj rad razmatra računovodstveno obuhvatanje učešća u kapitalu u pridruženim pravnim licima i zajedničkim poduhvatima u pojedinačnim i konsolidovanim finansijskim izveštajima investitora koji primenjuju različite okvire za finansijsko izveštavanje. Prezentiraćemo osnovne postupke obaveznog metoda udela koji je promovisan izmenama MRS 27 i MRS 28 u nameri lakšeg razumevanja postupka koji može biti kompleksan i nerazumljiv.

ZNAČAJAN UTICAJ U SKLADU SA MRS 28

Ako investitor ima, direktno ili indirektno (na primer, preko zavisnih entiteta), 20 ili više procenata glasačke moći entiteta u koji je investirao, pretpostavlja se da entitet ima značajan uticaj, osim ako se može jasno dokazati da to nije tako. I obrnuto, ako investitor ima, direktno ili indirektno, manje od 20 procenata glasačke moći u entitetu u koji je investirano, smatra se da entitet nema značajan uticaj, osim ako se takav uticaj može jasno dokazati. Značajno ili većinsko vlasništvo od strane drugog investitora ne mora neophodno isključivati značajan uticaj investitora.

Investitor ostvaruje značajan uticaj u društvu u koje je investirano sve dok poseduje pravo učestvovanja u donošenju odluka o finansijskim i poslovnim politikama tog društva.

Postojanje značajnog uticaja od strane investitora može se dokazati na jedan ili više načina iz paragrafa 6. MRS 28:

- zastupljenost u upravnom odboru ili drugom upravljačkom telu društva u koji je investirano;

- učešće u procesima, uspostavljanju politika uključujući učešće u donošenju odluka o dividendama ili drugim raspodelama dobiti;
- materijalno značajne transakcije između investitora i društva u koje je investirao;
- razmena rukovodećih lica; ili
- pružanje suštinskih stručnih informacija.

Primer 1.

Društvo „A“ je zajedno sa drugim investitorima osnovalo društvo „B“ i steklo pravo na 25% učešća u kapitalu. Visina uloženog kapitala i procenat učešća u kapitalu su omogućili društvu „A“ da imenuje jednog od pet članova u Odboru direktora društva „B“. U skladu sa Statutom društva „B“, Odbor direktora nadležan je za donošenje odluka koje se odnose na: utvrđivanje poslovne strategije i poslovnih ciljeva društva; određivanje unutrašnje organizacije društva i utvrđivanje ili odobravanje poslovnog plana.

Društvo „A“ kao investitor je procenilo da ostvaruje značajni uticaj na poslovanje društva „B“, zbog čega je svoju investiciju klasifikovalo kao učešće u kapitalu pridruženog pravnog lica.

ZAJEDNIČKA KONTROLA ZAJEDNIČKIM ARANŽMANIMA U SMISLU MŠFI I I

Zajednički aranžman je ugovorni aranžman u kojem dva ili više učesnika imaju zajedničku kontrolu. Zajednička kontrola je ugovorom dogovorena podela kontrole nad aranžmanom, koja postoji samo kada odluke o relevantnim aktivnostima zahtevaju jednoglasnu odluku strana koje dele kontrolu.

Investitor, koji je strana u aranžmanu, trebalo bi da proceni da li ugovorni aranžman daje svim stranama, ili grupi strana, zajedničku kontrolu nad aranžmanom. Sve strane, ili grupa strana, zajednički kontrolišu aranžman kada moraju da postupaju zajednički da bi usmeravale aktivnosti koje značajno utiču na relevantne aktivnosti i ostvarivanje prinosa. U zajedničkom aranžmanu nijedna pojedinačna strana ne kontroliše aranžman samostalno. Strana sa zajedničkom kontrolom nad aranžmanom može sprečiti bilo koju drugu stranu, ili grupu strana, u kontrolisanju aranžmana.

U ocenjivanju da li investitor ima zajedničku kontrolu nad aranžmanom trebalo bi oceniti da li sve strane ili grupa strana kontrolišu aranžman. IFRS 10 definiše kontrolu i trebalo bi da bude korišćen prilikom određivanja da li su sve strane ili grupa strana izložene, ili imaju prava na varijabilne prinose od svog učešća u aranžmanu i da li imaju sposobnost da utiču na te prinose kroz moć koju imaju nad aranžmanom. Kada sve strane, ili grupa strana,

IFRS 10 – Iznov za kriterije u prosuđivanju kontrola nad aranžmanom.

u kolektivnom smislu, imaju sposobnost da upravljaju aktivnostima koje značajno utiču na relevantne aktivnosti i ostvarivanje prinosa, onda strane kolektivno kontrolišu aranžman. Nakon zaključivanja da sve strane, ili grupa strana, kolektivno kontrolišu aranžman, entitet bi trebalo da oceni da li on ima zajedničku kontrolu nad aranžmanom. Zajednička kontrola postoji samo kada odluke o relevantnim aktivnostima zahtevaju jednoglasnu odluku strana koje kolektivno kontrolišu aranžman. Procenjivanje da li aranžman zajednički kontrolišu sve strane ili grupa strana, ili ga kontroliše samo jedna strana, može zahtevati prosuđivanje.

U nastavku navodimo tri primera radi lakšeg razumevanja zajedničke kontrole, koji su dati u Prilogu B MSFI 11.

Primer 2.

Pretpostavimo da su tri strane osnovale aranžman: „A“ ima 50% glasačkih prava u aranžmanu, „B“ ima 30% i „C“ ima 20%. Ugovornim aranžmanom između „A“, „B“ i „C“ je definisano da je potrebno najmanje 75% glasačkih prava da bi se donele odluke o relevantnim aktivnostima aranžmana. Čak i ako „A“ može da blokira bilo koju odluku, ono ne kontroliše aranžman zato što mu je potrebna saglasnost od strane „B“. Uslovi njihovog ugovornog aranžmana koji zahtevaju najmanje 75% glasačkih prava za donošenje odluka o relevantnim aktivnostima ukazuju da „A“ i „B“ imaju zajedničku kontrolu nad aranžmanom, zato što odluke o relevantnim aktivnostima aranžmana nisu moguće bez saglasnosti i „A“ i „B“.

Primer 3.

Pretpostavimo da aranžman ima tri strane: „A“ ima 50% glasačkih prava u aranžmanu, a „B“ i „C“ pojedinačno imaju po 25%. Ugovornim aranžmanom između „A“, „B“ i „C“ je definisano da je potrebno najmanje 75% glasačkih prava da bi se donele odluke o relevantnim aktivnostima aranžmana. Čak i ako „A“ može da blokira bilo koju odluku, ono ne kontroliše aranžman zato što mu je potrebna saglasnost ili od strane „B“, ili od strane „C“. U ovom primeru, „A“, „B“ i „C“ kolektivno kontrolišu aranžman. Međutim, postoji više od jedne kombinacije strana koje mogu da se usaglase oko 75% glasačkih prava (tj. ili A i B, ili A i C). U takvoj situaciji, da bi bio zajednički aranžman, ugovorni aranžman između strana trebalo bi da definiše od koje kombinacije strana se zahteva jednoglasna odluka o odlukama o relevantnim aktivnostima.

Primer 4.

Pretpostavimo aranžman u kome „A“ i „B“ pojedinačno imaju po 35% glasačkih prava u aranžmanu, a preostalih 30% je ši-

ko disperzovano. Odluke o relevantnim aktivnostima zahtevaju saglasnost većine glasačkih prava. „A“ i „B“ imaju zajedničku kontrolu nad aranžmanom jedino ako ugovorni aranžman propisuje da odluke o relevantnim aktivnostima aranžmana zahtevaju saglasnost i od strane „A“ i od strane „B“.

VRSTE ZAJEDNIČKIH ARANŽMANA

Za svaki zajednički aranžman u koji je investirao, investitor procenjuje svoja prava i obaveze koja ima u zajedničkom aranžmanu. U skladu sa MSFI 11, postoje dve vrste zajedničkih aranžmana:

- (1) **Zajedničko poslovanje** je zajednički aranžman u kome strane koje imaju zajedničku kontrolu nad aranžmanom imaju prava na imovinu i odgovornost za obaveze koje se odnose na aranžman. Takve strane se nazivaju učesnicima u zajedničkom poslovanju.
- (2) **Zajednički poduhvat** je zajednički aranžman u kome strane sa zajedničkom kontrolom nad aranžmanom imaju prava nad neto imovinom aranžmana. Takve strane se nazivaju učesnicima u zajedničkom poduhvatu.

U skladu sa Zakonom o privrednim društvima, prava investitora (pravo glasa, pravo na učešće u dobiti društva, pravo na učešće u likvidacionom ostatku i druga prava predviđena ovim zakonom) proizilaze iz učešća investitora u osnovnom kapitalu društva u koje je investirao.

Primeri ugovornih uslova strana u zajedničkom aranžmanu koji opredeljuju zajednički poduhvat:

- strane u zajedničkom aranžmanu stižu prava na neto imovinu;
- imovina koja je uneta u aranžman, ili koja je naknadno stečena od strane zajedničkog aranžmana, jeste imovina zajedničkog aranžmana, a ugovorne strane nemaju prava u imovini aranžmana;
- zajednički aranžman je odgovoran za sve svoje obaveze, a strane u zajedničkom aranžmanu su odgovorne prema zajedničkom aranžmanu samo do visine svojih uloga u zajedničkom aranžmanu;
- ugovornim aranžmanom se utvrđuje učešće svakog investitora u dobitku ili gubitku koji su nastali iz aktivnosti zajedničkog aranžmana.

Dakle, investitori su vlasnici kapitala u investiranim društvima i nemaju prava na imovinu i obaveze u zajedničkom aranžmanu. Iz navedenog se može zaključiti da se u Srbiji zajednički aranžmani tretiraju kao zajednički poduhvati.

PRIZNAVANJE I VREDNOVANJE UČEŠĆA U KAPITALU PRIDRUŽENIH PRAVNIH LICA I ZAJEDNIČKIH PODUHVATA PRIMENOM PUNIH MRS/MSFI

U prethodnim verzijama MRS 27 – Pojedinačni finansijski izveštaji, bilo je predviđeno da se početno priznavanje učešća u zajedničkim poduhvatima i pridruženim entitetima meri po nabavnoj vrednosti. Nakon početnog priznavanja, učešća u zajedničkim poduhvatima i pridruženim entitetima se mere po metodi nabavne vrednosti ili fer vrednosti ako učešće ima kotiranu tržišnu cenu. Efekti promene vrednosti se usmeravaju na rashode po osnovu obezvređenja u bilansu uspeha u slučaju primene nabavne vrednosti nakon početnog priznavanja. U slučaju primene metode fer vrednosti, efekti promene vrednosti se usmeravaju u dobitke ili gubitke po osnovu ulaganja u vlasničke instrumente kapitala u okviru računa 332.

Međutim, u avgustu 2014. godine usvojen je izmenjen MRS 27, koji se primenjuje počev od finansijskih izveštaja za 2016. godinu. U skladu sa paragrafom 10. MRS 27 – Pojedinačni finansijski izveštaji, kada investitor sastavlja pojedinačne finansijske izveštaje, on računovodstveno obuhvata učešća u zajedničkim poduhvatima i pridruženim entitetima: po nabavnoj vrednosti, u skladu sa MSFI 9 (MRS 39) i po metodi udela koja je definisana u MRS 28. Izmena nije objavljena u „Službenom glasniku RS“, tako da primena nije obavezujuća za obveznike koji sastavljaju finansijske izveštaje u skladu sa MRS/MSFI.

U skladu sa paragrafom 10 MRS 28, prema metodu udela, prilikom početnog priznavanja investicija u pridruženom entitetu ili zajedničkom poduhvatu prvo se priznaje po nabavnoj vrednosti (visini investicije), a zatim se, nakon datuma sticanja, knjigovodstvena vrednost povećava ili smanjuje da bi se priznao investitorov udeo u dobitku ili gubitku entiteta u koji je investirano. Investitorov udeo u dobitku ili gubitku entiteta u koji je investirano priznaje se u dobitku ili gubitku investitora. Raspodele dobiti primljene od entiteta u koji je investirano umanjuju knjigovodstvenu vrednost investicije. Takođe, može biti neophodno korigovanje knjigovodstvene vrednosti investicije zbog promena proporcionalnog udela investitora u entitetu u koji je investirano, a koje proizilazi iz promena u ostalom ukupnom rezultatu entiteta u koji je investirano. U takve promene spadaju promene koje su posledica revalorizacije nekretnina, postrojenja i opreme i razlika u deviznim kursovima. Investitorov udeo u tim promenama priznaje se u ostalom ukupnom rezultatu investitora.

Isto je navedeno i u paragrafu 24. MSFI 11. Naime, strana u zajedničkom poduhvatu trebalo bi da prizna svoj udeo u zajed-

ničkom poduhvatu kao učešće i da to učešće računovodstveno obuhvata koristeći metod udela, u skladu sa IAS 28 – Investicije u pridružene entitete i zajedničke poduhvate, osim ako je entitet oslobođen od primene metoda udela kao što je utvrđeno u tom standardu.

Na osnovu navedenog, investitor u pridruženi entitet i zajednički poduhvat u kojem ima zajedničku kontrolu obavezno primenjuje metod udela za naknadno vrednovanje prilikom sastavljanja pojedinačnih finansijskih izveštaja kada investitor nije ni matično pravno lice niti zavisno pravno lice neke grupe koja sastavlja konsolidovane finansijske izveštaje, ili u svojim konsolidovanim finansijskim izveštajima, ako je matično pravno lice, koje ima obavezu da sastavlja konsolidovane finansijske izveštaje.

PRIZNAVANJE I VREDNOVANJE UČEŠĆA U KAPITALU PRIDRUŽENIH PRAVNIH LICA I ZAJEDNIČKIH PODUHVATA PRIMENOM MSFI ZA MSP

U skladu sa paragrafom 4. odeljka 14 – Investicije u pridružene entitete, investitor treba računovodstveno da obuhvata sve svoje investicije u pridružene entitete korišćenjem jednog od sledećih modela: (a) model nabavne vrednosti iz paragrafa; (b) metod udela iz paragrafa ili (c) model fer vrednosti. Identično, učesnik u zajedničkom poduhvatu, u skladu sa paragrafom 9. odeljka 15 – Investicije u pridružene entitete, treba računovodstveno da obuhvata sva svoja učešća u zajednički kontrolisanim entitetima, korišćenjem jednog od navedenih modela.

Prilikom početnog priznavanja, investitor treba da odmerava svoje investicije u pridružene entitete i učesnik u zajedničkom poduhvatu treba da odmerava svoje investicije u zajednički kontrolisane entitete, osim onih za koje postoji objavljena kotacija cene po nabavnoj vrednosti umanjenoj za sve akumulirane gubitke zbog umanjenja vrednosti priznate u skladu sa Odeljkom 27 – Umanjenje vrednosti imovine. Efekti promene vrednosti se usmeravaju na rashode po osnovu obezvređenja u bilansu uspeha u slučaju primene nabavne vrednosti nakon početnog priznavanja.

Prema računovodstvenom metodu udela, investicija u pridruženi entitet i investicije u zajedničke poduhvate prvo se priznaju po ceni transakcije (uključujući i troškove transakcije), a naknadno se koriguju da bi se odrazio investitorov udeo u dobitku ili gubitku ili ukupnom ostalom rezultatu pridruženog entiteta. Nakon početnog priznavanja, efekti promene vrednosti se usmeravaju u ostali sveobuhvatni dobitak ili gubitak u okviru računa 333.

Kod primene modela fer vrednosti, investicija u pridruženi entitet i investicije u zajedničke poduhvate prvo se priznaju po ceni transakcije. Cena transakcije isključuje troškove transakcije. Na svaki datum izveštavanja, investitor u pridruženi entitet i zajednički poduhvat treba da odmerava svoje investicije po fer vrednosti, sa promenama fer vrednosti koje se priznaju u dobitak ili gubitak, koristeći uputstva za odmeravanje fer vrednosti data u paragrafima 11.27–11.32. Investitor koji koristi model fer vrednosti treba da koristi model nabavne vrednosti za svaku investiciju u pridruženi entitet ili zajednički poduhvat za koju se fer vrednost ne može pouzdano odmeriti bez nepotrebnih troškova ili napora.

METOD UDELA

Postupci

Prema metodu udela, prilikom početnog priznavanja investicija u pridruženi entitet ili zajednički poduhvat prvo se priznaje po nabavnoj vrednosti (visini investicije).

Primer 5.

Investitor „A“ koji nema zavisna pravna lica niti je zavisno pravno lice u višoj ekonomskoj celini je početkom 2017. godine osnovao entitet „B“ i stekao pravo na 25% kapitala i jednog člana u odboru direktora. Ukupan iznos investicije iznosi RSD 1.000 hiljada. Investitor „A“ je procenio da poseduje značajnu kontrolu i klasifikovao je investiciju kao učešće u pridruženi entitet. Stav za knjiženje: 041/241.

Nakon datuma sticanja, knjigovodstvena vrednost investicija u pridruženi entitet se povećava ili smanjuje da bi se priznalo investitorov udeo u dobitku ili gubitku entiteta u koji je investirano. Investitorov udeo u dobitku ili gubitku entiteta u koji je investirano priznaje se u dobitku ili gubitku investitora.

Primer 6.

Pridruženo pravno lice „B“ je utvrdilo neto gubitak u finansijskim izveštajima za 2017. godinu u iznosu od RSD 200 hiljada. Imajući u vidu da Investitor „A“ ima 25% učešća u kapitalu u pridruženom pravnom lice „B“, udeo u gubitku investitora „A“ iznosi RSD 50 hiljada (RSD 200 hiljada X 25%). Na dan Bilansa stanja za 2017. godinu investitor „A“ bi u svojim pojedinačnim finansijskim izveštajima priznao rashod od učešća u gubitku pridruženih pravnih lica: 565/041.

Pridruženo pravno lice „B“ je utvrdilo neto dobitak u finansijskim izveštajima za 2018. godinu u iznosu od RSD 400 hilja-

da. Imajući u vidu da Investitor „A“ ima 25% učešća u kapitalu u pridruženom pravnom lice „B“, pravo na dobit investitora „A“ iznosi RSD 100 hiljada (RSD 400 hiljada X 25%). Na dan Bilansa stanja za 2018. godinu investitor „A“ bi u svojim pojedinačnim finansijskim izveštajima priznao prihod od učešća u dobitku pridruženih pravnih lica: 041/665.

Raspodele dobiti primljene od entiteta u koji je investirano umanjuju knjigovodstvenu vrednost investicije.

Primer 7.

Skupština pridruženog pravnog lica „B“ je nakon odobravanja finansijskih izveštaja za 2018. godinu na dan 01.03.2019. godine donela odluku o raspodeli dobiti ostvarene u 2018. godini za pokriće gubitka iz 2017. godine u iznosu od RSD 200 hiljada i za isplatu dobiti vlasnicima u iznosu od RSD 200 hiljada. Pravo na dobit investitora „A“ iznosi RSD 50 hiljada (RSD 200 hiljada X 25%). Vlasnicima je dobit isplaćena 01.06.2019. godine. Odluka o raspodeli dobiti se ne evidentira u finansijskim izveštajima investitora „A“, već priliv po osnovu raspodela dobiti pridruženog pravnog lica „B“ evidentira na teret knjigovodstvene vrednosti investicije: 241/041.

Najzad, zbog promena proporcionalnog udela investitora, u entitetu u koji je investirano može biti neophodno korigovanje knjigovodstvene vrednosti investicije koje proizilazi iz promena u ostalom ukupnom rezultatu entiteta u koji je investirano. U takve promene spadaju promene koje su posledica revalorizacije nekretnina, postrojenja i opreme i razlika u deviznim kursovima. Investitorov udeo u tim promenama priznaje se u ostalom ukupnom rezultatu investitora.

Primer 8.

U skladu sa usvojenom računovodstvenom politikom za naknadno vrednovanje nekretnina, pridruženopravno lice „B“ je izvršilo procenu fer vrednosti nepokretnosti 31.12.2019. godine i priznalo revalorizacione rezerve u iznosu od RSD 600 hiljada. Investitor „A“ obračunava svoj udeo u ostalom rezultatu pridruženog pravnog lica „B“ u iznosu od RSD 150 hiljada (RSD 600 hiljada X 25%) i priznaje povećanje knjigovodstvene vrednosti investicije u korist dobitka po osnovu udela u ostalom sveobuhvatnom dobitku pridruženog entiteta: 041/333.

Poreski tretman

U slučaju primene metode udela u pojedinačnim finansijskim izveštajima investitora, moguće je priznavanje prihoda od učešća u dobitku pridruženih pravnih lica i zajedničkih poduhvata i rashoda od učešća u gubitku pridruženih pravnih lica i za-

jedničkih poduhvata. Priznavanje prihoda u pojedinačnim finansijskim izveštajima investitora podrazumeva povećanje poreske osnovice u smislu propisa o porezu na dobit pravnih lica. U obrnutoj situaciji, poreski propisi ne definišu poreski tretman rashoda od učešća u gubitku pridruženih pravnih lica, u smislu, da li bi se navedeni rashod smatrao rashodom nastalim po osnovu obezvređenja imovine u skladu sa članom 22v Zakona o porezu na dobit pravnih lica ili bi se smatrao poreski priznati rashodom u godini nastanka.

Smanjenje vrednosti plasmana ispod iznosa koji je investirano

U slučaju da pridruženi entitet ili zajednički poduhvat ostvaruje kumulirane gubitke u dužem periodu, investitor u pridruženi entitet će biti primoran da na teret rashoda perioda smanjuje knjigovodstvenu vrednost svog plasmana u entitet u koji je investirano. U nekom momentu, iznos gubitaka može prevazići iznos investicija. U skladu sa paragrafom 38. MRS 28, ako je udeo investitora u gubicima pridruženog entiteta ili zajedničkog poduhvata jednak ili veći od njegovog učešća u pridruženom entitetu ili zajedničkom poduhvatu, investitor prestaje da priznaje svoj udeo u daljim gubicima. Drugim rečima, investitor smanjuje knjigovodstvenu vrednost svog plasmana do nule jer nije moguće priznati negativnu vrednost (potražni saldo) investicije u pridruženi entitet ili zajednički poduhvat.

Investitor u pridruženom entitetu smanjuje vrednost svojeg uloga do nule, dalje ne priznaje gubitke.

Nakon što se učešće investitora svede na nulu, svi eventualni dalji gubici se ne evidentiraju, ali se o njima vodi pomoćna evidencija kod investitora. Na osnovu paragrafa 38. MRS 28, ako pridruženi entitet ili zajednički poduhvat kasnije posluje sa dobitkom, investitor ponovo počinje da priznaje svoj udeo u toj dobiti samo nakon što se njegov udeo u dobiti izjednači sa udelom u gubitku koji ranije nije bio priznat u finansijskim izveštajima a za koji postoji pomoćna evidencija.

Periodi izveštavanja

Da bi primenio metod udela, investitor mora da koristi najskorije dostupne finansijske izveštaje pridruženog entiteta ili zajedničkog poduhvata. Kada se kraj izveštajnog perioda entiteta razlikuje od kraja izveštajnog perioda pridruženog entiteta ili zajedničkog poduhvata, pridruženi entitet ili zajednički poduhvat sastavlja, za potrebe investitora, finansijske izveštaje na isti datum na koji i investitor.

Kada se finansijski izveštaji pridruženog entiteta koji se koriste za primenu metoda udela, sastavljaju na datum različit od onog koji koristi investitor, treba izvršiti korigovanja za efekte

značajnih transakcija ili događaja koji nastanu u periodu između tog datuma i datuma finansijskih izveštaja investitora. U svakom slučaju, razlika između kraja izveštajnog perioda pridruženog entiteta ili zajedničkog poduhvata i kraja izveštajnog perioda entiteta ne sme da bude veća od tri meseca. Dužina izveštajnih perioda i svaka razlika između krajeva izveštajnih perioda treba da budu iste iz perioda u period.

Istovrsne računovodstvene politike

Ako pridruženi entitet ili zajednički poduhvat, za slične transakcije i događaje u sličnim okolnostima, koristi računovodstvene politike različite od onih koje koristi investitor, vrše se korigovanja da bi se računovodstvene politike pridruženog entiteta ili zajedničkog poduhvata uskladile sa računovodstvenim politikama investitora, kada investitor koristi finansijske izveštaje pridruženog entiteta ili zajedničkog poduhvata pri primeni metoda udela.

Različiti članovi grupe kao vlasnici istog pridruženog entiteta ili zajedničkog poduhvata

U praksi je moguća situacija da više članova jedne grupe za konsolidaciju, npr. matično i zavisno pravno lice, imaju učešća u istom pridruženom entitetu ili zajedničkom poduhvatu. Udeo grupe u pridruženom entitetu ili zajedničkom poduhvatu je zbirni iznos vlasničkog učešća matičnog entiteta i svih njegovih zavisnih entiteta u tom pridruženom entitetu ili zajedničkom poduhvatu. Dakle, grupa za konsolidaciju u svojim konsolidovanim finansijskim izveštajima primenjuje metod udela na zbir plasmana i njihovih prava.

Konsolidovani finansijski izveštaji

Investitor, matično pravno lice, koji ima kontrolu nad jednim ili više zavisnih pravnih lica, u obavezi je da sastavlja, dostavlja i obelodanjuje konsolidovane finansijske izveštaje u skladu sa članom 27. Zakona o računovodstvu. Navedenim članom Zakona o računovodstvu je propisano da se u krug konsolidovanja uključuju matično i zavisna pravna lica, ne uređujući tretman pridruženih pravnih lica i zajedničkih poduhvata. Imajući u vidu navedeno, kada pravno lice ima učešće u kapitalu pridruženih pravnih lica ili zajedničkog poduhvata, ali nema učešće u kapitalu zavisnog pravnog lica, u tom slučaju ne postoji obaveza sastavljanja konsolidovanog finansijskog izveštaja.

Međutim, ako pravno lice ima učešće u kapitalu zavisnog pravnog lica i po tom osnovu obavezu sastavljanja konsoli-

dovanog finansijskog izveštaja i ako istovremeno poseduje učešće u kapitalu pridruženih pravnih lica ili zajedničkog poduhvata, ta učešća će se u okviru konsolidovanih finansijskih izveštaja obuhvatiti metodom udela u skladu sa revidiranim MRS 28 i odnosno MSFI 11.

Primena metoda udela prilikom sastavljanja konsolidovanih finansijskih izveštaja podrazumeva isti postupak kao i kod sastavljanja pojedinačnih finansijskih izveštaja. Konkretno, promene koje nastanu nakon datuma sticanja vrše korigovanja investitorovog udela u neto imovini entiteta u koji je investirano. Dobitak ili gubitak investitora uključuje njegovo učešće u dobitku ili gubitku entiteta u koji je investirano, a ukupni ostali rezultat investitora uključuje njegovo učešće u ukupnom ostalom rezultatu entiteta u koji je investirano.

ACCOUNTING FOR EQUITY INTERESTS IN ASSOCIATES AND JOINT ARRANGEMENTS SUMMARY

Key words: Investor, Investments in Associates and Joint Ventures, Associate, Significant influence, Joint arrangement, Joint Control, Equity method

The initial recognition and valuation of investments in associates are substantially determined by the relevant international accounting standards and the level of control that the investor possesses. In the middle of the gap between wholly-controlled companies and non-controlling are those in which the investor has significant but not significant influence and those in which two or more contractually agreed investors having of control of an arrangement. The framework for accounting for investments in these entities is defined in IAS 27, IAS 28 and IFRS 11.

LITERATURA

1. Đorđević P., Investicije u pridružene entitete i zajedničke poduhvate (primena metoda udela u skladu a MRS 28 i MSFI11), str. 113–120, Porezi i računovodstvo 04, april 2019.
2. MRS 27 – Pojedinačni finansijski izveštaji (Službeni glasnik RS, br. 35/2014)
3. MRS 28 – Investicije u pridružene entitete i zajedničke poduhvate (Službeni glasnik RS, br. 35/2014)
4. MSFI 10 – Konsolidovani finansijski izveštaji (Službeni glasnik RS, br. 35/2014)
5. MSFI 11 – Zajednički aranžmani (Službeni glasnik RS, br. 35/2014)
6. Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike (Službeni glasnik RS, br. 95/2014)
7. Zakon o računovodstvu (Službeni glasnik RS, br. 62/13 i 30/18)

NOVINE U IFRS ZA SREDNJE I MALE ENTITETE

UVOD

Međunarodni standard finansijskog izveštavanja za srednje i male entitete – IFRS za SME odobren je od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde (International Accounting Standards Board – IASB) u julu 2009. godine, dok su izmene i dopune izvršene u maju 2015. godine. Ovaj standard je donet jer se zaključilo da primena punih standarda, odnosno IAS/IFRS može biti prilično kompleksna i skupa, pa se postavilo pitanje odnosa troškova i koristi primene kod malih i srednjih entiteta. IFRS za SME praktično je nastao modifikovanjem i pojednostavljanjem odredbi IAS/IFRS, kao i eliminisanjem nerelevantnih pitanja. U pitanju je jedan standard koji je podeljen po oblastima/odeljcima. Fokusira se na informacione potrebe zajmodavaca, poverilaca i drugih korisnika koji su pre svega zainteresovani za informacije o novčanim tokovima, likvidnosti i solventnosti. U Odeljku 1 je precizirano da ovaj standard treba da primenjuju mali i srednji entiteti koji nemaju javnu odgovornost i koji objavljuju finansijske izveštaje opšte namene za eksterne korisnike. Evidentno je da standard ne daje definicije srednjih i malih entiteta, niti kriterijuma za razvrstavanje po veličini, pa faktička primena ipak zavisi od stava i zakonodavstva svake zemlje. U našem zakonodavstvu smo se sa IFRS za SME prvi put susreli 2013. godine, kada su u skladu sa tada važećim Zakonom o računovodstvu (Sl. glasnik RS, br. 62/2013) ovaj standard bila obavezna da primenjuju mala pravna lica, dok su srednja pravna lica, kao i mikro i druga pravna lica mogla da ga primenjuju ukoliko su se opredelila da IFRS za SME koriste u kontinuitetu. U skladu sa tim, značajan broj pravnih lica počeo je da primenjuje standard što po sili zakona, što zbog sopstvenog izbora, a to im je svakako donelo olakšanje u pogledu finansijskog izveštavanja i obelodanjivanja.

REZIME

Ključne reči: IFRS za SME, srednji i mali entiteti, retrospektivna primena, metod revalorizacije, prekomerni troškovi i napor.

Uvođenje IFRS za SME olakšalo je finansijsko izveštavanje jednom broju entiteta. Za sastavljanje finansijskih izveštaja za 2019. godinu, ovaj standard će morati da primenjuju mala pravna lica, dok će on biti mogućnost izbora za srednje entitete, kao i za mikro i druga pravna lica. Iako se poslednjim izmenama ovaj standard značajno približio punim standardima (IAS/IFRS), IFRS za SME je i dalje daleko jednostavniji za primenu i finansijsko izveštavanje i zbog toga je i dalje izbor mnogih entiteta. Od 1. januara 2020. godine, kada stupa na snagu novi zakon o računovodstvu, IFRS za SME neće više biti obavezan za primenu ni za mala pravna lica, ali verujemo da će mnogi entiteti nastaviti sa njegovom primenom.

Ako mala i srednja pravna lica odluče da primene pune IAS/IFRS moraju ih primenjivati najmanje narednih pet godina.

Bitna novina koju donosi Zakon o računovodstvu (Sl. glasnik RS, br. 73/2019) koji stupa na snagu od 1. januara 2020. godine jeste ta što IFRS za SME neće više biti obaveza ni za mala pravna lica, već će praktično sva pravna lica izuzev velikih pravnih lica, matičnih i javnih društava moći da primenjuju ovaj standard ukoliko se tako opredele. Ukoliko mala i srednja pravna lica ipak odluče da primenjuju pune IAS/IFRS, moraju ih primenjivati u kontinuitetu, najmanje pet godina od početka primene.

Na osnovu člana 3. Zakona o računovodstvu, Ministar finansija je 16. oktobra 2018. godine doneo Rešenje o utvrđivanju prevoda Međunarodnog standarda finansijskog izveštavanja za mala i srednja pravna lica koje je objavljeno u Sl. glasniku RS, br. 83/2018 od 29. oktobra 2018. godine, sa obaveznom primenom od finansijskih izveštaja koji se sastavljaju na dan 31. decembra 2019. godine. Međutim, iako izmenjeni IFRS za SME nije bio preveden, neki obveznici su ga primenjivali i na sastavljanje finansijskih izveštaja počev od 2016. godine, jer je Mišljenjem Ministarstva finansija broj 011-00-1051/2016-16 od 23. novembra 2016. godine dozvoljena ranija primena ukoliko je neko društvo procenilo da ima mogućnosti i neophodne kapacitete za to, uz obavezno obelodanjivanje informacija o tome u Napomenama uz finansijske izveštaje.

PREGLED NAJZNAČAJNIJIH IZMENA

Novi IFRS za SME sadrži nekoliko bitnih izmena, kao i značajan broj preciziranja i prilagođavanja i objašnjenja. U daljem tekstu obradićemo samo najvažnije izmene koje će imati posledica na finansijsko izveštavanje u narednom periodu. Zanimljivo je da izmene ovog standarda omogućavaju određene mogućnosti i izuzetke, ali zbog Zakona o računovodstvu koji je u primeni Republici Srbiji, njih nije moguće primeniti (na primer mogućnost da matični entitet primenjuje MSFI za SME ukoliko sam po sebi nema javnu odgovornost; drugačije prikazivanje informacija u finansijskim izveštajima).

Odeljak 2 – Koncepti i sveobuhvatni principi

Standard daje mogućnost odstupanja od obavezne primene određenog zahteva, ukoliko bi primena podrazumevala prekomerne troškove i napore. Glavna novina u ovom odeljku jeste upravo definisanje termina prekomernih troškova i napora, kao i smernica za njihovo određivanje.

„Razmatranje da li bi pribavljanje ili utvrđivanje informacija koje su neophodne za ispunjavanje nekog zahteva podrazumevalo nepotrebne troškove ili napore, zavisi od specifičnih okolnosti entiteta i od prosu-

divanja rukovodstva o troškovima i koristima od primene tog zahteva. Ovo prosuđivanje zahteva razmatranje o tome kako bi neposredovanje te informacije moglo da utiče na ekonomske odluke onih za koje se očekuje da će koristiti finansijske izveštaje. Primena nekog zahteva bi podrazumevala nepotrebne troškove ili napore od strane SME ako bi inkrementalni troškovi (na primer, naknade za procenitelja) ili dodatni napori (na primer, angažovanje zaposlenih) bili znatno veći od koristi koje bi oni za koje se očekuje da će koristiti finansijske izveštaje SME ostvarili od posedovanja te informacije.“ (2, paragraf 2.14b)

Poređenje troškova i koristi od ispunjenja zahteva sprovodi se pri početnom priznavanju, kao i nakon početnog priznavanja na bazi informacija dostupnih na te datume (na datum transakcije i na naknadni datum). Ukoliko entitet koristi mogućnost odstupanja od obavezne primene nekog zahteva, neophodno je da obelodani tu činjenicu, kao i razloge zbog kojih bi primena tog zahteva podrazumevala nepotrebne troškove ili napore.

Odeljak 4 – Izveštaj o finansijskoj poziciji

U prethodno važećem IFRS za SME investicione nekretnine su se vrednovala po fer vrednosti, izuzev kada to nije bilo izvodljivo zbog prekomernih troškova i napora, pa su se iskazivale kao građevinski objekti po nabavnoj vrednosti umanjeno za akumuliranu amortizaciju i umanjene vrednosti. Izmenom ovog odeljka, investicione nekretnine koje se vrednuju po nabavnoj vrednosti iskazuju se kao posebna pozicija u Bilansu stanja, a ne zajedno sa građevinskim objektima.

Odeljak 5 – Izveštaj o ukupnom rezultatu i bilans uspeha

Prethodna verzija IFRS za SME predviđala je tri komponente ostalog rezultata kao dela ukupnog rezultata, i to: dobitke i gubitke koji nastaju od preračunavanja finansijskih izveštaja inostranog poslovanja, aktuarske dobitke i gubitke i promene fer vrednosti instrumenata hedžinga koje nisu široko zastupljene u našem sistemu. Izmenama standarda uvodi se i četvrta komponenta ostalog ukupnog rezultata po osnovu promena revalorizacionih rezervi nekretnina, postrojenja i opreme, a usled izmena i dopuna u Odeljku 17 – Nekretnine, postrojenja i oprema.

Dalje, ovaj odeljak dopunjen je zahtevom da se stavke ukupnog ostalog rezultata grupišu u one koje neće naknadno biti reklasifikovane u dobitak ili gubitak i one koje će naknadno biti reklasifikovane u dobitak ili gubitak, nakon ispunjenja određenih uslova.

Odeljak 9 – Konsolidovani i pojedinačni finansijski izveštaji

Novim paragrafima u okviru Odeljka 9 propisano je da matični entitet u konsolidovane finansijske izveštaje ne uključuje zavisni entitet koji je stečen i drži se sa namerom prodaje ili otuđe-

nja u roku od jedne godine od datuma sticanja, odnosno od datuma sticanja kontrole. Navedena ulaganja se računovodstveno obuhvataju u skladu sa Odeljkom 11 – Osnovni finansijski instrumenti, a knjigovodstvenu vrednost investicije je neophodno obelodaniti u Napomenama uz finansijske izveštaje.

Ukoliko ipak ne dođe do otuđenja zavisnog entiteta u skladu sa pretpostavkama, treba razmotriti razloge zbog čega do otuđenja nije došlo. Ukoliko je odlaganje otuđenja posledica događaja ili okolnosti koji su pod kontrolom matičnog entiteta i nema dokaza da i dalje postoji namera otuđenja, ovaj zavisni entitet treba uključiti u krug konsolidacije od datuma sticanja, pa u skladu sa tim izvršiti korekciju uporednih podataka. U suprotnom, ukoliko je odlaganje otuđenja posledica događaja ili okolnosti koje nisu pod kontrolom matičnog entiteta, a i dalje postoji posvećenost realizaciji plana prodaje, zavisni entitet ne treba uključiti u krug konsolidacije.

Dalje, standard daje smernice za postupanje u postupku konsolidacije u slučaju da članice grupe za konsolidaciju nemaju isti, odnosno jednoobrazni datum izveštavanja. U tom slučaju matični entitet treba da konsoliduje poslednje finansijske izveštaje zavisnog entiteta, korigovane za efekte značajnih transakcija i događaja koji nastaju između datuma finansijskih izveštaja zavisnog entiteta i datuma konsolidovanih finansijskih izveštaja.

Odeljak 9 reguliše i metode po kojima matični entitet vrednuje učešća u kapitalu u zavisnim, pridruženim ili zajednički kontrolisanim entitetima u svojim pojedinačnim finansijskim izveštajima, pa tako se izmenama standarda propisuje i metoda udela, osim do sada dozvoljene metode nabavne vrednosti i metode fer vrednosti.

Bitno je podsetiti da je ovaj odeljak primenjiv samo na matične entitete koji sastavljaju konsolidovane finansijske izveštaje samo za potrebe internog izveštavanja, jer Zakon o računovodstvu izričito obavezuje matična društva koja u skladu sa ovim zakonom sačinjavaju konsolidovane finansijske izveštaje da primenjuju IAS/IFRS.

Odeljak 10 – Računovodstvene politike, procene i greške

Za razliku od opšteg principa da se izmena računovodstvenih politika primenjuje retroaktivno, novi standard uvodi izuzetak po kome se promena iz modela nabavne vrednosti u model revalorizacije za nekretnine, postrojenja i opremu računovodstveno obuhvata prospektivno, bez korekcije uporednih podataka. Međutim, ukoliko bi se sa modela revalorizacije prešlo na model nabavne vrednosti, nova računovodstvena politika bi morala da se primeni retroaktivno.

Promena iz modela nabavne vrednosti u model revalorizacije NPO ide bez korekcije uporednih podataka.

Odeljak 11– Osnovni finansijski instrumenti

Vrednovanje osnovnih finansijskih instrumenata čiju fer vrednost nije moguće pouzdano odmeriti bez nepotrebnih troškova ili napora vrši se po modelu amortizovane vrednosti. I dalje je primarno vrednovanje po fer vrednosti, kada god je to primenljivo, pa su u tu svrhu precizirane i odredbe u vezi sa procenom fer vrednosti ovih instrumenata. Osim kotiranih cena identičnih sredstava, alternativno je moguće koristiti informacije o kotiranih cenama sličnih sredstava. U slučaju kada kotirane cene nisu dostupne, fer vrednost može biti cena u obavezujućem sporazumu o prodaji poslednje transakcije za identično ili slično sredstvo u nezavisnoj transakciji između obaveštenih, voljnih strana.

Ukoliko pouzdano odmeravanje fer vrednosti finansijskih instrumenata više nije dostupno ili nije dostupno bez nepotrebnih troškova ili napora, potrebno je tu činjenicu obelodaniti, kao i knjigovodstvenu vrednost tih instrumenata.

Odeljak 16 – Investicione nekretnine

U Odeljku 16 izvršena je jedna dopuna, kojom se propisuje obaveza entiteta da obelodani usklađivanje knjigovodstvenih vrednosti investicionih nekretnina na početku i na kraju perioda koje se knjigovodstveno vode po nabavnoj vrednosti umanjenoj za akumuliranu amortizaciju i umanjenje vrednosti, uz zasebno prikazivanje prenosa u investicione nekretnine i iz njih.

Odeljak 17 – Nekretnine, postrojenja i oprema

Najznačajnija izmena u IFRS za SME svakako je mogućnost primene modela revalorizacije za naknadno vrednovanje nekretnina, postrojenja i opreme. Znači, entiteti sada imaju opciju izbora između metode nabavne vrednosti i metode revalorizacije, što definišu računovodstvenim politikama. Pritom, bitno je da se računovodstvena politika primenjuje na celu klasu nekretnina, postrojenja i opreme. Takođe, precizirano je da se model nabavne vrednosti primenjuje na investicione nekretnine čija se fer vrednost ne može utvrditi bez prekomernih troškova i napora.

Računovodstvena politika se primenjuje samo na celu klasu NPO.

Uvođenjem novih paragrafa, definišu se model nabavne vrednosti i model revalorizacije. Model nabavne vrednosti podrazumeva da se nekretnine, postrojenja i oprema naknadno odmeravaju po nabavnoj vrednosti umanjenoj za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke zbog umanjenja vrednosti. Model revalorizacije podrazumeva naknadno vrednovanje po revalorizovanoj vrednosti, koja predstavlja fer vrednost nekretnina, postrojenja i opreme na datum revalorizacije umanjenu za naknadnu akumuliranu amortizaciju i naknadne akumulirane

gubitke zbog umanjenja vrednosti. U skladu sa standardom, revalorizacija treba da se vrši dovoljno redovno, kako bi se obezbedilo da se knjigovodstvena vrednost ne razlikuje značajno od one vrednosti koja bi bila utvrđena korišćenjem fer vrednosti na kraju izveštajnog perioda. Uz to, nije dozvoljeno vršiti revalorizaciju pojedinačnih sredstava, već je potrebno vršiti revalorizaciju cele klase nekretnina, postrojenja i opreme kojoj određeno sredstvo pripada.

Dalje, dopuna standarda usmerava na koji način računovodstveno treba obuhvatiti efekte procene fer vrednosti. „Ukoliko se knjigovodstvena vrednost sredstva poveća kao rezultat revalorizacije, to povećanje treba da se prizna u ostalom ukupnom rezultatu i akumulira u kapitalu u okviru pozicije revalorizacione rezerve. Međutim, povećanje treba da se prizna u dobitak ili gubitak do visine iznosa kojim se poništava revalorizaciono umanjenje istog sredstva prethodno priznatog u dobitak ili gubitak. Ukoliko se knjigovodstvena vrednost sredstva smanji kao rezultat revalorizacije, to smanjenje treba da se prizna u dobitak ili gubitak. Međutim, smanjenje treba da se prizna u ostalom ukupnom rezultatu do visine iznosa potražnog salda u revalorizacionim rezervama za to sredstvo. Smanjenje koje je priznato u ostalom ukupnom rezultatu smanjuje vrednost akumuliranu u kapitalu u okviru revalorizacionih rezervi“ (2, paragraf 17.15C i 17.15D)

Dalje, precizirano je da se stavke kao što su rezervni delovi, pomoćna oprema i oprema za servisiranje priznaju u skladu sa ovim odeljkom kao deo stalne imovine kada zadovoljavaju definiciju nekretnina, postrojenja i opreme. U suprotnom, ovakve stavke se klasifikuju kao zalihe.

Izmene u Odeljku 17 uvode koncept troška zamene za utvrđivanje sadašnje vrednosti dela nekretnine, postrojenja ili opreme koji se zamenjuje. Naime, delovi nekih stavki nekretnina, postrojenja i opreme mogu zahtevati zamenu u redovnim vremenskim razmacima (krov objekta). Potrebno je uvećati knjigovodstvenu vrednost nekretnina, postrojenja i opreme za vrednost novih delova za zamenu, ukoliko se očekuju buduće koristi. Knjigovodstvena vrednost delova koji su zamenjeni prestaje da se priznaje bez obzira na to da li su delovi amortizovani zasebno ili ne. Ako nije izvodljivo utvrditi knjigovodstvenu vrednost zamenjenog dela, može se koristiti trošak zamene kao pokazatelj koliki je bio trošak zamenjenog dela u trenutku kada je stečen ili izgrađen.

Novi IFRS za SME donose i nove izazove u pogledu obelodanjivanja, pa je tako paragraf 17.31 dopunjen sledećim zahtevima za obelodanjivanjem:

- povećanja ili smanjenja koja su rezultat revalorizacije, i gubitke zbog umanjenja vrednosti priznate ili stornirane u ostalom ukupnom rezultatu;

- prenosi u i iz investicionih nekretnina koje se knjigovodstveno vode po fer vrednosti kroz dobitak ili gubitak;
- gubitke zbog umanjenja vrednosti koji su priznati ili stornirani u dobitku ili gubitku;
- ako se fer vrednost investicionih nekretnina ne može pouzdano odmeriti bez nepotrebnih troškova ili napora, treba obelodaniti tu činjenicu i razloge zbog kojih bi odmeravanje fer vrednosti podrazumevalo nepotrebne troškove ili napore za te stavke investicionih nekretnina.

Entiteti koji se opredele za metod revalorizacije kao metod naknadnog vrednovanja, neophodno je da obelodane i sledeće informacije:

- datum vršenja revalorizacije;
- angažovanje nezavisnog procenitelja;
- metode i značajne pretpostavke primenjene u procenivanju;
- za svaku revalorizovanu klasu nekretnina, postrojenja i opreme, knjigovodstvenu vrednost koja bi bila priznata da su se sredstva knjigovodstveno vodila po modelu nabavne vrednosti; i
- revalorizacione rezerve.

Može se zaključiti da uvođenje modela revalorizacije kao opcije naknadnog vrednovanja nekretnina, postrojenja i opreme u velikoj meri približava IFRS za SME punim standardima. Što se tiče računovodstvenog obuhvatanja, i ono se sprovodi na isti način uz preporuku da se formira analitička evidencija revalorizacionih rezervi radi daljeg praćenja po svakom sredstvu pojedinačno. Iako IFRS za SME ne navodi eksplicitno kako se koriste formirane revalorizacione rezerve, odredbe ukazuju na to da se one ne mogu koristiti dok se sredstvo po osnovu koga su revalorizacione rezerve formirane ne otuđi.

Na kraju ćemo se podsetiti kakve poreske implikacije može izazvati uvođenje modela revalorizacije.

Prema članu 22v Zakona o porezu na dobit pravnih lica, na teret rashoda u poreskom bilansu ne priznaju se rashodi nastali po osnovu obezvređenja imovine (utvrđeni kao razlika između nabavne cene imovine i njene procenjene nadoknadive vrednosti), ali se priznaju u poreskom periodu u kome je ta imovina otuđena, odnosno upotrebljena, odnosno u kome je nastalo oštećenje te imovine usled više sile.

Što se tiče kapitalnog dobitka, nabavna cena koriguje se na procenjenu, odnosno fer vrednost, utvrđenu u skladu sa IAS/IFRS i usvojenim računovodstvenim politikama, samo ukoliko je promena na fer vrednost iskazivana u celini kao prihod perioda u kome je vršena. Kako se povećanje vrednosti imovine po osnovu procene fer vrednosti iskazuje kao povećanje revalorizacionih rezervi, a ne u korist prihoda, ovo povećanje

Novouvedeni model revalorizacije kao opcija naknadnog vrednovanja NPO približava IFRS za SME punim standardima.

ne uvećava nabavnu vrednost za svrhu utvrđivanja kapitalnog dobitka, odnosno gubitka i takođe nema uticaja na obračun poreske amortizacije.

Odeljak 18 – Nematerijalna imovina osim gudvila

Novi standard daje smernice u vezi sa priznavanjem nematerijalne imovine stečene u poslovnoj kombinaciji i to tako što usmerava da nematerijalnu imovinu treba priznati, osim ako se njena fer vrednost ne može pouzdano odmeriti bez nepotrebnih troškova ili napora na datum sticanja.

Osim toga, u Odeljku 18 izvršena je izmena zahteva u vezi sa procenom korisnog veka trajanja nematerijalne imovine. Prema prethodnoj verziji IFRS za SME, ako entitet nije mogao da izvrši pouzdanu procenu korisnog veka nematerijalne imovine, pretpostavljalo se da je vek trajanja deset godina. Za razliku od ovog rešenja, novim standardom je propisano da ukoliko korisni vek nematerijalne imovine ne može pouzdano da se utvrdi, onda vek trajanja treba da se utvrdi na osnovu najbolje procene rukovodstva, ali on ne treba da bude duži od deset godina.

Bitno je pomenuti da izmenjeni IFRS za SME ne donosi mogućnost primene metoda revalorizacije na nematerijalnu imovinu, već to važi samo za nekretnine, postrojenja i opremu.

Odeljak 29 – Porez na dobitak

Odeljak 29 pretrpeo je najveće izmene u cilju usaglašavanja odredbi sa IAS 12 – Porezi iz dobitka, mada su suština i sam obračun odloženih poreza ostali neizmenjeni. Izmene se najvećim delom odnose na mogućnost prebijanja tekućih poreskih sredstava i tekućih poreskih obaveze, ili odloženih poreskih sredstava i odloženih poreskih obaveza. Prema izmenjenim IFRS za SME, entitet prebija tekuća poreska sredstva i tekuće poreske obaveze, ili odložena poreska sredstva i odložene poreske obaveze, ako i samo ako ima zakonsko pravo da prebija ove iznose i ako može da dokaže bez nepotrebnih troškova ili napora da namerava ili izmirivanje obaveze na neto osnovi, ili da istovremeno realizuje sredstvo i izmiri obavezu.

Odeljak 35 – Prelazak na MSFI za MSP

Entiteti koji prilikom prve primene IFRS za SME odluče da primenjuju model nabavne vrednosti za naknadno vrednovanje nekretnina postrojenja i opreme, u skladu sa Odeljkom 35 imaju mogućnost da procene fer vrednost na datum prve primene novog IFRS za SME i koriste tu fer vrednost kao verovatnu nabavnu vrednost na taj datum.

Osim toga, omogućena je primena ovog odeljka više puta u slučaju prelaska entiteta na neki drugi okvir finansijskog iz-

veštavanja i ponovnog vraćanja na primenu IFRS za SME, uz obavezu obelodanjivanja razloga prestanka primene IFRS za SME, razloga ponovnog počinjanja primene IFRS za SME, kao i činjenice da li je primenjivao ovaj odeljak ili je primenjivao IFRS za SME u skladu sa Odeljkom 10.

Još neke od bitnih izmena jesu mogućnost izuzetka od obavezne retrospektivne primene za državne zajmove koji postoje u trenutku prve primene IFRS za SME, kao i mogućnost korišćenja knjigovodstvene vrednosti nekretnina, postrojenja, opreme i nematerijalne imovine koje se koriste, ili su prethodno korišćene, u poslovnim aktivnostima koje podležu zakonskoj regulaciji cena, kao pretpostavljene nabavne vrednosti na datum prve primene.

Prilog A – Datum stupanja na snagu i prelazak

Već smo naveli da je obavezna primena izmenjenog IFRS za SME u našoj zemlji predviđena počevši od finansijskih izveštaja koji se sastavljaju za 2019. godinu, s tim što je bila dozvoljena ranija primena uz odgovarajuća obelodanjivanja.



NEWS IN IFRS FOR SMEs STANDARD SUMMARY

Key words: IFRS for SMEs, medium and small entities, retrospective application, revaluation method, undue cost or effort.

The introduction of IFRS for SMEs has relieved financial reporting for a number of entities. For the preparation of the financial statements for 2019, these standards will need to be applied by small legal entities, but they will be an option for medium entities, micro and other legal entities. After the changes, IFRS for SMEs is more similar with IAS/IFRS, but IFRS for SMEs is easier for implementation and financial reporting and it is the choice of many entities. From January 1, 2020, with the new Accounting Law, IFRS for SMEs will no longer be required to apply to small entities, but we believe that many entities will continue to implement it.

Prelazak na IFRS za SME zahteva retroaktivnu primenu uz korekciju uporednih podataka, međutim, postoje dva značajna izuzetka:

- promena iz modela nabavne vrednosti u model revalorizacije nekretnina, postrojenja i opreme treba računovodstveno da se obuhvata prospektivno, od početka perioda u kojem prvi put primenjuje izmene IFRS za SME, bez korekcije uporednih podataka i
- mogućnost da se Odeljak 29 – Porez na dobitak, primeni prospektivno, odnosno od perioda u kome se prvi put primenjuje IFRS za SME.

ZAKLJUČAK

Entiteti koji primenjuju IFRS za SME zbog opisanih izmena neophodno je da pregledaju postojeće interne akte – Pravilnike o računovodstvu i računovodstvenim politikama i da iste usklade u skladu sa izmenama, posebno ako se odluču da promene računovodstvenu politiku za naknadno vrednovanje nekretnina postrojenja i opreme.

IFRS za SME svakako je doneo izvesno olakšanje u pogledu finansijskog izveštavanja jednom broju entiteta. Na oko 250 strana podeljeno u 35 Odeljaka prezentovano je sve šta je neophodno da bi se finansijski izveštaji sastavili u skladu sa ovim standardom, što je zaista značajno manje od punih IAS/IFRS. Osim toga, IFRS za SME se ne menja i razrađuje konstantno, kao što je slučaj sa punim IAS/IFRSi pratećim tumačenjima.

Iako su izmene iz 2015. godine u velikoj meri približile IFRS za SME punim standardima, pre svega zbog uvođenja metode revalorizacije nekretnina, postrojenja i opreme, on je i dalje značajno jednostavniji za primenu od punih standarda. Zapaža se da materija obuhvaćena u izmenjenim IFRS za SME ne prati sadržinu dva izuzetno složena standarda IFRS 15 – Prihodi od ugovora sa kupcima i IFRS 16 Lizing (zakup) i dokle god je tako, nema sumnje da će on i dalje biti široko rasprostranjen.

LITERATURA

1. Međunarodni standard finansijskog izveštavanja (IFRS) za male i srednje entitete (Sl. glasnik RS, br. 117/2013)
2. Međunarodni standard finansijskog izveštavanja (IFRS) za male i srednje entitete (Sl. glasnik RS, br. 83/2018)
3. Mišljenje Ministarstva finansija broj 011-00-1051/2016-16 od 23. novembra 2016. godine
4. Zakon o računovodstvu (Sl. glasnik RS, br. 62/2013)
5. Zakon o računovodstvu (Sl. glasnik RS, br. 73/2019)

REZERVISANJA ZA TROŠKOVE I RIZIKE – RAČUNOVODSTVENI I PORESKI ASPEKT

Rezervisanje se izvodi kroz postupak priznavanja, vrednovanja, odmeravanja i prestanka priznavanja rezervisanja kao obaveze. Reč je o specifičnim obavezama neizvesnog roka dospeća ili neizvesnog iznosa. Neizvesnost roka dospeća odnosi se u većoj meri na neizvesnost oko pitanja kada će obaveza morati da se izmiri nego na neizvesnost da li će se ista izmiriti. Njihov nastanak nije vezan za prijem nekog sredstva ili usluge, kao što je to slučaj sa obavezama prema dobavljačima (5,852). Reč je o obavezama tekućeg i prošlih obračunskih perioda prema budućim obračunskim periodima. Naime, troškovi i rizici su nastali u tekućem ili u nekom od prethodnih obračunskih perioda, dok se prijem obračuna ili faktura u vezi sa nastalim troškovima i rizicima očekuje u sledećem ili u nekom od narednih obračunskih perioda.

U tekstu u nastavku, detaljnije ćemo razmotriti pojam i karakteristike rezervisanja, pravila i uslove za njihovo priznavanje i ukidanje, zatim, koje sve vrste rezervisanja postoje i kakav je njihov računovodstveni i poreski aspekt. U ovom radu poseban akcenat biće na rezervisanjima za troškove u garantnom roku, ali neće biti detaljno razmatrana rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih, koje se priznaju u skladu sa IAS 19 - Primanja zaposlenih i IFRS za SME Odeljak 28 - Primanja zaposlenih.

REZERVISANJA I USLOVI PRIZNAVANJA

Pod pojmom rezervisanja podrazumevamo određeni iznos novčanih sredstava koji entitet izdvaja tj. rezerve, sa ciljem da se pokriju izdaci za očekivane i moguće, ali u trenutku formiranja rezervisanja neizvesne obeveze, a koji u budućnosti mogu nastati po osnovu unapred definisanih prošlih

REZIME

Ključne reči: rezervisanja, sadašnja obaveza, obavezujući prošli događaj, procenjivanje, garantni rok.

Osnovna karakteristika po kojoj se rezervisanja razlikuju od ostalih dugoročnih i kratkoročnih obaveza jeste neizvesnost, u pogledu vremena dospeća obaveze i iznosa budućih izdataka koje će neki privredni subjekt imati kao rezultat prošlih događaja. Upravo je ta neizvesnost razlog zbog čega se rezervisanja u finansijskim izveštajima prikazuju odvojeno od ostalih obaveza. Pravilno priznavanje i odmeravanje rezervisanja je uslov da entitet što tačnije prikaže svoj finansijski i prinosni položaj, kroz bilans stanja i bilans uspeha.

Rezervisanja su računovodstvene procene. dogadaja. Rezervisanja predstavljaju obaveze koje imaju neizvestan iznos i rok dospeća, te njihovo priznavanje podrazumeva primenu računovodstvenih procena. Priznavanje rezervisanja se vrši u periodu ostvarivanja prihoda, iako će stvarni izdatak i odlivi po osnovu tih prihoda nastati u nekom budućem periodu.

Cilj priznavanja rezervisanja je da se ona što realnije procene i da se troškovi u vezi sa njima pravilno rasporede, u skladu sa načelom uzročnosti prihoda i rashoda i načelom opreznosti. Uvođenje tj. formiranje rezervisanja se najviše vezuje za načelo uzročnosti prihoda i rashoda. Navedenu činjenicu možemo objasniti na primeru rezervisanja za troškove u garantnom roku. Naime, za prodate proizvode u toku godine priznaje se prihod u celini, dok je prodavac preuzeo obavezu da u narednim godinama otkloni eventualne nedostatke u vezi sa prodanim proizvodima. Kako će troškovi za uklanjanje tih nedostataka uzrokovati izdatke tj. odliv sredstava društva u narednim periodima, neophodno je da izvršimo procenu tih izdataka, najčešće na bazi prethodnih iskustava, i posredstvom rezervisanja priznamo rashod u onom periodu kada je proizvod prodat odnosno kada je priznat prihod od prodaje. Pored navedenog, formiranje rezervisanja povezano je sa načelom opreznosti. Karakterističan primer su rezervisanja po osnovu sudskih sporova, kada postoji velika verovatnoća da će spor biti izgubljen, što će prouzrokovati odliv sredstava u budućnosti po tom osnovu, a čiji se iznos može pouzdano proceniti.

Rezervisanja za troškove i rizike računovodstveno se obuhvataju, u zavisnosti od vrste i veličine entiteta, u skladu sa: IAS 37 - Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina (1), IFRS za SME Odeljak 21 - Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina (2) i članovima 25. i 26. Pravilnika o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica (4).

Prema Pravilniku o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike (3), predviđeni su sledeći računi za evidentiranje rezervisanja:

- **račun 467 – Obaveze za kratkoročna rezervisanja** – iskazuju se kratkoročna rezervisanja za troškove i rizike, koja dospevaju u roku kraćem od 12 meseci;
- **računi grupe 40 – Dugoročna rezervisanja** – iskazuju se dugoročna rezervisanja za troškove i rizike koji se priznaju i vrednuju u skladu sa MRS 37 i drugim relevantnim MRS/MSFI i računovodstvenom politikom, kao i Odeljkom 21 MSFI za MSP.

Priznavanje rezervisanja je povezano sa priznavanjem troškova rezervisanja. Prema Pravilniku, troškovi rezervisanja se

evidentiraju u okviru **grupe 54 – Troškovi amortizacije i rezervisanja**.

Kada nastane odliv sredstava po osnovu obaveze za koju je prethodno izvršeno rezervisanje, stvarni troškovi se ne iskazuju ponovo kao rashod, već se knjiženje sprovodi zaduženjem računa rezervisanja, a u korist odgovarajućeg računa obaveza (prema vrstama) ili odgovarajućeg računa sredstava (zalihe, novčana sredstva) u zavisnosti od karaktera rezervisanja, vrste nastale obaveze i načina na koji je ona izmirena. **Neiskorišćeni iznos rezervisanja ukida se** u korist računa **678 - Prihodi od ukidanja dugoročnih i kratkoročnih rezervisanja**.

Postoje **tri uslova koja kumulativno moraju biti ispunjena** kako bi entitet mogao da prizna rezervisanje u finansijskim izveštajima, a to su:

- da postoji **sadašnja obaveza (zakonska ili izvedena)** koja je rezultat nekog prošlog događaja, što podrazumeva da obaveza postoji na datum finansijskih izveštaja i da je rezultat **prošlog obavezujućeg događaja**;
- da postoji **pouzdana verovatnoća da će doći do odliva resursa** koji predstavljaju ekonomske koristi entiteta i
- da može da se napravi **pouzdana procena** iznosa obaveze.

Prvi uslov je da je obaveza sadašnja, odnosno da postoji na dan sastavljanja finansijskih izveštaja i da je rezultat nekog prošlog obavezujućeg događaja za čije se izmirenje očekuje da će proizvesti odliv resursa. Prošli obavezujući događaj može biti vezan za neki ugovoreni odnos (npr. prodaja uz garanciju) ili za poslovnu politiku društva (na primer, javno obećanje kupcima da će ukoliko nisu zadovoljni kupljenim proizvodom moći da povrate novac), ili može da proističe iz zakonskih obaveza (npr. zakonska obaveza društva da po završetku, odnosno obustavljanju geoloških istraživanja, zemljište privede prvobitnoj nameni, u skladu sa Zakonom, ili zakonska obaveza održavanja i unapređivanja šuma). Prošli obavezujući događaj mora biti takav da društvo nema neku drugu alternativu osim da priznatu obavezu izmiri. Kada nije verovatno da sadašnja obaveza postoji, entitet obelodanjuje potencijalnu obavezu, osim ako je verovatnoća odliva resursa koji predstavljaju ekonomske koristi mala.

Drugi uslov je da postoji pouzdana verovatnoća da će u budućnosti doći do izmirenja obaveze i odliva resursa po tom osnovu. Pouzdanom verovatnoćom odliva smatra se slučaj kada je veća verovatnoća da će doći do izmirivanja obaveze nego da neće. Ukoliko postoji mogućnost da društvo svojim budućim aktivnostima može izbeći izmirenje obaveze, rezervisanje ne može biti priznato.

Treći uslov je da iznos obaveze može pouzdano da se proceni. Navedeno podrazumeva da iznos koji priznajemo kao rezer-

visanje predstavlja najbolju procenu izdataka koji su potrebni za izmirenje sadašnje obaveze na dan sastavljanja finansijskih izveštaja. Prilikom procenjivanja rezervisanja u obzir se moraju uzeti i događaji koji će tek uslediti i proceniti rizici nastanka tih događaja, u čemu je velika uloga rukovodstva društva. Procena rukovodstva može se bazirati na: iskustvu društva ili konkurencije iz sličnih transakcija, proceni nezavisnih eksperata, dodatnim informacijama i činjenicama po osnovu događaja nastalih nakon datuma bilansa stanja, statističkom metodu „očekivana vrednost“, koji podrazumeva ponderisanje svih mogućih ishoda njihovim verovatnoćama nastanka (koristi se kada populaciju čini veliki broj stavki) itd.

Ukoliko se kumulativno ispune prethodno definisani uslovi, **moгуće je priznati rezervisanje** kao obavezu u bilansu stanja, odnosno trošak rezervisanja kao rashod u bilansu uspeha entiteta, bez obzira koji okvir finansijskog izveštavanja isti primenjuje.

U suprotnom, u slučaju da neki od pomenutih uslova **nije ispunjen**, važno je napomenuti da se **rezervisanje ne može priznati**. Tada se najčešće radi o **potencijalnoj obavezi**, za koju, u slučaju da je značajna, postoji obaveza obelodanjivanja u napomenama uz finansijske izveštaje. Potencijalne obaveze entiteta su usko povezane sa rezervisanjima, ali se od njih razlikuju sa aspekta priznavanja i obelodanjivanja, pri čemu informacije o potencijalnim obavezama mogu biti veoma važne i značajne za korisnike finansijskih izveštaja.

Pravilnik – osnova za postupanje sa rezervisanjima. Važno je još naglasiti da je društvo dužno da u svom **internom aktu o računovodstvenim politikama** predvidi **pravila** za priznavanje, vrednovanje, odmeravanje i ukidanje rezervisanja koja su karakteristična za njegovo poslovanje, a koja su u skladu sa važećom zakonskom i profesionalnom regulativom i da se one **konzistentno i kontinuirano primenjuju** prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja.

ODMERAVANJE REZERVISANJA

Rezervisanja se procenjuju i ponovo odmeravaju na dan svakog Bilansa stanja, a zatim se koriguju tako da odražavaju **najbolju sadašnju procenu mogućih budućih izdataka**, Iznos rezervisanja utvrđuje se razumnom procenom rukovodstva. Rukovodstvo privrednog subjekta je odgovorno za procenu iznosa rezervisanja, što zahteva da na dan sastavljanja finansijskih izveštaja ono sačini dve procene. Prva procena tiče se utvrđivanja ishoda obaveze, odnosno da li postoji sadašnja obaveza i da li će i kada privredni subjekt morati da je izmiri. Druga procena odnosi se na finansijske efekte tj. prosuđivanje koja je najbolja

procena izdataka kako bi se izmirila sadašnja obaveza. Procene ishoda i finansijski efekat utvrđuju se prosuđivanjem, zatim na bazi iskustva iz sličnih transakcija ili angažovanjem nezavisnih stručnjaka. Tada je veoma važno uzeti u obzir rizike i neizvesnosti koje prate određene događaje i okolnosti, efekte vremenske vrednosti novca, kao i buduće događaje koji mogu uticati na iznos formiranih rezervisanja. Ukoliko se utvrdi da rezervisanje više ne zadovoljava uslove za priznavanje, ono se ukida u korist prihoda.

Kad izgubi uslov za priznanje – rezervisanje se ukida.

Možemo zaključiti da je rezervisanja potrebno izvršiti na osnovu najbolje procene, koja se sprovodi od strane rukovodstva društva, koje koristi iskustvo iz istih ili sličnih situacija iz prethodnih perioda, ali i izveštaje nezavisnih stručnjaka.

UPOTREBA REZERVISANJA

Rezervisanja je potrebno koristiti samo za izdatke za koje je rezervisanje početno priznato. Naime, samo oni izdaci koji se odnose na početno rezervisanje uporedivi su sa rezervisanjem na dan bilansa. Tako na primer, rezervisanja za troškove u garantnom roku ne mogu se koristiti za izdatke za izgubljene sudske sporove ili za zadržane kaucije i depozite itd.

VRSTE REZERVISANJA

Prema IAS 37 - Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina i IFRS za SME Odeljak 21 - Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina, rezervisanja možemo razvrstati kao:

- rezervisanja za troškove u garantnom roku;
- rezervisanja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava;
- rezervisanja za zadržane kaucije i depozite;
- rezervisanja za troškove restrukturiranja;
- rezervisanja za troškove sudskih sporova;
- ostala dugoročna rezervisanja (štetni ugovori, rezervisanja po osnovu datih garancija i jemstava, rezervisanja koja proističu iz poslovne politike društva i druga rezervisanja koja zadovoljavaju propisane uslove).

IAS 37 i IFRS za SME Odeljak 21 ne bave se rezervisanjima za naknade i druge beneficije zaposlenih, već se ova rezervisanja iskazuju u skladu sa zahtevima IAS 19 - Primanja zaposlenih i IFRS za SME Odeljak 28 - Primanja zaposlenih.

Rezervisanja za troškove u garantnom roku karakteristična su za privredne subjekte koji se bave proizvodnjom i prodajom onih dobara za koja su u zakonskoj obavezi da obezbede kupci-

ma garantni rok. Garantni rok je vremenski period u kojem davalac garancije garantuje kupcu ispravnost proizvoda. Ti subjekti su u obavezi da formiraju rezervisanja po ovom osnovu. Ovi troškovi se najčešće utvrđuju na bazi prethodnog iskustva za ista ili slična dobra koja su predmet prodaje. S obzirom na to da visina rezervisanja zavisi od ostvarenog obima prodaje, najčešće se obračunava i izražava kao procenat od ostvarene prodaje. Važno je napomenuti da se rezervisanje formira za sva dobra za koja se daje garancija. Kako društvo može imati širok asortiman proizvoda koji se razlikuju u pogledu pružanja usluga u vezi sa garantnim rokom, potrebno je formirati rezervisanja po određenim srodnim grupama proizvoda. Pošto se rezervisanje za troškove u garantnom roku odnosi na veliki broj transakcija, obaveza se procenjuje primenom statističke metode procene „očekivane vrednosti“, uvažavanjem svih mogućih ishoda sa njihovim pridruženim verovatnoćama. Faktori koji mogu uticati na obračun rezervisanja za troškove u garantnom roku su i kvalitet proizvoda, troškovi radne snage, troškovi rezervnih delova, usluge u vezi sa popravkom proizvoda i sl.

Proizvođači često prodaju svoje proizvode preko trgovaca, pa trgovac daje garanciju krajnjem kupcu. U slučaju popravke proizvoda, koja uključuje zamenu nekog dela, popravku mogu vršiti uslužni ovlašćeni servisi sa kojima davalac garancije zaključuje ugovor ili se popravka vrši od strane servisne službe koja je u sastavu davaoca garancije. Pod uslovom da društvo kontinuirano prodaje proizvode na koje daje garanciju, rezervisanje za troškove u garantnom roku ima karakter kontinuiranog rezervisanja. To znači da se na dan svakog bilansa preispituje visina iskazanog rezervisanja. Na kraju godine ne vrši se potpuno ukidanje rezervisanja i formiranje novog, već se vrši priznavanje dodatnog rezervisanja na teret rashoda, ukoliko na dan bilansa postojeći iznos nije dovoljan i prestanak priznavanja dela rezervisanja, ukoliko na dan bilansa postojeći iznos rezervisanja prevazilazi potreban, u korist prihoda.

Na račun 400 - Rezervisanja za troškove u garantnom roku, iskazuju se dugoročna rezervisanja za rizike po osnovu troškova garantnog roka, a za koji je ostvaren prihod u punom iznosu. Ukoliko je procena da će odliv resursa po osnovu rezervisanja za troškove u garantnom roku biti u roku do jedne godine, onda se ista reklasifikuju u okviru konto 467 – Obaveze za ostala kratkoročna rezervisanja.

U praksi se često rezervisanja za troškove u garantnom roku mogu susresti u **građevinarstvu**, kada izvođač radova daje investitoru garanciju za izvedene radove. Rezervisanja po osnovu odliva sredstava u garantnom roku vrše se samo kada postoji **ugovorena obaveza otklanjanja nedostataka**

u određenom roku. U nastavku dajemo **primer člana ugovora o izvođenju radova:** „Garantni rok na izvršene radove iznosi 24 meseca i počinje da teče od dana kada je Zapisnički izvršena primopredaja svih radova. Izvođač je dužan da u garantnom roku o svom trošku otkloni sve nedostatke na izvedenim radovima koji su nastali zbog toga što se Izvođač nije pridržavao svojih obaveza u pogledu kvaliteta radova.“ Dalje, izvođač radova mora identifikovati **postojanje verovatnoće** da će doći do **nedostataka na izvršenim radovima u toku garantnog roka**, po osnovu kojih će doći do odliva sredstava kod izvođača radova. Ovu verovatnoću treba procenjivati od slučaja do slučaja, a ona zavisi od mnogo faktora, ali je veoma bitno iskustvo izvođača radova u prethodnom periodu sa istom vrstom radova. Ako u prethodnom periodu za iste vrste radova nije bilo odliva resursa po osnovu otklanjanja nedostataka u garantnom roku, onda je potrebno veoma detaljno obrazložiti zbog čega se sada procenjuje da postoji verovatnoća odliva resursa. Na kraju, izvođač radova mora da napravi **pouzdanu procenu za rezervisanja koja priznaje u poslovnim knjigama.** Izvođač radova procenu iznosa rezervisanja za troškove u garantnom roku može najbolje dokumentovati na osnovu prethodnih iskustava na istoj vrsti radova i odlivu resursa koji su se dešavali zbog nastanka nedostataka u garantnom roku.

Rezervisanje se formira za svu robu koja se daje na garanciju.

Najčešće greške prilikom procene rezervisanja za troškove u garantnom roku kod izvođača radova mogu biti sledeće:

- kada izvođač radova formira rezervisanja za troškove u garantnom roku na osnovu **ugovorene vrednosti radova**, a ne na osnovu vrednosti izvršenih radova. Tada je društvo prilikom procene pošlo od pogrešne osnove za formiranje rezervisanja. Naime, rezervisanja po osnovu odliva sredstava u garantnom roku treba vršiti samo **na osnovu izvršenih radova**, a ne i na osnovu ugovorenih, a neizvršenih radova;
- kada izvođač radova kao **koeficijent za obračun rezervisanja** uzima procenat obezbeđenja ugovora o izvođenju radova bankarskom garancijom (*primenjen je pogrešan koeficijent za obračun rezervisanja*);
- **ne pravi se analiza odliva resursa u prethodnom periodu** po osnovu otklanjanja nedostataka u garantnom roku za slične vrste usluga (*najbolja osnova za rezervisanja je iskustvo u prethodnim godinama*);
- rezervisanja se **ukidaju proporcionalnom metodom bez obrazloženja i dokumentovanja.** Naime, potpuno ukidanje rezervisanja potrebno je izvršiti sa istekom garantnog roka, a delimično ukidanje rezervisanja se vrši na osnovu ponovne procene rezervisanja. Pomenutu proceduru potrebno je dokumentovati putem obračuna i izjava stručnih lica.

Rezervisanja za obnavljanje prirodnih bogatstava u Pravilniku o kontnom okviru obuhvataju se na grupi 401, a karakteristična su za one privredne subjekte koji se bave eksploatacijom zemljišta, šuma i drugih prirodnih bogatstava i imaju zakonsku obavezu da izvrše rezervisanja po tom osnovu. Suština ovih rezervisanja je da se ona izdvajaju (formiraju) tokom eksploatacije, a koriste se uglavnom nakon eksploatacije radi obnavljanja (reprodukcije), odnosno dovodenja prirodnih bogatstava u svoje prvobitno stanje, zatim za otklanjanje pričinjene štete ili za sprečavanje iste. Zakonima kojima je uređena ova oblast definisano je da privredni subjekti koji zagađuju prirodnu sredinu i u poslovanju koriste prirodne resurse imaju obavezu da, pored plaćanja naknade za njihovo korišćenje, snose i troškove rekultivacije zemljišta i sanacije prostora. Kako je uglavnom reč o višegodišnjim projektima eksploatacije prirodnih bogatstava, potrebno je na osnovu prethodno pripremljenih projekata izvršiti rezervisanje po navedenom osnovu.

Rezervisanja za zadržane kaucije i depozite knjigovodstveno obuhvatamo na računu 402, a formiraju ih oni privredni subjekti koji se bave izgradnjom građevinskih objekata, izradom opreme i u drugim situacijama kada investitor, tj. naručilac posla, zadrži određeni iznos ugovorene naknade kao depozit ili kauciju u cilju nadoknade neplaniranih troškova zbog lošeg izvršenja posla. Garantni depozit predstavlja garanciju izvođača radova da će u garantnom roku otkloniti sve nastale nedostatke u vezi sa izvedenim radovima ili na opremi, ukoliko do njih eventualno dođe. Po isteku garantnog perioda, investitor tj. naručilac posla ima obavezu da izvođaču radova uplati preostali iznos depozita. Ova vrsta rezervisanja razlikuje se od rezervisanja za troškove u garantnom roku po tome što kod rezervisanja za troškove u garantnom roku kupac plaća ceo iznos za kupljeni proizvod ili uslugu, dok se kod davanja kaucije ili garantnog depozita ne isplaćuje celokupan kupoprodajni iznos, nego iznos umanjen za vrednost kaucije ili depozita.

Rezervisanja za troškove restrukturiranja karakteristična su za one privredne subjekte koji su u finansijskim teškoćama i teže profitabilnijem poslovanju, a najčešće posluju u zemljama u procesu privatizacije i tranzicije. Pomenuta rezervisanja se u skladu sa Pravilnikom o kontnom okviru obuhvataju na računu 403 i obuhvataju samo direktne izdatke koji iz njega proizilaze, one koji su obavezno zahtevani procesom restrukturiranja i nisu povezani sa tekućim aktivnostima privrednog subjekta. Restrukturiranje je program koji planira, sprovodi i kontroliše uprava društva, a s ciljem da se značajno promeni obim i način poslovanja.

Obaveza restrukturisanja nastaje samo kad postoji detaljan plan restrukturisanja.

Važno je naglasiti da stvarna obaveza restrukturiranja nastaje samo kada društvo ima detaljan formalni plan za restrukturiranje, koji sadrži opis poslovanja koji će

biti njime obuhvaćen, lokacije na kojima će se restrukturiranje sprovesti, neophodne izdatke, period koji će obuhvatiti ovaj proces, broj zaposlenih koji će primati naknadu u vezi sa prestankom rada zbog restrukturiranja i sl.

Rezervisanja za troškove sudskih sporova se od 2014. godine u Kontnom okviru iskazuju u okviru posebnog računa 405. Sudski procesi su često neizvesni po pitanju ishoda i mogu trajati duži niz godina. Rezervisanja po osnovu sudskih sporova vrše se u onim situacijama kada postoji velika verovatnoća da će spor biti izgubljen, a što će nakon dana bilansa prouzrokovati odliv resursa kada spor bude okončan. Obaveze po sudskom sporu čiji je ishod neizvestan (a ne postoji velika verovatnoća da će biti izgubljen) ne priznaje se kao obaveza, sve dok ne postane izvesno da će društvo izgubiti spor. U toj situaciji potrebno je da društvo izvrši obelodanjivanje u vezi sa sporom u Napomenama uz finansijske izveštaje i iskaže potencijalne obaveze po tom osnovu, ukoliko je iznos spora materijalno značajan. Kako bi se postigla što realnija procena, potrebno je prilikom procenjivanja rezervisanja angažovati stručna lica, pravnike zaposlene u društvu, advokate i sl.

Rezervisanja za štetne (onerodne) ugovore iskazuju se na računu 409 - Ostala dugoročna rezervisanja. Onerodni (štetni) ugovori su teretni ugovori, dvostrano obavezni, kao na primer ugovor o kupoprodaji, ugovor o zakupu i sl., u situaciji kada neizbežni troškovi ispunjenja obaveza prema tom ugovoru prevazilaze ekonomske koristi za društvo koje očekuje da će ostvariti u skladu sa istim. Neizbežni troškovi po ugovoru odražavaju najmanji neto trošak raskida ugovora. Ukoliko društvo ima ovakav ugovor, sadašnju obavezu po tom ugovoru bi trebalo priznati kao rezervisanje, budući da društvo nema drugu alternativu nego da ugovor ispoštuje uz realizaciju gubitka. U nastavku dajemo jedan primer zaključenog štetnog ugovora: „Društvo je sklopilo ugovor o zakupu poslovnog prostora na tri godine, bez mogućnosti raskida ugovora niti mogućnosti davanja u podzakup trećim licima. Društvo takođe ima obavezu vraćanja poslovnog prostora u prvobitno stanje po isteku perioda zakupa ugovora, jer je isti prilagodio svojim poslovnim potrebama. Po isteku prve godine društvo je donelo odluku da se preseli u sopstveni poslovni prostor. U skladu sa ugovorom društvo ima obavezu plaćanja zakupa još dve godine kao i obavezu vraćanja prostora u prvobitno stanje”.

Rezervisanja po osnovu datih garancija i jemstava iskazuju se na računu 409 - Ostala dugoročna rezervisanja, a formiraju se u situaciji kada entitet za koga smo dali garanciju (jemstvo) neće moći da izvrši svoje obaveze, pa postoji velika verovatnoća da će društvo davalac garancije (jemstva) umesto dužnika izmiriti navedene obaveze, odnosno da će u budućem periodu doći do odliva ekonomskih resursa na teret davaoca garancije.

PROVISIONS FOR COSTS AND RISKS – ACCOUNTING AND TAX ASPECTS SUMMARY

Key words: provisions, current liability, previous binding event, assessing, warranty period

The main feature that differentiates provisions from other long-term and short-term liabilities is uncertainty, about the timing and amount of future expenses, that an entity will incur as a result of past events. This uncertainty is the reason why the provisions in the financial statements are presented separately from other liabilities. Proper recognition and measurement of a provisions is a condition for an entity to accurately present its financial position and income, through its balance sheet and income statement.

U slučaju da nisu zadovoljeni svi uslovi za priznavanje rezervisanja, potrebno je da društvo obelodani postojanje potencijalnih obaveza.

Poreski aspekt dugoročnih rezervisanja

Članom 22b Zakona o porezu na dobit pravnih lica (6, član 22b) propisano je sledeće:

- Na teret rashoda priznaju se izvršena dugoročna rezervisanja za obnavljanje prirodnih bogatstava, za troškove u garantnom roku i zadržane kaucije i depozite, kao i druga obavezna dugoročna rezervisanja u skladu sa zakonom.
- Na teret rashoda priznaju se i ostala dugoročna rezervisanja koja ispunjavaju uslove za priznavanje u skladu sa MRS, odnosno MSFI i MSFI za MSP, u visini iskorišćenih iznosa tih rezervisanja u poreskom periodu, odnosno izmirenih obaveza i odliva resursa po osnovu tih rezervisanja.

Na osnovu navedenog možemo zaključiti da iskazani rashodi po osnovu rezervisanja koji su obračunati u skladu sa IAS, odnosno IFRS i IFRS za SME (za troškove restrukturiranja, za sudske sporove, za štetne ugovore, za jubilarne nagrade) priznaju se u poreskom periodu kada je došlo do izmirenja obaveze i stvarnog odliva sredstava po osnovu konkretnih rezervisanja, odnosno u visini iskorišćenih rezervisanja, a ne u periodu kada je rezervisanje formirano.

Dalje, članom 25a Zakona (6, član 25a) prihvodi nastali po osnovu neiskorišćenih dugoročnih rezervisanja koja nisu bila priznata kao rashod u poreskom periodu u kom su izvršena, ne ulaze u poresku osnovicu u poreskom periodu u kom su iskazani.

LITERATURA

1. IAS 37 Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
2. IFRS za SME, Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja za mala i srednja preduzeća (Sl. glasnik RS, br. 117/2013)
3. Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike (Sl. glasnik RS, br. 95/2014)
4. Pravilnik o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodnjavanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica (Sl. glasnik RS, br. 118/2013 i 95/2014)
5. Priručnik za primenu kontnog okvira za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike, Informativno poslovni centar
6. Zakon o porezu na dobit pravnih lica (Sl. glasnik RS, br. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015 i 113/2017, 95/2018).

POREZ NA DOBIT ZA 2019. GODINU NOVINE U OBRAČUNU

NOVINE U OBRAČUNU POREZA NA DOBIT ZA 2019. GODINU

Poslednja verzija Zakona o porezu na dobit, koja je doneta u decembru 2018. godine, donela je izmene koje su jednim delom primenjene na utvrđivanje poreza na dobit za 2018. godinu, dok je značajan deo izmena u primeni od poreskih izveštaja za 2019. godinu, odnosno za poreske periode počevši od 1. januara 2019. godine.

Izmene Zakona se odnose na sledeće:

- Priznavanje rashoda po osnovu istraživanja i razvoja;
- Obračun amortizacije osnovnih sredstava za poreske svrhe;
- Bliže pojašnjenje poreskog tretmana prihoda i rashoda obveznika koji je davalac koncesije,
- Priznavanje kapitalnog dobitka kod prenosa autorskog ili srodnog prava ili prava u vezi sa pronalaskom;
- Ostala pitanja.

U nastavku ćemo dati pojašnjenje izmenjenih odredbi koje se odnose na rashode po osnovu istraživanja i razvoja i obračun poreske amortizacije osnovnih sredstava.

PRIZNAVANJE RASHODA PO OSNOVU ISTRAŽIVANJA I RAZVOJA

Novim Zakonom uvodi se član 22g, i on glasi: „Kao rashod u poreskom bilansu obveznika mogu se priznati, u dvostruko uvećanom iznosu, troškovi koji su neposredno povezani sa istraživanjem i razvojem koje obveznik obavlja u Re-

REZIME

Ključne reči: porez na dobit, poreska amortizacija, priznati troškovi, osnovica poreza.

Pravila za utvrđivanje poreza na dobit predmet su čestih izmena kako zbog usaglašavanja sa odredbama drugih zakona, tako i zbog kontinuiranog unapređivanja postojećih odredbi. Ono što se može izvući kao zaključak primene novog Zakona o porezu na dobit za 2019. godinu jeste da se pružaju olakšice za entitete koji ulažu u istraživanje i razvoj, što je pozitivan znak za razvoj domaće privrede. S druge strane, ublažavaju se razlike u obračunu amortizacije za poreske i računovodstvene svrhe. Donošenjem novih pravila, sve više se ide ka priznavanju računovodstvene amortizacije za poreske svrhe. Naravno, prelazni period u primeni novih pravila zahteva dodatne napore i dodatnu pažnju obveznika. Na kraju, skrećemo pažnju na sve rigoroznije kontrole od strane Poreske uprave, te obavezu računovođa i drugih odgovornih lica na savesno postupanje u pripremi poreskih izveštaja i utvrđivanju poreske obaveze.

publici. U smislu stava 1. ovog člana, istraživanjem se smatra originalno ili planirano istraživanje preduzeto u cilju sticanja novog naučnog ili tehničkog znanja i razumevanja, a razvojem primena rezultata istraživanja ili primena drugog naučnog dostignuća ili dizajna proizvodnje novih značajno poboljšanih materijala, uređaja, proizvoda, procesa, sistema ili usluga pre pristupanja komercijalnoj proizvodnji ili korišćenju. Odredbe ovog člana ne primenjuju se na troškove istraživanja nastale u cilju pronalaženja i razvoja nafte, gasa ili mineralnih zaliha u ekstraktivnoj industriji. Ministar finansija bliže uređuje šta se smatra troškovima koji su neposredno povezani sa istraživanjem i razvojem, kao i uslove i način ostvarivanja prava iz stava 1. ovog člana.“ Može se primetiti da se poreska olakšica manifestuje kroz uvećanje rashoda u poreskom bilansu, a ne u vidu poreskog kredita.

U skladu sa navedenim, u julu 2019. godine donet je Pravilnik o uslovima i načinu ostvarivanja prava na priznavanje troškova koji su neposredno povezani sa istraživanjem i razvojem u poreskom bilansu u dvostruko uvećanom iznosu, koji se primenjuje od 1. januara 2019. godine. Pravilnikom je, između ostalog, propisano sledeće:

- Šta se podrazumeva pod troškovima povezanim sa istraživanjem i razvojem;
 - Kako se utvrđuje i priznaje dvostruki iznos troškova povezanih sa istraživanjem i razvojem;
 - Bliže definisanje teritorije Republike Srbije u smislu priznavanja ovih troškova;
 - Dokumentacija u vezi sa troškovima istraživanja i razvoja koja se prilaže uz poreski bilans;
 - Način vođenja evidencije troškova istraživanja i razvoja.
- Troškovi povezani sa istraživanjem i razvojem u smislu ovog Pravilnika obuhvataju sledeće:
- Troškovi zarada zaposlenih angažovanih na aktivnostima istraživanja i razvoja;
 - Troškovi materijala koji je u neposrednoj vezi sa istraživanjem i razvojem;
 - Troškovi nabavke nematerijalnih sredstava neposredno vezanih sa istraživanjem i razvojem;
 - Troškovi nabavke nekretnina, postrojenja i opreme i bioloških sredstava neposredno vezanih sa istraživanjem i razvojem;
 - Troškovi zakupa nekretnina, postrojenja i opreme i bioloških sredstava neposredno vezanih sa istraživanjem i razvojem;
 - Troškovi nabavke stručnih mišljenja, savetodavnih usluga kao i prenosa posebnih znanja i veština (know how), osim usluga pribavljenih od povezanih lica;

- Troškovi pravne zaštite prava intelektualne svojine u Republici i inostranstvu;
- Troškovi pozajmljivanja po osnovu novčanih sredstava pozajmljenih isključivo radi finansiranja poslova istraživanja i razvoja;
- Troškovi proizvodnih usluga pribavljenih za neposredne potrebe istraživanja i razvoja;

U okviru troškova povezanih sa istraživanjem i razvojem, ne mogu se priznati troškovi prodaje, administrativni i režijski troškovi, troškovi obuke zaposlenih, troškovi tekućeg održavanja.

Troškovi istraživanja i razvoja koji su priznati u bilansu uspeha u skladu sa IAS/IFRS, priznaju se kao rashodi u poreskom bilansu. Pored toga, isti iznos ovako utvrđenih troškova istraživanja i razvoja se iskazuje na teret rashoda u poreskom bilansu i dodatno umanjuje oporezivu osnovicu. Npr. entitet je u bilansu uspeha iskazao ukupne prihode od RSD 3.500.000,00 i troškove istraživanja i razvoja od RSD 1.000.000,00. U skladu sa odredbama novog Zakona, osnovica poreza na dobit u konkretnom slučaju bi bila RSD 1.500.000,00 (3.500.000,00 - 2 x 1.000.000,00).

U situaciji kada su izvršena određena ulaganja u osnovna sredstva povezana sa istraživanjem i razvojem, ta sredstva su prikazana u bilansu stanja. Za potrebe utvrđivanja oporezive dobiti, navedeno ulaganje se takođe priznaje kao rashod za poreske svrhe u visini nabavne vrednosti ulaganja. Navedeno osnovno sredstvo, koje je priznato kao ulaganje u istraživanje i razvoj, takođe će biti uključeno u obračun poreske amortizacije, bez obzira što je po osnovu njegove nabavke umanjena osnovica poreza na dobit po drugom osnovu. Dakle, kao i u slučaju troškova, ponovo imamo slučaj da se po osnovu izvršenog ulaganja za potrebe istraživanja i razvoja dva puta umanjuje osnovica za porez na dobit. Po osnovu istraživanja i razvoja, u poreskom bilansu mogu se priznati i ulaganja u osnovna sredstva izvršena i pre 2019. godine. U tom slučaju, rashodi u poreskom bilansu 2019. godine bi se umanjili za neotpisanu poresku vrednost tog osnovnog sredstva na dan 31. decembra 2018. godine. Takođe, sredstva nabavljena putem finansijskog lizinga se mogu priznati kao ulaganje u istraživanje i razvoj u visini naknade koja će biti plaćena lizing kući za celokupan period trajanja lizinga.

Kod svih pomenutih ulaganja (i onih iskazanih u bilansu uspeha i u bilansu stanja) važi pravilo da se priznaju u iznosu u kom su ta ulaganja povezana sa istraživanjem i razvojem. Npr. ukoliko je procenjeno da će se nabavljeno osnovno sredstvo koristiti 40% vremena za potrebe istraživanja i razvoja, onda se u poreskom bilansu

Ulaganja u istraživanja i razvoj priznaju se u iznosu u kom su povezana sa istraživanjima i razvojem.

osnovica poreza može umanjiti za iznos od 40% nabavne vrednosti tog osnovnog sredstva. Procenat angažovanosti za potrebe istraživanja i razvoja se utvrđuje u periodu u kom je ulaganje izvršeno, i mora se primenjivati u narednih 10 godina (u slučaju nepokretnosti), ili u narednih 5 godina (za sva ostala sredstva). Ukoliko se u datom periodu procenat angažovanosti smanji za više od 20%, potrebno je u skladu sa predviđenim obračunom uvećati osnovicu poreza na dobit.

Troškovi po osnovu istraživanja i razvoja mogu se koristiti za umanjenje oporezive osnovice isključivo po osnovu projekata koji se obavljaju na teritoriji Republike Srbije. U skladu sa Pravilnikom, to podrazumeva da najmanje 90% zaposlenih na projektu svoje aktivnosti obavlja na teritoriji Republike Srbije. Jedino u slučaju da se za potrebe projekta moraju obezbediti posebni fizički, geografski ili prirodni faktori, omogućeno je priznavanje troškova za aktivnosti obavljene van teritorije Republike Srbije.

Pravilnikom je predviđena dokumentacija koju je obveznik dužan da priloži uz poreski bilans, u cilju pravdanja prikazanih troškova istraživanja i razvoja. Navedena dokumentacija se prilaže u papirnoj formi.

U momentu podnošenja poreskog bilansa, obveznik *prilaže* sledeće:

- Opis projekta sa posebno istaknutim ciljevima projekta, fazama projekta, kao i planiranim aktivnostima u okviru svake faze;
- Evidenciju vremena utrošenog na projektu za svakog zaposlenog;
- Zaključak.

U momentu podnošenja poreskog bilansa, obveznik je u obavezi da *poseđuje* sledeće:

- Budžet projekta;
- Plan nabavki za potrebe projekta;
- Mišljenja stručnjaka zaduženih za realizaciju projekta;
- Fature za sve realizovane nabavke za potrebe projekta;
- Ugovore sa trećim licima koja su angažovana na projektu;
- Evidenciju troškova propisanu Pravilnikom.

Za svaki projekt – posebno vođenje evidencije troškova. Pravilnikom je propisano vođenje evidencije troškova istraživanja i razvoja za svaki projekat posebno. Takođe, za svaku vrstu troškova/ulaganja propisanu Pravilnikom potrebno je voditi posebnu analitičku evidenciju. Pravilnikom nije predviđena forma niti sadržina ovih evidencija, ali verujemo da će u narednom periodu Ministarstvo finansija dati dodatna uputstva.

OBRAČUN PORESKE AMORTIZACIJE

Izmenama Zakona iz decembra 2018. godine promenjen je pristup u obračunu poreske amortizacije osnovnih sredstava. Ukinuta je degresivna metoda, te se za sva osnovna sredstva (od I do V grupe) propisuje proporcionalna metoda za obračun poreske amortizacije. Ukoliko se još uzme u obzir činjenica da se za određeno sredstvo poreska amortizacija može obračunati maksimalno u iznosu njegove računovodstvene amortizacije, zaključujemo da se primenom odredbi novog Zakona očekuje manji jaz između računovodstvene i poreske amortizacije. U nastavku ćemo razmotriti postupak za usaglašavanje sa izmenama Zakona za nematerijalnu imovinu i posebno za ostala osnovna sredstva. U cilju preciziranja odredbi novog Zakona, donet je i novi Pravilnik o načinu razvrstavanja stalnih sredstava po grupama i načinu utvrđivanja amortizacije za poreske svrhe.

Očekuje se manji jaz poreske i računovodstvene amortizacije.

Poreska amortizacija nematerijalne imovine

Članom 10b novog Zakona o porezu na dobit propisano je da se za potrebe utvrđivanja oporezive dobiti u poreskom bilansu priznaju troškovi amortizacije nematerijalne imovine u iznosu utvrđenom u bilansu uspeha u skladu sa IAS/IFRS. Ovo ukazuje na korišćenje proporcionalne metode na nabavnu vrednost kao osnovicu, kao i obračun amortizacije od dana aktiviranja sredstva. Ova odredba je u primeni od 1. januara 2018. godine i primenjuje se samo na nematerijalnu imovinu stečenu počev od 1. januara 2018. godine. Za svrhu obračuna amortizacije novonabavljene nematerijalne imovine, propisan je obrazac OAN. Sadržina obrasca je bila prilično siromašna, tako da su iznete brojne kritike na račun nedostataka propisanog obrasca, pa je on povučen iz upotrebe. Umesto toga, entiteti su mogli da dokumentuju amortizaciju novonabavljene nematerijalne imovine izveštajima generisanim iz svoje analitike osnovnih sredstava. Dakle, za 2018. godinu poreska amortizacija nematerijalne imovine nabavljene pre 1. januara 2018. godine obračunata je po starim pravilima (u OA obrascu), dok je za novonabavljenu nematerijalnu imovinu priznat iznos računovodstvene amortizacije.

Za 2019. godinu poreska amortizacija nematerijalne imovine će se utvrđivati na sledeći način: za sredstva nabavljena u 2018. i 2019. godini poreska amortizacija će se priznati u visini utvrđene računovodstvene amortizacije. Za stavke nematerijalne imovine koje su zatečene na dan 31. decembar 2017. godine primenjivaće se pravila u skladu sa prethodnom verzijom Zakona, odnosno obračun će se vršiti po degresivnoj metodi u

okviru OA obrasca. Obračun po staroj metodi će se vršiti najkasnije do kraja 2028. godine, ili dok neotpisana vrednost amortizacione grupe ne padne ispod propisanog nivoa. Ova pravila ćemo detaljno opisati u nastavku, kada bude reči o obračunu poreske amortizacije nekretnina, postrojenja ili opreme.

Poreska amortizacija nekretnina, postrojenja i opreme

Odredbe člana 10b novog Zakona koje se odnose na obračun amortizacija nekretnina, postrojenja i opreme u primeni su od 1. januara 2019. godine. Kao i u slučaju nematerijalne imovine, tako i kod nekretnina, postrojenja i opreme, postupak obračuna amortizacije mora se podeliti na dva dela: za sredstva nabavljena pre 31. decembra 2018. godine i za sredstva nabavljena posle 1. januara 2019. godine.

Na obračun amortizacije sredstava nabavljenih posle 1. januara 2019. godine u potpunosti se primenjuju odredbe člana 10b novog Zakona. Sredstva su kao i do sada razvrstana u pet amortizacionih grupa i tu nije bilo promena (bilo da je reč o kriterijumima za razvrstavanje, bilo da se govori o stopama amortizacije za svaku grupu). Amortizacija ovih sredstava (od I do V grupe) se obračunava po proporcionalnoj metodi, od dana aktiviranja. Osnovica za obračun jeste nabavna vrednost. Istim članom je propisano i ograničenje za obračunati iznos poreske amortizacije – može se obračunati samo do visine računovodstvene amortizacije konkretnog sredstva. Ovaj zahtev implicira sledeću obavezu za obveznika – poreska evidencija sredstava iz II do V amortizacione grupe se mora ustrojiti tako da se može utvrditi amortizacija za svako sredstvo posebno. Ukoliko je neki obveznik do sada vodio evidenciju na zbirnom nivou (na nivou amortizacionih grupa), moraće da uspostavi analitiku po sredstvima u cilju pravdanja obračunate poreske amortizacije.

Kada su u pitanju sredstva nabavljena zaključno sa 31. decembrom 2018. godine, primenjuju se pravila za obračun amortizacije u skladu sa starim pravilima. Dakle, sredstva se razvrstavaju u pet amortizacionih grupa, obračun se vrši po degressivnoj metodi, osim za nepokretnosti (I amortizaciona grupa). Za obračun se koriste stari obrasci OA i OA-1. Ono što je novina propisana Zakonom jeste do kog trenutka amortizaciju određene grupe sredstava treba obračunavati na ovaj način. Za novonabavljena sredstva će se primenjivati odredbe člana 10b i za njih će biti ustrojena posebna evidencija. S druge strane, obračun amortizacije sredstava zatečenih 31. decembra 2018. godine vršiće se na stari način sve dok ne nastupi jedan od sledećih momenata:

- Kraj 2028. godine – sva sredstva zatečena 31. decembra 2018. godine će se na stari način poreski amortizovati do

kraja 2028. godine bez obzira na njihovu neotpisanu poresku vrednost 31. decembra 2028. godine. To znači da će se u poreskom bilansu za 2028. godinu priznati poreska amortizacija sredstava zatečenih 31. decembra 2018. godine u visini njihove neotpisane poreske vrednosti. Od 1. januara 2029. godine u poreskoj evidenciji će ostati samo sredstva nabavljena od 1. januara 2019. godine, za koja se obračun amortizacije vrši po novim pravilima;

- Ukoliko krajnji saldo grupe (II do V) padne ispod pet prosečnih mesečnih bruto zarada u bilo kom periodu posle 2018. godine, a pre kraja 2028. godine;
- Ukoliko krajnji saldo grupe (II do V) u periodu od 2019. do 2028. godine padne ispod određenog procenta salda te grupe na dan 31. decembar 2018. godine. Ovi procenti su utvrđeni na nivou procenta amortizacije za konkretne amortizacione grupe. Tako npr. ukoliko saldo II grupe na kraju 2019. godine padne ispod 10% salda II grupe od 31. decembra 2018. godine, celokupan iznos neotpisane vrednosti II grupe će se priznati kao trošak amortizacije u 2019. godini;
- Ukoliko se na nekom sredstvu nabavljenom pre 31. decembra 2018. godine izvrši naknadno ulaganje nakon 01. januara 2019. godine i to ulaganje je veće od 10% neotpisane računovodstvene vrednosti sredstva na dan ulaganja. Prethodno smo objasnili da se obračun poreske amortizacije sredstava nabavljenih počev od 1. januara 2019. godine vrši po pravilima u skladu sa članom 10b novog Zakona. Može se postaviti pitanje, kakav je tretman ulaganja na postojećim osnovnim sredstvima, nabavljenim pre 31. decembra 2018. godine? Upravo ova situacija će nam pružiti bliže objašnjenje. Ukoliko u toku 2019. godine entitet izvrši naknadno ulaganje na sredstvu koje je nabavljeno pre 31. decembra 2018. godine, prvo je potrebno utvrditi kako će se to ulaganje tretirati u zavisnosti od vrednosti. Ukoliko je izvršeno ulaganje veće od 10% neotpisane računovodstvene vrednosti sredstva na dan ulaganja, onda se to sredstvo isključuju iz stare poreske evidencije (OA obrasca) i njegova poreska amortizacija se vrši po novim pravilima (proporcionalna metoda, do visine računovodstvene amortizacije). U konkretnom slučaju, u OA obrascu treba u koloni otuđenja prikazati neotpisanu poresku vrednost sredstva i na taj način umanjiti saldo grupe. S druge strane, u evidenciju sredstava nabavljenih od 1. januara 2019. godine treba uneti sredstvo i to po njegovoj neotpisanoj poreskoj vrednosti uvećanoj za naknad-

no ulaganje. Amortizaciju obračunati na poresku neotpisanu vrednost počevši od 1. januara, a na dodatno ulaganje od datuma ulaganja.

- S druge strane, ukoliko je naknadno ulaganje ispod 10% neotpisane računovodstvene vrednosti sredstva, obračun poreske amortizacije se nastavlja po starim pravilima, tj. ulaganje se iskazuje u koloni 3 OA obrasca – Prihvaćena sredstva koja se stavljaju u upotrebu.

Na kraju ćemo se osvrnuti na situaciju kada se na istom osnovnom sredstvu vrše naknadna ulaganja u više obračunskih perioda gde pojedinačna vrednost ulaganja ne prelazi 10% vrednosti sredstva. Bez obzira što pojedinačna ulaganja na sredstvu nisu izvršena u jednom obračunskom periodu, dozvoljeno je da se dostizanjem kumulativnog iznosa ulaganja u iznosu većem od 10% primene nova pravila za obračun poreske amortizacije konkretnog sredstva. Dakle, u periodu u kom ulaganje pređe nivo od 10% vrednosti sredstva vrši se promena obračuna. Takođe, treba voditi računa da ulaganja u smislu ove odredbe treba da budu izvršena u periodu do 1. januara 2019. godine.

MIŠLJENJA MINISTARSTVA FINANSIJA IZ 2019. GODINE

U cilju pojašnjenja nekih spornih pitanja u vezi sa obračunom poreza na dobit, u nastavku je dat pregled nekoliko mišljenja izdatih od strane Ministarstva finansija koja bi mogla biti zanimljiva najvećem broju obveznika.

Poreski tretman troškova prevoza zaposlenih na posao i sa posla

Velika konfuzija oko tretmana troškova prevoza zaposlenih. Pitanje koje je bilo predmet velike polemike tokom 2019. godine, a koje se tiče dokumentovanja isplaćene naknade zaposlenima za dolazak i odlazak sa posla, izazvalo je nedoumice u pogledu poreskog tretmana navedenih troškova. U tom smislu, Ministarstvo je izdalo Mišljenje broj 011-00-12/2019-04 od 1.2.2019. godine:

„... ukoliko poslodavac nema verodostojne isprave na osnovu kojih dokazuje da je na adekvatan način nadoknadio trošak zaposlenog za odlazak i dolazak sa rada (npr. račun za kupovinu mesečne pretplatne karte, dnevne karte ili karte za jednu vožnju u javnom prevozu, račun za gorivo u slučaju korišćenja sopstvenog vozila i sl.), ti troškovi mu se ne mogu priznati kao rashod.

U slučaju da se naknada za dolazak i odlazak sa rada ne dokumentuje verodostojnom računovodstvenom ispravom, ispla-

te zaposlenima na ime naknade troškova za dolazak i odlazak sa rada smatraju se nedokumentovanim troškovima u smislu člana 7a tačka 1) Zakona o porezu na dobit pravnih lica. Takođe, na isplate zaposlenima se može primeniti član 18. stav 1. tačka 1) Zakona o porezu na dohodak građana samo u slučaju kada se takve isplate mogu dokumentovati odgovarajućom verodostojnom računovodstvenom ispravom.“

Poreski tretman otpisa avansa uplaćenog na fantomski račun

U eri ekspanzije trgovinske razmene sa inostranstvom, nažalost, sve je veći broj prevara, kod kojih kao posledica dolazi do uplate avansa za određene usluge na tzv. fantomske račune. U cilju pojašnjenja poreskog tretmana otpisa potraživanja po osnovu takvih uplata, Ministarstvo je izdalo Mišljenje broj 011-00-613/2018 od 28.01.2019. godine:

„... Imajući u vidu sve okolnosti konkretnog slučaja, mišljenja smo da podnosilac zahteva nema obavezu izveštavanja Narodne banke Srbije o komercijalnom kreditu i zajmu iz člana 4. Zakona, a u smislu Odluke o izveštavanju o kreditnim poslovima sa inostranstvom (Službeni glasnik RS, br. 56/13 i 4/15), imajući u vidu da se radi o prevarnim radnjama, te da do realizacije planiranog spoljnotrgovinskog posla neće ni doći. S tim u vezi, a imajući u vidu nadležnosti Narodne banke Srbije kod izveštavanja o kreditnim poslovima sa inostranstvom, preporuka je da podnosilac zahteva dopisom informiše i Narodnu banku Srbije o konkretnom slučaju, kao i da uz dopis dostavi svu raspoloživu dokumentaciju kojom će dokazati istinitost i verodostojnost svojih tvrdnji.“

„... U skladu sa navedenim zakonskim odredbama, u slučaju kada obveznik u poslovnim knjigama evidentira (saglasno propisima o računovodstvu) rashod po osnovu ispravke vrednosti potraživanja (na odgovarajućem računu grupe 58 - Rashodi po osnovu obezvređenja imovine koje se vrednuje po fer vrednosti kroz bilans uspeha), predmetni rashod priznaje se u poreskom bilansu obveznika podnetom za poreski period u kojem je ispravka izvršena, pod uslovom da je od roka za naplatu tog potraživanja prošlo više od 60 dana. Međutim, da bi se tako iskazan rashod trajno priznao, neophodno je da obveznik u poreskom periodu u kojem vrši otpis (tako ispravljenog) potraživanja ispuni uslove propisane odredbama člana 16. stav 1, odnosno stav 2. Zakona.“

Poreski tretman prenosa neraspoređene dobiti u postupku statusne promene

Ministarstvo je izdalo Mišljenje broj 011-00-269/2019-04 od 23.4.2019. godine kojim se potvrđuje da se neraspoređena dobit

preneta u postupku statusne promene sa jednog na drugo pravno lice ne smatra dividendom i ne primenjuju se odredbe člana 25. stav 1. Zakona o porezu na dobit:

„... S tim u vezi, a imajući u vidu da, sa aspekta Zakona o privrednim društvima, neraspoređena dobit ne predstavlja dividendu, smatramo da u slučaju kada usled sprovedene statusne promene društvo prenosilac prenosi društvu sticaocu neraspoređenu dobit, na tako stečenu neraspoređenu dobit ne primenjuje se odredba člana 25. stav 1. Zakona.“

Poreski tretman otpisa potraživanja od lica koje je preminulo

Ovo je često pitanje i kada je reč o potraživanjima od fizičkog lica koje je preminulo, i kada su u pitanju potraživanja od pravnog lica koje je likvidirano. Ministarstvo je izdalo Mišljenje broj 401-00-4274/2018-04 od 6.2.2019. godine, po kom se od obveznika zahteva dokaz o utuženju pravnog sledbenika kao uslov za priznavanje otpisa potraživanja:

„... S tim u vezi, ukoliko obveznik izvrši otpis vrednosti potraživanja dužnika koji je preminuo, pri čemu predmetno potraživanje obveznik nije (prethodno) utužio, u smislu da nije pokrenuo odgovarajući sudski postupak protiv dužnika, odnosno (posle smrti dužnika) njegovih naslednika (koji saglasno odredbama Zakona o nasleđivanju odgovaraju za njegov dug), rashod po osnovu tako izvršenog otpisa pojedinačnog potraživanja, ne priznaje se u poreskom bilansu obveznika (osim ukoliko nisu ispunjeni uslovi iz člana 16. stav 5. Zakona).“

PREDLOG NOVOG ZAKONA O POREZU NA DOBIT

Zakon o porezu na dobit ima minimalne izmene za privredna društva.

Predlog Zakona o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dobit donet je od strane Vlade Republike Srbije 17. oktobra 2019. godine. Usvajanje ovog Zakona od strane Narodne skupštine i njegovo objavljivanje očekuje se u narednom periodu. Najveći deo odredaba novog Zakona će biti u primeni od 2020. godine, odnosno primenjivaće se na utvrđivanje oporezive dobiti za poreske periode koji počinju od 1. januara 2020. godine. U fokusu izmena novog Zakona su banke i investicioni fondovi. Kada su u pitanju privredna društva, izmene su minimalne.

Moglo bi se reći da je ključna izmena propisana novim Zakonom ustvari usklađivanje sa odredbama Zakona o konverziji stambenih kredita indeksiranih u švajcarskim francima. Prvo pitanje tiče se regulisanja poreskog tretmana otpisa potraživanja banaka po osnovu stambenih kredita indeksiranih

u švajcarskim francima. U prethodnom periodu bilo je dosta reči o problematici stambenih kredita indeksiranih u švajcarskim francima koja je na kraju rezultirala donošenjem Zakona o konverziji stambenih kredita indeksiranih u švajcarskim francima. Novim Zakonom o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dobit propisano je da se rashodi po osnovu otpisa potraživanja po osnovu kredita u skladu sa Zakonom o konverziji stambenih kredita indeksiranih u švajcarskim francima priznaje u poreskom bilansu banke u periodu kada je došlo do otpisa potraživanja. Ova odredba novog Zakona će se primenjivati i za sastavljanje poreskih izveštaja za 2019. godinu. Drugo pitanje pokriveno izmenama Zakona se odnosi na propisivanje poreskog kredita po osnovu preostalog duga u skladu sa članom 4. stav 2. Zakona o konverziji stambenih kredita indeksiranih u švajcarskim francima. Uvodi se poreski kredit u iznosu od 2% preostalog duga po osnovu stambenih kredita koji su predmet pomenutog Zakona. Poreski kredit utvrđen na ovaj način može se koristiti za umanjenje obračunatog poreza na dobit banke u roku od 10 godina, i to do maksimalno 50% kredita u jednom obračunskom periodu. Dakle, ukoliko postoji dovoljan iznos oporezive dobiti banke, poreski kredit bi se iskoristio u dve godine po 50%, odnosno po 1% preostalog duga u svakoj od dve godine. Kao što je prethodno pomenuto, ovim izmenama je samo izvršeno usklađivanje Zakona o porezu na dobit sa Zakonom o konverziji stambenih kredita indeksiranih u švajcarskim.

Ostale izmene predviđene novim Zakonom obuhvataju sledeće:

- Obveznik koji je osnovan u skladu sa propisima kojima se uređuju investicioni fondovi izuzima se od oporezivanja prihoda i kapitalnih dobitaka koje ostvari po osnovu otuđenja imovine;
- Definiše se poreski kredit po osnovu plaćenog poreza po odbitku u inostranstvu na prihod od usluga;
- Precizirane su odredbe o pravilima poreskog konsolidovanja;
- Propisana je obaveza dostavljanja godišnjeg izveštaja o kontrolisanim transakcijama međunarodne grupe povezanih pravnih lica. U smislu ovog Zakona, međunarodnom grupom povezanih pravnih lica se smatra grupa čiji konsolidovani prihod ne prelazi EUR 750 miliona, koja ima najmanje dva pravna lica koja su povezana po osnovu vlasništva ili kontrole u skladu sa IAS, odnosno IFRS, od kojih najmanje jedno lice nije rezident Republike Srbije, i od kojih najmanje jedna članica ima obavezu sastavljanja i dostavljanja konsolidovanih finansijskih izveštaja u skladu sa IAS/IFRS.

2019 CORPORATE TAX NEWS SUMMARY

Key words: corporate income tax, tax depreciation, accepted expenses, tax base.

Rules for income tax calculation are often changed due to reconciliation with other laws and also continuous development of the current provisions of Income tax Law. The conclusion that could be made based on the provisions of the new Income tax Law refers to reliefs for the entities which invest in research and development, and that is the good sign for the economic development. On the other side, differences between depreciation calculation for accounting and tax purposes are mitigated. The transitional period in the application of the new rules requires additional effort and attention of the entities. In the end, we draw attention on more rigorously inspections conducting by the Tax authorities and accountants' and other representatives' obligations to conscientiously act in preparing tax reports and calculation of tax liability.

LITERATURA

1. IAS 12 - Porezi na dobitak (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
2. Bilten - službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 2/2019, strane 88-90, Mišljenje MF broj 401-00-4274/2018-04 od 06.02.2019. godine
3. Bilten - službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 3/2019, strane 76-79, Mišljenje MF broj 011-00-93/2019-04 od 07.03.2019. godine
4. Bilten - službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 4/2019, strane 79-81, Mišljenje MF broj 011-00-68/2019-04 od 11.04.2019. godine
5. Bilten - službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 4/2019, strane 74-76, Mišljenje MF broj 011-00-269/2019-04 od 23.04.2019. godine
6. Bilten - službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 2/2019, strane 88-90, Mišljenje MF broj 401-00-4274/2018-04 od 06.02.2019. godine
7. Bilten - službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 2/2019, strane 20-24, Mišljenje MF broj 011-00-12/2019-04 od 01.02.2019. godine
8. Pravilnik o načinu razvrstavanja stalnih sredstava po grupama i načinu utvrđivanja amortizacije za poreske svrhe (Sl. glasnik RS, br. 116/2004, 99/2010, 104/2018 i 8/2019)
9. Pravilnik o uslovima i načinu ostvarivanja prava na priznavanje troškova koji su neposredno povezani sa istraživanjem i razvojem u poreskom bilansu u dvostruko uvećanom iznosu (Sl. glasnik RS, br. 50/2019)
10. Zakon o računovodstvu (Sl. glasnik RS, br. 62/13, br. 30/2018 i 73/2019 - dr. zakon)
11. Zakon o porezu na dobit pravnih lica (Sl. glasnik RS, br. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 113/2017 i 95/2018)
12. Vebsajt Ministarstva finansija - Nacrt Zakona o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dobit pravnih lica od 01.10.2019. godine

INICIJALNI I NAKNADNI TROŠKOVI – PRIZNAVANJE NPO U SKLADU SA IAS/IFRS

Nekretnine, postrojenja i oprema su materijalne stavke za koje se očekuje da će se koristiti u periodu dužem od godinu dana i to u proizvodnji proizvoda ili isporuci dobara ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe. Računovodstveno obuhvatanje nekretnina, postrojenja i opreme za entitete koji su u obavezi ili su se opredelili za primenu takozvanih „punih standarda“, regulisano je Međunarodnim računovodstvenim standardom 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema (u daljem tekstu: IAS 16).

Značaj dosledne primene ovog standarda prilikom odlučivanja o uključivanju ili neuključivanju troškova kod početnog priznavanja sredstava je utoliko veći ako se ima u vidu da menadžment može vršiti uticaj na visinu iskazanih rashoda perioda i ostvarenog rezultata poslovanja opredeljivanjem troškova koje će kapitalizovati. Ukoliko menadžment želi da iskaže manje rashode perioda i veći dobitak, odnosno manji gubitak, u nabavnu cenu ili cenu koštanja nekretnina, postrojenja i opreme uključivaće što je moguće veći iznos troškova. Suprotno, kada menadžment želi da iskaže manji poslovni rezultat, donosiće odluke da se određeni troškovi koji se odnose na nabavku ili izgradnju nekretnina, postrojenja ili opreme evidentiraju kao rashod perioda, umesto da se uključe u nabavnu vrednost/cenu koštanja nekretnina, postrojenja i opreme. Na taj način, umanjuje se i osnovica za porez na dobit u tekućem periodu.

Međutim, IAS 16 za određene situacije dosta precizno definiše koji se troškovi mogu, a koji se ne mogu uključiti u nabavnu vrednost nekretnina, postrojenja i opreme. Stoga će se u ovom tekstu najpre izneti svima dobro poznata načela i definicije iz ovog standarda, a zatim i primeri iz revizorske prakse.

REZIME

Ključne reči: IAS 16, NPO, kapitalizacija troškova, inicijalni troškovi, naknadni troškovi

Vrlo često komunikacija između revizora i računovođa uključuje i pitanje kapitalizacije troškova. Iako računovodstveni standardi nabrajaju neke primere troškova koji se uključuju ili ne uključuju u nabavnu vrednost/cenu koštanja nekretnina, postrojenja i opreme, u velikom broju slučajeva je na računovođama, odnosno menadžmentu, da na osnovu dostupnih informacija procene da li se određeni troškovi mogu direktno pripisati dovođenju sredstva na lokaciju i u stanje koje je neophodno da bi sredstvo moglo funkcionisati na način na koji to očekuje menadžment. Iz tog razloga, cilj ovog teksta je da ukaže na još neke stavove stručne javnosti u vezi sa kapitalizacijom inicijalnih i naknadnih troškova.

PRIZNAVANJE NPO – INICIJALNI TROŠKOVI

Prema IAS 16, nabavna vrednost/cena koštanja neke nekretnine, postrojenja i opreme se priznaje kao sredstvo ako, i samo ako:

- je verovatno da će se buduće ekonomske koristi povezane sa tim sredstvom prilivati u entitet; i
- se nabavna vrednost/cena koštanja tog sredstva može pouzdano odmeriti (1, paragraf 7).

I u praksi obično nema značajnijih nedoumica prilikom donošenja odluka oko priznavanja ili nepriznavanja stavki nekretnina, postrojenja i opreme. Dakle, u tom procesu odlučivanja, razmatra se svrha nabavke, korisni vek (duži od godinu dana), da li se očekuje priliv ekonomskih koristi i da li se nabavna vrednost/cena koštanja tog sredstva može zaista pouzdano odmeriti.

U zavisnosti od definisanih kriterijuma i procene od strane rukovodstva, pojedinačno beznačajne stavke mogu se i agregirati u jednu stavku nekretnina, postrojenja i opreme (1, paragraf 9). Kao primer takvih sredstava mogu se izdvojiti modeli, alati i kalupi, set nameštaja, regali i rafovi i slično.

Ono što ipak računovođama pravi veći problem, jeste odmeravanje nabavne vrednosti.

Standardom IAS 16 definisano je da nabavna vrednost odnosno cena koštanja nekretnina, postrojenja i opreme obuhvata:

- fakturnu cenu, umanjenu za trgovačke popuste i rabate;
- uvozne takse (carinu i druge uvozne dažbine) i poreze po osnovu prometa koji se ne mogu refundirati (na primer PDV pri nabavci sredstva za koji obveznik PDV-a nema pravo na odbitak prethodnog poreza u skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost, ili porez na prenos apsolutnih prava pri nabavci nekretnina ili motornih vozila, i slično);
- sve troškove koji se mogu direktno pripisati dovođenju sredstva na lokaciju i u stanje koje je neophodno da bi sredstvo moglo funkcionisati, na način na koji to očekuje menadžment;
- inicijalnu procenu troškova demontaže, uklanjanja sredstva i obnove područja na kojem je sredstvo locirano, što je obaveza koja se u entitetu nameće bilo kada se sredstvo nabavi ili kao posledica korišćenja sredstva u toku određenog perioda za sve druge svrhe osim za proizvodnju zaliha u tom periodu. (1, paragraf 16).

U određenim slučajevima vrlo je jednostavno odrediti nabavnu vrednost, najčešće to bude fakturna cena uvećana za troškove prevoza i eventualno carine i špediterske troškove ukoliko je u pitanju uvoz. Međutim, problem se javlja kada

nije sasvim jasno da li se neki trošak može „direktno pripisati dovođenju sredstva na lokaciju i u stanje koje je neophodno da bi sredstvo moglo funkcionisati, na način na koji to očekuje menadžment“. U tom slučaju neophodno je dobro poznavanje predmeta nabavke/izgradnje i prirode troškova, kao i procene menadžmenta/računovođa kako bi se izveo konačni zaključak.

Iz tog razloga IAS 16 daje primere direktno pripisivih troškova (1, paragraf 17):

Primer 1. Troškovi primanja zaposlenih (kao što je definisano u IAS 19 Prijimanja zaposlenih) koji nastaju direktno u izgradnji ili nabavci nekretnine, postrojenja i opreme

Standard IAS 16 je u ovom slučaju prilično jasan, dakle, ne mogu se kapitalizovati troškovi primanja zaposlenih u administraciji, računovodstvu, marketingu, prodaji i slično, već samo troškovi primanja građevinskih radnika, arhitekata, geodeta, inženjera i drugih zaposlenih koji direktno učestvuju u izgradnji ili nabavci nekretnina, postrojenja i opreme. Ukoliko je pak neki zaposleni iz uprave ili administracije bio angažovan, na primer na realizaciji projekta izgradnje objekta, u zavisnosti od njegovih aktivnosti na tom projektu, može biti prihvatljivo da se i njegova primanja za vreme angažovano na izgradnji objekta kapitalizuju. Za svakog zaposlenog koji je angažovan na izgradnji ili nabavci nekretnine, postrojenja i opreme ne uzimaju se u obzir njegova celokupna primanja, već samo deo primanja srazmeran vremenu i/ili aktivnostima direktno povezanih sa izgradnjom ili nabavkom nekretnina, postrojenja i opreme. Kako bismo znali koja primanja treba da uključimo u obračun primanja zaposlenih koja se kapitalizuju, trebalo bi da se podsetimo šta prema Međunarodnom računovodstvenom standardu 19 – Prijimanja zaposlenih (u daljem tekstu: IAS 19), primanja zaposlenih uključuju:

- kratkoročna primanja zaposlenih, kao što su zarade, plate i doprinosi za socijalno osiguranje, plaćen godišnji odmor i plaćeno bolovanje, učešća u dobiti i premije (ako dospevaju za plaćanje u toku dvanaest meseci od kraja datog perioda) i nemonetarna primanja (kao što su medicinska nega, smeštaj, automobil i besplatna ili dotirana dobra ili usluge) za trenutno zaposlene;
- primanja po prestanku zaposlenja, kao što su penzije, ostala penzijska primanja, životno osiguranje i medicinska nega po prestanku zaposlenja;
- ostala dugoročna primanja zaposlenih koja obuhvataju dužu uslugu ili dozvoljeno plaćeno odsustvo, jubilarna ili druga primanja za dugogodišnji rad, primanja za trajni invaliditet;
- otpremnine (2, paragraf 5).

Primer 2. Troškovi pripreme terena

Bez adekvatne pripreme terena na kome će biti izgrađen objekat, ili mesta u pogonu na kojem će biti postavljena novonabavljena oprema, sredstvo koje se izgrađuje/nabavlja ne može se dovesti na lokaciju i u stanje koje je neophodno da bi moglo funkcionisati na način na koji to očekuje menadžment. Stoga se troškovi pripreme terena smatraju direktno pripisivim troškovima. Ovde se često javlja i pitanje da li se troškovi rušenja postojećeg objekta na zemljištu koje je nabavljeno u cilju izgradnje novog objekta na toj lokaciji, mogu kapitalizovati. Odgovor bi bio da, samo ukoliko je zemljište sa tim objektom nabavljeno zbog lokacije na kojoj će biti izgrađen novi objekat, i u tom slučaju troškovi rušenja postojećeg objekta mogu se uključiti u nabavnu vrednost novoizgrađenog objekta.

Primer 3. Inicijalni troškovi isporuke i manipulativni troškovi

Troškovi prevoza, manipulacije, špediterskih usluga i sl. takođe se uključuju u nabavnu vrednost nekretnina, postrojenja i opreme, jer su i oni bili neizbežni i neophodni troškovi za dovođenje sredstva na lokaciju i u stanje koje je neophodno da bi sredstvo moglo funkcionisati po planu menadžmenta.

Primer 4. Troškovi instaliranja i montaže

Svi troškovi u vezi sa procesom montaže i instaliranja opreme kapitalizuju se kao troškovi neophodni za stavljanje sredstava u funkciju.

Primer 5. Troškovi provere da li sredstvo normalno funkcioniše, umanjeni za neto prihode od prodaje bilo kog sredstva proizvedenog tokom dovođenja sredstva na datu lokaciju i u dato stanje (kao što su uzorci proizvedeni prilikom testiranja opreme).

Dakle, svi direktno pripisivi troškovi u fazi testiranja proizvodnje uključuju se u nabavnu vrednost sredstva (konkretne opreme ili pogona), s tim da se nabavna vrednost umanjuje za neto prihode od prodaje proizvoda proizvedenih u fazi testiranja. Ukoliko su neto prihodi od prodaje proizvoda tokom faze provere funkcionisanja sredstva viši od troškova provere funkcionisanja sredstva, deo koji prelazi troškove testiranja, uključuje se u prihode u bilansu uspeha (4, zaključak). Stoga je neophodno da se jasno utvrde troškovi testiranja sredstva.

Primer 6. Profesionalne naknade

Profesionalne naknade mogu uključivati naknade nadzornih organa, arhitekata, inženjera i druge profesionalne naknade direktno povezane sa instaliranjem, izgradnjom ili početnim te-

stiranjem sredstva. Ne mogu se uključivati druge profesionalne naknade koje nisu direktno povezane sa sticanjem sredstava, npr. naknade revizora, advokata, konsultanata i drugih eksperata, osim u slučaju da se na neki način mogu direktno pripisati sticanju sredstava, što je vrlo retko, pa možemo reći i malo verovatno.

Drugi troškovi koji se mogu kapitalizovati

Međunarodni računovodstveni standard 23 – Troškovi pozajmljivanja (u daljem tekstu: IAS 23). ukazuje da treba kapitalizovati troškove pozajmljivanja koji su direktno pripisivi sticanju, izgradnji ili proizvodnji sredstva koje se kvalifikuje, odnosno sredstva kojem je potreban značajni vremenski period da bi bilo spremno za svoju nameravanu upotrebu ili prodaju. To su oni troškovi pozajmljivanja koji bi bili izbegnuti da nije bio učinjen izdatak za sredstvo koje se kvalifikuje (3, paragraf 8-10). Pri tom, troškovi pozajmljivanja mogu obuhvatati:

- troškove kamata izračunati korišćenjem metode efektivne kamate koja je opisana u IAS 39 – Finansijski instrumenti: Priznavanje i odmeravanje;
- finansijska opterećenja u vezi sa finansijskim lizingom priznatim u skladu sa IAS 17 – Lizing; i
- kursne razlike nastale po osnovu pozajmljivanja u stranoj valuti, u iznosu do kog se smatraju korigovanjem troškova kamate (3, paragraf 6).

Kada entitet pozajmljuje novčana sredstva specifično namenjena sticanju određenog sredstva koje se kvalifikuje, troškovi pozajmljivanja koji se direktno odnose na to sredstvo koje se kvalifikuje se mogu odmah identifikovati. Međutim, nekada može biti teško utvrditi neposrednu povezanost konkretnih pozajmljivanja i sredstva koje se kvalifikuje, kao i utvrditi pozajmljivanja koja bi inače mogla da budu izbegnuta. U tom slučaju, utvrđivanje iznosa troškova pozajmljivanja koji su direktno pripisivi sticanju sredstva koje se kvalifikuje je teško i zahteva primenu prosuđivanja (3, paragraf 10-11).

Nekretnine, postrojenja i oprema mogu se nabaviti zbog sigurnosnih i ekoloških razloga. Iako nabavka takvih nekretnina, postrojenja i opreme ne povećava direktno buduće ekonomske koristi bilo koje postojeće nekretnine, postrojenja i opreme, ona može biti neophodna entitetu da bi ostvario buduće ekonomske koristi od drugih sredstava. Takve nekretnine, postrojenja i oprema ispunjavaju uslove da se priznaju kao sredstva jer omogućavaju entitetu da ostvari buduće ekonomske koristi od drugih sredstava koja su s njima povezana, u iznosu koji je veći od onog koji bi se ostvario da nije bilo ovih nabavki. Na primer, proizvođač u hemijskoj industriji može da uvede novi postupak za tretiranje hemikalija, da bi ispunio ekološke zahteve za

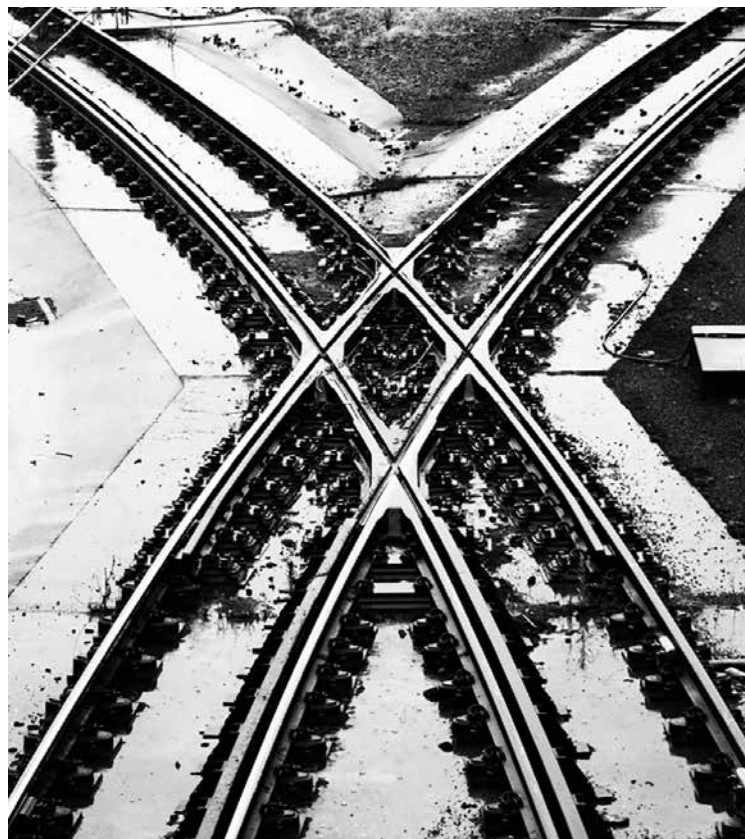
proizvodnju i skladištenje opasnih hemikalija; poboljšanja postrojenja koja nastaju s tim u vezi, priznaju se kao sredstvo, jer bez njih entitet ne može da proizvodi i prodaje hemijske proizvode. Međutim, u skladu sa IAS 36 – Umanjenje vrednosti imovine, proverava se da li je došlo do umanjenja rezultirajuće knjigovodstvene vrednosti tog sredstva, kao i sa njim povezanih sredstava (1, paragraf 11).

Troškovi koji se ne mogu kapitalizovati

U standardu IAS 16 navedeni su neki primeri troškova koji se ne uključuju u nabavnu vrednost/cenu koštanja nekretnine, postrojenja i opreme, i to:

- troškovi otvaranja nove fabrike;
- troškovi uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove reklamiranja i promovisanja);
- troškovi vođenja poslova na novoj lokaciji ili sa novom grupom kupaca (uključujući troškove obuke osoblja); i
- administrativni i drugi opšti režijski troškovi (1, paragraf 19).

Sve ove troškove koje IAS 16 navodi ne možemo povezati sa troškovima neophodnim za početak funkcionisanja novonabavljenih/izgrađenih nekretnina, postrojenja i opreme. Stoga je njih neophodno uvek evidentirati kao rashode perioda.



Takođe, IAS 16 navodi i sporedne aktivnosti koje se mogu javiti pre ili u toku izgradnje ili razvoja, odnosno aktivnosti, koje nisu neophodne za dovođenje nekretnina, postrojenja i opreme na lokaciju i u stanje koje im omogućava da funkcionišu na način koji predviđa menadžment. Na primer, prihod se može ostvariti korišćenjem gradilišta kao parkinga dok ne počne gradnja. Pošto sporedne aktivnosti nisu neophodne za dovođenje sredstva na lokaciju i u stanje koji su neophodni za njegovo funkcionisanje na način na koji to predviđa menadžment, prihodi i povezani rashodi sporednih aktivnosti se priznaju u bilansu uspeha i uključuju se u određene grupe prihoda i rashoda (1, paragraf 21).

Dalje, neuobičajeno visoki iznosi utrošenog materijala, rada ili drugih resursa nastali tokom proizvodnje sredstva u sopstvenoj režiji, ne uključuju se u njegovu cenu koštanja. Možda se čini očiglednim ali bi trebalo ukazati i na druge troškove koji se generalno ne uključuju u nabavnu vrednost/cenu koštanja nekretnina, postrojenja i opreme, kao na primer: troškovi bankarskih provizija, troškovi prevođenja, troškovi treninga zaposlenih za rad na novonabavljenoj opremi, troškovi prevoza zaposlenih i angažovanih profesionalaca, troškovi reprezentacije, troškovi skladištenja opreme pre stavljanja u upotrebu i slični troškovi za koje ne može utvrditi da postoji bilo kakva veza sa dovođenjem sredstava na lokaciju i u stanje funkcionisanja u skladu sa planom menadžmenta.

PRIZNAVANJE NPO – NAKNADNI TROŠKOVI

Priznavanje troškova u knjigovodstvenu vrednost nekretnine, postrojenja i opreme prestaje kada se sredstvo nalazi na lokaciji i u stanju, koje je neophodno za njegovo funkcionisanje, na način na koji to predviđa menadžment. Dakle, troškovi koji se javljaju kod korišćenja ili premeštanja sredstava, ne uključuju se u knjigovodstvenu vrednost tog sredstva. Na primer, sledeći troškovi se ne uključuju u knjigovodstvenu vrednost nekretnina, postrojenja i opreme:

- troškovi koji se javljaju kada sredstvo koje može da funkcioniše na način koji je predvideo menadžment, tek treba da počne da se koristi ili se ne koristi u punom kapacitetu;
- inicijalni poslovni gubici, kao što su gubici koji nastaju u toku formiranja potražnje za proizvodima, koji se proizvode tim sredstvom; i
- troškovi premeštanja na drugu lokaciju ili reorganizovanja dela ili celokupnog poslovanja entiteta (1, paragraf 20).

Naknadni izdaci su svi troškovi koji su u vezi sa upotrebom nekretnina, postrojenja i opreme koji nastaju nakon njihovog aktiviranja, kao što su investiciono održavanje, ulaganja u rekonstrukciju, adaptaciju, sanaciju, modernizaciju, nabavku i ugradnju rezervnih delova, i slično. Kao i kod početnog priznavanja, tako i kod naknadnih troškova, menadžment svojim prosuđivanjem može uticati na rezultat poslovanja tekućeg perioda. Stoga menadžment vrlo često koristi priliku da, na primer, troškove servisiranja i remonta nekretnina, postrojenja i opreme kojima se samo obnavlja, ali ne i povećava procenjeni standardni učinak ili korisni vek, uključuje u nabavnu vrednost sredstava, umesto da ih u celokupnom iznosu prizna na teret rashoda perioda, a sve u cilju iskazivanja većeg rezultata poslovanja tekućeg perioda. S druge strane, ukoliko je namera rukovodstva da u cilju umanjenja poreske osnovice tekućeg perioda iskaže veće rashode perioda, ono će težiti da se i troškovi koji se odnose, na primer na proširenje postrojenja, iskažu kao rashod perioda, iako se tim proširenjem povećava kapacitet proizvodnje, pa samim tim očekivani priliv ekonomskih koristi u entitet.

Naknadni izdaci nekretnina, postrojenja i opreme treba da se kapitalizuju samo ako su očekivane ukupne ekonomske koristi sada veće nego što se očekivalo prilikom prvobitnog priznavanja. Svi drugi naknadni izdaci treba da se priznaju u bilansu uspeha jer oni samo održavaju prvobitno očekivane ekonomske koristi. Na primer, troškovi proširenja zgrade treba da se kapitalizuju, dok troškove popravke ne treba uključivati u nabavnu vrednost stavki nekretnina, postrojenja i opreme.

Troškovi popravki i održavanja

U knjigovodstvenu vrednost nekretnine, postrojenja i opreme ne uključuju se troškovi svakodnevnog održavanja tih sredstava, već se priznaju u bilansu uspeha kao rashodi perioda u kom su nastali. Takvi troškovi koji se definišu kao troškovi popravki i održavanja su najčešće troškovi rada i potrošnog materijala, a mogu uključivati i troškove sitnih rezervnih delova (1, paragraf 12).

Troškovi zamene rezervnih delova

Sastavni delovi nekih nekretnina, postrojenja i opreme mogu zahtevati zamenu u redovnim vremenskim razmacima. Ne postoji jedinstveni stav o tome da li treba kapitalizovati rezervne delove, već se zahteva procena rukovodstva u zavisnosti od svake konkretne situacije. Na primer, u standardu IAS 16 je navedeno da može biti potrebno da se unutrašnji zidovi industrijske peći ponovo oblažu nakon određenog broja sati korišćenja, ili tokom veka upotrebe aviona može se zahtevati da se nekoliko puta izmeni enterijer aviona, kao što su sedišta i kuhinja. Nekretnina, postrojenje i oprema se takođe mogu nabaviti i za

svrhe zamena koje se ne vrše tako često, kao što je zamena unutrašnjih zidova u zgradi ili za zamene koje se ne ponavljaju. Prema osnovnom principu priznavanja (postoji verovatnoća da će se buduće ekonomske koristi povezane sa tim sredstvom prilivati u entitet i nabavna vrednost/cena koštanja tog sredstva može pouzdano odmeriti) entitet priznaje u knjigovodstvenu vrednost neke nekretnine, postrojenja i opreme, troškove zamene nekih delova tih stavki, u momentu kada ti troškovi nastanu i kada su zadovoljeni kriterijumi priznavanja (1, paragraf 13). Pritom knjigovodstvena vrednost zamenjenog dela prestaje da se priznaje bez obzira da li je zamenjeni deo amortizovan odvojeno. Ako entitetu nije izvodljivo utvrđivanje knjigovodstvene vrednosti zamenjenog dela, on može da koristi troškove zamene kao pokazatelj iznosa nabavne vrednosti zamenjenog dela u vreme kad je isti stečen ili izgrađen (1, paragraf 70).

Troškovi vršenja redovnih detaljnih kontrola

Uslov kontinuiranog funkcionisanja neke nekretnine, postrojenja i opreme (na primer, aviona, brodova i slično) može biti vršenje redovne detaljne kontrole s ciljem utvrđivanja kvarova, bez obzira da li je izvršena zamena određenih delova ovih stavki. Pri svakoj detaljnoj kontroli, troškovi te kontrole se priznaju u knjigovodstvenu vrednost nekretnine, postrojenja i opreme kao zamena, ako su ispunjeni uslovi za priznavanje. Svaka preostala knjigovodstvena vrednost troškova prethodne kontrole (koja se razlikuje od fizičkih delova) prestaje da se priznaje. Do toga dolazi, bez obzira da li su troškovi prethodne kontrole bili identifikovani u transakciji u kojoj je stavka nabavljena ili izgrađena. Ukoliko je to neophodno, procenjeni troškovi sličnih budućih kontrola mogu se koristiti kao naznaka mogućeg iznosa troškova postojeće komponente troškova kada je stavka nabavljena ili izgrađena (1, paragraf 14).

LITERATURA

1. MRS 16 – Nekretnine postrojenja i oprema (Sl. glasnik RS, br. 35/2014);
2. MRS 19 – Primanja zaposlenih (Sl. glasnik RS, br. 35/2014);
3. MRS 23 – Troškovi pozajmljivanja (Sl. glasnik RS, br. 35/2014);
4. Meeting notes from IFRS Interpretations Committee meeting on July 16, 2014.

INITIAL AND SUBSEQUENT COSTS – RECOGNITION OF PPE ACCORDING TO IAS/IFRS SUMMARY

Key words: IAS 16, PPE, capitalized costs, initial costs, subsequent costs

Communication between auditors and accountants often includes the issue of capitalized costs. Although accounting standards list the examples of costs which should or should not be the cost of an item of property, plant and equipment, in majority cases, based on available information, it is the accountant's and management's judgement if the costs are directly attributable to bringing the asset to the location and condition necessary for it to be capable of operating in the manner intended by management. For that reason the aim of this paper is to point out some more views of accounting experts, regarding the capitalization of initial and subsequent costs.

Revizija s vizijom



Vrednost čistih finansijskih izveštaja je nemerljiva. Čisti izveštaji rezultat su zdravih pristupa, discipline i konzistentnosti. Dobar revizor je dodatna vrednost finansijskim izveštajima. On je s vama od početka, prati vaše strategije i politike, izučava organizaciju i metode, bdi nad poslovnim knjigama i izriče nezavisno mišljenje o saglasnosti izveštaja sa standardima.

Pravi izbor je PRAVI revizor

RSM

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

Bul. M. Pupina 10 B/I, Beograd,
e-mail: office@rsm.rs, tel: 20-53-550; fax: 20-53-590

POREZI NA IMOVINU NAJČEŠĆE NEDOUMICE OBVEZNIKA I RELEVANTNA MIŠLJENJA MINISTARSTVA

Porezima na imovinu u smislu Zakona o porezima na imovinu (u daljem tekstu: Zakon) smatraju se: porez na imovinu, porez na nasleđe i poklon i porez na prenos apsolutnih prava. Kao što je to slučaj sa ostalim zakonima kojima su definisani porezi, kod tumačenja istih najznačajnija pitanja koja treba razjasniti jesu: šta je predmet oporezivanja, ko je obveznik i kada nastaje poreska obaveza.

POREZ NA IMOVINU

Predmet oporezivanja (član 2 Zakona) porezom na imovinu su prava, korišćenje i državina nepokretnosti na teritoriji Republike Srbije, i to:

- *pravo svojine*, odnosno pravo svojine na zemljištu površine preko 10 ari;
- *pravo zakupa stana ili stambene zgrade* konstituisano u korist fizičkih lica u skladu sa zakonom kojim je uređeno stanovanje, odnosno socijalno stanovanje, odnosno zakonom kojim su uređene izbeglice, za period duži od jedne godine ili na neodređeno vreme;
- *pravo korišćenja građevinskog zemljišta* površine preko 10 ari, u skladu sa zakonom kojim se uređuje pravni režim građevinskog zemljišta;
- *pravo korišćenja nepokretnosti u javnoj svojini* od strane imaoaca prava korišćenja, u skladu sa zakonom kojim se uređuje javna svojina;
- *korišćenje nepokretnosti u javnoj svojini* od strane korisnika nepokretnosti, u skladu sa zakonom kojim se uređuje javna svojina;
- *državina nepokretnosti* na kojoj imalac prava svojine nije poznat ili određen;

REZIME

Ključne reči: porez na imovinu, porez na prenos apsolutnih prava, porez na nasleđe i poklon, predmet oporezivanja, nastanak poreske obaveze, obveznici.

Da bismo razumeli poreze na imovinu bitno je razjasniti šta je predmet oporezivanja, ko je obveznik i kada nastaje poreska obaveza. Zbog načina na koji su napisani, zakoni o porezima često mogu dovesti obveznike u razne nedoumice: da li je dobra osnovica, da li postoji pravo na oslobađanje od plaćanja poreske obaveze, šta kada dođe do događaja koji utiče na poresku osnovicu u toku poreskog perioda, kako obračunati porez. Na ova i druga pitanja data su relevantna mišljenja Ministarstva finansija, kao odgovori kako treba postupiti.

- *državina nepokretnosti* u javnoj svojini, bez pravnog osnova;
- državina ili korišćenje nepokretnosti po osnovu *ugovora o finansijskom lizingu*.

Obveznik poreza na imovinu je pravno i fizičko lice (koje vodi, odnosno koje ne vodi poslovne knjige), koje je na nepokretnosti na teritoriji Republike Srbije imalac prava, korisnik ili držalac, nepokretnosti na koje se porez na imovinu plaća (član 4 Zakona).

Obaveza po osnovu poreza na imovinu nastaje najranijim od sledećih dana: danom sticanja prava na koje se porez na imovinu plaća, danom uspostavljanja državine kad se porez plaća na državinu, danom početka korišćenja, danom osposobljavanja, danom izdavanja upotrebne dozvole, odnosno danom omogućavanja korišćenja imovine na drugi način (član 10 Zakona).

POREZ NA NASLEĐE I POKLON

Porez na nasleđe i poklon plaća se na nasleđeno ili kao poklon primljeno (član 14 Zakona):

- pravo svojine ili druga prava na nepokretnostima koja su predmet oporezivanja porezom na imovinu;
- gotov novac;
- štedni ulog;
- depozit u banci;
- novčano potraživanje;
- pravo intelektualne svojine;
- pravo svojine na vozilu, plovilu, odnosno vazduhoplovu i drugim pokretnim stvarima.

Poklonom se smatra i prenos bez naknade imovine pravnog lica koja je predmet oporezivanja ovim porezom.

Poklonom se ne smatra prenos bez naknade prava na nepokretnostima i pokretnim stvarima na koji se plaća porez na dodatu vrednost, prihod fizičkog lica po osnovama koji su izuzeti iz dohotka za oporezivanje, odnosno koji je predmet oporezivanja porezom na dohodak građana kao ni prihod pravnog lica koji se uključuje u obračun osnovice za oporezivanje porezom na dobit pravnih lica.

Obveznik poreza na nasleđe i poklon je rezident i nerezident Republike Srbije koji nasledi ili na poklon primi pravo na nepokretnost koja se nalazi na teritoriji Republike Srbije. Obveznik poreza na nasleđe i poklon je rezident Republike Srbije koji nasledi ili na poklon primi predmet oporezivanja koji se nalazi na teritoriji Republike Srbije ili u inostranstvu. Obveznik poreza na nasleđe i poklon je i nerezident Republike Srbije koji nasledi ili na poklon primi predmet oporezivanja koji se nalazi na teritoriji Republike Srbije (član 15 Zakona).

Poreska obaveza u odnosu na nasleđe nastaje danom pravosnažnosti rešenja o nasleđivanju osim ako je Zakonom drugačije uređeno. Poreska obaveza u odnosu na poklon nastaje danom zaključivanja ugovora o poklonu, ili ukoliko ugovor nije sačinjen u pismenoj formi, danom prijema poklona, osim ako je Zakonom drugačije uređeno (član 17 Zakona).

POREZ NA PRENOS APSOLUTNIH PRAVA

Porez na prenos apsolutnih prava plaća se kod prenosa uz naknadu (član 23 Zakona):

- prava svojine na nepokretnosti;
- prava intelektualne svojine;
- prava svojine na upotrebljavanom motornom vozilu – osim na mopedu, motokultivatoru, traktoru i radnoj mašini, prava svojine na upotrebljavanom plovilu, odnosno prava svojine na upotrebljavanom vazduhoplovu sa sopstvenim pogonom – osim državnog;
- prava korišćenja građevinskog zemljišta;
- davanje građevinskog zemljišta u javnoj svojini u zakup u skladu sa Zakonom o planiranju i izgradnji, na period duži od jedne godine ili na neodređeno vreme radi izgradnje objekta.

Prenosom uz naknadu, kao predmetom oporezivanja smatra se i (član 24 Zakona):

- sticanje prava koja su predmet oporezivanja ovim porezom na osnovu pravosnažne sudske odluke ili drugog akta državnog, odnosno drugog nadležnog organa sa javnim ovlašćenjem;
- sticanje prava svojine održajem;
- prenos uz naknadu celokupne imovine pravnog lica;
- prodaja stečajnog dužnika kao pravnog lica – ako kupac nije preuzeo obaveze pravnog lica koje je kupio, ili je preuzeo samo deo tih obaveza.

Poreski obveznik je prodavac, odnosno prenosilac prava, osim za:

- prenos prava korišćenja građevinskog zemljišta, gde je obveznik sticalac;
- davanje građevinskog zemljišta u zakup, gde je obveznik zakupac:
- prenos po osnovu ugovora o doživotnom izdržavanju, gde je obveznik davalac izdržavanja;
- u slučaju prenosa uz naknadu iznad navedenih, gde je obveznik sticalac prava;
- prenos po osnovu ugovora o razmeni, gde je obveznik svaki učesnik u razmeni za pravo koje prenosi.

Poreska obaveza za porez na prenos apsolutnih prava nastaje danom zaključivanja ugovora o prenosu apsolutnih prava, odnosno davanju u zakup građevinskog odnosno vodnog zemljišta (član 29 Zakona).

Ukoliko je predmet iz takvog ugovora nepokretnost, kao buduća stvar poreska obaveza nastaje primopredajom, odnosno stupanjem u posed nepokretnosti. Ukoliko nije sačinjen ugovor, smatraće se da je poreska obaveza nastala danom kada je sticalac prava na nepokretnosti stupio u posed nepokretnosti. Kod ugovora o doživotnom izdržavanju, poreska obaveza nastaje danom smrti primaoca izdržavanja. Kod sticanja prava na osnovu odluke suda, odnosno drugog akta državnog, odnosno drugog nadležnog organa ili lica sa javnim ovlašćenjem, poreska obaveza nastaje danom pravosnažnosti te odluke. Kod sticanja prava svojine održajem, poreska obaveza nastaje danom pravosnažnosti sudske odluke kojom je to pravo utvrđeno. Kod sticanja prava iz viška deobne stečajne mase, poreska obaveza nastaje danom pravosnažnosti rešenja o deobi stečajne mase.

NAJČEŠĆE NEDOUMICE UVEZI SA POREZOM NA IMOVINU

U nastavku navodimo specifične najčešće nedoumice obveznika, i relevantna mišljenja:

Korišćenje fer vrednosti kao osnovice za utvrđivanje poreza na imovinu

Osnovica poreza na imovinu na nepokretnosti koje se vode u poslovnim knjigama je fer vrednost.

U skladu sa Zakonom (član 7. stav 1) osnovica poreza na imovinu za nepokretnosti obveznika koji vodi poslovne knjige i čiju vrednost u poslovnim knjigama iskazuje po metodu fer vrednosti u skladu sa međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS), odnosno međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja (MSFI) i usvojenim računovodstvenim politikama je fer vrednost iskazana na poslednji dan poslovne godine obveznika u tekućoj godini.

Međutim, ukoliko je poreska obaveza nastala u toku 2019. godine, osnovica poreza na imovinu za 2019. godinu za nepokretnost obveznika koji vodi poslovne knjige koji je, prema propisima kojima se uređuje računovodstvo razvrstan u veliko pravno lice i koji vrednost nepokretnosti u poslovnim knjigama iskazuje po fer vrednosti u skladu sa međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS), odnosno međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja (MSFI) i usvojenim računovodstvenim politikama, za koju je poreska obaveza nastala u 2019. godini, jeste nabavna vrednost te nepokretnosti iska-

zana u poslovnim knjigama obveznika. (Mišljenje Ministarstva finansija, br. 430-00-00474/2019-04 od 16.8.2019.godine).

Ukoliko je obveznik lice koje vodi poslovne knjige i koje vrednost nepokretnosti u poslovnim knjigama iskazuje po fer vrednosti u skladu sa MSFI za MSP, odnosno u skladu sa podzakonskim aktom (pravilnikom) koji donosi ministar nadležan za poslove finansija, nema zakonskog osnova da osnovicu poreza na imovinu čini fer vrednost nepokretnosti iskazana u poslovnim knjigama obveznika na poslednji dan poslovne godine obveznika u godini koja prethodi godini za koju se utvrđuje porez na imovinu. U skladu sa Zakonom o računovodstvu (član 2) propisano je da je Međunarodni standard finansijskog izveštavanja za mala i srednja pravna lica, odobren od Odbora za međunarodne računovodstvene standarde (IASB), čiji je prevod utvrdilo i objavilo Ministarstvo. Prema odredbi člana 22. Zakona o računovodstvu, za priznavanje, vrednovanje, prezentaciju i obelodanjivanje pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima, mikro i druga pravna lica, nezavisno od veličine, primenjuju podzakonski akt koji donosi ministar nadležan za poslove finansija, a koji se zasniva na opštim računovodstvenim načelima ili izuzetno, mikro i druga pravna lica, nezavisno od veličine, mogu da odluče da primenjuju MSFI za MSP. U tom slučaju, mikro i druga pravna lica dužna su da primenjuju MSFI za MSP u kontinuitetu. Imajuću u vidu da su, prema Zakonu o računovodstvu međunarodni standardi finansijskog izveštavanja MSFI i MSFI za MSP, kao i da je u odredbi člana 7. stav 1. Zakona izričito naveden (samo) MSFI ali ne i MSFI za MSP niti podzakonski akt (pravilnik) koji donosi ministar nadležan za poslove finansija, za nepokretnosti za koje je poreski obveznik lice koje vodi poslovne knjige koje vrednost nepokretnosti u poslovnim knjigama iskazuje po fer vrednosti u skladu sa MSFI za MSP, odnosno u skladu sa podzakonskim aktom (pravilnikom) koji donosi ministar nadležan za poslove finansija, nema zakonskog osnova da osnovicu poreza na imovinu čini fer vrednost nepokretnosti iskazana u poslovnim knjigama obveznika na poslednji dan poslovne godine obveznika u godini koja prethodi godini za koju se utvrđuje porez na imovinu. (Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-00331/2015-04 od 24.5.2019. godine)

Treba naglasiti i da je pravno lice dužno da, u skladu sa Zakonom o računovodstvu (član 7. stav 1.) definiše svoje računovodstvene politike, u okviru kojih treba da uredi pitanja vrednovanja imovine. Ministarstvo finansija je u svom mišljenju navelo da je pre svega opšti akt pravnog lica, kojim su uređene računovodstvene politike, dokaz o tome da je pravno lice svoju imovinu vrednovalo po fer vrednosti. Ukoliko je to slučaj, ovo pravno lice ima obavezu da, nakon obavljene procene u skla-

du sa MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, minimum jednom na svakih 3–5 godina, ili češće, izvrši odgovarajuća evidentiranja (knjiženja) u svojim poslovnim knjigama po navedenoj proceni, pa se i to može smatrati dokazom da je vrednost imovine iskazana po metodu fer vrednosti. (Mišljenje Ministarstva finansija, br. 430-00-317/2015-04 od 17.9.2015. godine)

Ukoliko pravno lice na dan 31.12.2019. godine donese odluku da prelazi na pune standarde, odnosno da sa danom 1.1.2020. godine vrednost nekretnina u poslovnim knjigama iskazuje po metodu fer vrednosti u skladu sa međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS), odnosno međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja (MSFI), fer vrednost kao osnovicu za utvrđivanje poreza na imovinu može koristiti tek za utvrđivanje poreza za 2021. godinu, ne i za 2020. godinu, jer se tada osnovica utvrđuje na osnovu fer vrednosti, odnosno knjigovodstvene vrednosti, na osnovu podataka iz poslovnih knjiga za 2019. godinu, kada imovina nije vrednovana po fer vrednosti.

Utvrđivanje korisne površine za potrebe utvrđivanja vrednosti nepokretnosti

U skladu sa Zakonom (član 6. stav 2. tačka 2) korisna površina za zemljište, njegova ukupna površina, uključujući i površinu koja se nalazi ispod objekta, a za objekat zbir podnih površina između unutrašnjih strana obodnih zidova objekta (iz koje su isključene površine balkona, terasa, lođa, stepeništa izvan gabarita objekta, neadaptiranih tavanskih prostora i prostora u zajedničkoj nedeljivoj svojini svih vlasnika posebnih delova istog objekta, osim površine ispod nosećih zidova i nosećih stubova koji prolaze kroz objekat koji su istovremeno poseban i zajednički deo objekta), a za objekat koji nema horizontalnu podnu površinu ili obodne zidove, korisna površina je površina njegove vertikalne projekcije na zemljište.

Nastanak poreske obaveze na deo objekta koji je dograđen u toku godine

Ukoliko u toku godine obveznik izvrši dogradnju, na primer proizvodne hale, i tako poveća njenu korisnu površinu za 250m², dužan je da podnese izmenjenu poresku prijavu tako što već utvrđeni iznos poreza uvećava za pripadajući porez za naknadno dograđenu površinu. Osnovicu za obračun poreza na imovinu činiće nabavna vrednost dograđenog dela hale, a porez se utvrđuje za period dana kada je nastala obaveza, tj. najraniji od sledećih dana, danom početka korišćenja, danom osposobljavanja, danom izdavanja upotrebne dozvole, danom omogućavanja korišćenja imovine na drugi način, do dana 31. decembra.

(Ne)postojanje prava oslobođenja od plaćanja poreza na imovinu

Ukoliko je obveznikova pretežna delatnost 46.39 – Nespecijalizovana trgovina na veliko i malo hranom, pićima i duvanom, ne postoji zakonski osnov da obveznik ostvari pravo na oslobođenje od poreza na imovinu, čak ni u slučaju objekata koje taj obveznik koristi za primarnu poljoprivrednu proizvodnju kao delatnost koja tom obvezniku nije pretežna registrovana delatnost. U skladu sa Zakonom (član 12. stav 1, tačka 10) porez na imovinu ne plaća se na objekte obveznika poreza na dohodak građana na prihode od poljoprivrede i šumarstva, odnosno obveznika kome je poljoprivreda pretežna registrovana delatnost, koji su namenjeni i koriste se isključivo za primarnu poljoprivrednu proizvodnju, u skladu sa zakonom kojim se uređuje poljoprivredno zemljište. U skladu sa tim, pravo na oslobođenje od poreza na imovinu privredno društvo kao obveznik može ostvariti kada su ispunjeni svi sledeći uslovi:

- da je obveznik poreza na imovinu lice kome je poljoprivreda pretežna registrovana delatnost;
- da je predmet oporezivanja porezom na imovinu objekat namenjen za primarnu poljoprivrednu proizvodnju, u skladu sa zakonom kojim se uređuje poljoprivredno zemljište;
- da se taj objekat faktički koristi za primarnu poljoprivrednu proizvodnju, u skladu sa zakonom kojim se uređuje poljoprivredno zemljište;
- da taj objekat nije ustupljen drugom licu uz naknadu, koje ustupanje u toku 12 meseci (neprekidno ili sa prekidima) traje duže od 183 dana. (Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-00654/2017-04 od 15.9.2017. godine).

Pravno lice koje je u toku 2019. godine kupilo neizgrađeno zemljište i po tom osnovu postalo obveznik poreza na imovinu, poresko oslobođenje za to zemljište može ostvariti za 2019. i 2020. godinu – pod uslovima da to zemljište od dana zaključenja ugovora o kupoprodaji (koji se smatra danom nastanka poreske obaveze), iskazuje u svojim poslovnim knjigama kao dobro namenjeno daljoj prodaji i ako ga ne koristi. Međutim, ne postoji osnov da se ostvari oslobođenje od poreza na imovinu za 2019. godinu za zemljište koje je pravno lice u 2019. godini kupilo radi izgradnje stambene zgrade na tom zemljištu (koju namerava da izvrši naredne godine). Ukoliko je poreski obveznik u 2018. godini kupio zemljište sa objektom (prethodno izgrađenim na tom zemljištu), koje ne koristi i koje od dana zaključenja ugovora o kupoprodaji evidentira u poslovnim knjigama kao dobra namenjena daljoj prodaji, pa u 2019. odluči da sruši postojeći objekat i izgradi novu stambenu zgradu sa stanovima za prodaju, poresko oslobođenje za te nepokretnosti za 2018.

može se ostvariti ako su bili ispunjeni uslovi za takvo evidentiranje, prema propisima kojima se uređuje računovodstvo (da obveznik od nastanka poreske obaveze nije koristio i ne koristi konkretno zemljište i objekat, niti ih je ustupilo drugom licu na korišćenje, da su nepokretnosti u toku 2018. godine bile dostupne za momentalnu prodaju u svom trenutnom stanju isključivo pod uslovima koji su uobičajeni za prodaje takve imovine i da je prodaja bila vrlo verovatna tj. da je odgovarajući nivo uprave obveznika bio posvećen planu za prodaju tih nepokretnosti i da je aktivni program za pronalaženje kupca i izvršenje plana počeo, da su nepokretnosti bile aktivno prisutne na tržištu po ceni koja je razumna u odnosu na njenu vrednost...). Napominjemo da ispunjenje navedenih uslova na osnovu raspoloživih dokaza utvrđuje u svakom konkretnom slučaju nadležni organ jedinice lokalne samouprave. Ukoliko uslovi nisu ispunjeni, nema osnova da se za te nepokretnosti ostvari poresko oslobođenje, a obveznik je dužan da podnese izmenjenu poresku prijavu u kojoj će ta greška biti otklonjena. Međutim, ako je obveznik za 2018. godinu ostvario pravo na poresko oslobođenje uz ispunjenje navedenih uslova, ali uz sve napore nije uspeo da proda nepokretnost i ima dokaze da je uložio sve napore (na primer objavljeni oglasi) ali da se nijedan kupac nije javio, zbog čega je obveznik odustao da prodaje, za 2018. godinu obveznik nije dužan da podnese izmenjenu poresku prijavu. Ako se u toku 2019. godine poreski obveznik odluči da sruši objekat za koji je za 2019. godinu utvrdio porez, dužan je da podnese poresku prijavu kojom prijavljuje prestanak poreske obaveze i to u roku od 30 dana od dana rušenja (Mišljenje Ministarstva finansija, br. 430-00-00395/2018-04 od 2.7.2019. godine).

Ukoliko se prodaja upotrebljavanog motornog vozila vrši diplomatsko-konzularnom predstavništvu strane države, obveznik poreza na prenos apsolutnih prava je prodavac upotrebljavanog motornog vozila, pa je dužan da podnese poresku prijavu za utvrđivanje poreza na prenos apsolutnih prava u roku od 30 dana od dana kada je zaključen ugovor o prodaji vozila. Porez na prenos apsolutnih prava se utvrđuje rešenjem nadležnog poreskog organa, što znači da ukoliko su ispunjeni uslovi za oslobođenje, pravo na isto utvrđuje se rešenjem nadležnog poreskog organa. Međutim, ukoliko diplomatsko-konzularno predstavništvo strane države vrši prodaju upotrebljavanog motornog vozila, prenos prava svojine na tom vozilu predmet je oporezivanja porezom na prenos apsolutnih prava, a porez po tom osnovu se ne plaća ako se po običaju ili sporazumu ne naplaćuje porez na prenos uz naknadu prava svojine na motornom vozilu koji na teritoriji te države teritoriji vrši Ambasada Republike Srbije (Mišljenje Ministarstva finansija, br. 430-00-00548/2019-04 od 18.10.2019. godine).

Ukoliko se poklon daje u novcu, i poklonoprimac primi novac u vrednosti koji je manji od RSD 100.000,00 u jednoj kalendarskoj godini od istog poklonodavca primenjuje se poresko izuzeće u skladu sa članom 14. stav 6. tačka 3. Zakona, dok u slučaju da je vrednost poklona veća od vrednosti RSD 100.000,00, onda taj poklon jeste predmet oporezivanja. Međutim, u slučaju da je poklonoprimac prvog naslednog reda, primenjuje se poresko oslobođenje iz člana 21. stav 1, tačka 1 Zakona.

Udruženje koje je osnovano radi ostvarivanja opštekorisnog cilja definisanog Zakonom o zadužbinama i fondacijama (što podrazumeva i aktivnosti usmerene na promovisanje i popularizaciju obrazovanja), koje je registrovano u skladu sa zakonom, na novac koji primi na poklon (tj. bez obaveze protivčinidbe na ime primljenog poklona) ima pravo na poresko oslobođenje pod uslovom da taj novac služi isključivo za ostvarivanje opštekorisnog cilja radi koga je konkretno udruženje osnovano (Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-00812/2019-04 od 3.10.2019. godine).

Ukoliko za objekat za koji je podneta prijava poreza na imovinu nastane događaj koji bi uslovio da se taj objekat ne može koristiti za predviđenu namenu i koji zahteva kompletno renoviranje, poreska obaveza ne prestaje da postoji, jer Zakon ne sadrži osnov za poresko oslobođenje, niti za umanjenje poreza na imovinu za objekte koji su ruinirani (Mišljenje Ministarstva finansija, br. 430-00-00522/2019-04 od 30.9.2019. godine).

LITERATURA

1. Mišljenje Ministarstva finansija, br. 430-00-00548/2019-04 od 18.10.2019. godine
2. Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-00331/2015-04 od 24.5.2019. godine
3. Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-00654/2017-04 od 15.9.2017. godine
4. Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-00812/2019-04 od 3.10.2019. godine
5. Mišljenje Ministarstva finansija, br. 430-00-00395/2018-04 od 2.7.2019. godine
6. Mišljenje Ministarstva finansija, br. 430-00-00474/2019-04 od 16.8.2019. godine
7. Mišljenje Ministarstva finansija, br. 430-00-00522/2019-04 od 30.9.2019. godine
8. Mišljenje Ministarstva finansija, br. 430-00-317/2015-04 od 17.9.2015. godine
9. Zakon o porezima na imovinu (Sl. glasnik RS, br. 26/2001, Sl. list SRJ, br. 42/2002 - odluka SUS i Sl. glasnik RS, br. 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011, 57/2012 - odluka US, 47/2013, 68/2014 - dr. zakon, 95/2018 i 99/2018 - odluka US)
10. Zakon o računovodstvu (Sl. glasnik RS, br. 62/2013 i 30/2018).

PROPERTY TAX – THE MOST COMMON TAXPAYERS DOUBTS AND RELEVANT MINISTRY OPINIONS SUMMARY

Key words: property tax, transfer tax, inheritance and gift tax, subject of taxation, tax liability incurrence, tax payer.

In order to understand property tax, it should be clarified what is subject to taxation, who is tax payer and when does the tax liability incur. Because of the way they are written, tax laws can often get taxpayers into doubt, is tax liability calculated well, whether there is a right to tax exemption, and what happens when an event affects the tax base during the tax period, how to calculate tax. On these and other questions relevant opinions of the Ministry of Finance were issued, as a response to how to act.

Budućnost ...



RSM

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

Bul. M. Pupina 10 B/I, Beograd, e-mail: office@rsm.rs, tel: 20-53-550; fax: 20-53-590



RSM

NOVINE U OBRAČUNU POREZA NA DOHODAK GRAĐANA

Narodna skupština je 07. decembra 2018. godine usvojila Zakon o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak građana. Pomenuti zakon počeo je sa primenom osmog dana od dana donošenja, s tim što su pojedine odredbe Zakona imale odloženu primenu. U tekstu koji sledi nastojaćemo da sumiramo najznačajnije izmene i dopune Zakona o porezu na dohodak građana (u daljem tekstu Zakon). Takođe, izdvojili smo i neka Mišljenja ministarstva finansija o aktuelnim temama poreza na dohodak građana koja po našem mišljenju mogu biti interesantna čitaocima.

Sumarno posmatrano, najznačajnije izmene i dopune Zakona su:

- novine u utvrđivanju poreza na kapitalni dobitak;
- dopune člana 9. Zakona koje se tiču izuzimanja iz dohotka za oporezivanje;
- smanjenje obuhvata poreskih olakšica za novoosnovane privredne subjekte;
- oporezivanje prihoda po osnovu pružanja ugostiteljskih usluga u periodu do 30 dana;
- izmene u oporezivanju primanja zaposlenih u vidu akcija, izdataka za *team building* i za slučaj rođenja deteta;
- izmene u oporezivanju drugih prihoda uređenih članom 85 Zakona.

Jedna od bitnih novina Zakona o porezu na dohodak građana tiče se prava na poresko izuzimanje i oslobođenje od poreza na kapitalni dobitak. U vezi sa tim, brisana je odredba člana 72a stav 3. ovog zakona koja se odnosi na izuzetak od poreskog izuzimanja kod prodaje prava, odnosno udela u slučaju kada je tokom perioda vlasništva od deset godina dolazilo do promene nominalne vrednosti prava, odnosno uloga. Naime, prema neizmenjenoj odredbi člana 72a stav

REZIME

Ključne reči: porez na dohodak građana, kapitalni dobitak, izdaci za team building, izdaci za slučaj rođenja deteta, naknada troškova prevoza.

Značajno mesto u poreskoj strukturi naše zemlje zauzima porez na dohodak građana. Obveznici poreza na dohodak građana su fizička lica (rezidenti i nerezidenti) koji ostvaruju neku vrstu dohotka po osnovu zarada, prihoda od samostalne delatnosti, prihoda po osnovu autorskih ugovora, prihoda po osnovu kapitala, prihoda od nepokretnosti i drugih prihoda. Krajem 2018. godine na snagu su stupile izmene Zakona o porezu na dohodak građana. Takođe, veliki broj mišljenja Ministarstva finansija je izdat u toku 2019. godine na temu pomenutog zakona. Zbog svega navedenog, u fokusu ovog teksta su najznačajnije novine u Zakonu o porezu na dohodak građana, kao i neka ključna mišljenja Ministarstva finansija izdata na tu temu.

1. Zakona kapitalnim dobitkom, odnosno gubitkom, ne smatra se razlika nastala prenosom prava, udela ili hartija od vrednosti koje je njihov vlasnik imao u vlasništvo najmanje deset godina. S obzirom da je, kao što smo već naveli, član 72a, stav 3. brisan, obveznik koji je izvršio prenos prava, odnosno udela koje je pre prenosa imao u svom vlasništvu najmanje deset godina, ima pravo na izuzimanje od poreza na kapitalni dobitak u potpunosti u slučaju izmene nominalne vrednosti prava, odnosno uloga. Navedeno, naravno, važi pod pretpostavkom da u tom periodu nije bilo promene procenta prava, tj. učešća u kapitalu. Ukoliko je ipak, tokom poslednjih deset godina perioda vlasništva došlo do promene procenta prava, odnosno učešća u kapitalu, u skladu sa članom 72a stav 2. Zakona, obveznik može da ostvari pravo na poresko izuzimanje za onaj deo prenetog prava, tj. udela po osnovu koga je najmanje deset godina neprekidno imao pravo vlasništva, tj. učešća u kapitalu.

Značajna je i dopuna člana 72a Zakona. Novina je u tome što je odredbama novog stava 3. ovog člana predviđeno da se pravo na poresko izuzimanje ne ostvaruje u slučaju kada član društva prenese udeo ili akcije, odnosno deo udela ili akcija koje ima u društvu, a po osnovu čega društvo stiče sopstvene udele, odnosno akcije. Navedeno ima za cilj da se spreči da se na taj način pravnim poslom otkupa sopstvenih udela zapravo prikrije pravni posao isplate dobiti.

Takođe, značajna novina je i uvođenje nove kategorije ostalih prihoda po osnovu pružanja ugostiteljskih usluga u periodu do 30 dana novim članom 84b Zakona. Navedena odredba ima odloženu primenu od 1. jula 2019. godine. U skladu sa novim članom 84b prihodima od ugostiteljskih usluga u periodu do 30 dana se smatraju prihodi koje fizičko lice ostvaruje pružanjem ugostiteljskih usluga u ugostiteljskom objektu domaće radnosti i objektu seoskog domaćinstva. Stopa poreza na prihode od ugostiteljskih usluga iznosi 20%. Ovaj prihod se uključuje u dohodak za oporezivanje godišnjim porezom na dohodak građana, ali isključivo ako su prihodi ostvareni u Republici Srbiji.

Član 9. stav 1. Zakona propisuje po osnovu kojih primanja fizičkih lica ne postoji obaveza plaćanja poreza na dohodak građana. Izmene ovog člana se odnose na sledeće:

- izmenjena je tačka 9. kojom se definiše visina pomoći koju u slučaju smrti zaposlenog ili penzionisanog bivšeg zaposlenog poslodavac isplaćuje članu porodice, a na koju se ne plaća porez na dohodak građana u iznosu od RSD 68.488;
- nova tačka 23a predviđa da na naknade koje ostvaruju učenici koji uče kroz rad u skladu sa Zakonom o dualnom obrazovanju, ne postoji obaveza plaćanja poreza na dohodak građana;

- pored navedenog, u članu 9. stav 1. izvršeno je preciziranje pojmova u okviru tačaka 17. i 19:
 - U tački 17) posle reči: „penzija“ dodaju se zapeta i reči: „nagrada uz penziju“.
 - U tački 19) posle reči: „do iznosa koji je“ dodaju se reči: „kao najniži“.

Zakonodavac je takođe predvideo i određene izmene koje se tiču poreza na zarade. Za razliku od dosadašnje obaveze oporezivanja dodele sopstvenih akcija zaposlenima od strane poslodavca ili od strane lica povezanog s poslodavcem, pri čemu je postojala obaveza plaćanja poreza i doprinosa za obavezno socijalno osiguranje, navedena obaveza više ne postoji. Naime, član 18. stav 1. tačka 11 Zakona, propisuje da se porez na zarade ne plaća na primanja zaposlenog u vidu:

- sopstvenih akcija, opcija na sopstvene akcije ili sopstvenih udela poslodavca, ili
- akcija, opcija na akcije ili udela sa poslodavcem povezanog lica.

Uz uslov da je navedeno stečeno bez naknade ili po povlašćenju od poslodavca.

Izuzeci od navedenog poreskog oslobođenja su sledeći:

- kada zaposleni otuđi sopstvene akcije pre isteka dve godine;
- kada poslodavac ili lice povezano sa poslodavcem otkupi sopstvene akcije od zaposlenog, nezavisno da li je proteklo dve godine od dana sticanja;
- ukoliko zaposlenom prestane radni odnos kod poslodavca pre isteka dve godine od dana sticanja prava raspolaganja, osim u slučaju prestanka radnog odnosa nezavisno od volje zaposlenog i poslodavca, usled sticanja prava na odlazak u starosnu penziju i usled prestanka radnog odnosa radi zasnivanja radnog odnosa kod lica povezanog sa poslodavcem.

Zakonom je predviđeno i postojanje novog člana 18a, koji propisuje da se porez na zarade ne plaća na:

- izdatke za kolektivnu rekreaciju zaposlenih (nabavka opreme/izgradnja za potrebe kolektivne rekreacije na radnom mestu);
- organizovanje *team building* aktivnosti.

Da bi se ostvarilo pravo na poresko oslobođenje u slučaju organizovanja kolektivne rekreacije zaposlenih, moraju biti ispunjena dva uslova:

- navedene aktivnosti se sprovode u skladu sa aktima poslodavca;
- pravo na navedene aktivnosti imaju svi zaposleni (isti kvalitet, obim i vrsta aktivnosti).

U slučaju *team building* aktivnosti, kako bi se ostvarilo pravo na poresko oslobođenje, moraju biti ispunjeni sledeći uslovi:

- aktivnosti se sprovode na osnovu odluke poslodavca;
- pravo da učestvuje u navedenim aktivnostima značajan broj zaposlenih.

Izmenama zakona predviđeno je još jedno poresko oslobođenje definisano članom 18. stav 1. tačka 12 Zakona, a koje se odnosi na izuzimanje od plaćanja poreza na zarade na primanja zaposlenog od strane poslodavca u slučaju isplate solidarne pomoći prilikom rođenja deteta. Uslov za poresko oslobođenje jeste da navedena solidarna pomoć bude do visine prosečne zarade u Republici Srbiji prema poslednjem objavljenom podatku republičkog organa nadležnog za poslove statistike. Na razliku koja pređe neoporezivi iznos plaća se porez na zarade po stopi od 10%.

Naknada troškova prevoza zaposlenima

U skladu sa odredbama člana 18. stav 1. tačka 1) Zakona o porezu na dohodak građana, Zakonodavac je propisao da se ne plaća porez na zarade na primanja zaposlenog od poslodavca po osnovu:

- 1) naknade troškova prevoza za dolazak i odlazak sa rada – do visine cene mesečne prevozne karte u javnom saobraćaju, odnosno do visine stvarnih troškova prevoza, a najviše do 3.914 dinara mesečno.

Do izdavanja Mišljenja Ministarstva finansija, br. 011-00-12/2019-04 od 1.2.2019. godine nijedan poslodavac nije tražio od zaposlenog dokumentovanje računima troškova prevoza za dolazak i odlazak sa posla, koje je prema odredbi člana 118. stav 1. tačka 19 Zakona o radu poslodavac dužan da isplati zaposlenom u visini cene prevozne karte u javnom saobraćaju, ako nije obezbedio sopstveni prevoz. Poslodavci su dokumentovali naknadu troškova prevoza koju su vršili novčanom isplatom zaposlenima, na osnovu spiska zaposlenih. Spisak zaposlenih su poslodavci sami kreirali i na njemu su se nalazili svi zaposleni koji su dobili novčanu nadoknadu. Ovakav spisak ima karakter računovodstvene isprave, koja služi za dokumentovanje navedenog troška.

Mišljenje Ministarstva finansija broj 011-00-12/2019-04 od 1.2.2019. godine

„Ukazujemo da je u skladu sa napred navedenim odredbama zakona, pravno lice (poslodavac) u obavezi da uredi organizaciju računovodstva na način koji omogućava sveobuhvatno evidentiranje, kao i sprečavanje i otkrivanje pogrešno evidentiranih poslovnih promena, uredi interne računovodstvene kontrolne postupke, utvrdi računovodstvene politike, odredi lica koja su odgovorna za zakonitost i ispravnost nastanka poslovne promene i sastavljanje i kontrolu računovodstvenih isprava

o poslovnoj promeni na način koji omogućava sveobuhvatno evidentiranje, kao i sprečavanje i otkrivanje pogrešno evidentiranih poslovnih promena, uredi interne računovodstvene kontrolne postupke, utvrdi računovodstvene politike, odredi lica koja su odgovorna za zakonitost i ispravnost nastanka poslovne promene i sastavljanje i kontrolu računovodstvenih isprava o poslovnoj promeni uredi kretanje računovodstvenih isprava i utvrdi rokove za njihovo dostavljanje na dalju obradu i knjiženje u poslovnim knjigama, jer ukoliko poslodavac nema verodostojne isprave na osnovu kojih dokazuje da je na adekvatan način nadoknadio trošak zaposlenog za odlazak i dolazak sa rada (napr. račun za kupovinu mesečne pretplatne karte, dnevne karte, ili karte za jednu vožnju u javnom prevozu, račun za gorivo u slučaju korišćenja sopstvenog goriva i sl.) ti troškovi mu se ne mogu priznati kao rashod.

U slučaju da se naknada za dolazak i odlazak sa rada ne dokumentuje verodostojnom računovodstvenom ispravom, isplate zaposlenima na ime naknade troškova za dolazak i odlazak sa rada smatraju se nedokumentovanim troškovima u smislu člana 7a tačka 1) Zakona o porezu na dobit pravnih lica. Takođe, na isplate zaposlenima se može primeniti član 18. stav 1. tačka 1) Zakona o porezu na dohodak građana samo u slučaju kada se takve isplate mogu dokumentovati odgovarajućom verodostojnom računovodstvenom ispravom.“ (2, 20)

U junu je Ministarstvo finansija dalo još jedno mišljenje (br. 401-00-02148/2019-16 od 5.6.2019), koje je zapravo odgovor Američkoj privrednoj komori u Srbiji na dopis koji je ona uputila Ministarstvu radi preciznijeg tumačenja objavljenog mišljenja u delu koji se odnosi na utvrđivanje šta se smatra verodostojnom računovodstvenom ispravom kojom se dokumentuje naknada troškova prevoza za dolazak i odlazak sa rada.

Saglasno dopisu, poslodavac može pribaviti sledeće verodostojne računovodstvene isprave za potrebe dokumentovanja troškova zaposlenih za dolazak i odlazak sa posla:

- Zaposleni koristi sopstveno vozilo (kompanijske vaučere, bonove i karticu za kupovinu goriva od strane zaposlenih na benzinskim pumpama sa kojima poslodavac ima potpisan ugovor); verodostojnom ispravom bi se smatrao objedinjen račun na ime poslodavca, u kom bi bili specificirani svi pojedinačni iznosi goriva kupljeni od strane zaposlenih u toku jednog meseca, uz propratni spisak zaposlenih koji koriste sopstveni prevoz za dolazak i odlazak sa rada;
- Zaposleni koristi javni prevoz - kupovina mesečnih pretplatnih karata za javni prevoz zaposlenih od strane poslodavca; verodostojnom ispravom bi se smatrao objedinjen račun na ime poslodavca koji bi specificirao sve pojedinačne kupljene mesečne pretplatne karte, uz

propratni spisak zaposlenih koji koriste javni prevoz za dolazak i odlazak sa rada;

- Zaposleni koristi taksi prevoz (kompanijske vaučere, bonove ili karticu za vožnju taksi prevoznika sa kojima poslodavac ima potpisan ugovor); verodostojnom ispravom bi se smatrao objedinjen račun na ime poslodavca, koji bi specificirao sve pojedinačne iznose taksi vožnji korišćenih od strane zaposlenih u toku jednog meseca, uz propratni spisak zaposlenih koji koriste taksi prevoz za dolazak i odlazak sa rada.

Zaposleni mogu pribaviti sledeće verodostojne računovodstvene isprave:

- Zaposleni koristi sopstveno vozilo: kao verodostojne isprave bi se smatrali fiskalni računi za kupljeno gorivo uz propratnu izjavu zaposlenog da se pomenuti računi odnose na gorivo na ime troškova sopstvenog prevoza za dolazak i odlazak sa rada;
- Zaposleni koristi javni prevoz: kao verodostojna isprava bi se smatrao fiskalni račun za kupljenu mesečnu kartu ili dnevnu pretplatnu kartu uz propratnu izjavu zaposlenog da se pomenuti račun odnosi na mesečnu odnosno dnevnu kartu koju je taj zaposleni kupio na ime troškova sopstvenog prevoza za dolazak i odlazak sa rada;
- Zaposleni koristi taksi prevoz: kao verodostojne isprave bi se mogli smatrati taksi računi uz propratnu izjavu zaposlenog da se pomenuti računi odnose na taksi prevoz koje je taj zaposleni koristio na ime troškova sopstvenog prevoza za dolazak i odlazak sa rada.

Ministarstvo finansija Republike Srbije je u oktobru donelo nacrt Zakona o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak građana (Nacrt) kojim bi trebalo da se pojasni pitanje naknade troškova prevoza zaposlenih.

Nacrtom je između ostalog precizirano da će ubuduće svi troškovi prevoza morati da se evidentiraju dokumentovanim verodostojnim ispravama. „Ne plaća se porez na zarade na primanja zaposlenog od poslodavca po osnovu: naknade **dokumentovanih** troškova prevoza za dolazak i odlazak sa rada - do visine cene mesečne prevozne karte u javnom saobraćaju, odnosno do visine stvarnih troškova prevoza, a najviše do 3.914 dinara mesečno.”

Nacrt predviđa 1. januar 2020. godine kao dan primene.

Izdaci poslodavca za rekreaciju zaposlenih, organizovanje sportskih događaja, *team building*

Dana 12. avgusta 2019. godine doneto je *Mišljenje Ministarstva finansija broj 401-00-1054/2019-04 (3,120)* koje se bavi pitanjem uslova za ostvarivanje prava na poresko oslobođenje kada po-

slodavac zaposlenima obezbeđuje besplatnu rekreaciju u tere-tani.

Izdaci za rekreaciju zaposlenih, prema dosadašnjim tumače-njima Ministarstva finansija, i ukoliko su bili predviđeni opštim aktom poslodavca, imali su tretman rashoda na koje se plaća porez na dohodak građana. Obveznik poreza na zarade je fizič-ko lice koje ostvaruje zaradu. Zarada iz člana 13. do 14. b ovog zakona oporezuje se po stopi od 10%.

Bez obzira na to što je opštim aktom kod poslodavca pred-viđeno da je u cilju poboljšanja psihofizičkih sposobnosti svih zaposlenih poslodavac obavezan da omogući različite vidove rekreacije zaposlenih i iz tog razloga uzima u zakup teretanu, sportsku halu, bazen, teniski teren radi rekreacije svih zapo-slenih, ovi izdaci smatrali su se zaradom, odnosno primanjima zaposlenih po osnovu činjenja i pružanja pogodnosti iz člana 14. stav 1. Zakona o porezu na dohodak građana. Sve do kra-ja 2018. godine organizovanje ovih aktivnosti imalo je karakter zarade uz obavezu obračuna poreza i doprinosa.

Od 1. januara 2019. godine u primeni je novi član 18a Za-kona, kojim je uređeno poresko oslobođenje (oslobođenje od plaćanja poreza na zarade) po osnovu organizovanja rekreacije, sportskih događaja i aktivnosti za zaposlene, ali koje se može ostvariti samo pod određenim uslovima. U julu 2019. godine stupio je na snagu i Pravilnik o ostvarivanju prava na poresko oslobođenje po osnovu organizovanja rekreacije, sportskih do-gađaja i aktivnosti za zaposlene kojim se bliže određuju uslovi za ostvarivanje prava na poresko oslobođenje u vezi sa izdava-njima poslodavca za rekreaciju.

Članom 18a stav 1. Zakona, propisano je da se, izuzetno od člana 14. ovog zakona, ne plaća porez na zarade na:

- 1) izdatke poslodavca u cilju stvaranja i održavanja uslova za rekreaciju zaposlenih na radnom mestu;
- 2) naknade troškova kolektivne rekreacije zaposlenih;
- 3) organizovanja sportskih događaja i aktivnosti zaposle-nih koje se sprovode u cilju poboljšanja zdravlja zaposle-nih i/ili izgradnji boljih odnosa između samih zaposle-nih, odnosno zaposlenih i poslodavca, pod uslovom, a kako je propisano članom 18a stav 4. Zakona, da:
 - se sprovode na osnovu obrazložene odluke poslodavca,
 - pravo učešća na njima ima i koristi ga značajan broj za-poslenih kod poslodavca.

U skladu sa članom 18a st. 2. i 3. Zakona, pravo na poresko oslobođenje može ostvariti samo ako su kumulativno ispunjeni sledeći uslovi:

- ako se aktivnosti kolektivne rekreacije sprovode u skla-du sa aktima poslodavca i
- ukoliko svi zaposleni kod poslodavca imaju pravo na re-kreaciju iste vrste, kvaliteta i obima.

Rekreacija na radnom mestu - Na primer, poslodavac je odlučio da uzme u zakup teretanu, opremio je svom potrebnom opremom (traka za trčanje, bicikl, tegovi, strunjače, lopte za pilates...) i dao mogućnost svim zaposlenima u privrednom društvu da mogu da je koriste radi rekreacije, tj. kao korisnici teretane neće biti identifikovani pojedinci ili grupa pojedinaca i sve ovo je uredio internim aktom. Zaposleni nemaju obavezu da koriste teretanu, tj. ne moraju svi zaposleni u toku meseca da posete teretanu. Bitno je da je poslodavac pravo na rekreaciju uredio internim aktom, da je dao prava svim zaposlenima da je koriste u istom obimu.

Naknada troškova kolektivne rekreacije - Poslodavac će imati pravo na poresko oslobođenje, kao i u slučaju kada iz sopstvenih sredstava obezbedi zakup bazena, zakup termina u sportskoj hali, zatvoreni ili otvoreni sportski teren, *FitPass* karticu svim zaposlenima (kolektivna rekreacija), obezbeđivanje zaposlenima mogućnosti korišćenja sportskih i rekreativnih usluga kod različitih pružaoaca usluga.

Pravilnik propisuje da se može ostvariti poresko oslobođenje u slučaju kada:

- 1) su svi izdaci poslodavca dokumentovani kako bi se mogla utvrditi vrsta i visina izdatka;
- 2) su plaćanja u vezi ovih izdataka plaćena direktno dobavljaču;
- 3) je opštim aktom poslodavca uređeno pravo na rekreaciju zaposlenih na radnom mestu;
- 4) je opštim aktom poslodavca uređeno da svi zaposleni imaju pravo na rekreaciju iste vrste, obima i kvaliteta. Opštim aktom se smatraju kolektivni ugovor i pravilnik o radu, a u slučaju da njih nema, ovo pitanje može da se reši donošenjem posebnog pravilnika ili odluke o kolektivnoj rekreaciji. Poslodavac je dužan da obezbedi mogućnost rekreacije svim zaposlenima i o tome ih obavesti. Zaposleni nema obavezu da koristi tu mogućnost. (6,1)

Obezbeđivanje specifične vrste rekreacije za pojedine zaposlene - U skladu sa Pravilnikom, pravo na poresko oslobođenje može se ostvariti i ukoliko svi zaposleni nemaju pravo na rekreaciju iste vrste, kvaliteta i obima, pod uslovom da se razlika u ostvarivanju prava može obrazložiti odgovarajućom ekspertizom medicine rada kojom se jasno i nedvosmisleno potvrđuje da određeni zaposleni ili grupa zaposlenih ima potrebu za rekreacijom drugačije vrste, kvaliteta i obima u odnosu na druge zaposlene. I ovi izdaci moraju biti dokumentovani kako bi se mogla utvrditi vrsta i visina izdatka, kao i da su plaćanja u vezi sa ovim izdacima plaćena direktno dobavljaču. Navedeno se odnosi na slučajeve kada zaposleni zbog zdravstvenih razloga ne može koristiti jedan vid rekreacije koji mu je omogućen,

pa medicinskom dokumentacijom dokazuje da mu je zbog njegovog zdravstvenog stanja preporučen neki drugi vid rekreacije. (6,2)

Rekreacija iste vrste i kvaliteta, u smislu člana 18a Zakona o porezu na dohodak građana i člana 3. Pravilnika, podrazumeva svaku vrstu rekreacije sa ciljem poboljšanja zdravlja zaposlenih, bez obzira na to da li takva rekreacija podrazumeva istu vrstu sportske aktivnosti ili discipline, korišćenje istih sportskih terena ili sadržaja za svakog zaposlenog, odnosno da li takva rekreacija podrazumeva istog pružaoca usluga odnosno istog organizatora pružanja usluga, za svakog zaposlenog.

Kada **poslodavac organizuje sportske događaje**, odnosno aktivnosti zaposlenih koje se sprovode u cilju poboljšanja zdravlja zaposlenih, odnosno izgradnji boljih odnosa između samih zaposlenih, odnosno zaposlenih i poslodavca (team building aktivnosti), pravo na poresko oslobođenje može da ostvari pod sledećim uslovima:

- 1) ako su aktivnosti, događaji, uređeni opštim aktom poslodavca;
- 2) sprovode se na osnovu obrazložene odluke poslodavca koja sadrži podatke o prirodi aktivnosti, odnosno događaja, kao i njihovoj svrsi;
- 3) ako pravo učešća na njima ima značajan broj zaposlenih kod poslodavca;
- 4) ako pravo na učešće na njima koristi značajan broj zaposlenih koji imaju pravo na učešće;
- 5) ako su učinjeni troškovi dokumentovani na način da se može utvrditi vrsta i visina troškova;
- 6) ako poslodavac plaćanja vrši direktno na račun dobavljača. (6,3)

Treba naglasiti da za razliku od kolektivne rekreacije, ovde je bitno da zaposleni koji ima pravo učešća u sportskom događaju ili drugim aktivnostima, to pravo zaista i koristi.

Postavlja se pitanje šta se smatra značajnim brojem zaposlenih.

Značajan broj zaposlenih koji **ima pravo na učešće** na sportskim događajima, odnosno aktivnostima, predstavlja broj u visini od najmanje 70% zaposlenih od ukupnog broja zaposlenih, a značajan broj zaposlenih koji **koristi to pravo** predstavlja broj u visini od najmanje 70% zaposlenih od broja zaposlenih koji imaju pravo na učešće.

Ispunjenost prethodno navedenih uslova poslodavac potvrđuje odgovarajućom dokumentacijom koja sadrži podatke o:

- upućenom pozivu za prisustvovanje sportskim događajima, odnosno aktivnostima i
- evidenciji prisustva.

Poslodavac navedena dokumenta može sačiniti u slobodnoj formi, jer njihova forma i sadržina nije bliže propisana.

Ukoliko se desi da je zaposleni sprečen iz opravdanih razloga da učestuje na ovim događajima, on ima pravo da dokumentuje osnovanost i opravdanost nekorišćenja prava na učešće u organizovanim sportskim događajima, odnosno aktivnostima - u slučaju sprečenosti zbog bolovanja, godišnjeg odmora i drugih osnovanih razloga za odsustvo u skladu sa zakonom kojim se uređuju radni odnosi, a uračunavaju se u broj zaposlenih koji su koristili pravo učešća na tim događajima, odnosno aktivnostima.

U smislu visine izdataka troškova rekreativnih i *team building* aktivnosti, nije propisan gornji limit visine ovih izdataka i priznaju se u celosti kao trošak firme. Po osnovu ovih troškova ne postoji pravo na odbitak PDV-a jer se radi o nadoknadi troškova zaposlenog koji nisu u direktnoj vezi sa poslovnom aktivnošću firme.

Možemo zaključiti da ako su ispunjeni svi uslovi propisani Zakonom i Pravilnikom, poslodavac prilikom naknade troškova po osnovu organizovanja rekreacije, sportskih događaja i aktivnosti za zaposlene nema obavezu da obračuna ni porez na zarade kao ni doprinose za obavezno socijalno osiguranje.

Solidarna pomoć za slučaj rođenja deteta – nova poreska olakšica (Mišljenje Ministarstva finansija broj 430-00-399/2018-04 od 07.02.2019. godine.)

Odredbom člana 13. stav 1. Zakona o porezu na dohodak građana pod zaradom se smatra zarada koja se ostvaruje po osnovu radnog odnosa, definisana zakonom kojim se uređuju radni odnosi i druga primanja zaposlenog.

Izmenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak građana odredbom člana 18. stav 1. tačka 12) ovog zakona propisano je novo poresko oslobođenje koje se odnosi na primanja zaposlenog od poslodavca po osnovu solidarne pomoći za slučaj rođenja deteta, do visine prosečne zarade isplaćene u Republici prema poslednjem objavljenom podatku republičkog organa nadležnog za poslove statistike, po novorođenom detetu. Prema poslednjem objavljenom podatku Republičkog zavoda za statistiku, prosečna zarada (bruto) obračunata za avgust 2019. godine iznosila je 74.768 dinara, dok je prosečna zarada bez poreza i doprinosa (neto) iznosila 54.115 dinara. Internim aktom poslodavca ili ugovorom o radu treba predvideti davanje solidarne pomoći zaposlenima za slučaj rođenja deteta. Opštim aktom, kolektivnim ugovorom ili ugovorom o radu se može propisati i iznos koji je veći od visine prosečne zarade isplaćene u Republici Srbiji prema poslednjim objavljenim podacima Republičkog zavoda za statistiku, ali se na taj iznos iznad neoporezivog mora platiti porez na zaradu po stopi od 10%. Na iznos iznad neoporezivog iznosa se ne plaćaju socijalni doprinosi jer se solidarna pomoć ne smatra zaradom u smislu člana 120. stav

1. tačka 1. Zakona o radu. Ukoliko poslodavac pravo na pomoć zaposlenom za slučaj rođenja deteta ne opredeli kao solidarnu pomoć, već kao ostala primanja zaposlenih, prema mišljenju Ministarstva finansija dužan je da na iznos pomoći iznad neoporezivog obračuna i platu poreze i doprinose, jer se ovakvo davanje tretira kao zarada zaposlenog. (1,133)

Uslovi za ostvarivanje prava na poresko izuzimanje po osnovu novčane pomoći fizičkim licima za lečenje (Mišljenje Ministarstva finansija 011-00-616/2019 od 20.8.2019)

Član 9. stav 1. tačka 28. Zakona predviđa da se porez na dohodak građana ne plaća na primanja ostvarena po osnovu novčane pomoći fizičkim licima koja nisu u radnom odnosu kod davaoca koja služi za lečenje u zemlji ili inostranstvu, u visini stvarnih troškova lečenja, dokumentovano računima zdravstvene ustanove koja je lečenje izvršila, kao i dokumentovano troškovima prevoza i smeštaja za potrebe lečenja tog lica.

U slučaju kada pravno lice obezbedi određena novčana sredstva za potrebe lečenja fizičkog lica koje nije u radnom odnosu kod njega u odgovarajućoj zdravstvenoj ustanovi u inostranstvu (kako se navodi, lečenje u Srbiji nije moglo da se sprovede bez rizika i velikih trajnih štetnih posledica), tako što navedena sredstva u visini dela troškova lečenja uplati direktno na lični račun fizičkog lica, a na osnovu faktura zdravstvene ustanove iz inostranstva u kojoj je lečenje, pri čemu je fizičko lice prethodno platilo lečenje sa svog ličnog računa navedenoj ustanovi, tako ostvareno primanje fizičkog lica ima karakter primanja koja ne podležu plaćanju poreza na dohodak građana u skladu sa članom 9. stav 1. tačka 28) Zakona.

Da bi navedeni troškovi bili izuzeti od oporezivanja, neophodno je da budu dokumentovani pravno validnom dokumentacijom (računi klinike koja je izvršila lečenje, dokaz da su sredstva za lečenje iskorišćena, dokaz da su sredstva sa računa fizičkog lica preneti na račun zdravstvene ustanove, izveštaj lekara i potvrda da takav vid lečenja nije moguće sprovesti u Srbiji).

Ovde se moramo kratko osvrnuti i na poreski tretman sa aspekta Zakona o porezu na dobit pravnih lica. Naime u skladu sa članom 7a tačka 8) Zakona o porezu na dobit pravnih lica, na teret rashoda u smislu ovog zakona ne priznaju se troškovi koji nisu nastali u svrhu obavljanja poslovne delatnosti. U skladu sa tim, rashod koji je nastao po osnovu davanja fizičkim licima za potrebe lečenja u inostranstvu, pri čemu fizičko lice nije u radnom odnosu kod obveznika, ne priznaje se u poreskom bilansu u skladu sa napred pomenutim članom Zakona o porezu da dobit pravnih lica.

Kada je u pitanju poreski tretman troškova lečenja fizičkih lica zaposlenih kod poslodavca, to je regulisano u članu 18. stav 1. tačka 10. Navedenim članom je definisano da se porez na zarade ne plaća na primanja od poslodavca po osnovu novčane

pomoći koja služi za lečenje zaposlenog u zemlji ili inostranstvu, u visini stvarnih troškova lečenja, dokumentovano računima zdravstvene ustanove koja je lečenje izvršila, kao i dokumentovani troškovi prevoza i smeštaja za potrebe lečenja tog lica. Takođe, u skladu sa članom 13. stav 5 Zakona o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje, na ova primanja se ne plaćaju ni socijalni doprinosi do visine stvarnih troškova lečenja definisanih u članu 18. stav 1. tačka 10. Zakona o porezu na dohodak građana. Iznos koji prelazi iznos stvarnih troškova lečenja smatra se zaradom i u skladu sa tim podleže plaćanju poreza i doprinosa na zarade.

LITERATURA

NEWS IN PERSONAL INCOME TAX SUMMARY

Key words: personal income tax, capital gains, expenditures for team building, child birth expenses, reimbursement of transportation costs.

Individual income tax is one of the most important tax forms in the tax structure of our country. This tax is paid by all residents and non-residents who earn some kind of income, such as salaries, income from self-employment, royalties, capital income, real estate income and other income. At the end of 2018, amendments to the Individual Income Tax Law came into force. Also, a large number of opinions of the Ministry of Finance were issued during 2019 on the topic of the mentioned Law. In accordance with all previously mentioned, the focus of this text is on the most significant innovations in the Individual Income Tax Law, as well as some key opinions issued by the Ministry of Finance on this topic.

1. Bilten - službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 2/2019, str. 133, Mišljenje Ministarstva finansija broj 430-00-399/2018-04 od 07.02.2019. godine, dostupno na: <https://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2019/BILTEN%202-2019.pdf>
2. Bilten - službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 2/2019, str. 20, Mišljenje Ministarstva finansija broj 011-00-12/2019-04 od 01.02.2019. godine, dostupno na: <https://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2019/BILTEN%202-2019.pdf>
3. Bilten - službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 7-8/2019 str. 120, Mišljenje Ministarstva finansija broj 401-00-1054/2019-04 od 12.08.2019. godine, dostupno na: <https://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2019/BILTEN%207-8-2019.pdf>
4. Mišljenje Ministarstva finansija broj 011-00-616/2019 od 20. avgusta 2019. godine
5. Mišljenje Ministarstva finansija broj 401-00-02148/2019-16 od 5. juna 2019. godine
6. Pravilnik o ostvarivanju prava na poresko oslobođenje po osnovu organizovanja rekreacije, sportskih događaja i aktivnosti za zaposlene (Službeni glasnik RS, br. 50/19)
7. Zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje (Sl. glasnik RS, br. 84/2004, 61/2005, 62/2006, 5/2009, 52/2011, 101/2011, 7/2012 - usklađeni din. izn, 8/2013 - usklađeni din. izn, 47/2013, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn, 57/2014, 68/2014 - dr. zakon, 5/2015 - usklađeni din. izn, 112/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn, 7/2017 - usklađeni din. izn, 113/2017, 7/2018 - usklađeni din. izn, 95/2018 i 4/2019 - usklađeni din. izn.)
8. Zakon o porezu na dobit pravnih lica (Sl. glasnik RS, br. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 113/2017 i 95/2018)
9. Zakon o porezu na dohodak građana (Službeni glasnik RS, br. 24/01, 80/02, 80/02 - dr. zakon, 135/04, 62/06, 65/06 - ispravka, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - US, 93/12, 114/12 - US, 47/13, 48/13 - ispravka, 108/13, 57/14, 68/14 - dr. zakon, 112/15, 113/17 i 95/18)
10. Zakon o radu (Sl. glasnik RS, br. 24/2005, 61/2005, 54/2009, 32/2013, 75/2014, 13/2017 - odluka US, 113/2017 i 95/2018 - autentično tumačenje)

POPIS IMOVINE I OBAVEZA RAČUNOVODSTVENI I PORESKI TRETMAN RAZLIKA

Bez obzira na to koliko ažurno neki privredni subjekt vodi poslovne knjige, uvek može doći do situacije da neki poslovni događaj nije evidentiran ili nije adekvatno evidentiran usled nekog propusta, greške ili iz nekog drugog razloga. Imajući u vidu da je broj poslovnih događaja koje jedan privredni subjekt mora da obuhvati u svojim poslovnim knjigama jako veliki (čak i kod manjih entiteta koji imaju jednostavnije poslovanje), velika je mogućnost da će se pojaviti ovi propusti i greške. Svi ovi događaji dovode do neusklađenosti između stvarnog stanja imovine i obaveza i stanja koje je prikazano u poslovnim knjigama privrednog subjekta. Kako bi se otklonile ovakve neusklađenosti između stvarnog i knjigovodstvenog stanja, privredni subjekti sprovode niz aktivnosti, najčešće krajem poslovne godine, koje imaju za cilj utvrđivanje stvarnog stanja njihove imovine i obaveza, a koje možemo obuhvatiti jednom rečju – popis. U ovom radu će biti reči pre svega o popisu zaliha i računovodstvenom i poreskom tretmanu razlika koje se javljaju između popisanog i knjigovodstvenog stanja istih, ali ćemo napraviti i kratak osvrt na popis ostalih oblika imovine i obaveza, jer i oni imaju veliki značaj za poslovanje privrednih društava.

POPIS I NJEGOVA OBELEŽJA

Popis je skup aktivnosti koje se sprovode radi utvrđivanja stvarnog stanja imovine i obaveza nekog entiteta na određeni dan. Samim tim što obuhvata skup određenih aktivnosti koje se sprovode sa određenim ciljem, on predstavlja svojevrsan proces, koji može imati manji ili veći stepen složenosti, koji može trajati duže ili kraće, a sve u zavisnosti od veličine i prirode poslovanja entiteta koji ga sprovodi. Popis

REZIME

Ključne reči: usklađivanje, razlike, imovina, višak, manjak

Popis imovine i obaveza entiteta je veoma značajan za poslovanje entiteta, ali i za sastavljanje finansijskih izveštaja. Popisom se otklanjaju neusaglašenosti stvarnog i knjigovodstvenog stanja imovine i obaveza, ali se i obezbeđuje adekvatna osnova za donošenje odluka u vezi sa upravljanjem imovinom entiteta, što je i jedan od preduslova za bolje poslovanje.

Ovaj članak prezentira sve bitne aspekte inventarisanja imovine i obaveza i daje preporuke kako ga pravilno organizovati i izvesti.

*Do punog uvida u stanje imovine
– popisom.*

ima veliki značaj za poslovanje svih entiteta, jer se sprovodi kako bi se utvrdilo sa koliko imovine konkretan entitet stvarno raspolaže, kao i kolike obaveze ima prema drugim entitetima. Pre svega, popis predstavlja bitnu pretpostavku adekvatnog upravljanja imovinom entiteta. Samo redovnim utvrđivanjem stvarnog stanja imovine i konstatovanjem da li je došlo do nekih promena na imovini koje nisu obuhvaćene u poslovnim knjigama, rukovodstvo može imati adekvatan uvid u to kojom imovinom entitet zapravo raspolaže. Ovakve informacije su važne jer predstavljaju adekvatnu osnovu za donošenje odluka od strane rukovodstva entiteta, a s druge strane omogućavaju svođenje knjigovodstvenog na stvarno stanje imovine i obaveza i doprinose tačnijem i pouzdanijem finansijskom izveštavanju. Pored toga, popis ima značajnu ulogu pri kontroli rada računopolagača, kao lica koja neposredno rukuju imovinom entiteta, a sve sa krajnim ciljem očuvanja imovine. O značaju popisa sama po sebi dovoljno govori i činjenica da je članom 16. Zakona o računovodstvu (Službeni glasnik RS br. 62/13 i 30/2018) za sva pravna lica i preduzetnike propisana obaveza sprovođenja redovnog godišnjeg popisa krajem poslovne godine.

Zakonska regulativa

Obaveza sprovođenja popisa, kao i način na koji popis treba sprovesti, regulisani su brojnim propisima, od kojih su najznačajniji sledeći:

- Zakon o računovodstvu (Službeni glasnik RS, br. 62/13 i 30/2018)
- Pravilnik o načinu i rokovima vršenja popisa i usklađivanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem (Službeni glasnik RS, br. 118/2013 i 137/2014)
- Zakon o porezu na dodatu vrednost (Službeni glasnik RS, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn. i 72/2019)
- Uredba o količini rashoda (kalo, rastur, kvar i lom) na koji se ne plaća porez na dodatu vrednost (Službeni glasnik RS, br. 124/2004)
- Uredba o količini rashoda (kalo, rastur, kvar i lom) na koji se ne plaća akciza (Službeni glasnik RS, br. 137/2004, 109/2009, 96/2012, 88/2017 i 119/2017)
- Zakon o akcizama (Službeni glasnik RS, br. 22/2001, 73/2001, 80/2002, 43/2003, 72/2003, 43/2004, 55/2004, 135/2004, 46/2005, 101/2005 - dr. zakon, 61/2007, 5/2009, 31/2009, 101/2010, 43/2011, 101/2011, 6/2012 - usklađe-

ni din. izn., 43/2012 - odluka, 76/2012 - odluka, 93/2012, 119/2012, 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 4/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 4/2015 - usklađeni din. izn., 5/2015 - usklađeni din. izn., 55/2015, 103/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 18/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018 i 4/2019 - usklađeni din. izn.)

Pored prethodno pomenutih propisa, entitet bliže definiše pitanja koja se tiču popisa svojim internim aktima i računovodstvenim politikama.

Vrste popisa

Možemo razlikovati nekoliko vrsta popisa u zavisnosti od toga sa kog aspekta posmatramo postupak popisa. Posmatrano sa stanovišta učestalosti (redovnosti) sprovođenja popisa, možemo razlikovati *redovan godišnji popis*, *kontinuirani popis* i *vanredni popis*.

Redovan godišnji popis sprovodi se krajem poslovne godine sa stanjem na dan 31. decembar posmatrane godine, po pravilu obuhvata celokupnu imovinu i obaveza vršenja ovog popisa propisana je Zakonom o računovodstvu.

Kontinuirani popis je vrsta popisa koja se sprovodi u toku godine prema utvrđenom planu za one oblike imovine za koje je to predviđeno opštim aktom entiteta, ali je potrebno da se najmanje jednom u toku godine sprovede popis i izvrši usklađivanje stvarnog i knjigovodstvenog stanja imovine, kako bi se stvarno stanje moglo svesti na stanje na 31. decembra godine za koju se vrši popis. Dva su preduslova koja moraju u ovom slučaju biti ispunjena: da je ovakav način popisa utvrđen internim aktom entiteta i da entitet kontinuirano vodi analitičku evidenciju o svim promenama na delu imovine za koji je ovakav način popisa predviđen. Ukoliko je u toku godine najmanje jednom vršen popis i usklađivanje stvarnog i knjigovodstvenog stanja, entitet kao stanje na 31. decembar može upisati stanje iz analitičke evidencije, kao što je propisano u članu 9. u stavu 2. Pravilnika o načinu i rokovima vršenja popisa i usklađivanja knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem (Službeni glasnik RS, br. 118/2013 i 137/2014).

Vanredni popis se sprovodi jednom ili više puta u toku godine, u zavisnosti od potrebe, iz različitih razloga. Najčešći slučajevi u kojima se sprovodi vanredni popis su kontrola rada računopolagača, pri promeni računopolagača, promene prodajnih cena u maloprodajnom objektu, kod statusnih promena, otvaranja i zaključenja stečajnog postupka i postupka likvidacije, po nalogu rukovodstva entiteta, na početku poslovanja, kao i u drugim slučajevima predviđenim zakonskom regulativom.

Posmatrano sa stanovišta obuhvata, možemo razlikovati *potpuni* i *delimični popis*.

Potpuni popis obuhvata celokupnu imovinu i obaveze konkretnog entiteta (po svojoj prirodi redovan godišnji popis je potpuni popis).

Delimični popis obuhvata samo određeni deo imovine i/ili obaveza entiteta – u najvećem broju slučajeva vanredni popis je delimičnog karaktera.

Faze postupka popisa

S obzirom na to da je popis neretko veoma kompleksan i dugotrajan postupak, sve aktivnosti koje se u okviru njega sprovode možemo grupisati u nekoliko celina (faza), i to:

- Prethodne aktivnosti (radnje);
- Pripremne aktivnosti;
- Sprovođenje popisa (popisivanje ili inventarisanje);
- Izveštavanje; i
- Naknadne aktivnosti.

Prethodne radnje obuhvataju usklađivanje prometa i stanja na računima glavne knjige i dnevnika knjiženja sa odgovarajućim pomoćnim (analitičkim) evidencijama. Glavni akteri ove faze jesu zaposleni u računovodstvu. Ove aktivnosti se sprovode pre popisa i njihovo sprovođenje predstavlja jedan od predušlova za nesmetano obavljanje popisa.

Pripremne aktivnosti podrazumevaju razne aktivnosti – od formiranja dokumenata koji prate postupak popisa, preko ažuriranja evidencija, do pripreme imovine za popis.

U sklopu pripremnih aktivnosti najpre organ upravljanja donosi odluku o sprovođenju popisa u kojoj se definišu rokovi za njegovo sprovođenje. Vrlo je čest slučaj da organ upravljanja donese i uputstvo za sprovođenje popisa, u kome se bliže definišu zadaci popisnih komisija. Pored toga, donose se i rešenja o formiranju popisnih komisija kojima se imenuju njihovi članovi. Prilikom imenovanja popisnih komisija treba

Kvalitet pripreme popisa – bitan faktor uspešnog popisa. voditi računa o nezavisnosti popisnih komisija – ne može biti imenovano lice koje je računopolagač za imovinu koja je predmet popisa. Takođe, u ovoj fazi treba formirati dovoljan broj popisnih komisija uzimajući u obzir specifičnosti poslovanja, veličinu i organizacionu složenost entiteta, kao i obim imovine kojom entitet raspolaže. Ukoliko je neophodno formirati veći broj popisnih komisija, obično se formira i centralna popisna komisija koja koordinira njihovim radom i koja se stara o regularnom i pravovremenom sprovođenju popisa. Najčešći slučaj je da se popisne komisije formiraju za popis po vrstama imovine, kako bi se otklonila mogućnost da neki deo imovine ne bude obuhvaćen popisom ili mogućnost da bude dva puta popisana. Zaposleni u računovodstvu u ovoj fazi ažuriraju evidencije i sprovode knjiženja kako bi se osigurala potpunost evidencija pre nego što se otpočne sa po-

pisom, štampaju popisne liste i dostavljaju ih članovima popisnih komisija. Računopolagači u ovoj fazi pripremaju imovinu koja će biti predmet popisa, na taj način što grupišu, označavaju, slažu i na drugi način uređuju prostor u kome se skladišti imovina, kako bi se omogućila efikasnost pri sprovođenju popisa. Popisne komisije sačinjavaju planove rada, u kojima bliže navode aktivnosti i vremenske rokove u kojima će te aktivnosti sprovesti i ove planove dostavljaju organu upravljanja koji ih je imenovao. Takođe, u ovoj fazi članovi popisnih komisija razmatraju i da li je potrebno angažovati stručno lice zbog specifičnosti popisa pojedinih oblika imovine.

Sprovođenje popisa podrazumeva utvrđivanje stvarnog stanja imovine i obaveza entiteta brojanjem, merenjem, vaganjem ili nekim drugim metodom utvrđivanja količine konkretnog oblika imovine (npr. očitavanjem stanja sa merača, množenjem izmerenih parametara sa koeficijentima iz raznih mernih tablica, množenjem sa specifičnom težinom i sl.) za imovinu u materijalnom, opipljivom obliku (oprema, objekti, zalihe i sl.). Ovako utvrđeno količinsko stanje imovine članovi popisnih komisija unose u popisne liste koje zatim potpisuju. U ovoj fazi popisuje se i tuđa imovina koja se na dan popisa nalazi kod entiteta i unosi se u posebne popisne liste, pri čemu se jedan primerak popisne liste šalje entitetu u čijem je vlasništvu ta imovina. Nakon toga, pristupa se utvrđivanju razlika između stvarnog i knjigovodstvenog stanja – količinski i vrednosno, a potom se razmatraju uzroci ovih neslaganja.

Kod oblika imovine koji nemaju materijalnu, opipljivu supstancu, kao što su na primer potraživanja, plasmani i avansi, popis se sprovodi uvidom u evidencije i relevantne računovodstvene isprave koje predstavljaju osnov za iskazivanje ove imovine, pri čemu popisna komisija razmatra naplativost potraživanja koja entitet iskazuje u svojim poslovnim knjigama, da li postoje potraživanja koja su predmet spora kako bi kasnije dala predlog za eventualnu ispravku vrednosti, da li su evidentirana sva potraživanja na osnovu raspoloživih isprava i sl. Bitno je naglasiti da pre sprovođenja popisa ovih delova imovine, entitet je dužan da sprovede usaglašavanje stanja potraživanja i obaveza sa svojim poslovnim partnerima.

Popis vrlo često nije moguće sprovesti za jedan dan, pa se inventarisanje vrši obično pre ili posle 31. decembra. Ukoliko se popis imovine i obaveza ne sprovodi sa stanjem na dan 31. decembar godine za koju se vrši popis, već se popis sprovodi pre ili nakon 31. decembra, popisna komisija je dužna da stanje utvrđeno popisom svede na 31. decembar na osnovu raspoložive dokumentacije. Ova faza popisa, u zavisnosti od veličine i organizacione složenosti entiteta, specifičnosti poslovanja i obima imovine i obaveza, može zahtevati angažovanje značajnih resursa i značajan utrošak vremena, pa samim tim planiranju i organizaciji ove faze treba posvetiti posebnu pažnju.

Izveštavanje je faza u kojoj popisne komisije nakon sprovedenog fizičkog popisa imovine, uvida u relevantne isprave i utvrđivanja razlika između stvarnog i knjigovodstvenog stanja i njihovih uzorka, pristupa sačinjavanju Izveštaja o izvršenom popisu imovine i obaveza. Iako forma ovog izveštaja nije precizno propisana, prema članu 13. Pravilnika o načinu i rokovima vršenja popisa i usklađivanja knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem (Službeni glasnik RS, br. 118/2013 i 137/2014), ovaj izveštaj treba da sadrži najmanje sledeće informacije:

- stvarno stanje, knjigovodstveno stanje imovine i obaveza i razlike između stvarnog i knjigovodstvenog stanja;
- uzroke zbog kojih se javljaju neusaglašenosti između stvarnog i knjigovodstvenog stanja i predloge za postupanje u vezi sa ovim neusaglašenostima;
- predloge u vezi sa načinom računovodstvenog obuhvatanja ovih neusaglašenosti;
- obrazloženja i primedbe računopolagača koji su odgovorni za rukovanje imovinom;
- druge predloge, primedbe i konstatacije u vezi sa popisom.

Kao prilozi uz ovaj izveštaj prilažu se popisne liste popisane imovine i obaveza, pomoćni prikazi, tabelarni pregledi, obračuni i sl. U praksi nije redak slučaj da ovaj izveštaj sadrži veoma malo informacija pored gorepomenutih, pri čemu su informacije o razlikama između stvarnog i knjigovodstvenog stanja neretko prikazane po zbirnim pozicijama. Ovaj izveštaj bi ipak trebalo da bude nešto detaljniji, kako bi se olakšalo odlučivanje o postupanju u vezi sa utvrđenim neusaglašenostima između stvarnog i knjigovodstvenog stanja od strane rukovodstva, kao i računovodstveno obuhvatanje utvrđenih razlika. Rok za dostavljanje Izveštaja o izvršenom popisu imovine i obaveza organu upravljanja, internom revizoru, eksternom revizoru, ili društvu za reviziju (ukoliko je entitet obveznik iste) je 30 dana pre isteka roka za dostavljanje podataka za statističke potrebe, ili 30 dana nakon vršenja popisa u toku godine.

Nakon toga, organ upravljanja pristupa razmatranju dostavljenog Izveštaja i odlučuje o načinu postupanja sa utvrđenim razlikama između knjigovodstvenog i stvarnog stanja. Sednici na kojoj se razmatra Izveštaj o izvršenom popisu pored predsednika popisne komisije prisustvuju i interni revizor (ukoliko entitet ima internog revizora), nadzorni odbor (ukoliko entitet ima nadzorni odbor), rukovodilac službe računovodstva, ili lice kome je povereno vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja. Prilikom razmatranja Izveštaja organ upravljanja odlučuje na koji način će se postupiti sa utvrđenim razlikama između knjigovodstvenog i stvarnog stanja, kako će ove razlike biti evidentirane u računovodstvu, o rashodovanju neupotrebljivih sredstava, o direktnom i indirektnom otpisu

(ispravci vrednosti) potraživanja i obaveza, o priznavanju kalam, rastura, kvara i loma i nekim drugim pitanjima od značaja za popis. Kada organ upravljanja donese Odluku o usvajanju izveštaja o popisu, popisna dokumentacija se kompletira i time se ova faza popisa okončava. Treba napomenuti i da se popisna dokumentacija može sastaviti i u elektronskom obliku i potpisati elektronskim potpisom, kao što je navedeno u Mišljenju Ministarstva finansija br. 011-00-473/2018-08 od 2. jula 2018. godine.

Naknadne aktivnosti podrazumevaju dostavljanje kompletne popisne dokumentacije sa svim pratećim prilogima službi računovodstva, kako bi rezultati sprovedenog popisa mogli biti na odgovarajući način obuhvaćeni u poslovnim knjigama entiteta. Zaposleni u službi računovodstva zatim sprovode knjiženja manjkova, viškova, obezvređenja i ispravke vrednosti na odgovarajućim kontima na način na koji je to definisano u Odluci o usvajanju izveštaja o popisu. Okončanjem ovih aktivnosti, knjigovodstveno stanje imovine i obaveza entiteta svodi se na stvarno stanje i samim tim se stvaraju preduslovi za dalja zaključna knjiženja i sastavljanje finansijskih izveštaja.

Naknadne aktivnosti vode ka celovitosti obuhvata i izveštavanja o popisu.

Iako je u prethodnom delu teksta dat samo kratak osvrt na pojam, vrste, značaj i faze popisa, iz navedenog se može nazreti koliki je obim aktivnosti koji zahteva sprovođenje popisa na adekvatan način, što samo dodatno potvrđuje njegov značaj i kompleksnost.

Predmet popisa

Kao predmet popisa može se javiti celokupna imovina i obaveze jednog entiteta ili samo jedan deo, u zavisnosti od cilja i obuhvata popisa. Ukoliko je reč o redovnom godišnjem popisu, predmet ovog popisa su celokupna imovina i obaveze entiteta. U nastavku teksta ćemo dati kratak osvrt na popis imovine po različitim vrstama, sa akcentom na popis zaliha.

Prema Pravilniku o načinu i rokovima vršenja popisa i usklađivanja knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem (Službeni glasnik RS, br. 118/2013 i 137/2014) predmet popisa su sledeće vrste imovine:

- nematerijalna imovina;
- nekretnine, postrojenja i oprema;
- investicione nekretnine;
- biološka sredstva;
- zalihe materijala, nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i robe;
- stalna sredstva namenjena prodaji i sredstva poslovanja koje se obustavlja;
- finansijski plasmani i potraživanja; i
- gotovinski ekvivalenti i gotovina.

Pored toga, prema Pravilniku, predmet popisa su i dugoročne i kratkoročne obaveze.

Popis nematerijalne imovine se sprovodi tako što se utvrđuje stvarno stanje nematerijalne imovine na osnovu relevantne dokumentacije, kao što su: ugovori, dokumentacija o nabavci, obračun amortizacije, procene fer vrednosti i umanjenja vrednosti i sl. Popis se sprovodi po sintetičkim kontima definisanim Pravilnikom o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike (Službeni glasnik RS, br. 95/2014). Osnovni zadatak popisne komisije u ovo slučaju jeste da utvrdi osnovanost iskazivanja nematerijalne imovine u iznosima iskazanim u poslovnim knjigama.

Popis nekretnina, postrojenja i opreme sprovodi se merenjem, brojanjem i utvrđivanjem faktičkog stanja ovih imovinskih delova. Pri tome, popisna komisija razmatra da li su osnovna sredstva u upotrebi, da li na tim sredstvima postoje neka oštećenja, kao i da li postoje okolnosti koje mogu da ukažu da je došlo do umanjenja vrednosti ove imovine. Takođe, popisna komisija treba da utvrdi da li su izvršena naknadna ulaganja na opremi veće vrednosti, kao i da li je bilo zamene nekih delova, da li je bilo naknadnih ulaganja na građevinskim objektima i da li je takva promena u skladu sa internim aktom. Popisne liste nekretnina, postrojenja i opreme treba da sadrže i podatke o nabavnoj vrednosti, ispravci vrednosti i sadašnjoj vrednosti, a mogu sadržati i neke druge podatke, kao što su iznos umanjenja vrednosti i sl. Popis zemljišta sprovodi se na osnovu dokumentacije kojom se može potvrditi pravo svojine nad konkretnim zemljištem.

Popis investicionih nekretnina se sprovodi uvidom u odgovarajuću dokumentaciju, koja je osnov za iskazivanje ovog oblika imovine u poslovnim knjigama. Prilikom popisa, bitno je utvrditi da li je zakupac izvršio ulaganja u prostor koji zakupljuje i koja će ostati u vlasništvu entiteta i nakon isteka zakupa. Investicione nekretnine unose se u posebne popisne liste.

Popis bioloških sredstava sprovodi se fizičkim brojanjem i merenjem i množenjem sa tržišnim cenama kako bi se dobila njihova fer vrednost. Način popisa i sastav popisnih komisija treba prilagoditi vrsti bioloških sredstava koja su predmet popisa (na primer, popis šuma treba da vrše šumarskih inženjeri).

Popis zaliha materijala, alata i inventara, rezervnih delova, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda sprovodi se brojanjem, merenjem, vaganjem ili na neki drugi prikladan način imajući u vidu da zalihe obuhvataju široku i raznovrsnu grupu sredstava. Popis zaliha kod trgovinskih i proizvodnih preduzeća u najvećem broju slučajeva zahteva najviše vremena i angažovanje najvećeg broja ljudstva. Zbog značaja koji zalihe imaju za veliki broj privrednih društava ovde ćemo im posvetiti posebnu pažnju.

Popis zaliha materijala sprovodi se fizičkim utvrđivanjem stvarnog stanja zaliha materijala merenjem, vaganjem, brojanjem i na drugi pogodan način u zavisnosti od oblika u kome se javlja materijal. Najjednostavniji metod popisivanja jeste brojanje, ukoliko je takav način popisa primenljiv. Ukoliko se materijal nalazi u originalnom, neoštećenom pakovanju sa vidljivom deklaracijom proizvođača, popis materijala može se vršiti uviđom u iskazane vrednosti na deklaraciji proizvođača. Za zalihe materijala koji se nalazi u rastresitom obliku ovakav način popisa neće biti primenljiv, već je potrebno primeniti neki drugi metod popisa koji bi bio primeren, uzimajući u obzir uslove i način skladištenja takvog materijala (sakupljanje u gomile koje imaju određeni geometrijski oblik kako bi se mogla što približnije utvrditi zapremina i sl.). Kod materijala koji je kabast i samim tim nepraktičan za manipulaciju, a vrlo često i težak, jedan od načina popisa bilo bi merenje spoljnih dimenzija i množenje specifičnom težinom takvog materijala. Ukoliko se materijal skladišti u cisternama, tankovima, rezervoarima i sličnim skladišnim prostorima koji imaju ugrađene merače, stvarno stanje zaliha takvog materijal može se utvrditi očitavanjem vrednosti na meračima. Drugi način utvrđivanja stvarnog stanja ovakve vrste materijala bilo bi merenje nivoa tečnosti u rezervoaru i množenje sa odgovarajućom vrednošću iz referentnih tablica za konkretan rezervoar (kao na primer kod goriva). Imajući u vidu sve prethodno navedeno, dolazimo do zaključka da se zalihe materijala mogu popisivati na razne načine, pri čemu treba izabrati najpouzdaniji i najracionalniji način popisa u odnosu na vrstu zaliha i uslove skladištenja.

Popis zaliha alata i inventara se sprovodi u najvećem broju slučajeva brojanjem. Iako se ovaj alat i inventar otpisuje u potpunosti prilikom stavljanja u upotrebu, pa je samim tim njegova vrednost u poslovnim knjigama entiteta nula, popis alata i inventara treba sprovoditi jer on učestvuje u procesu rada sve dok ne dođe do njegovog isknjiženja. Prilikom popisa alata i inventara popisna komisija ima zadatak da proceni da li se alat i inventar može i dalje koristiti i treba eventualno da ih predloži za rashodovanje. Prilikom popisa guma, treba voditi računa da se u popis ne uključuju gume koje su bile sastavni deo vozila kada je ono nabavljeno, jer su one iskazane u okviru vrednosti tog vozila. Kako se u okviru istog konta evidentira i povratna ambalaža koja služi za dopremanje proizvoda od kupaca, popisna komisija u posebne popisne liste unosi stvarno stanje ovih zaliha. Pritom, komisija treba i da obrati posebnu pažnju na to da li postoji oštećena ambalaža koja više nije upotrebljiva.

Popis rezervnih delova sprovodi se brojanjem. Prilikom utvrđivanja stvarnog količinskog stanja rezervnih delova, popisna komisija treba da razmotri da li postoje okolnosti koje mogu do-

vesti do umanjenja vrednosti ove vrste zaliha, pogotovo za one rezervne delove koji se duže nalaze na zalihama, kao i da utvrdi da li postoje rezervni delovi za kojima ne postoji potreba (npr. prodato je vozilo za koje je nabavljen konkretni rezervni deo).

Popis nedovršene proizvodnje sprovodi se brojanjem, merenjem ili na neki drugi prikladan način (aproksimacijom preko specifične težine i sl.). Ukoliko se proizvodnja odvija po radnim nalogima, popisna komisija najpre treba da identifikuje radne naloge koji nisu kompletirani, a zatim da pristupi fizičkom merenju i proceni stepena dovršenosti. Ukoliko je reč o masovnoj proizvodnji, popisna komisija utvrđuje stepen dovršenosti na osnovu normativa, prijemnica, merenja i sl. Kod poljoprivredne proizvodnje nedovršena proizvodnja se javlja u obliku toвне stoke i biljnih zasada. Biljni zasadi se popisuju po parcelama, pri čemu se popisuju sve zasejane kulture i vodi se računa o tome da li je došlo do oštećenja usled poplave, mraza i sl. Popis nedovršene životinjske proizvodnje sprovodi se merenjem i brojanjem grla stoke u tovu, posebno za svaku rasu, pojilište ili staju. U slučaju građevinske delatnosti, nedovršenu proizvodnju predstavljaju izvedeni radovi na nekom objektu po osnovu kojih još uvek nije ostvaren prihod, tj. koji još uvek nisu fakturisani. U ovakvim slučajevima popisne liste se popunjavaju na osnovu adekvatne dokumentacije i u njima treba da bude sadržana vrednost ulaganja po pojedinačnim objektima koji na kraju poslovne godine još uvek nisu završeni. Uopšteno posmatrano, popisna komisija treba najpre da utvrdi fizički obim nedovršene proizvodnje na neki od prikladnih načina i da proceni stepen dovršenosti. Zatim na osnovu podataka o izvršenim ulaganjima treba da proceni da li stepen dovršenosti odgovara ovim ulaganjima. Pritom, u vidu treba imati činjenicu da se kao nedovršena proizvodnja popisuje samo ona proizvodnja koja će biti dovršena u narednom periodu, dok se nedovršena proizvodnja koja se duže nalazi na zalihama, kao i otkazana proizvodnja, beleže u posebne popisne liste. Popis treba da odgovara načinu na koji se prate ulaganja u nedovršenu proizvodnju.

Popis nedovršenih usluga sprovodi se identifikovanjem ugovora i/ili radnih naloga koji nisu u potpunosti realizovani i unošenjem njihove vrednosti u popisne liste.

Popis gotovih proizvoda sprovodi se brojanjem, merenjem ili na neki drugi adekvatan način. Nakon fizičkog utvrđivanja stvarnog stanja, u popisne liste gotovih proizvoda unose se vrednosti po ceni koštanja i po neto prodajnoj vrednosti, kao i eventualne razlike između knjigovodstvenog i stvarnog stanja. Ukoliko se zalihe gotovih proizvoda iskazuju po planskim cenama, u popisnu listu će biti unete planske vrednosti, kao i iznos odstupanja od stvarnih troškova. Popis gotovih proizvo-

da u poljoprivredi se vrši brojanjem, merenjem ili na neki drugi adekvatan način po vrsti proizvoda. Ovako utvrđene količine se množe cenama po kojima se vode u knjigovodstvu i izračunavaju se eventualne razlike. Zalihe gotovih proizvoda u građevinarstvu se u popisnim listama iskazuju po vrednostima po kojima su iskazane u knjigovodstvu.

Popis robe se može vršiti po prodajnim objektima, po vrstama robe kao i po računopolagačima. Zalihe robe se popisuju brojanjem, merenjem, vaganjem ili na neki drugi adekvatan način. Nakon fizičkog popisa robe, stavke robe se u popisnoj listi iskazuju po vrednostima po kojima se vode u knjigovodstvu i pristupa se utvrđivanju razlika. Prilikom popisa robe, popisna komisija unosi u posebne popisne liste oštećenu robu, robu kojoj je istekao rok i predlaže za rashod. Ukoliko se jave viškovi i manjkovi robe po osnovu zamene (višak i manjak artikala u istoj količini), moguće je prebijanje viškova i manjkova istovrsnih proizvoda kao što je navedeno u Mišljenju Ministarstva finansija broj 401-00-1345/2015-16 od 25.05.2015. godine.

Ukoliko se kod entiteta prilikom popisa zatekne tuđa roba ili zalihe u bilo kom obliku, one se unose u posebne popisne liste od kojih se jedan primerak dostavlja vlasniku tih zaliha. S druge strane, ukoliko se deo zaliha entiteta na dan popisa nalazi kod drugog entiteta, popis će biti izvršen na osnovu popisne liste koja je dobijena od drugog entiteta.

Popis stalne imovine namenjene prodaji i sredstava poslovanja koje se obustavlja sprovodi se po analitičkim kontima na kojima se ova imovina vodi u poslovnim knjigama. Popisna komisija utvrđuje stvarno stanje ovog oblika imovine i unosi ga u popisne liste, a pored toga i vrši uvid u relevantnu dokumentaciju kako bi se utvrdila imovinska prava nad ovim oblicima imovine. Pored toga, popisna komisija ima zadatak i da razmotri da li su i dalje ispunjeni uslovi za iskazivanje ove imovine u okviru stalne imovine namenje prodaji.

Popis gotovine i gotovinskih ekvivalenata vrši se brojanjem po apoenima i upisivanjem u popisne liste, dok se popis gotovinskih ekvivalenata sprovodi po njihovoj nominalnoj vrednosti. Popis gotovine na tekućim računima sprovodi se uvidom u izvod poslovne banke na dan poslednje promene na konkretnom tekućem računu. Gotovina i gotovinski ekvivalenti u stranoj valuti u popisne liste se unose i u valuti i u dinarskoj protivvrednosti po srednjem kursu na dan 31. decembar posmatrane godine.

Popis finansijskih plasmana i potraživanja za dugoročne finansijske plasmane i potraživanja sprovodi se na osnovu relevantne dokumentacije, pri čemu popisna komisija utvrđuje osnov njihovog nastanka i stvarno stanje po popisu. Kod kratkoročnih

finansijskih plasmana i potraživanja popis se vrši na osnovu IOS obrazaca ili na osnovu nekog drugog dokumenta o usaglašavanju. Popis se sprovodi po nazivima dužnika i iznosima potraživanja koje entitet iskazuje prema partnerima. Ukoliko su predmet popisa potraživanja u stranoj valuti, onda se pored iznosa u stranoj valuti u popisne liste unosi i iznos u dinarskoj protivvrednosti dobijen primenom srednjeg kursa NBS na dan 31. decembar. Iz prethodno navedenog možemo primetiti da je preduslov za popis finansijskih plasmana prethodno izvršeno usaglašavanje sa poslovnim partnerima. Popisna komisija prilikom popisa potraživanja razmatra i njihovu naplativost, kao i da li su ispunjeni uslovi za njihov direktan ili indirektan otpis, što navodi u Izveštaju o sprovedenom popisu.

Popis obaveza i rezervisanja se sprovodi za sve obaveze koje entitet iskazuje u svojim poslovnim knjigama. Prilikom sprovođenja popisa, popisna komisija vrši uvid u relevantnu dokumentaciju na osnovu koje se iskazuju ove obaveze, razmatra njihovu eventualnu zastarelost i proverava da li su ove obaveze klasifikovane na odgovarajući način. Obaveze u stranoj valuti se u popisnim listama iskazuju u iznosu u stranoj valuti i u dinarskoj protivvrednosti preračunatoj po srednjem kursu NBS na 31. decembar posmatrane godine. Prilikom popisa rezervisanja, popisna komisija ne vrši klasičan popis, već utvrđuje iznos rezervisanja koji treba da bude priznat i taj iznos unosi u popisne liste, kao i razliku između iznosa evidentiranog u poslovnim knjigama i iznosa utvrđenog popisom. U ovom slučaju se ne utvrđuje višak ili manjak, već se proverava tačnost iskazanog iznosa rezervisanja.

Popis vremenskih razgraničenja ima za cilj proveru tačnosti iskazivanja vremenskih razgraničenja. Prilikom popisa se vrši uvid u relevantnu dokumentaciju koja je predstavljala osnov 'knjiženje vremenskih razgraničenja. Nakon razmatranja relevantne dokumentacije, popisna komisija utvrđuje iznos vremenskih razgraničenja i utvrđuje razlike između knjigovodstvenog stanja. Ovim popisom se ne utvrđuje višak niti manjak, već samo ispravke koje treba izvršiti na ovim pozicijama.

Popis vanbilansne evidencije obuhvata sve stavke koje mogu biti obuhvaćene u ovoj grupi. Na ovim računima se najčešće evidentira imovina drugih pravnih lica i data jemstva, garancije i sl. Za imovinu drugih pravnih lica koja je zatečena prilikom popisa sastavlja se posebna popisna lista, pri čemu se jedan primerak dostavlja entitetu u čijem vlasništvu je ova imovina. Data jemstva i garancije popisuju se na osnovu uvida u ugovore o jemstvima i garancijama i uvidom u ostalu dokumentaciju i utvrđuje se da li postoje odstupanja stvarnog od knjigovodstvenog stanja.

RAČUNOVODSTVENI I PORESKI TRETMAN RAZLIKA

Nakon sprovođenja svih faza popisa koje su prethodno pomenute i kompletiranja popisne dokumentacije nakon donošenja odluke o usvajanju izveštaja o izvršenom popisu od strane organa upravljanja entiteta, pristupa se računovodstvenom obuhvatanju razlika između knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine i obaveza.

Računovodstveno obuhvatanje ovih razlika sprovodi se putem knjiženja na odgovarajućim kontima koja su za te potrebe propisana odredbama Pravilnika o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike (Službeni glasnik RS, br. 95/2014). Ukoliko je popisna komisija utvrdila da je stvarno stanje nekog oblika imovine veće od knjigovodstvenog, javlja se višak koji se knjigovodstveno obuhvata na dugovnoj strani računa na kome se evidentira konkretan oblik imovine i potražnoj strani računa 674 – Viškovi. Ukoliko je stvarno stanje imovine manje od stanja iskazanog u poslovnim knjigama, javlja se manjak koji može nastati iz više razloga (usled manipulacije – rastur i lom, usled prirodnih procesa koji se odvijaju protekom vremena – sušenje, kalo, usled više sile – požar, poplava, usled nepažnje računopolagača, ili čak zbog namernog lošeg postupanja sa imovinom). Manjak se računovodstveno obuhvata na različite načine u zavisnosti od činjenice da li pada na teret entiteta ili pada na teret računopolagača. Uzrok nastanka manjka ne utiče samo na način njegovog računovodstvenog obuhvatanja, već i na obračun odgovarajućih poreza na utvrđeni manjak. U nastavku rada ćemo se ukratko osvrnuti bitne momente koji se tiču poreskog tretmana razlika utvrđenih popisom. Ukoliko popisna komisija utvrdi da računopolagač nije svojim postupcima izazvao manjak, već je manjak nastao usled više sile ili u toku redovnog obavljanja poslovnih aktivnosti, onda se manjak evidentira na dugovnoj strani računa 574 – Manjkovi. Ukoliko popisna komisija utvrdi da je nemar i nepažnja računopolagača dovela do manjka, popisna komisija predlaže da se ovi manjkovi knjiže na teret računopolagača, pa se ovaj manjak evidentira zaduženjem konta 221 – Potraživanja od zaposlenih za odgovarajući iznos sa PDV-om. Ako entitet zalihe obuhvata u okviru klase 9, onda se viškovi i manjkovi obuhvataju u okviru računa 983 – Otpis, manjkovi i viškovi zaliha učinaka.

PDV na manjak se obračunava u skladu sa Zakonom o PDV-u i Pravilnikom o utvrđivanju šta se smatra uzimanjem i upotrebom dobara koja su deo poslovne imovine poreskog obveznika, pružanjem usluga i svakim drugim prometom bez naknade i o utvrđivanju uobičajenih količina poslovnih uzoraka i poklona manje vrednosti („Službeni glasnik“ RS, br. 118/12). Ukoliko entitet nije u sistemu PDV-a, onda nije u obavezi da obračunava PDV na rashod i na manjak.

Računovodstveni obuhvat popisa – čin konačnog usaglašavanja stvarnog i faktičkog stanja imovine i obaveza.

Prema Zakonu o PDV-u obveznik koji redovnim ili vanrednim popisom utvrdi manjak, a ne može da taj manjak pravda višom silom ili na neki drugi način propisani internim aktom (saobraćajna nezgoda, krađa i sl.), treba da obračuna PDV jer se u tom slučaju manjak smatra sopstvenom potrošnjom, ukoliko je obveznik imao pravo odbitka prethodnog poreza prilikom nabavke konkretnog oblika imovine. U skladu sa prethodno navedenim propisima, PDV se plaća na manjak koji je nastao u vezi sa imovinom koja je nabavljena posle 1. januara 2005. godine ukoliko je postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza, kao i na dobra koja su nabavljena pre pomenutog datuma. Entitet ne obračunava PDV ukoliko utvrdi manjak dobara koja su nabavljena posle 1. januara 2005. godine i za koja pritom nije imao pravo na odbitak prethodnog poreza, kao i na manjak koji je nastao usled više sile. Pojam više sile je veoma apstraktan i u propisima nije precizno definisan, ali je u praksi uglavnom reč o nekom neizbežnom, vanrednom ili nepredvidivom događaju, koji nije nastao unutar entiteta, već je reč o nekom spoljnom događaju ili uticaju na koji obveznik nije mogao da utiče (kao što su na primer zemljotres, elementarne nepogode, požari, polave i sl.). Nastanak manjka usled više sile se dokazuje raznim zapisnicima državnih organa, MUP-a ili osiguravajućih društava.

U nastavku ćemo dati nekoliko primera računovodstvenog obuhvatanja razlika utvrđenih popisom, sa fokusom na zalihe, u zavisnosti od načina na koji se ove zalihe vode u poslovnim knjigama entiteta.

Primer 1

Društvo „XYZ“ je redovnim godišnjim popisom utvrdilo manjak materijala za izradu u vrednosti od 10.000 dinara i višak rezervnih delova u vrednosti od 3.000 dinara. Društvo materijal evidentira samo u finansijskom knjigovodstvu. Popisna komisija je dala predlog za knjiženje manjka na teret rashoda.

R. br.	Konto		Naziv	Iznos	
	Duguje	Potražuje		Duguje	Potražuje
	574		Manjkovi	12.000,00	
		474	Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi		2.000,00
1.		101	Materijal		10.000,00
Za utvrđeni manjak materijala po redovnom godišnjem popisu					
	102		Rezervni delovi	3.000,00	
2.		674	Viškovi		3.000,00
Za utvrđeni višak rezervnih delova po redovnom godišnjem popisu					

Primer 2

Društvo „XYZ“ je utvrdilo manjak materijala koji je nastao usled nemara i nepažnje računopolagača u vrednosti od 12.000 dinara. Doneta je odluka da se manjak evidentira na teret računopolagača.

R. br.	Konto		Naziv	Iznos	
	Duguje	Potražuje		Duguje	Potražuje
	221		Potraživanja od zaposlenih	14.400,00	
1.		474	Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi		2.400,00
		101	Materijal		12.000,00
Za utvrđeni manjak materijala na teret računopolagača					



Primer 3

Sprovedenjem redovnog godišnjeg popisa u Društvu „YYY“ popisna komisija je konstatovala da je došlo do smanjenja vrednosti jednog dela zaliha materijala koji duže vreme stoji u magacinu i dala predlog za umanjene vrednosti ovih zaliha. Nabavna vrednost ovih zaliha prema računovodstvenim evidencijama iznosi 15.000 dinara, dok je komisija procenila vrednost ovog dela zaliha u iznosu od 11.000 dinara.

R. br.	Konto		Naziv	Iznos	
	Duguje	Potražuje		Duguje	Potražuje
	584		Obezvređenje zaliha	4.000,00	
1.		1091	Ispravka vrednosti zaliha materijala		4.000,00
Za utvrđeno obezvređenje zaliha materijala					

Primer 4

Društvo „XYZ“ je redovnim godišnjim popisom utvrdilo manjak gotovih proizvoda u iznosu od 5.500 dinara (po ceni koštanja), kao i višak nedovršene proizvodnje u iznosu od 1.000 dinara (po ceni koštanja). Odlukom rukovodstva manjak se knjiži na teret rashoda društva.

R. br.	Konto		Naziv	Iznos	
	Duguje	Potražuje		Duguje	Potražuje
	983		Otpis, viškovi i manjkovi zaliha učinaka	5.500,00	
1.		960	Gotovi proizvodi		5.500,00
Za utvrđeni manjak gotovih proizvoda					
	574		Manjkovi	6.600,00	
		474	Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi		1.100,00
2.		630	Povećanje vrednosti zaliha učinaka		5.500,00
Za utvrđeni manjak gotovih proizvoda					
	950		Nedovršena proizvodnja	1.000,00	
3.		983	Otpis, viškovi i manjkovi zaliha učinaka		1.000,00
Za utvrđeni višak nedovršene proizvodnje					
	631		Smanjenje vrednosti zaliha učinaka	1.000,00	
4.		674	Viškovi		1.000,00
Za utvrđeni višak nedovršene proizvodnje					

Obezvređenje gotovih proizvoda bi bilo evidentirano samo na računima pogonskog knjigovodstva i to zaduženjem konta 983 i odobrenjem konta 960 za iznos umanjenja vrednosti.

ZAKLJUČAK

Kada sagledamo postupak popisa u celini i sve njegove karakteristike i specifičnosti u zavisnosti od prirode poslovanja entiteta koji ga sprovodi, možemo sa sigurnošću reći da je reč o jednom veoma složenom i važnom procesu. Bitna činjenica u vezi sa popisom jeste i to da postoji zakonska obaveza vršenja popisa na kraju poslovne godine, odnosno da je i zakonskom regulativom potvrđen njegov značaj. Popis predstavlja bitan instrument upravljanja imovinom, ali može i poslužiti kao instrument kontrole lica koja rukuju imovinom nekog entiteta. Neretko može zahtevati angažovanje značajnih resursa i znatan utrošak vremena. Imajući u vidu sve prethodno navedeno i zbog značaja koji proces popisa ima za privredne subjekte, njegovom planiranju i sprovođenju treba posvetiti posebnu pažnju.

LITERATURA

1. Bilten – Službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa, RS Ministarstvo finansija, br. 6, jun 2015.
2. Mišljenje Ministarstva finansija br. 011-00-473/2018-08 od 2. jula 2018. godine
3. Pravilnik o načinu i rokovima vršenja popisa i usklađivanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem (Službeni glasnik RS, br. 118/2013 i 137/2014)
4. Pravilnik o utvrđivanju šta se smatra uzimanjem i upotrebom dobara koja su deo poslovne imovine poreskog obveznika, pružanjem usluga i svakim drugim prometom bez naknade i o utvrđivanju uobičajenih količina poslovnih uzoraka i poklona manje vrednosti (Službeni glasnik RS, br. 118/12)
5. Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike (Službeni glasnik RS, br. 95/2014)
6. Uredba o količini rashoda (kalo, rastur, kvar i lom) na koji se ne plaća porez na dodatu vrednost ("Službeni glasnik RS" br. 124/2004);
7. Uredba o količini rashoda (kalo, rastur, kvar i lom) na koji se ne plaća akciza (Službeni glasnik RS, br. 137/2004, 109/2009, 96/2012, 88/2017 i 119/2017)
8. Zakon o računovodstvu (Službeni glasnik RS, br. 62/13 i 30/2018)
9. Zakon o porezu na dodatu vrednost (Službeni glasnik RS, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn. i 72/2019)
10. Zakon o akcizama (Službeni glasnik RS, br. 22/2001, 73/2001, 80/2002, 43/2003, 72/2003, 43/2004, 55/2004, 135/2004, 46/2005, 101/2005 - dr. zakon, 61/2007, 5/2009, 31/2009, 101/2010, 43/2011, 101/2011, 6/2012 - usklađeni din. izn., 43/2012 - odluka, 76/2012 - odluka, 93/2012, 119/2012, 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 4/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 4/2015 - usklađeni din. izn., 5/2015 - usklađeni din. izn., 55/2015, 103/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 18/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018 i 4/2019 - usklađeni din. izn.)

INVENTORY OF ASSETS AND LIABILITIES ACCOUNTING AND TAX TREATMENT OF DIFFERENCES SUMMARY

Key words: reconciliation, differences, assets, surplus, deficit

At the end of the year, an inventory of assets and liabilities is critically important to the business and the preparation of financial statements. The list states what we really have and is a means of reconciling with reality. In addition, the list gives real insights and forms the basis for making the right business decisions.

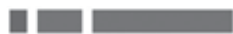
The paper presents all the important aspects of inventorying assets and liabilities and provides recommendations on how to properly organize and perform it.



Konsalting

Konsalting je sila koja pomaže u pokretu, štiti u odstupanju, unapređuje unutra, sprema za nastup spolja. Četvrt veka smo na tržištu konsalting usluga, sa istorijom uspeha naših klijenata. Naši klijenti su oni koji gledaju u budućnost i traže oslonac za jači zamah uspehu. Oni su kreatori budućnosti zasnovane na smelim zamislima i pouzdanim proračunima.

Ponosni smo na uspehe naših klijenata.



RSM

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

Bul. M. Pupina 10 B/I, Beograd,
e-mail: office@rsm.rs, tel: 20-53-550; fax: 20-53-590

NAJČEŠĆE GREŠKE I DILEME PRILIKOM SASTAVLJANJA IZVEŠTAJA O TOKOVIMA GOTOVINE

UVOD

Izveštaj o tokovima gotovine predstavlja jedan od tri najznačajnija izveštaja, čiji je osnovni cilj da pruži informacije korisnicima finansijskih izveštaja o tome kako društvo generiše i koristi svoju raspoloživu gotovinu i gotovinske ekvivalente. Često se kaže da je on spona između bilansa stanja i bilansa uspeha. U bilansu stanja su iskazani imovina sa jedne strane i kapital i obaveze sa druge strane, dok bilans uspeha prikazuje rashode i prihode koje je društvo ostvarilo u određenom periodu. Adekvatno planiranje tokova gotovine je posebno važno za manja privredna društva koja nemaju veliku mogućnost da brzo obezbede nedostajuću gotovinu. Zbog sve većeg značaja koji ovaj izveštaj dobija, predmet rada će biti najčešće dileme i greške sa kojima se računovođe susreću prilikom njegovog sastavljanja.

IZVEŠTAJ O TOKOVIMA GOTOVINE

Obveznici sastavljanja Izveštaja o tokovima gotovine su pravna lica koja u skladu sa Zakonom o računovodstvu primenjuju IFRS za SME ili pune IAS/IFRS. Sastavljanje se vrši u skladu sa Pravilnikom o sadržini i formi obrazaca finansijskih izveštaja za privredna društva, zadruge i preduzetnike uz respektovanje IAS 7 – Izveštaj o tokovima gotovine, odnosno odeljka 7 ukoliko je reč o privrednim društvima koji primenju IFRS za SME. Pod pojmom gotovine podrazu-

REZIME

Ključne reči: tokovi gotovine, prilivi, odlivi, likvidnost, solventnost

Izveštaj o novčanim tokovima je sastavni deo seta finansijskih izveštaja. Ovaj izveštaj nam daje informacije o prilivima i odlivima gotovine, kao i o stanju gotovine i gotovinskih ekvivalenata na kraju godine. Takođe, ovaj izveštaj je bitan i sa aspekta analize likvidnosti i solventnosti društva. Svi tokovi gotovine su klasifikovani na tri aktivnosti, i to na: poslovne aktivnosti, investicione aktivnosti i aktivnosti finansiranja. Polazeći od činjenice da se u sastavljanju ovog izveštaja često greši, u ovom radu naglasak stavljamo upravo na to kako te greške prevazići.

meva se gotovina u blagajni, na tekućim i deviznim računima, izdvojena novčana sredstva, akreditivi, dok ekvivalente gotovini predstavljaju visoko likvidne investicije, koje se vrlo lako i u kratkom periodu mogu konvertovati u gotovinu. Tu spadaju blagajnički zapisi, komercijalni zapisi, fondovi tržišta novca.

IAS 7 – Izveštaj o tokovima gotovine i Odeljak 7 – Izveštaj o tokovima gotovine IFRS za SME pružaju mogućnost izbora između direktne i indirektno metode sastavljanja. Razlika između navedenih metoda odnosi se samo na iskazivanje novčanih tokova iz poslovnih aktivnosti, dok se tokovi iz investicionih i finansijskih aktivnosti iskazuju na isti način. Direktna metoda prikazivanja novčanih tokova podrazumeva utvrđivanje bruto priliva i odliva, dok se kod indirektno metode polazi od neto gubitka/dobitka iz poslovnih aktivnosti koji se potom koriguju za promene na zalihama, potraživanjima, kao i za iznose negotovinskih transakcija. Izveštaj o tokovima gotovine podrazumeva identifikovanje tokova gotovine iz poslovnih, investicionih aktivnosti i aktivnosti finansiranja. Primeri tokova gotovine iz poslovnih aktivnosti su prema IAS – 7 Izveštaj o tokovima gotovine (paragraf 14):

- Gotovinska primanja od prodaje robe ili pružanja usluga;
- Gotovinska primanja od tantijema, naknada, provizija;
- Gotovinske isplate dobavljačima za robu i usluge;
- Gotovinske isplate zaposlenima i za njihov račun;
- Gotovinska primanja i izdavanja osiguravajućeg društva za premije i odštetne zahteve, anuitete i druga prava iz polise osiguranja;
- Gotovinska plaćanja ili povraćaj poreza na dobitak, osim ako se mogu identifikovati aktivnosti finansiranja i investicione aktivnosti;
- Gotovinski prilivi i isplate po ugovorima koji se drže za svrhe preprodaje ili trgovanja.

Investicione aktivnosti podrazumevaju plaćanja dobavljačima za nabavku stalne imovine, odnosno naplatu od kupaca prilikom njihove prodaje, prilive po osnovu prodaje akcija i udela, odlive po osnovu kupovine akcija i udela, primljene kamate iz investicionih aktivnosti i dr.

Aktivnosti finansiranja se odnose na one transakcije kod kojih dolazi do promene izvora sredstava društava, odnosno promene sopstvenog i pozajmljenog kapitala. Najčešće transakcije koje spadaju u ovu grupu su: prilivi i odlivi gotovine po osnovu zaduživanja putem kratkoročnih ili dugoročnih kredita, nabavka sredstava putem finansijskog lizinga, emitovanje obveznica, isplata dividendi.

Sastavljanje izveštaja o novčanim tokovima i identifikovanje gotovinskih transakcija

Da bi neko privredno društvo adekvatno sastavilo izveštaj o tokovima gotovine, ono mora pre svega imati efikasnu i efektivnu službu računovodstva. Često se obveznici revizije susreću sa komentarima revizora da neka poslovna transakcija nije proknjižena na adekvatnom kontu ili u adekvatnom iznosu. Ponekad je reč o pogrešnom kontu u okviru iste grupe računa, što i ne predstavlja veliki problem, ali svakako otežava eksternim korisnicima finansijskih izveštaja da analiziraju prezentovane podatke.

Sljedeći preduslov uspešnog sastavljanja izveštaja o novčanim tokovima jeste korišćenje adekvantnog softvera koji će omogućiti postojanje tipova transakcija, kao što je na primer postojanje naloga izvoda, koji recimo imaju oznaku IZV, dok nalozi koji prate promet gotovine preko blagajne imaju oznaku BL i slično. Ukoliko društvo ima takav softver, vrlo je lako izvući sve naloge koji sadrže transakcije koje utiču na promenu novčanih tokova.

U nastavku je dat primer dnevnika knjiženja koji sadrži oznake tipa naloga koji omogućuje identifikovanje samo naloga koji utiču na novčane tokove:

Broj i tip naloga	Datum naloga	Konto	Duguje	Potražuje	Naziv konta
IZV 1	05.01.2019.	2410	500.000,00		Tekući račun
IZV 1	05.01.2019.	2410		250.000,00	Tekući račun
IZV 1	05.01.2019.	2040		500.000,00	Kupci u zemlji
IZV 1	05.01.2019.	4350	250.000,00		Dobavljači u zemlji
BL 1	10.05.2019.	2430		10.000,00	Blagajna
BL 1	10.05.2019.	5510	10.000,00		Troškovi reprezentacije
IZV 2	16.06.2019.	2410	1.000.000,00		Tekući račun
IZV 2	16.06.2019.	4220		1.000.000,00	Kratkoročni krediti i zajmovi u zemlji
OP 1	31.12.2019.	5400	125.000,00		Troškovi amortizacije
OP 1	31.12.2019.	0290		125.000,00	Ispravka vrednosti nekretnina, postrojenja i opreme
OP 2	20.10.2019.	585	50.000,00		Obezvređenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana
OP 2	20.10.2019.	209		50.000,00	Ispravka vrednosti potraživanja od prodaje

U suprotnom, kada bi društvo u jednom nalogu knjižilo sve poslovne promene koje nastanu u toku jednog dana, ne bi bilo moguće izdvojiti naloge koji su nam potrebni za sastavljanje izveštaja o novčanim tokovima. Do potrebnih prometa na kontima možemo doći korišćenjem pivot tabele. Pre toga, potrebno je da iz dnev-

nika knjiženja, koji je prethodno eksportovan u *Excel*, izdvojimo naloge izvoda i blagajne tako što ćemo koristiti tekst filter u koloni broj i tip naloga (Text Filters – Begins With IZV and Begins With BL). Kada nam filter izdvoji naloge koji su nam potrebni, potrebno je da tako dobijen dnevnik ponovo prekopiramo u drugi *sheet*, a da potom izvučemo pivot tabelu koju ćemo koristiti za sastavljanje izveštaja o tokovima gotovine. Pivot tabela se dobija korišćenjem opcije Insert – Pivot Table – New Work sheet – s.



U nastavku su date pivot tabela koja sadrži promete na svim kontima (levo) i tabela koja sadrži promet samo na onim kontima koji tangiraju tokove gotovine (desno).

Row Labels	Sum of Duguje	Sum of Potražuje
2040	-	500.000
2410	1.500.000	250.000
2430	-	10.000
4220	-	1.000.000
4350	250.000	-
5510	10.000	-
0290	-	125.000
209	-	50.000
5400	125.000	-
585	50.000	-
Grand Total	1.935.000	1.935.000

Row Labels	Sum of Duguje	Sum of Potražuje
2040	-	500.000
2410	1.500.000	250.000
2430	-	10.000
4220	-	1.000.000
4350	250.000	-
5510	10.000	-
Grand Total	1.760.000	1.760.000

Najčešće greške i dileme

Greške su deo svakodnevnog života. Kada govorimo o računovodstvu, one su svakako nezaobilazne. Veliki broj papira, transakcija, vrlo često kratki rokovi da se posao obavi, sve su to razlozi koji dovode do nastanka grešaka. Pored grešaka, u

poslovnom svetu sve se više govori i o prevarama koje pogađaju kako manje, tako i veće kompanije. Kada govorimo o prevarama, njih moramo razlikovati od grešaka. Ono u čemu je osnovna razlika, jeste postojanje svesne namere nekog lica da učini prevaru kako bi ostvario određenu imovinsku korist, dok do greške dolazi nenamerno, propuštanjem nekog knjiženja ili knjiženjem pogrešnog iznosa (1,15). Neki od razloga koji ukazuju na mogućnost postojanja grešaka u finansijskim izveštajima su sledeći:

- nerealni rokovi za sprovođenje revizije koje nameće rukovodstvo preduzeća;
- neprihvatanje rukovodstva da saraduje sa revizorima ili sa drugim eksternim kontrolorima (forenzičke računovođe);
- određena ograničenja u obimu revizije nametnuta od strane rukovodstva – nepostojanje dovoljne saradnje rukovodstva sa revizijom ili odbijanje da se pruži sva potrebna dokumentacija koju zahtevaju revizori;
- agresivna primena računovodstvenih načela od strane rukovodstva i lica odgovornih za sastavljanje finansijskih izveštaja;
- kontradiktorne informacije koje pružaju rukovodstvo i zaposleni;
- ručno pisani dokumenti koji se u svakodnevnom poslovanju obično elektronski štampaju;
- nepotpuna ili neadekvatna računovodstvena evidencija;
- poslovne promene koje ne prati dokumentacija;
- neobične poslovne promene na kraju godine koje se nisu do sada javljale u poslovanju preduzeća, ili jesu vrlo retko;
- nesaglasnost između sintetičkih i analitičkih računa;
- neadekvatna kontrola nad kompjuterskom obradom poslovanja preduzeća;
- dokazi o neopravdano lagodnom životnom stilu članova rukovodstva ili zaposlenih u preduzeću (7,1885).

U nastavku rada navešćemo najčešće greške koje se u praksi dešavaju.

Direktno plaćeni troškovi

Najčešće pitanje sa kojim se susrećemo u praksi jeste na koji način iskazati, odnosno kako doći do troškova koji su direktno plaćeni, najčešće iz blagajne, prilikom uključivanja ovih transakcija u okviru odliva gotovine. Računovođe znaju da su neki troškovi direktno knjiženi zaduživanjem odgovarajućeg računa troška i odobravanjem blagajne ili tekućeg računa. Odgovor na ovo pitanje je jednostavan ukoliko društvo ima tipove transakcija, kao što je već objašnjeno. Izvlačenjem pivot table, mi

već dobijamo promete na svim kontima koji su tangirali promet gotovine, pa samim tim i promet na troškovima koji su direktno plaćeni, bez evidentiranja na kontu obaveza. U konkretnom slučaju, to je plaćanje troškova reprezentacije direktno iz blagajne.

Datum naloga	Konto	Duguje	Potražuje	Naziv konta
10.05.2019.	2430	0,00	10.000,00	Blagajna
10.05.2019.	5510	10.000,00	0,00	Troškovi reprezentacije

Ponekad je reč o troškovima koji nisu materijalno značajni, kao što su npr. sitni računi za troškove reprezentacije ili plaćanje raznih taksi, ali ponekad se veliki broj računa plaća direktno iz blagajne. Neuključivanje ovakvih transakcija nam može dati iskrivljenu sliku o tokovima gotovine.

Korišćenje bruto principa

U praksi je vrlo čest slučaj da se prilikom popunjavanja izveštaja o tokovima gotovine prilivi i odlivi ne iskazuju po neto, već po bruto principu. U skladu sa odredbama Pravilnika o sadržini i formi obrazaca finansijskih izveštaja za privredna društva, zadruge i preduzetnike (Sl. glasnik RS, br. 95/2014 i 144/2014), prilivi po osnovu kratkoročnih kredita se iskazuju u okviru AOP-a 3028, i to priliv gotovine umanjen za otplate tih kredita u toku obračunskog perioda, dok se u okviru AOP-a 3034 iskazuju odlivi po osnovu kratkoročnih kredita koji su umanjeni za iznos novih kredita u toku obračunskog perioda. To znači da u zavisnosti od toga da li su veći prilivi ili odlivi po ovom osnovu, popunjavamo jednu ili drugu navedenu poziciju, a ne obe.

U nastavku je dat pregled prometa na kartici konta 422 – Kratkoročni krediti i zajmovi u zemlji

Duguje	Potražuje	Prilivi	Odlivi
500.000,00	5.000.000,00	5.000.000,00	500.000,00
200.000,00	2.000.000,00	2.000.000,00	200.000,00
700.000,00	7.000.000,00	7.000.000,00	700.000,00
6.300.000,00	saldo prometa	6.300.000,00	neto priliv

S obzirom na to da su u navedenom slučaju prilivi gotovine po osnovu novoodobrenih kredita veći od odliva po osnovu povraćaja kredita, u izveštaju o tokovima gotovine iznos od RSD 6.300.000,00 treba iskazati u okviru AOP-a 3028: Kratkoročni krediti (neto prilivi).



Iskazivanje odliva po osnovu otplate dugoročnih kredita u okviru odliva po osnovu kratkoročnih kredita

Privredna društva i preduzeća koja imaju obaveze po osnovu dugoročnih kredita, na kraju godine moraju u skladu sa IAS 1 – Prezentacija finansijskih izveštaja/IFRS za SME, Odeljak 3 – Prezentacija finansijskih izveštaja i odredbama Pravilnika o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike da izvrše reklasifikaciju dela dugoročnih obaveza po osnovu dugoročnih kredita koji dospevaju za plaćanje u periodu od godinu dana u okviru konta Deo dugoročnih kredita i zajmova koji dospeva do jedne godine kako ne bi narušili dugoročnu strukturu obaveza u bilansu stanja. Bez obzira na navedeno reklasifikovanje, novčane tokove po ovom osnovu treba iskazati u okviru odliva po osnovu dugoročnih kredita.

Pogrešno iskazivanje odliva po osnovu nabavki stalne imovine

U izveštaju o tokovima gotovine je predviđena posebna pozicija za iskazivanje odliva po osnovu kupovine nematerijalne imovine, nekretnina, postrojenja, opreme i bioloških sredstava, AOP 3021. U praksi je čest slučaj da se dva puta iskažu odlivi po ovom osnovu i to u okviru AOP-a 3006: Isplate dobavljačima i dati avansi i u okviru već pomenutog AOP-a 3021. Takođe, prilikom dobijanja iznosa izvršenih nabavki stalne imovine u toku gotovine, računovođe polaze od promena na klasi 0, i to na sledeći način:

+povećanje	01	Tekući dugovni promet na kontima grupe 01 – Nematerijalna imovina
+povećanje	02	Tekući dugovni promet na kontima grupe 02 – Nekretnine, postrojenja i oprema
+povećanje	03	Tekući dugovni promet na kontima grupe 03 – Biološka sredstva
	435 i 436	Korekcija za iznos neplaćenih obaveza po osnovu nabavki stalne imovine

U slučaju kada ima dosta nabavki, uglavnom se uopšte ne izvrši korekcija za iznos neplaćenih obaveza, ili ne u adekvatnom iznosu, već se na poziciji 3021 iskaže ukupan iznos izvršenih ulaganja bez obzira na to da li su obaveze izmirene ili ne. Jedan od načina da se olakša dobijanje informacije o iznosu izvršenih nabavki stalne imovine koje su plaćane jeste da se otvori analitički konto dobavljača za nabavku stalne imovine.

Negotovinske transakcije

Poštovanje obračunske osnove podrazumeva knjiženje poslovnih promena u trenutku njihovog nastanka, bez obzira da li su potraživanja naplaćena ili obaveze isplaćene. IAS 7 – Izveštaj o tokovima gotovine (2, paragraf 43) izdvaja sledeće primere negotovinskih transakcija:

- Sticanje sredstava bilo direktnim preuzimanjem obaveze ili putem finansijskog lizinga;
- Sticanje društva putem emisije kapitala;
- Konverzija duga u kapital.

Od svega navedenog, najčešće dolazi do nabavke opreme putem finansijskog lizinga. Nabavka pokretne imovine putem navedenih ugovora podrazumeva odgovarajuća knjiženja u bilansu stanja. Naime, dolazi do zaduživanja stalne imovine u iznosu nabavne vrednosti sredstva i odobravanja obaveza po osnovu finansijskog lizinga. Nabavnu vrednost sredstva čine svi oni troškovi koji se direktno odnose na sklapanje ugovora,

dok se kamata alocira na celokupni period trajanja ugovora. Navedena knjizenja tangiraju bilans stanja, ali nemaju nikakve veze sa tokovima gotovine i zato ovu transakciju treba isključiti prilikom iskazivanja odliva po osnovu kupovine nematerijalne imovine, nekretnina, postrojenja, opreme i bioloških sredstava, AOP 3021.

ZAKLJUČAK

Iz svega prethodno navedenog može se zaključiti da izveštaj o tokovima gotovine sve više dobija na značaju sa aspekta analize poslovanja nekog privrednog društva. Predmet rada su bile najčešće dileme i greške sa kojima se računovođe susreću prilikom sastavljanja ovog izveštaja. Eksternim korisnicima finansijskih izveštaja nije dovoljno da znaju koliko je neko privredno društvo ostvarilo prihoda, koliki je profit, u koji oblik imovine je društvo investiralo, već je potrebno da vide i koliko je društvo sposobno da generisane prihode i naplati, ali isto tako i da servisira obaveze o roku dospeća. Upravo iz tih razloga je neophodno da prezentovane informacije u Izveštaju o tokovima gotovine budu tačne.

LITERATURA

1. Conić, N., Državna revizija kao sredstvo zaštite kvaliteta finansijskog izveštavanja, Ekonomski fakultet u Kragujevcu, Kragujevac, 2016.
2. IAS 7 – Izveštaj o novčanim tokovima
3. IAS 1 – Prezentacija finansijskih izveštaja
4. IFRS za SME (Sl. glasnik RS, br. 83/2018)
5. Pravilnik o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike (Sl. glasnik RS, br. 95/2014)
6. Pravilnikom o sadržini i formi obrazaca finansijskih izveštaja za privredna društva, zadruge i preduzetnike (Sl. glasnik RS, br. 95/2014 i 144/2014)
7. Stančić, P., Dimitrijević, D., Stančić, V., Forenzičko računovodstvo – odgovor profesije na prevare u finansijskim izveštajima, Teme, vol. 37, br. 4, str. 1879–1897, Niš, 2013.
8. Zakon o računovodstvu (Sl. glasnik RS, br. 62/2013 i 30/2018)

THE MOST OFTEN MISTAKES AND DILEMMAS IN PREPARATION OF CASH FLOW STATEMENT SUMMARY

Key words: cash flows, inflows, outflows, liquidity, solvency

Cash flow report is a part of the the set of annual financial statements. This report gives us information about inflows, outflows and the balance of cash and cash equivalents at the end of the year. Also, this report is important from the aspect of analysis of liquidity and solvency of the company. All cash flows are classified into cash flows from operating, investing and financing activities. Knowing the challenges in Cash flow reporting in this paper we address them hoping to contribute to overcoming them.

Composing Cash statement report is pretty challenging, the errors are frequently present, so in this paper we are stressing the errors and dilemmas hoping to contribute to its betterment.

MESTO SUSRETA



RSM
www.rsm.global

RAČUNOVODSTVENI I PORESKI ASPEKT NENAPLATIVIH POTRAŽIVANJA

Potraživanja kao pozicija obrtne imovine u bilansu stanja predstavljaju iznose dugovanja prema pravnom licu koja se mogu knjižiti na klasi 2 – Kratkoročna potraživanja, plasmani i gotovina. Potraživanja mogu biti priznata ukoliko je verovatno da će buduće ekonomske koristi priticati u pravno lice i ukoliko imaju vrednost koja se može pouzdano meriti. Sa druge strane, bez obzira na izvesnost, planirane buduće transakcije ne mogu biti priznate kao potraživanja sve dok jedna strana ne ispuni ugovor na osnovu koga je nastalo potraživanje.

Zakonom o porezu na dobit pravnih lica (13, član 16.), Međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS 32, MRS 39, MSFI 7), Pravilnikom o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica (11, član 21.), sva pravna lica koja vode poslovne knjige po sistemu dvojnog knjigovodstva se obavezuju da vrše procenu nenaplativih potraživanja.

Priznavanje, procena i prezentacija potraživanja se definiše računovodstvenim politikama, koje pravno lice treba da primenjuje konzistentno u dužem vremenskom periodu. Sva potraživanja kojima je istekao rok za naplatu, smatraju se sumnjivim potraživanjima, kao i potraživanja čije se plaćanje osporava iz nekog drugog razloga. Indikatori nenaplativosti u odnosu na koje se posmatraju potraživanja mogu biti kašnjenje pravnog lica u izmirivanju svoje obaveze, pokretanje postupka stečaja ili likvidacije, brisanje iz Registra privrednih društava, blokada računa, nepriznavanje iskazanog potraživanje od strane kupca prilikom usklađivanja potraživanja, itd. Za svako pojedinačno potraživanje potrebno je proceniti naplativost. Za potraživanja kod kojih se proceni da nisu naplativa, vrši se direktan ili indirektan otpis. Na-

REZIME

Ključne reči: potraživanja, ispravka vrednosti potraživanja, direktan otpis potraživanja, poreski bilans, knjigovodstveni postupak

U velikom broju pravnih lica, bez obzira na oblik organizovanja, potraživanja ne samo da predstavljaju značajnu stavku obrtne imovine, već imaju i visoko učešće u strukturi ukupne imovine pravnih lica. Svako pravno lice susreće se sa potraživanjima kod kojih postoji rizik naplate i koja se moraju adekvatno računovodstveno obuhvatiti, vodeći računa o poreskim posledicama koje mogu biti značajne. U ovom radu data su osnovna razmatranja koja se tiču računovodstvenog i poreskog aspekta potraživanja kod kojih postoji rizik naplate.

ravno, postoji mogućnost da se potraživanje ne naplati u roku, ali da postoji dobra zaloga na nekoj imovini ili garancija, na osnovu čega rukovodstvo proceni da će se to potraživanje naplatiti i da ga nije potrebno obezvređiti.

RAČUNOVODSTVENI ASPEKT

Nakon zaključka da je neko potraživanje sumnjivo, treba izvršiti procenu njegove naplativosti, a na osnovu procene navedeno potraživanje treba i računovodstveno obuhvatiti. U skladu sa načelom opreznosti, potrebno je umanjiti vrednost sumnjivog potraživanja na teret rashoda, i to:

- indirektnim otpisom u celini,
- delimičnim indirektnim otpisom,
- direktnim otpisom.

Veoma je bitno da pravno lice propiše svojim računovodstvenim politikama kako i pod kojim uslovima će vršiti direktan i indirektan otpis potraživanja. Direktan otpis potraživanja bi trebalo vršiti na osnovu zastarelosti, prinudnog poravnjanja, vansudskog poravnjanja, sudske presude, dok se indirektna ispravka može vršiti na osnovu procene rukovodstva društva ili odeljenja/lica u čiju je nadležnost prenesena data procena, ili na osnovu tačno propisanih kriterijuma (u praksi je taj kriterijum uobičajeno rok naplate).

Potrebno je obraditi pažnju na sledeće:

- Članom 18. Zakona o računovodstvu propisano je da pravna lica vrše usaglašavanja potraživanja i obaveza na određeni datum. Usaglašavanje se može izvršiti putem zapisnika o usaglašavanju potraživanja i obaveza, dostavljanjem i overom IOS obrazaca, ili putem drugih isprava potpisanih od strane dužnika i poverilaca. Potpisivanjem isprava na kojima se usagašava stanje potraživanja i obaveza menja se rok zastarelosti potraživanja. Vreme za zastarevanje potraživanja počinje da teče od poslednje potpisane isprave na kojoj su usaglašena stanja potraživanja i obaveza.
- Takođe, ukoliko se, npr. aneksom ugovora o pozajmici, promeni dinamika otplate, treba uzeti u obzir da je dospeće potraživanja promenjeno i u tom slučaju, ako dužnik prati dinamiku otplate definisanu aneksom ugovora i nema drugih indikatora nenaplativosti, ne postoji razlog za otpis takvih potraživanja.

Pravilnikom o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike definisano je da se izvršena ispravka vrednosti evidentira na računu 209 – Ispravka vrednosti potraživanja od prodaje (219 –

Pravilnikom se propisuju uslovi direktnog i indirektnog otpisivanja.

Ispravka vrednosti potraživanja iz specifičnih poslova, 229 – Ispravka vrednosti drugih potraživanja, 239 – Ispravka vrednosti kratkoročnih finansijskih plasmana, 059 – Ispravka vrednosti dugoročnih potraživanja u zavisnosti od oblika potraživanja), kao i na računu 585 – Obezvredenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana. Na kraju poslovne godine ili na dan bilansa potrebno je uveriti se u to da li su postojale promene procenjene ispravke vrednosti. Na osnovu spiska potraživanja sa iznosom duga i iznosom koji se predlaže za ispravku, utvrđuje se da li je stanje izvršene ispravke vrednosti potraživanja (stanje računa 209) smanjeno ili povećano. Naravno, ispravka vrednosti se može vršiti i u toku godine, samo je potrebno pre sastavljanja finansijskih izveštaja izvršiti usklađivanje. Preporučljivo je da se ispravka vrednosti potraživanja vodi preko analitičkog računa 209 (219 – Ispravka vrednosti potraživanja iz specifičnih poslova, 229 – Ispravka vrednosti drugih potraživanja, 239 – Ispravka vrednosti kratkoročnih finansijskih plasmana, 059 – Ispravka vrednosti dugoročnih potraživanja u zavisnosti od oblika potraživanja) za svako potraživanje pojedinačno.

- Otpis ranije ispravljenog potraživanja sprovodi se isknjižavanjem potraživanja iz poslovnih knjiga, stavom za knjiženje 209/204 ili drugog potraživanja.

Primer

Krajem godine sprovedena je analiza naplativosti potraživanja, gde je utvrđeno da se navedeno potraživanje ne može naplatiti iz razloga što je kupac nelikvidan. U pitanju je iznos od RSD 2.000.000.

Konto	Naziv konta	Duguje	Potražuje
209	Ispravka vrednosti potraživanja od prodaje	2.000.000	
204	Kupci u zemlji		2.000.000

- Stavom za knjiženje 585/209 prikazuje se da je stanje ispravke vrednosti potraživanja povećano u odnosu na stanje računa 209. Razlika se knjiži na teret računa 585 – Obezvredenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana i u korist računa 209 – Ispravka vrednosti potraživanja od prodaje.

Primer

Dana 30.7.2019. godine, utvrđeno je da od kupca „A“ nije naplaćeno potraživanje za robu koja je prodana još 10. januara 2019. godine, u vrednosti od RSD 1.000.000. U skladu sa računovodstvenom politikom društva, roka za naplatu je prošao. Prošlo je više od 60 dana, vrši se ispravka vrednosti u punom iznosu.

Konto	Naziv konta	Duguje	Potražuje
585	Obezvredjenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana	1.000.000	
209	Ispravka vrednosti potraživanja od prodaje		1.000.000

- Stav za knjiženje storno 585/storno 209 se koristi ukoliko su tokom poslovne godine iskazani rashodi po osnovu umanjenja vrednosti potraživanja (ispravka vrednosti potraživanja), a ista su naplaćena do kraja godine. Za tako naplaćena potraživanja treba stornirati rashode i ispravku vrednosti potraživanja.

Primer (nastavak prethodnog primera)

Na dan bilansa stanja 31.12.2019. godine utvrđeno je da je, po izvodu banke od 28.11.2019. godine, kupac „A“ u celosti izmirio svoju obavezu.

Konto	Naziv konta	Duguje	Potražuje
-585	Obezvredjenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana	-1.000.000	
-209	Ispravka vrednosti potraživanja od prodaje		-1.000.000

- Stavom za knjiženje 209/685 prikazuje se da je stanje ispravke vrednosti potraživanja smanjeno u odnosu na stanje računa 209. Razlika se knjiži na teret računa 209 i u korist računa 685 – Prihodi od usklađivanja vrednosti potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana. Ovaj stav za knjiženje odnosi se na potraživanja koja su u prethodnoj godini knjižena na teret rashoda, a u tekućoj godini naplaćena.

Primer

Društvo je u 2018. godini, na osnovu izabrane računovodstvene politike, izvršilo ispravku potraživanja od kupca u vrednosti od RSD 1.500.000 dinara, stavom za knjiženje 585/209. Potraživanje je naplaćeno 5.10.2019. godine.

Konto	Naziv konta	Duguje	Potražuje
209	Ispravka vrednosti potraživanja od prodaje	1.500.000	
685	Prihodi od usklađivanja vrednosti potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana		1.500.000

- Stavom za knjiženje 576/204 prikazuju se direktno otpisana potraživanja. Računom 576, kao što i naziv računa kaže, obuhvaćeni su rashodi po osnovu direktnih otpisa potraživanja.

Primer

Društvo je dobilo rešenje po okončanju stečaja pravnog lica „A“, kojim je utvrđeno da se ne mogu naplatiti prijavljena potraživanja iz stečajne mase u iznosu od RSD 4.000.000. Za ovo potraživanje nije bila formirana ispravka vrednosti.

Konto	Naziv konta	Duguje	Potražuje
576	Rashodi po osnovu direktnih otpisa	4.000.000	
204	Kupci u zemlji		4.000.000

Ispravljena potraživanja naplaćena pre dana odobrenja finansijskih izveštaja

Međunarodnim računovodstvenim standardom – MRS 10 Događaji posle izveštajnog perioda (Sl. glasnik RS, br. 35/2014) i Pravilnikom za mikro i druga pravna lica, zahteva se ispravljanje određenih stavki bilansa stanja sastavljenog 31.12. tekuće godine, ukoliko su događaji koji su nastali nakon tog datuma do dana usvajanja finansijskog izveštaja promenili finansijsko stanje kod pravnog lica. Nije moguće iskazati ispravljeno potraživanje ako je ono naplaćeno pre datuma odobrenja finansijskih izveštaja, odnosno do dana usvajanja izveštaja.

Naplaćeno potraživanje ne može biti na ispravci.

Postoje dve vrste događaja koji mogu nastati između datuma bilansa stanja i datuma kada su finansijski izveštaji odobreni za objavljivanje:

- Korektivni događaji nakon datuma bilansa stanja
- Nekorektivni događaji nakon datuma bilansa stanja

Pod korektivnim događajima se podrazumevaju oni koji pružaju dokaz o okolnostima koje su postojale na datum bilansa stanja, dok se događaji koji ukazuju na okolnosti koje su nastale nakon datuma bilansa stanja nazivaju nekorektivnim događajima. Korektivni događaji su, na primer, potraživanja koja su na dan bilansiranja ispravljena, a do dana odobrenja finansijskih izveštaja su naplaćena. Shodno navedenom, potrebno je pratiti do datuma odobrenja finansijskih izveštaja sva potraživanja za koja je vršena ispravka i iznos naplaćenih potraživanja na dan 31.12, knjižiti stavom storno 585/storno 209, ili stavom 209/685, ukoliko su potraživanja ispravljena ranijih godina.

Ukoliko je ispravljeno potraživanje naplaćeno posle odobravanja i predaje finansijskih izveštaja, ne vrši se storniranje i korekcija rashoda, već se knjiženje vrši u korist prihoda godine kada je potraživanje naplaćeno.

Sporna i sumnjiva potraživanja

Ukoliko je period naplate potraživanja duži od dvanaest meseci, od izveštajnog perioda, potrebno je izvršiti preknjižavanje

na račun 055. Potraživanja u sudskom sporu i sumnjiva potraživanja sa rokom dospelosti dužim od dvanaest meseci knjiže se na računu 055 – Sporna i sumnjiva potraživanja. Kao što je već navedeno, instrument se priznaje kada je verovatno da će priticati buduće ekonomske koristi u pravno lice i ako postoji cena koštanja ili vrednost koja se može pouzdano izmeriti. Da bi potraživanje bilo iskazano u bilansu, potrebno je da bude verovatno da će to potraživanje biti i naplaćeno. Prilikom procene naplativosti potraživanja, ako se proceni da je isto u potpunosti naplativo, pun iznos potraživanja biće iskazan u bilansu, u suprotnom biće otpisano u celini. Kada je reč o obezvređenju, potraživanje koje nije u potpunosti naplativo, mora se svesti na vrednost koja se može naplatiti.

Evidentiranje otpisa deviznog potraživanja nastalog po osnovu računa koji sadrži usluge koje nisu pružene kupcima iz inostranstva

Pravilnikom o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike (član 16) propisano je da se potraživanja od stranih lica po osnovu izvoza robe i usluga u inostranstvu iskazuju na računu 205 – Kupci u inostranstvu. Na ovom računu se evidentiraju i potraživanja iz inostranstva na osnovu izvoza u svoje ime za tuđ račun, u korist računa 441 – Obaveze po osnovu izvoza za tuđ račun i računa 442 – Obaveze po osnovu komisije i konsignacione prodaje. Prihod od poslovanja sa navedenim komitentima se knjiži na kontima grupa 60 – Prihodi od prodaje robe i 61 – Prihodi od prodaje proizvoda i usluga.

Ako se desi da pružalac usluga ne može da naplati svoje potraživanje od kupca iz inostranstva zbog toga što račun sadrži usluge koje nisu pružene, vrši se otpis predmetnog potraživanja i po tom osnovu iskazuje odgovarajući rashod u bilansu uspeha.

PORESKI ASPEKT

Priznavanje rashoda po osnovu ispravke vrednosti potraživanja je moguće uz ispunjenje dva uslova – da istovremeno ne postoji obaveza prema komitentu, kao i da je od roka za naplatu potraživanja proteklo više od 60 dana.

Priznanje rashoda po osnovu ispravke vrednosti potraživanja samo uz određene uslove.

Prilikom procene naplativosti potraživanja potrebno je iznos potraživanja uporediti sa svim obavezama iskazanim u poslovnim knjigama prema tom partneru. Ukoliko bi se izvršilo obezvređenje potraživanja od komitenta kome se istovremeno duguje, navedeni rashod bi se iskazao na rednom broju sedam poreskog bilansa – Ispravke vrednosti po-

jedinačnih potraživanja od lica kome se istovremeno duguje, do iznosa obaveze prema tom licu.

Zakonom (8, član 16.) o porezu na dobit pravnih lica propisani su kumulativni uslovi čijim bi ispunjenjem otpis vrednosti potraživanja mogao biti priznat u poreskom bilansu, a to su:

- Da se nesumnjivo dokaže da su ta potraživanja prethodno bila uključena u prihode;
- Da su potraživanja u knjigama poreskog obveznika otpisana kao nenaplativa;
- Da poreski obveznik pruži dokaze da su potraživanja utužena tj. da je pokrenut izvršni postupak radi naplate potraživanja, ili da su ta potraživanja prijavljena u likvidacionom ili stečajnom postupku.

Slučajevi u kojima nije neophodno da prethodno navedeni uslovi budu kumulativno ispunjeni su:

- Ako se u skladu sa računovodstvenim propisima pojedinačno potraživanje ne iskazuje kao prihod (dati avansi, date pozajmice);
- Ako su potraživanja koja se otpisuju obuhvaćena finansijskim restrukturiranjem;
- Ukoliko su troškovi utuženja pojedinačnog dužnika veći od ukupnog iznosa potraživanja od tog dužnika;
- Ukoliko je otpis potraživanja predviđen unapred pripremljenim planom reorganizacije – UPPR, koji je potvrđen pravosnažnim rešenjem donetim u skladu sa zakonom kojim se uređuje stečaj.

Usklađivanje rashoda

Članom 16 Zakona o porezu na dobit predviđeno je da na rednom broju dvadeset i sedam poreskog bilansa budu iskazane ispravke vrednosti pojedinačnih potraživanja, ako od roka za njihovu naplatu nije prošlo najmanje 60 dana, kao i otpis vrednosti pojedinačnih potraživanja bez prethodno ispunjenih uslova iz navedenog člana.

Na poziciji dvadeset i osam poreskog bilansa iskazuju se rashodi po osnovu ispravke vrednosti pojedinačnih potraživanja koji nije bio priznat u poreskom periodu u kojem je iskazan, ali se priznaje naknadno u skladu sa članom 16. Zakona. Otpis vrednosti pojedinačnih potraživanja, obuhvaćenih unapred pripremljenim planom reorganizacije i potvrđenih pravosnažnim rešenjem donetim u skladu sa zakonom koji uređuje stečaj, priznaje se na teret rashoda. Na teret rashoda priznaje se i ispravka vrednosti pojedinačnih potraživanja ako je od roka za njihovu naplatu, odnosno realizaciju, do kraja poreskog perioda prošlo najmanje šezdeset dana. Predmetni rashod se priznaje u poreskom periodu u kojem je UPPR, u konkretnom slučaju, postao pravosnažan.

Usklađivanje prihoda

U poreskom bilansu na rednom broju četrdeset biće sprovedene korekcije za već obezvređeno potraživanje, za koje nisu kumulativno ispunjeni uslovi za priznavanje rashoda po osnovu otpisa potraživanja.

Redni broj četrdeset i jedan poreskog bilansa je namenjen za sva otpisana, ispravljena i druga potraživanja koja su bila priznata kao rashod, a koja se u poreskom periodu uključuju u oporezive prihode koji nisu bili iskazani kao takvi u poslovnim knjigama obveznika. Zbog rashoda koji su poreski priznati u nekom ranijem periodu, može doći do povećanja poreske osnovice na osnovu povlačenja tužbe, predloga za izvršenje, prijave potraživanja. Ako bi došlo do naplate ranije otpisanog ili obezvređenog potraživanja, potrebe za korekcijom ne bi bilo zbog toga što bi prihod ušao u poresku osnovicu. Korekcija prethodno priznatog rashoda po osnovu otpisa potraživanja sprovela bi se preko rednog broja četrdeset i jedan (ukoliko bi se povukla tužba ili predlog za izvršenje).



Korekcije prihoda ostvarenih u poreskom periodu po osnovu otpisanih ispravljenih i drugih potraživanja koja nisu bila priznata kao rashod vrše se preko pozicije četrdeset i dva u poreskom bilansu. Prihod se u poslovnim knjigama iskazuje pri naplati obezvređenog ili otpisanog potraživanja, međutim, ako prilikom otpisa rashod ne bi bio poreski priznat, došlo bi do dvostrukog oporezivanja. Zbog toga je potrebno izvršiti korekciju preko navedene pozicije u poreskom bilansu.

Mišljenja Ministarstva finansija Republike Srbije iz 2019. godine

U cilju razjašnjavanja specifičnih pitanja koja se u praksi mogu pojaviti, u nastavku navodimo neka od najnovijih mišljenja Ministarstva finansija koja se odnose na ispravku vrednosti potraživanja.

Priznavanje rashoda u poreskom bilansu obveznika po osnovu ispravke vrednosti potraživanja koja je evidentirana u poslovnim knjigama

U skladu sa zakonom kojim se uređuje stečaj, pravne posledice otvaranja stečajnog postupka nastupaju na dan objavljivanja oglasa o otvaranju postupka na oglasnoj tabli suda. Potraživanja poverilaca prema stečajnom dužniku, koja nisu dospela, smatraju se dospelim sa danom otvaranja stečajnog postupka. Shodno tome, kada obveznik evidentira u poslovnim knjigama ispravku vrednosti potraživanja, rashod iskazan po tom osnovu priznaje se u poreskom bilansu obveznika podnetom za poreski period u kojem je ispravka izvršena, pod uslovom da je od roka za naplatu predmetnog potraživanja do kraja poreskog perioda prošlo više od šezdeset dana. Da bi ovako iskazan rashod bio trajno priznat, potrebno je da budu ispunjeni uslovi iz člana 16. Zakona o porezu na dobit pravnih lica.

Statusne promene

Zakonom o privrednim društvima definisano je da postoji mogućnost pripajanja jednog ili više društava drugom društvu, prenošenjem na to društvo celokupne imovine i obaveza. Društvo koje se pripaja prestaje da postoji bez sprovođenja postupka likvidacije. Danom registracije statusne promene, u skladu sa zakonom kojim se uređuje registracija, imovina i obaveze društva prenosioaca prelaze na društvo sticaoca, u skladu sa ugovorom o statusnoj promeni. Postojale su nedoumice o tome šta u poreskom bilansu raditi sa indirektno otpisanim potraživanjem koje ima sticalac od društva koje prestaje da postoji nakon statusne promene, tj. da li se ta ispravka priznaje kao poreski rashod.

Pretpostavimo da je u poslovnim knjigama Društva A evidentiran rashod po osnovu ispravke vrednosti potraživanja koje ima prema Društvu B. Navedeni rashod se priznaje u poreskom bilansu Društva A. Nakon statusne promene u kojoj Društvo B prestaje da postoji bez sprovođenja postupka likvidacije i prenosi sve svoje obaveze (kao i obavezu prema Društvu A) na Društvo A, rashod po osnovu ispravke vrednosti gorenavedenog potraživanja se trajno priznaje – u smislu da Društvo A nije dužno da za iznos rashoda (po osnovu ispravljenog potraživanja) uveća prihode u poreskom bilansu (Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-168/2019-04 od 12.4.2019. godine).

Otpis vrednosti potraživanja dužnika – fizičkog lica koje je preminulo

Zakonom o nasleđivanju definisano je da naslednik odgovara za ostaviočeve dugove do visine vrednosti nasleđene imovine. Uslov koji obveznik treba da ispuni da bi otpis vrednosti pojedinačnog potraživanja bio priznat kao rashod u poreskom bilansu je (ukoliko je dužnik fizičko lice, kao u konkretnom slučaju) pružanje dokaza da je pokrenut izvršni postupak radi naplate potraživanja, osim ukoliko su ispunjeni uslovi iz člana 16. stav 5. Zakona o porezu na dobit pravnih lica (što znači da su troškovi utuženja pojedinačnog dužnika veći od ukupnog iznosa potraživanja od tog dužnika).

Gorenavedeno je potvrđeno Mišljenjem Ministarstva finansija, br. 401-00-4274/2018-04 od 6.2.2019. godine: „Ukoliko obveznik izvrši otpis vrednosti potraživanja dužnika koji je preminuo, pri čemu predmetno potraživanje obveznik nije (prethodno) utužio, u smislu da nije pokrenuo odgovarajući sudski postupak protiv dužnika, odnosno (posle smrti dužnika) njegovih naslednika (koji saglasno odredbama Zakona o nasleđivanju odgovaraju za njegov dug), rashod po osnovu tako izvršenog otpisa pojedinačnog potraživanja, ne priznaje se u poreskom bilansu obveznika (osim ukoliko nisu ispunjeni uslovi iz člana 16. stav 5. Zakona).“

Ispravka vrednosti kratkoročnih finansijskih plasmana

U situaciji kada je društvo izvršilo ispravku vrednosti potraživanja od dužnika po osnovu datog zajma nad kojim je pokrenut stečajni postupak, a koje je obezbeđeno ugovorom o jemstvu, rashod po osnovu ispravke vrednosti takvog potraživanja može se priznati u poreskom bilansu samo pod uslovom da je obveznik pružio dokaz o pokretanju sudskog postupka protiv dužnika, odnosno o prijavljivanju potraživanja ako je nad dužnikom pokrenut stečajni postupak.

U skladu sa gorenavedenim izdato je Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-924/2018-04 od 22.2.2019. godine: “Imaju-

ći u vidu da se, shodno odredbama Zakona o obligacionim odnosima, jemac obavezuje da će prema poveriocu izmiriti dužnikovu obavezu, napominjemo da se priznavanje rashoda po osnovu ispravke vrednosti, odnosno otpisa potraživanja (u skladu sa odredbama člana 16. Zakona) odnosi na potraživanje obveznika prema dužniku. Prema tome, da bi se rashod po osnovu otpisa potraživanja priznao u poreskom bilansu obveznika, potrebno je da obveznik u poreskom periodu u kojem vrši otpis potraživanja pruži dokaz da je protiv dužnika pokrenuo odgovarajući sudski postupak, odnosno da je predmetno potraživanje prijavio u likvidacionom (ili stečajnom) postupku nad dužnikom (a ne nad jemcem).“

LITERATURA

1. MRS 32 – Finansijski instrumenti: prezentacija – <https://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/2014/IAS/IAS%2032.pdf>
2. MRS 39 - Finansijski instrumenti: priznavanje i odmeravanje – <https://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/2014/IAS/IAS%2039.pdf>
3. <https://mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/Medunarodni%20standard%20finansijskog%20izvestavanja%207%20-%20Finansijski%20instrumenti%20-%20Obelodanjivanja.pdf>
4. MRS 18 – Prihodi - <https://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/2014/IAS/IAS%2018.pdf>
5. Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-924/2018-04 od 22.2.2019. godine
6. Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-168/2019-04 od 12.4.2019. godine
7. Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-924/2018-04 od 11.6.2019. godine
8. Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-495/2019-16 od 19.8.2019. godine
9. MRS 10 Događaji posle izveštajnog perioda (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
10. Pravilnik o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike (Sl. glasnik RS, br. 95/2014)
11. Pravilnik o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica (Službeni glasnik RS, br. 118 od 30. decembra 2013, 95 od 5. septembra 2014)
12. Pravilnik o sadržaju poreskog bilansa i drugim pitanjima od značaja za način utvrđivanja poreza na dobit pravnih lica (Sl. glasnik RS, br. 20/2014, 41/2015, 101/2016 i 8/2019)
13. Zakon o porezu na dobit pravnih lica (Sl. glasnik RS, br. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 113/2017 i 95/2018),
14. Zakon o privrednim društvima (Sl. glasnik RS, br. 36/2011, 99/2011, 83/2014 - dr. zakon, 5/2015, 44/2018 i 95/2018)

TAX AND ACCOUNTING ASPECTS OF BAD DEBTS SUMMARY

Key words: receivables, provisions for trade receivables, writing-offs of receivables, income tax balance, accounting procedure

In many legal entities, regardless the form of organization, receivables, not only represent a significant item of current assets, but also have a high percentage in the structure of the total assets of legal entities. Each legal entity encounters receivables that have a collection risk and must be adequately accounted for, taking into account tax consequences that may be material. This paper provides basic considerations regarding the accounting and tax aspects of uncollectible receivables.

Pretplata



Bul. M. Pupina 10 B/I, Beograd; tel: 011 311 32 15; fax: 011 214 00 46

Matični broj: 07425449
PIB 100134767

PRETPLATA ZA 2019. GODINU

Usluga	Cena	PDV	Cena sa PDV	Br. primeraka	Svega
Pretplata REVIZOR 2018	10.909,09	1.090,91	12.000,00	<input type="text"/>	<input type="text"/>
UKUPNO					<input type="text"/>

Uplaćen je na račun Instituta 160-7932-45
Ime i prezime M BG
Ime organizacije PIB
Mesto i adresa
E-mail tel fax
Datum Potpis

R

UPUTSTVA AUTORIMA ZA PRIPREMU TEKSTOVA

- Priloge za časopis dostavljati na e-mail adresu: **revizor@rsm.rs** ili na CD-u u formatu **WORD 97-2003 DOCUMENT**, uz obavezno odštampani primerak.
- Tekst dostaviti kucan fontom 10; svaki novi pasus ide bez uvlačenja reda i jednim proredom se odvaja od prethodnog pasusa. Naslovi i podnaslovi bez numerisanja, centriranja i uvlačenja.
- Obim predloženog članka treba da bude najviše do jednog autorskog tabaka (šesnaest kucanih stranica sa proredom), a prikazi knjiga i drugi prilozi treba da obuhvate do dve kucane stranice. Izuzetak ide po dogovoru!
- Raščlanjivanje naslova ide najdublje do tri nivoa, što znači u okviru glavnih podnaslova u članku mogu slediti dva nivoa raščlanjivanja: **Bold - VERZAL, kurent, kurziv**.
- Uz članak treba obavezno dostaviti i kratak rezime članka do najviše 600 slovnih mesta, na srpskom i engleskom jeziku.
- Uz ovo navesti ključne reči (pet reči). Primer: *Ključne reči: prihodi, kapital, eksterna revizija, interna kontrola, računovodstveni standardi*.
- Tabele po mogućnosti dostaviti i odvojeno u excelu. **Grafikone zajedno sa izvornim podacima, ilustracije i ostale priloge obavezno dostaviti odvojeno od teksta kao prilog tekstu koji dostavljate.**
- Na kraju teksta navesti spisak literature. Literatura se klasira abecedno, najpre prezime autora, pa početno slovo imena, naslov rada, izdavač i godina izdanja. Primer: Petrović, D, Knjigovodstvo, Institut za ekonomiku i finansije, Beograd, 2007.
- Kod navodenja korišćenih izvora drugih autora obavezno je označiti izvor. Strogo izbegavati fusnote. Tamo gde se navodi izvor uneti u zagradama redni broj rada sa spiska literature i obeležiti stranu. Primer: (2,14) – što znači da je reč o radu sa rednim brojem dva iz spiska literature koji ste sačinili i dostavili na kraju teksta, a citat ili pozivno mesto je na strani 14 citiranog izvora.
- Dostavljati samo članke koji nisu bili niti će biti objavljeni pre štampanja u našem časopisu. Kod posebnih slučajeva postoji mogućnost dogovora sa glavnim urednikom. O ovome autor teksta dostavlja posebnu izjavu.
- Autori dostavljaju redakciji sve identifikacione podatke o sebi.
- Redakcija zadržava pravo na odlučivanje o prihvatanju dostavljenog teksta za objavljivanje i redakcijske intervencije na tekstu do obima koji ne zadire u strukturu rada.

REVIZOR

SPECIAL • 2019

**Osnovan 1997, s ciljem širenja
kulture finansijskog izveštavanja**

Inicijatori: prof. dr Stanoje Vukić,
prof. dr Slavko Lisavac, prof. dr Marko
Petrović, prof. dr Petar Cerović,
prof. dr Miroslav M. Milojević

Prvi broj izašao januara 1998.

Prvi urednik (1998 – 2005)
prof. dr Stanoje Vukić

Katalogizacija
CIP - Katalogizacija u publikaciji
Narodna biblioteka Srbije, Beograd
657
REVIZOR : časopis za teoriju i praksu
/glavni i odgovorni urednik Miroslav
Milojević. - 1998, br. 1- – Beograd :
INSTITUT ZA EKONOMIKU
I FINANSIJE, 1998-
(Beograd : Cicero). - 24 cm
Tromesečno
ISSN 1450-7005 – Revizor (Beograd)

REVIZOR

1998 - 2019

Podaci o izdavaču

RSM ADVISORY

Bulevar M. Pupina 10B/I, 11070 Beograd

Telefon redakcije: +381 11 311 32 15

Fax: 381 11 21 40 046

E-mail: revizor@rsm.rs

www.ief.rs

PIB; izvod iz registra
100134767; 134039876

Matični broj
07425449

Tekući račun
160-7932-45

Devizni račun IBAN
RS35160005080000017088

Swift SW
DBDBCSBG

Registracijski broj
6009188418

Šifra delatnosti
7022

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

RSM

Bul. M. Pupina 10 B/I, Beograd, e-mail: office@rsm.rs, tel: 20-53-550; fax: 20-53-590

Umetnost ...



THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING



Bul. M. Pupina 10 B/1, Beograd, e-mail: office@rsm.rs, tel: 20-53-550; fax: 20-53-590

Lepota postojanja ...



THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING



Bul. M. Pupina 10 B/I, Beograd, e-mail: office@rsm.rs, tel: 20-53-550; fax: 20-53-590