

## 3.2. Prihodi – klasa 6

### 3.2.1. Pojmovno određenje, priznavanje, mjerenje i klasifikacija prihoda

Ukoliko se posmatra ciklus procesa reprodukcije kod proizvodnog preduzeća N-R...P...**R1-N1**, odnosno kod trgovinskog N-R -**N1**, dolazimo do zaključka da prihodi nastaju u posljednjoj fazi – fazi realizacije stvorenih proizvoda, odnosno pruženih usluga. Naime, trošenjem određenih faktora procesa rada nastaju troškovi (inputi) (..P..) koji su učinjene „žrtve“ kako bi se stvorili prihodi, odnosno outputi (R1 i N1). Dakle, za razliku od troškova, kao vrijednosnog izraza trošenja faktora procesa rada, *prihodi* predstavljaju pozitivan tok vrijednosti u preduzeću. Prema MRS 18: „Prihod uključuje samo one bruto prilive ekonomskih koristi koje je subjekt primio ili potražuje za svoj račun. Iznosi naplaćeni u ime trećih strana, kao što su porez na promet, porez na proizvode i usluge i PDV nijesu ekonomske koristi koje pritiču u preduzeće i nemaju za posljedicu povećanje kapitala. Stoga se oni isključuju iz Prihoda.“

Prema MRS 18 – Prihodi, *prihod* se definiše kao „bruto priliv ekonomskih koristi tokom perioda koji proizilazi iz redovnih aktivnosti subjekta pri čemu taj priliv ima za posljedicu povećanje kapitala, osim onih povećanja koja se odnose na unose učesnika u kapitalu.“<sup>1</sup> U kontekstu navedenog, postavlja se pitanje: **Kada nastaje prihod?**

- **Povećanjem imovine** uz uslov da to povećanje imovine **nije** nastalo **povećanjem obaveza**. Dakle, **ne nastaje prihod po osnovu uzetog kredita** iz razloga što se ovom ekonomskom promjenom povećava imovina (tekući račun), a ujedno i povećava i obaveza (po osnovu uzetog kredita od banke).
- **Smanjenjem obaveza** uz uslov da to smanjenje obaveza **nije** prouzrokovano **smanjenjem imovine**. Ne nastaje prihod po **osnovu isplate rate za uzeti kredit**, bez obzira što se smanjuje obaveza koja dovodi do smanjenja i imovine (odliv novca sa tekućeg računa).

U ovom dijelu, veoma je bitno naglasiti da priliv novca (gotovinski tok) nije isto što i prihod (tok rentabiliteta) iako sa vremenske dimenzije do priliva novca može doći:

- **Prije** nastanka prihoda (primljeni avans);
- **Poslije** nastanka prihoda (npr. intelektualna usluga koja će biti kasnije plaćena);
- **Istovremeno** sa nastankom prihoda (prodaja za gotovinu)

Prema MRS 18: „Prihod treba mjeriti po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja“.

Vrednovanje poslovnih prihoda i njihovo uključivanje u obračun poslovnog periodičnog rezultata može se vršiti na bazi sljedećih principa:

- *proizvedeni učinci*,
- *prodati učinci, odnosno fakturisane realizacije* i

---

<sup>1</sup> Detaljnije o tome pogledati: Isto, paragraf 8, str. 889.

- *naplaćeni učinci, odnosno naplaćene realizacije.*

Princip vrednovanja prihoda na bazi *proizvedenih učinaka* nije u skladu s principom realizacije, odnosno prihodi se ne vrednuju nakon što su činom kupoprodaje potvrđeni na tržištu. Međutim, MRS 18 navodi da se „Priznavanje prihoda prema stepenu dovršenosti transakcije često naziva metoda stepena dovršenosti.<sup>2</sup> **Prema ovoj metodi prihod se priznaje u obračunskom periodu u kojem su pružene usluge.** Priznavanje prihoda na ovoj osnovi pruža korisne informacije o obimu aktivnosti usluga i uspješnosti tokom perioda“

Ovaj princip se može primijeniti u određenim, specifičnim situacijama, kao na primjer u slučaju:

- proizvodnje na osnovu dugoročnih ugovora (izgradnja mostova, brodova i sl.). Kako je riječ o ugovorima koji traju više godina, to bi oslanjanje na ostala dva navedena principa vrednovanja prihoda dovelo do stvaranja iskrivljene slike o prinosnom položaju preduzeća. Shodno navedenom načelu, rezultat ne nastaje momentom prodaje proizvoda već tokom njegove proizvodnje, tako da je razumno dopustiti, ukoliko je posao djeljiv, da se priznavanje prihoda vrši saglasno stepenu dovršenosti posla<sup>3</sup>.
- obezbijedene prodaje (garantovana prodaja po garantovanim cijenama kao što su npr. poljoprivredni proizvodi koji se prodaju robnim rezervama itd.) i sl.

Naime, MRS 18 navodi: „Kada se ishod transakcije koja obuhvata pružanje usluga može pouzdano procijeniti, **prihodi povezani s tom transakcijom se priznaju prema stepenu dovršenosti transakcije na kraju izvještajnog perioda.** Ishod transakcije može se pouzdano procijeniti kada su ispunjeni svi sljedeći uslovi: (a) iznos prihoda se može pouzdano mjeriti, (b) vjerovatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom priticati u preduzeće, (c) stepen dovršenosti transakcije na kraju izvještajnog perioda može se pouzdano izmjeriti, i (d) nastali troškovi transakcije i troškovi dovršavanja transakcije mogu se pouzdano izmjeriti.“

Princip vrednovanja prihoda na bazi prodatih učinaka poznatiji je kao *princip fakturisane realizacije*, a polazi od shvatanja da je za uključivanje poslovnih prihoda u obračun dovoljna činjenica da su učinci proizvedeni, odnosno izvršeni, da su prodati i isporučeni kupcu i da su potvrđeni fakturom i drugom potrebnom pratećom knjigovodstvenom dokumentacijom. Shodno navedenom načelu, prihod treba priznati onda kada je zarađen, a ne kada je naplaćen, budući da se nastankom kupoprodajnog odnosa, bez obzira što nije isplaćena gotovina, formira imovinska kategorija – potraživanja od kupaca, kao samostalni oblik aktive koja će se momentom naplate smanjiti na račun povećanja novčanih sredstava. Shodno tome, čin naplate potraživanja od kupaca ne rezultira povećanjem prihoda, budući da dovodi samo do transformacije jednog oblika aktive – potraživanja od kupaca u drugi – gotovina.

---

<sup>2</sup> MRS 18 navodi: „Stepen dovršenosti transakcije može se odrediti različitim metodama. Preduzeće je dužno da koristi metodu koja pouzdano mjeri izvršene usluge. U zavisnosti od prirode transakcije, te metode mogu uključiti: (a) pregled izvršenog rada, (b) usluge pružene do određenog datuma, kao postotak ukupnih usluga koje se trebaju pružiti, ili (c) udio troškova nastalih do određenoga datuma u ukupno procijenjenim troškovima transakcije. Samo oni troškovi koji odražavaju pružene usluge do određenog datuma se uključuju u troškove nastale do toga datuma. Samo oni troškovi koji odražavaju usluge koje su već pružene ili tek trebaju da se pruže se uključuju u procijenjene ukupne troškove transakcije. Plaćanje po fazama i avansi primljeni od kupaca često ne odražavaju obavljene usluge.“

<sup>3</sup> Škarić-Jovanović, K., Radovanović, R., op. cit., str. 238.

Jasno je da ovakav način vrednovanja prihoda uvažava princip realizacije u okviru načela razgraničenja pri bilansiranju prihoda, odnosno načela urednog bilansiranja, po kome se vrednovanje prihoda uslovljava činom proizvodnje i tržišnom verifikacijom – isporukom, fakturisanjem i prijemom učinaka od strane kupca. U kontekstu toga, navedeni princip je u skladu s načelom uzročnosti po kome se vrši adekvatan raspored prihoda na pripadajuće obračunske periode u kojima su i nastali.

Bez obzira na veliku prihvaćenost navedenog principa, kako od strane profesionalne, tako i od zakonske računovodstvene regulative, u odnosu na njega postoje zamjerke vezane za sljedeće mogućnosti pojave rizika:

- *da kupci vrate robu;*
- *popravke proizvoda;*
- *da kupci ne plate robu.*

Prvi oblik rizika je svojstven ne samo ovom principu, već i ostalim navedenim, dok se drugi oblik rizika otklanja formiranjem dugoročnog rezervisanja (npr. troškovi popravki proizvoda u garantnom roku i sl.). Treći oblik rizika pripisan navedenom principu se uzima u obzir pojedinačnim otpisom potraživanja.<sup>4</sup>

Shodno zvaničnoj profesionalnoj računovodstvenoj regulativi, odnosno MRS 18 – Prihodi, prihod od prodaje robe treba da bude priznat ukoliko su zadovoljeni sljedeći uslovi:

- „a) preduzeće je na kupca prenijelo značajne rizike i koristi od vlasništva nad robom;*
- b) iznos prihoda se može pouzdano izmjeriti;*
- c) vjerovatno je da će se ekonomske koristi vezane za tu transakciju uliti u preduzeće;*
- d) troškovi koji su nastali ili troškovi koji će nastati u odnosu na tu transakciju se mogu pouzdano izmjeriti.“<sup>5</sup>*

Princip vrednovanja prihoda na bazi *naplaćenih učinaka* polazi od toga da za priznavanje, evidentiranje prihoda nije dovoljno samo isporučiti dobro/uslugu i izdati fakturu, nego je neophodno zadovoljiti još jedan uslov, a to je naplata (priliv novca) po osnovu prodatih učinaka. Riječ je ne samo o respektovanju principa realizacije, već i o strožem zahtjevu sračunatom na obezbjeđenje likvidnosti preduzeća, poznatom u praksi kao metod – *princip naplaćene realizacije*. Navedeni princip je opravdano primijeniti u određenim situacijama, kao npr. u trgovinama na malo, kada postoji veliki rizik naplate potraživanja od kupaca (npr. kada je kupac nelikvidan) i sl. Na kraju, bitno je naglasiti da pravilo koje nameće navedeni princip ne dovodi do realnog respektovanja obračunskog principa iz razloga što će prihodi biti dodijeljeni onom obračunskom periodu u kome su naplaćeni, a ne onom u kojem su priznati, po načelu uzročnosti.

---

<sup>4</sup> Škarić-Jovanović, K., op. cit., str. 237.

<sup>5</sup> IFRS, op. cit., str. 891.

**Drugi uslov** koji je potrebno ispuniti, a koji se tiče vrednovanja (priznavanja) prihoda, odnosi se na nužnost njegovog pouzdanog mjerenja, odnosno utvrđivanje njihove visine. MRS 18 navodi: „Iznos prihoda koji proizilazi iz neke transakcije obično se određuje sporazumom između subjekta i kupca ili korisnika imovine. On se **mjeri po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja**, uzimajući u obzir iznos svih trgovačkih popusta i rabata koje subjekt odobri“. Dakle, mjerenje prihoda vrši se u visini prodajne cijene<sup>6</sup>, što znači da se svako pomjeranje cijena (u smislu povećanja ili smanjenja) odražava na visinu prihoda. U kontekstu toga, razni diskonti (npr. količinski rabat) dati kupcima u cilju unapređenja prodaje se (prividno) negativno reflektuju na prihode od prodaje, budući da ih smanjuju. Međutim, efekti koji se ostvare prodajnim diskontima su u značajnoj mjeri veći nego efekti koji bi se postigli u situaciji da se ponuđena roba prodaje po nepromijenjenim cijenama. U takvim situacijama rukovodeće strukture preduzeća treba da procijene iznos količinskih rabata ili kasa skonto koje će da priznaju kao odbitak od prihoda u periodu u kome se prodaja desila. Napominjemo da MRS 18 navodi da: „Kada se dobra ili usluge zamjenjuju ili razmjenjuju za proizvode ili usluge slične prirode i vrijednosti, ta razmjena se ne smatra transakcijom koja stvara prihode“.

U ovom dijelu ističemo da je u okviru profesionalne računovodstvene regulative koncipiran **MSFI 15** – Prihodi od ugovora sa kupcima, koji će u Crnoj Gori biti u primjeni od 01. 02 2024. godine<sup>7</sup>. Njenov cilj je da definiše okvir za priznavanje, mjerenje i objelodanjivanje prihoda, gdje su evidentirani određeni nedostaci kod dosadašnjeg MRS 18.

Prihodi kao vrijednosni izraz realizovanih proizvoda i/ili usluga na tržištu, obračunatih kao proizvod količine i prodajne cijene, prema Pravilniku o Kontnom okviru, pripadaju **klasi 6**, a čine ih:

- poslovni (operativni) prihodi koji nastaju kao posljedica obavljanja osnovne djelatnosti preduzeća. Navedenu kategoriju prihoda formiraju grupe računa od **60** do **65**;
- finansijski prihodi koji nastaju kao posljedica plasiranja finansijskih sredstava preduzeća a čini ih grupa računa **66**;
- ostali prihodi nijesu posljedično vezani za stvaranje učinaka, već za pojavu dobitaka pri prodaji djelova imovine preduzeća (osnovna sredstva, materijal, HOV i sl.). Čine ih sljedeća **grupa računa 67**;
- prihodi od usklađivanja vrijednosti imovine su evidentirani u okviru **grupe 68**;
- dobitak od poslovanja koje je obustavljeno, rashodi iz prethodnih izvještajnih perioda i prenos prihoda pripada **grupi 69**.

---

<sup>6</sup> Osim u situaciji kada su prihodi ostvareni od realizacije unutar preduzeća.

<sup>7</sup> Napomena: Kako će navedeni standard zvanično biti u primjeni od 01. 01. 2024. godine u Crnoj Gori (Pogledati: <https://www.isrcg.org/obavjestenje-o-primjeni-mrsmsfi-pdf/> (28.07 2022)), a zvanično je u upotrebi MRS 18, to je u navedenom tekstu fokus stavljen na MRS 18.

### 3.3.1.1. Računovodstveni aspekt poslovnih prihoda

**Poslovni prihodi** predstavljaju vrijednosni izraz prodatih – isporučenih i fakturiranih učinaka (proizvoda i/ili usluga). U strukturi ukupnih prihoda zauzimaju najveće učešće, pa stoga i predstavljaju najvažniju kategoriju prihoda u preduzeću. Nastaju kao rezultat redovnih poslovnih aktivnosti, nezavisno od područja prodaje i vremena naplate, ali i drugih redovnih potraživanja po osnovu ovako proizvedenih i realizovanih učinaka – obično ostvarljivih kroz različite oblike podsticajnih privredno-sistemskih mjera i mjera ekonomske politike države.

Saglasno ovakvom pojmovnom i suštinskom određenju poslovnih prihoda, aktuelni Kontni okvir razvrstava poslovne prihode u sljedeće grupe računa:

60 – PRIHODI OD PRODAJE ROBE

61 – PRIHODI OD PRODAJE PROIZVODA I USLUGA

62 – PRIHODI OD AKTIVIRANJA UČINAKA I ROBE – riječ je o prihodima koji nastaju po osnovu upotrebe robe, proizvoda i usluga za sopstvene potrebe. Vrijednost po kojoj se iskazuje aktiviranje učinaka: cijena koštanja; neto prodajna cijena (za gotove proizvode); nabavna cijena (roba).

63 – PROMJENA VRIJEDNOSTI ZALIHA UČINAKA – Navedena „promjena“ može biti data u vidu povećanja i smanjenja učinaka (gotov proizvod i nedovršena proizvodnja), odnosno povećanje / smanjenje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i nedovršenih usluga na kraju u odnosu na početak obračunskog perioda;

Javlja se ako se radi obračun rezultata po metodi ukupnih toškova (neto princip).

64 – PRIHODI OD PREMIJA, SUBVENCija, DOTACIJA, DONACIJA I SL. – nastaju po osnovu potraživanja od državnih organa i organizacija. Navedeno pitanje posebno reguliše MRS 20 koji navodi: „priznavanje državnih davanja vrši se kada postoji opravdanost: *da će se entitet pridržavati uslova povezanih sa davanjem; da će davanje biti primljeno*“.

65 – DRUGI POSLOVNI PRIHODI – kao što su prihodi od zakupnina, članarine, tantijema... i sl.

U vezi s vrednovanjem poslovnih prihoda preduzeća, važno je imati u vidu da se na kraju obračunskog perioda, pri izradi periodičnog obračuna ili završnog računa, *poslovni prihodi koriguju* – uvećavaju ili smanjuju za *promjene stanja zaliha* na kraju obračunskog perioda u odnosu na početne zalihe, što se čini na osnovu odgovarajućih izvještaja ako je obračun troškova i učinaka organizovan u okviru klase 9 – Obračun troškova i učinaka.

#### **Primjer 110:**

1) Proknjižiti mjesečni iznos prihoda od zakupnine za izdat skladišni prostor u iznosu od 3.000 €, s 21% PDV-a. Zakupac je isti iznos uplatio na tekući račun.

Knjiženje u **dnevniku**:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	<i>Kupci u zemlji Prihodi od zakupa skladišnog prost. Obavez. za PDV u izdatim fakturama – za zakupninu za tekući mjesec –</i>	3.630	3.000 630
1a)	<i>Tekući račun Kupci u zemlji</i>	3.630	3.630

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
	– za uplaćenu zakupninu –		

### 3.3.1.2. Računovodstveni aspekt finansijskih prihoda

**Finansijski prihodi** najčešće nastaju plasiranjem slobodnih novčanih sredstava u drugo preduzeće ili instituciju čime se formiraju kamate na dugoročne plasmane preduzeća (npr. ukoliko preduzeće posjeduje obveznice drugog pravnog lica), dividende koje preduzeće ostvaruje na akcije drugih preduzeća, pozitivne kursne razlike i sl. Klasifikuju se kao:

660 – *Finansijski prihodi od matičnih i zavisnih pravnih lica* od kojih za preduzeća mogu biti posebno interesantni finansijski prihodi od kamata, učešća u rezultatu – dividendi, pozitivnih kursnih razlika i drugi finansijski prihodi iz odnosa s povezanim pravnim licima;

661 – *Finansijski prihodi od ostalih povezanih pravnih lica* – ove prihode preduzeće ostvaruje ukoliko ima učešće u kapitalu drugih pravnih lica;

#### **Primjer 111:**

1) Na osnovu odluke odgovarajućih organa, preduzeću „Y“ je odobrena kratkoročna novčana pozajmica s rokom od dva mjeseca u iznosu od 5.000 €, uz mjesečnu kamatnu stopu od 7%. Uz pretpostavku da je nakon isteka roka preduzeće „Y“ izvršilo uplatu pozajmljenog iznosa s pripadajućom kamatom na tekući račun, sprovesti potrebna knjiženja.

Pojašnjenje:

Mjesečni iznos kamate =  $5.000 * 7\% = 350 \text{ €}$  ----> za dva mjeseca je iznos 700 €

Knjiženje u **dnevniku**<sup>8</sup>:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Ostali kratkoročni plasmani Tekući račun Prihodi od kamata po finans. kred. – za dati kratkoro. kredit i obrač. kamatu –	5.700	5.000 700
1a)	Tekući račun Ostali kratkoročni plasmani – za vraćeni kredit s kamatom –	5.700	5.700

662 – *Prihodi od kamata* od kojih za preduzeća mogu biti interesantni prihodi od kamata po finansijskim kreditima, robnim kreditima, potraživanjima iz dužničko-povjerilačkih odnosa (mjenična potraživanja<sup>9</sup>) i po osnovu zatezних kamata. Riječ je naime o prihodima koje preduzeće ostvari po osnovu ustupljenih finansijskih sredstava drugom licu, a s obavezom vraćanja u dužem ili kraćem vremenu, ili pak za iznose koji se preduzeću duguju po nekim drugim osnovama. Pozajmljivanjem sredstava, lice koje čini pozajmicu ima pravo da pored glavnice prisvoji i kamatu kao cijenu naknade ustupanja svojih slobodnih likvidnih sredstava.

<sup>8</sup> Napomena: Obračun rezultata se vrši na godišnjem nivou.

<sup>9</sup> O mjeničnim potraživanjima se govori u dijelu o obrtnim sredstvima, koji se odnosi na kratkoročna potraživanja.

663 – *Pozitivne kursne razlike*, posebno prihodi po osnovu pozitivnih kursnih razlika po potraživanjima i obavezama i po osnovu stranih novčanih sredstava, nastaju usljed pojave tzv. klizajućeg ili fluktuirajućeg kursa. Drugim riječima, izazvane su:

*depresijacijom (devalvacijom)* domaće valute, kada su obaveze prema ino-dobavljaču evidentirane po višem kursu u odnosu na kurs po kome se vrši isplata obaveze, tako da se za visinu obračunate razlike smanjuju obaveze i po tom osnovu povećava finansijski prihod;

*apresijacijom (revalvacijom)* domaće valute, odnosno kada su nastala potraživanja evidentirana po nižem kursu u odnosu na kurs po kome se vrši njihova naplata, tako da se za visinu obračunate razlike povećavaju potraživanja i finansijski prihod.

**Primjer 112:**

1) Izvršen je obračun pozitivnih kursnih razlika na osnovu posjedovanja 100.000 £ na deviznom računu, a na osnovu porasta srednjeg kursa u obračunskom periodu i to s 1 € na 1,5 € za 1 £. Sprovesti potrebno knjiženje.

2) Preduzeće „X“ je naplatilo potraživanje od ino-kupaca u iznosu od 25.000 £, koje je na dan nastanka obračunato po kursu 1 £ = 1,1 €. U periodu od nastanka potraživanja, došlo je do pada vrijednosti £, tako da je na dan naplate potraživanja važeći kurs bio 1 £ = 1,5 €.

**Knjiženje u dnevniku:**

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Devizni računi kod banaka u zemlji Pozitivne kursne razlike – za utvrđene pozitivne kursne razl. –	50.000	50.000
2)	Devizni račun Pozitivne kursne razlike Kupci u inostranstvu – za naplatu potraživanja s kursnom razlikom	37.500	10.000 27.500

### 3.3.1.3. Računovodstveni aspekt ostalih prihoda

*Ostali prihodi (grupa računa 67)* se nazivaju **dobici** iz razloga što u slučaju njihovog nastanka sopstveni kapital će se **povećati** za **puni iznos** nastalog osnovnog prihoda. Činjenica da nijesu uslovljeni obavljanjem uobičajene poslovne aktivnosti preduzeća, odnosno stvaranjem učinaka (proizvoda ili usluga) im daje epitet neposlovni ili ostali. Nastaju kao posljedica: a) prodaje imovine preduzeća (NPO, zaliha, HOV, i sl.) po cijeni koja je viša od nabavne odnosno nominalne vrijednosti, b) viškova na imovini koji su utvrđeni inventarisanjem, c) dobitaka po osnovu otpisa potraživanja, i sl.. Neposlovnim ili ostalim prihodima se smatraju:

670 – *Dobici od prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme*<sup>10</sup>

671 – *Dobici od prodaje bioloških sredstava*

672 – *Dobici od prodaje učešća i dugoročnih hartija od vrijednosti*

<sup>10</sup> O postupku knjigovodstvenog obuhvatanja navedene kategorije ostalih prihoda se govorilo u sekciji **Stalne imovine**, a u dijelu koji se odnosi na Prodaju stalne imovine preduzeća.

- 673 – Dobici od prodaje materijala
- 674 – Viškovi
- 675 – Naplaćena otpisana potraživanja
- 676 – Prihodi po osnovu efekata ugovorene zaštite od rizika
- 677 – Prihodi od smanjenja obaveza
- 678 – Prihodi od ukidanja dugoročnih rezervisanja
- 679 – Ostali nepomenuti prihodi.

**Primjer 113:**

1) Upravni odbor preduzeća „MK & A“ DOO je odlučio da proda na berzi akcije preduzeća „RF“ DOO koje posjeduje. Nominalna vrijednost ovih akcija u momentu prodaje, iskazana u poslovnim knjigama, iznosi 55.000 €, a prodate su za iznos od 60.000 €.

2) Preduzeće „MK & A“ DOO prodalo je mašinu za štampanje čija je nabavna vrijednost 15.000 €, a ispravka vrijednosti 11.000 €, dok je prodata po cijeni od 6.000 €. Kupac je u ugovorenom roku isplatio obavezu po osnovu kupljene mašine. PDV se obračunava po stopi od 21%.

3) Usvojenim elaboratom o godišnjem popisu utvrđene su sljedeće razlike između knjigovodstvenog i stvarnog stanja: višak u blagajni od 23 € i višak materijala za održavanje higijene u iznosu od 78 €.

4) Dobavljač „AL“ DOO je u vansudskom poravnanju prihvatio umanjenje svojih potraživanja za iznos od 4.000 €, što je dokumentovano službenom zabilješkom i knjižnim pismom br. 131. Sprovesti potrebna knjiženja.

Knjiženje u **dnevniku**:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Tekući račun Dugoročne hart. od vrijed. – obiĉ. akc. Dobici od prod. uĉešća i hart. od vrijed. – za prodate akcije na berzi –	60.000	55.000 5.000
2)	Kupci u zemlji Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme Postrojenja i oprema Obaveze za PDV u izdatim fakturama Dobici od prodaje nem. ul., nekretnina, postrojenja i opreme – za prodatu opremu po fakturi –	7.260 11.000	15.000 1.260 2.000
2a)	Tekući (poslovni) račun Kupci u zemlji – za naplaćenu robu, po izvodu banke –	7.260	7.260
3)	Blagajna Materijal za održavanje higijene Viškovi gotovine Viškovi pomoćnog materijala – za utvrđene viškove –	23 78	23 78
4)	Dobavljaĉi u zemlji Smanjenje obaveza po vanparniĉ. poravnanju – po knjižnom pismu br. 131 –	4.000	4.000



#### 3.3.1.4. Prihodi od usklađivanja vrijednosti imovine

*Prihodi od usklađivanja vrijednosti imovine* se javljaju u slučaju kada postoji opravdana mogućnost da ranije utvrđen i priznat gubitak više ne postoji ili da je pak njegov iznos u značajnoj mjeri redukovan. Navedena kategorija prihoda obuhvata sljedeće sintetičke račune:

*Prihodi od usklađivanja vrijednosti bioloških sredstava,*

*Prihodi od usklađivanja vrijednosti nematerijalnih ulaganja,*

*Prihodi od usklađivanja vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme,*

*Prihodi od usklađivanja vrijednosti dugoročnih finansijskih plasmana i hartija od vrijednosti,*

*Prihodi od usklađivanja vrijednosti zaliha,*

*Prihodi od usklađivanja vrijednosti potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana, i*

*Prihodi od usklađivanja vrijednosti ostale imovine.*

Na ovim kontima se obuhvataju vrijednosna usklađivanja koja predstavljaju pozitivne efekte – prihode zbog promjene vrijednosti sredstava prilikom početnog priznavanja, kao i na dan bilansiranja, navedenih oblika imovine – bioloških sredstava, nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja, opreme, dugoročnih finansijskih plasmana i hartija od vrijednosti s kojima se trguje, vrijednosti zaliha, potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana i ostale imovine. Ovako utvrđene pozitivne razlike – prihodi od usklađivanja vrijednosti imovine priznaju se kao **prihod perioda** u kojem su nastali. Za utvrđivanje i iskazivanje ovih prihoda takođe su relevantni odgovarajući MRS, posebno MRS 36, MRS 38, MRS 16, MRS 39, MRS 2 i MRS 8.

Na kraju, prihode po osnovu usklađivanja vrijednosti imovine u najvećem broju slučajeva iskazuju ona preduzeća koja svoju imovinu procjenjuju, ne po nabavnoj, nego po tržišnoj (fer) vrijednosti, čime su na dan sastavljanja bilansa u mogućnosti da ovako iskazanu vrijednost uporede s knjigovodstvenom.

#### 3.3.1.5. Vremensko razgraničenje rashoda i prihoda

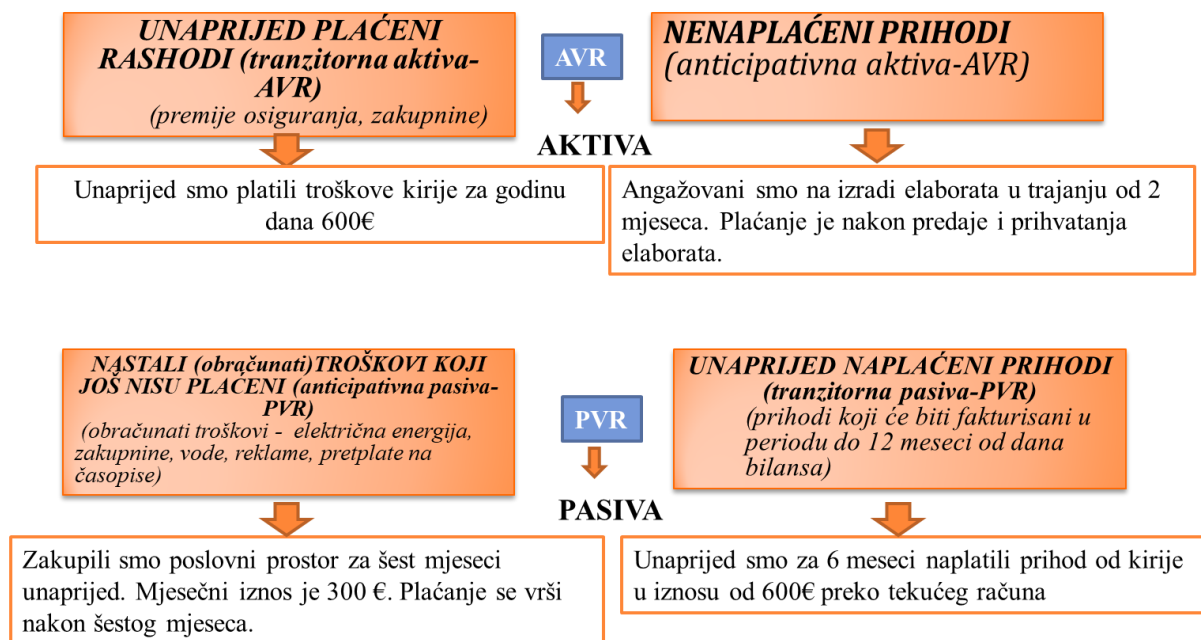
U cilju realnog obračuna periodičnog rezultata, a poštujući načelo uzročnosti, neophodno je rashode i prihode dodijeliti obračunskom periodu u kom su nastali. S tim u vezi se vrši razgraničavanje rashoda i prihoda na vremenske periode na koje se upravo odnose, kojima pripadaju, bez obzira na momenat fakturisanja ili njihove isplate ili naplate. Ovo razgraničavanje rashoda i prihoda vrši se korišćenjem *konta vremenskih razgraničenja*, kojima se primjenom računovodstvenog principa realizacije poboljšava knjigovodstvena tačnost evidentiranja i obračuna. Knjigovodstveno obuhvatanje (knjiženje) rashoda i prihoda preko konta vremenskih razgraničenja ima za cilj da rashode i prihode pravilno raspodijeli između bilansa uspjeha i bilansa stanja, i to tako da rashodi i prihodi koji se odnose na tekući obračunski period budu uključeni u

bilans uspjeha, a oni koji se odnose na budući (naredni) obračunski period budu zadržani (odloženi) u bilansu stanja. Dakle, ostvareni prihodi i rashodi iskazuju se u bilansu uspjeha, a razgraničeni prihodi i rashodi, kao *tranzitorne* (prenosne) ili *anticipativne* (prijevremene) pozicije, u bilansu stanja.

Ono što je u ovom dijelu bitno prihvatiti jeste da tok rentabiliteta koji obrazuju rashodi i prihodi nije isto što i novčani tok – priliv i odliv novca. Stoga je moguće da se desi situacija da rashod nastane prije isplate ili obrnuto, odnosno da prihod prethodni isplati ili obrnuto. S tim u vezi, vremenska razgraničavanja rashoda i prihoda su posebne vrste knjigovodstvenih promjena i mogu se sistematizovati u četiri osnovne grupe, i to na:

- 1) Unaprijed isplaćeni rashodi – *tranzitorna aktiva*,
- 2) Unaprijed naplaćeni prihodi – *tranzitorna pasiva*,
- 3) Nenaplaćeni prihodi – *anticipativna aktiva*, i
- 4) Neisplaćeni rashodi – *anticipativna pasiva*.

Naprijed navedeno je moguće prikazati na sljedeći način (Slika 20):



**Slika 20:** Računi vremenskih razgraničenja- sumarni prikaz

U nastavku se detaljnije ukazuje na njihovu prirodu, kao i na sam postupak knjigovodstvenog evidentiranja.

### Vremensko razgraničenje unaprijed plaćenih rashoda – Tranzitorna aktiva (AVR)

Prilikom obavljanja svoje poslovne aktivnosti nerijetko se preduzeće nalazi u situaciji da unaprijed plati određene usluge/fakture za aktivnosti koje će izazvati troškove u narednom obračunskom periodu. U navedenom slučaju *isplata (novčani izdatak) prethodi nastanku rashoda*, budući da nije riječ o troškovima koji se odnose na period u kome je izvršeno plaćanje, već na buduće obračunske periode. Pošto je riječ o trošku koji je unaprijed plaćen, a nije još nastao, to ova situacija predstavlja jednu vrstu potraživanja, pa se evidentiranje vrši na **računu 280**.

Da bi preduzeće utvrdilo što realniji periodični finansijski rezultat tekuće godine, neohodno je da se unaprijed plaćeni rashodi, koji su učinjeni u tekućem periodu i koji se djelimično odnose na tekuću godinu, ali djelimično i na narednu godinu – naredni obračunski period, pravilno vremenski razgraniče na pripadajuće vremenske periode. U praksi preduzeća se kao najčešći primjeri potrebnih vremenskih razgraničavanja unaprijed plaćenih rashoda pojavljuju: troškovi osiguranja, kao premije za različite vrste i vidove osiguranja<sup>11</sup>, zatim troškovi zakupnina, reklama, pretplata za naučno-stručne časopise i sl.

#### **Primjer 114:**

1) Preduzeće „MK & A“ DOO je dobilo fakturu za pretplatu za naredna 4 mjeseca (decembar 2022, januar, februar i mart 2023) od ISRCG za časopis Računovodstvo i revizija i primilo fakturu br. 15 koja glasi na 1.000 € +PDV 21%.

2. Iznos fakture je plaćen sa tekućeg računa.

3. Prenijeti iznos troškova pretplate koji se odnose na tekući mjesec.

#### **Knjiženje u dnevniku:**

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Razgraničenje plaćenih troškova (AVR) PDV u primljenim fakturama Dobavljači – Po fakturi br. 15 –	1.000 210	1.210
2)	Dobavljači Tekući račun – Plaćanje fakture –	1.210	1.210
3)	Troškovi neproizvodnih usluga Razgraničenje plaćenih troškova – Za uplaćeni mjesečni iznos –	250	250

#### **Vremensko razgraničenje unaprijed naplaćenih prihoda – Tranzitorna pasiva (PVR)**

U svom poslovanju preduzeća mogu doći u situaciju da određene vrste prihoda naplate preko tekućeg računa ili blagajne u tekućem obračunskom periodu, a da se isti djelimično odnose na

<sup>11</sup> Napomena: Navedeno se ne odnosi na osiguranje sredstava tokom prevoza koji zapravo ima karakter ZTN.

tekući period, a djelimično na naredni obračunski period (narednu godinu). U navedenom slučaju, *naplata prethodi nastanku prihoda*. Kako je riječ o prihodu koji je unaprijed naplaćen a nije „zarađen“, to preduzeće ima određenu obavezu, pa je za ovu situaciju rezervisan **konto 491**. Za utvrđivanje što realnijeg periodičnog rezultata preduzeća za tekući obračunski period (godinu) neophodno je takođe da se, kao i kod unaprijed plaćenih rashoda, unaprijed naplaćeni prihodi koji se djelimično odnose na tekuću godinu, a djelimično i na narednu godinu ili naredni obračunski period, pravilno vremenski razgraniče na vremenski period na koji se upravo odnose. Obično se kao primjer uzima prihod ostvaren izdavanjem dijela stalne imovine u zakup drugim preduzećima, koji se često plaća unaprijed, zatim prihod od premija osiguranja, prodaje časopisa i drugih publikacija i drugi prihodi.

**Primjer 115:**

- 1) Preduzeće „MK & A“ DOO je 1. decembra 2021. godine kupcu „RF“ DOO ispostavilo fakturu br. 5 po osnovu zakupa poslovnog prostora za narednih četiri mjeseca u iznosu od 8.000 € (mjesečna zakupnina je 2.000 €). PDV se obračunava po stopi od 21%.
- 2) Kupac „RF“ DOO je u decembru 2021. godine izvršio uplatu cjelokupnog iznosa po fakturi br. 5.
- 3) Na datum bilansa (31. 12. 2021) izvršen je obračun prihoda za tekući mjesec (decembar).

**Knjiženje u dnevniku:**

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Kupci Razgraničeni naplaćeni prihodi od zakupnina PDV u izlaznim fakturama – Po fakturi br. 5 –	9.860	8.000 1.680
2)	Tekući račun Kupci – Za uplatu kupaca po fakturi br. 5 –	9.680	9.680
3)	Razgraničenje naplaćenih prihoda od zakupnina Prihodi od zakupnina – Za prihode od zakupnina u decembru –	2.000	2.000

**Vremensko razgraničenje nenaplaćenog prihoda – Aniticipativna aktiva**

Nenaplaćeni prihodi kao anticipativna aktiva se pojavljuju kada su prihodi u tekućem obračunskom periodu zaista nastali, ali nijesu fakturisani i zbog toga nijesu naplaćeni. Riječ je o *obračunatim a nenaplaćenim prihodima*. Kao takvi predstavljaju jednu vrstu potraživanja (očekivanja) da će biti izvršena naplata, pa se evidentiraju na **računu 281**.

Prema važećoj računovodstvenoj regulativi, posebno Mađunardnim računovodstvenim standardima (MRS), prihodi se u bilansu uspjeha obračunavaju (vrednuju) po principu fakturisane realizacije (prihoda), tako da postoji mogućnost da se nenaplaćeni prihodi knjiže kao ostvareni i uključuju u bilans uspjeha. Dakle, riječ je o nefakturisanim prihodima, tačnije o prihodima koji nijesu mogli biti fakturisani, ali za koje postoji vjerodostojna dokumentacija da prihod stvarno postoji, da je prihod zarađen, te da će biti fakturisan i naplaćen u narednom obračunskom periodu. Prije obračuna periodičnog rezultata potrebno je proknjižiti i ovakve oblike prihoda, a oni se obično odnose na određene vrste usluga koje se realizuju prema ugovoru u određenom vremenskom intervalu, obično duže od jednog mjeseca, a zbog toga što nijesu u cjelini završene, nijesu ni mogle biti fakturisane. Kao primjeri nenaplaćenih – nefakturisanih prihoda mogu se navesti različite vrste neproizvodnih usluga koje preduzeće vrši na osnovu ugovora drugim preduzećima i preduzetnicima, kao na primjer: intelektualne, zdravstvene, agencijske, reklamne usluge i mogući prihodi po tom osnovu.

**Primjer 116:**

1) Preduzeće „BM & A“ DOO želi da širi svoje poslovanje, pa je u cilju sagledavanja opravdanosti investicije angažovalo konsultantsku kuću „MK & A“ DOO koja bi joj uradila elaborat o opravdanosti. Rok završetka je tri mjeseca, a početak realizacije 1. 12. 2021. godine. Ugovorom je preciziran ukupan iznos usluga da glasi na 6.000 €. Plaćanje će biti izvršeno po predaji elaborata. Na datum bilansa (31. 12. 2021) izvršiti knjiženje u knjigovodstvu preduzeća „MK & A“ DOO.

**Knjiženje u dnevniku:**

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Razgraničenje nenaplaćenih prihoda od ekspertskih usluga Prihodi od ekspertskih usluga – Za nefakturisani prihod po ugovoru –	2.000	2.000

**Vremensko razgraničenje neisplaćenih rashoda – Anticipativna pasiva (PVR)**

Na kraju, preduzeće se može naći u situaciji da u nekom obračunskom periodu ima rashode koji su nastali, ali da nijesu fakturisani od strane dobavljača ili uopšte uzev da nije formirana obaveza i/ili izvršena isplata po tom osnovu. U navedenom slučaju *rashodi prethode isplati*. Kako postoji obaveza koja još uvijek nije plaćena, odnosno nije fakturisana a izvjesna je, to se navedena obaveza evidentira na račun 490. Za potrebe obračuna korektnog periodičnog rezultata neophodno je da se svi rashodi koji su nastali u jednom obračunskom periodu vremenski alociraju na pripadajuće periode. Otuda i ovi rashodi, iako zbog odsustva dokumentacione osnove nijesu još uvijek evidentirani i isplaćeni, treba da budu obračunati i proknjiženi u tekućem obračunskom periodu, dok će fakture dobavljača za njih, kao i plaćanja po tom osnovu, biti evidentirane u narednom obračunskom periodu.

Veliki je broj vrsta rashoda koji se u praksi mogu pojaviti kao stvarno nastali, ali nefakturisani i neplaćeni, kao što su: troškovi popravke i održavanja materijalne stalne imovine, troškovi energije, troškovi telefona, vode, zakupnine, troškovi časopisa i drugih publikacija, posebno troškovi kamata – finansijskih rashoda, neke vrste nematerijalnih troškova i sl.

**Primjer 117:**

1) Preduzeće „MK & A“ DOO je u decembru 2021. godine zakupilo poslovni prostor na šest mjeseci. Ugovor koji je sklopljen glasi na iznos od 6.000 € (mjesečno po 1.000 €). PDV je 21%. Plaćanje se vrši po isteku ugovorenog roka.

2) Na datum bilansa obračunata je zakupnina za decembar 2021. godine.

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Troškovi zakupnine Razgraničenje troškova (PVR) – Za obračunate troškove zakupnine u decembru –	1.000	1.000

## Zadaci

### Zadaci: Pojašnjenje

#### Zadatak 9: Kategorizacija prihoda

##### PRIMJER 9.1.

U sljedećoj tabeli su dati različiti poslovni događaji. Cilj je prepoznati da li ovi poslovni događaji stvaraju prihod u preduzeću, i ukoliko da/ne, zbog čega je to tako i o kojem je prihodu riječ. Na kraju je neophodno izračunati koliko iznosi vrijednost za svaku od 3 vrste prihoda i popuniti tabelu.

Poslovni događaj	Iznos	Da li stvara prihod?	Zbog čega stvara/ne stvara prihod?	Koji prihod je u pitanju?
Uplaćen je novac na tekući račun po osnovu kratkoročnog kredita	4.000			
Izdat je prostor koji se ne koristi zakupcu i poslata mu je faktura	800			
Kupljena je kamatonosna hartija od vrijednosti. Uplaćen nam je novac po osnovu kamate na tu hartiju	210			
Emitovane su akcije po cijeni većoj od nominalne	600			
Država je u sklopu programa podrške biznisima donirala novac	5.000			
Prodana je roba po ugovoru, poslata je dobavljaču. Faktura još nije sastavljena	1.200			
Vrijednost € prema dolaru se smanjila, a preduzeće ima potraživanja u dolarima	500			
Povećala se vrijednost zaliha robe u preduzeću	2.000			
U skladištu postoji višak materijala	500			
Prodaće se umjetnička slika	Nepoznata			
Kupac nam je uplatio potraživanje koje je prethodno otpisano	1.000			

##### RJEŠENJE

<b>Poslovni događaj</b>	<b>Iznos</b>	<b>Da li stvara prihod?</b>	<b>Zbog čega stvara/ne stvara prihod?</b>	<b>Koji prihod je u pitanju?</b>
Uplaćen je novac na tekući račun po osnovu kratkoročnog kredita	4.000	Ne	Povećale su se istovremeno obaveze u preduzeću	
Izdat je prostor koji se ne koristi zakupcu i poslata mu je faktura	800	Da	Ispunjeni su svi elementi za priznavanje prihoda	Ostali
Kupljena je kamatonosna hartija od vrijednosti. Uplaćen nam je novac po osnovu kamate na tu hartiju	210	Da	Ispunjeni su svi elementi za priznavanje prihoda	Finansijski
Emitovane su akcije po cijeni većoj od nominalne	600	Ne	Ovo je promjena na kapitalu preduzeća koji se evidentira u okviru emisije premije	
Država je u sklopu programa podrške biznisima donirala novac	5.000	Da	Donacije kategoriziramo u vrstu prihoda / Ispunjeni su svi elementi za priznavanje prihoda	Poslovni
Prodana je roba po ugovoru, poslata je dobavljaču. Faktura još nije sastavljena	1.200	Ne	Prihod će biti priznat kada se kupcu pošalje faktura (fakturisana realizacija)	
Vrijednost € prema dolaru se smanjila, a preduzeće ima potraživanja u dolarima	500	Ne	Ova promjena izaziva rashode, a ne prihode. Da se vrijednost nacionalne valute povećala, došlo bi do prihoda	
Povećala se vrijednost zaliha robe u preduzeću	2.000	Da	Ispunjeni su svi elementi za priznavanje prihoda	Poslovni



U skladištu postoji višak materijala	500	Da	Ispunjeni su svi elementi za priznavanje prihoda	Ostali
Prodaće se umjetnička slika	Nepoznata	Ne	Nijesmo utvrdili vrijednost slike, pa se ne može ni poslati faktura	
Kupac nam je uplatio potraživanje koje je prethodno otpisano	1.000	Da	Ispunjeni su svi elementi za priznavanje prihoda	Ostali

Ukupni poslovni prihodi iznose 7.000 €, finansijski 210 €, a ostali iznose 1.500 €.

### PRIMJER 9.2.

Na početku godine, naučivši kako da vodi evidenciju izdataka koje preduzeće može imati u prethodnom poglavlju, Andrea je odlučila da se sada preorijentiše na pozitivne tokove vrijednosti u preduzeću. Stanje na relevantnim računima u glavnoj knjizi je: Ino-dobavljači 3.000 € (3.000 \$), Tekući račun 5.000 €, Devizni račun 7.000 €. Uzevši u obzir da je obračunski period mjesec dana, treba evidentirati novonastale proslovne promjene:

1. Dat je kratkoročni kredit preduzeću „Montana“ u iznosu od 1.500 € (izvod), pri čemu će im biti zaračunata mjesečna kamatna stopa od 3%. Dužnik je vratio kredit u roku od mjesec dana, uplatom na tekući račun, sa pripadajućom kamatom.
2. Ino-kupac je uplatio svoje dugovanje po osnovu fakture broj 145 na iznos od 3.000. Na dan uplate, devizni kurs nacionalne valute (€) prema britanskoj funti je iznosio 1 : 1,2.
3. Zabilježen je višak materijala u skladištu u iznosu od 350 € (elaborat o godišnjem popisu).
4. Sklopljen je ugovor sa telekomunikacionim preduzećem o pružanju internet pokrivenosti za sve računare u kancelarijama. Cijena ove usluge je fiksna i iznosi 140 € mjesečno (bez PDV-a). Sklopljen je ugovor na godinu dana (od 1. 1. 20XX) i izdata faktura. Kompanija je odlučila da odmah uplati iznos godišnje pretplate (izvod).
5. Obračunati troškove utrošene vode za ovaj mjesec. Po pređašnjem iskustvu, prosječni trošak vode u preduzeću je 110 €.

### RJEŠENJE

RB	OPIS	Duguje	Potražuje
1a)	Ostali kratkoročni plasmani	1.500	
	Tekući račun		1.500
	<i>izvod</i>		
1b)	Tekući račun	1.545	
	Ostali kratkoročni plasmani		1.500
	Prihod od kamata		45
	<i>izvod, za date kredite</i>		
2)	Devizni račun	3.600	
	Ino-dobavljači		3.000
	Pozitivne kursne razlike		600
	<i>devizni izvod</i>		
3)	Materijal	350	
	Višak materijala		350
	<i>elaborat o godišnjem popisu</i>		
4)	AVR internet usluge	1.680	
	Ulazni PDV	352,8	
	Tekući račun		2.032,80
	<i>ugovor</i>		
5.	Trošak materijala (voda)	110	
	PVR - Obračunati trošak vode		110
	<i>obračun</i>		