

1. TEORIJSKI I PRAKTIČNI ASPEKT FINANSIJSKOG REZULTATA PREDUZEĆA

Problematika finansijskog rezultata preduzeća, shvaćena kao pitanje suštinskog određenja rezultata, njegovog utvrđivanja, odnosno mjerenja i raspodjele, je po svojoj prirodi još uvijek centralna tema i preokupacija računovodstvene teorije i prakse. Ova konstatacija naročito dobija na značaju u inflatornim uslovima privređivanja, upravo i zbog pitanja disponibiliteta utvrđenog rezultata preduzeća, budući da dio tako utvrđenog rezultata raspodjelom odlazi iz preduzeća. Pridajući opravdano ovoj problematici posebnu pažnju i značaj, imajući u vidu aktuelno stanje i dileme u ovoj oblasti, te perspektivu ukupnosti ove problematike, relevantna računovodstvena literatura s pravom naglašava da računovodstvo sa svojom kvantitativnom metodologijom, pored ostalog, sve više izrasta u nauku o mjerenju finansijskog rezultata, njegovih determinanti i komponenti.¹

U literaturi se najčešće, kao polazište u razmatranjima pojmovnog i suštinskog određenja finansijskog rezultata preduzeća, prezentira definicija rezultata poznatog autora A. Smita, data još prije više od 200 godina, po kojoj je rezultat (dohodak) suma koja može biti potrošena bez povrede kapitala.

Polazeći od poznate definicije dohotka J. R. Hiksa,² prof. N. Stevanović daje polazišno suštinsko određenje rezultata preduzeća – „pod rezultatom preduzeća se može podrazumijevati maksimalni iznos kojeg ono može u toku perioda disponirati pod uslovom da u potpunosti očuva u njega uloženi kapital s početka perioda.“³ Interesantna je i konstatacija prethodno citiranih autora data u popularnoj formi „plod (dohodak) može biti ubran, ali drvo (kapital) ne smije biti ni dodirnuto (oštećeno).“

Vidljivo je da se, u kontekstu geneze i razvoja suštinskog određenja finansijskog rezultata preduzeća, njegovo utvrđivanje (obračun, mjerenje) prvobitno zasnivalo na vrednovanju imovine (sredstava) preduzeća, dakle, na osnovu bilansa stanja. Kasniji razvoj računovodstva doveo je do mjerenja odnosno utvrđivanja rezultata sučeljavanjem prihoda i njima pripadajućih troškova (rashoda), dakle, posredstvom računa dobitka odnosno bilansa uspjeha. No, prvi način, kao i drugi način u svojoj početnoj fazi, bili su lako ostvarljivi u periodima kada su se poslovne aktivnosti preduzeća odvijale manje-više kao pojedinačne akcije (Single Venture), u relativno kraćim vremenskim periodima – obično kraćim od godinu dana. Obračun finansijskog rezultata nakon završnog poduhvata vršio se jednostavnim sučeljavanjem ukupnih primanja novca (prihoda) i ukupnih izdavanja novca (rahoda).

Dakle, ako se prihvati izjednačavanje novčanih izdataka s troškovima odnosno rashodima, i novčanih primanja (primitaka) s prihodima, onda negativan rezultat (gubitak) predstavlja manjak prihoda iznad ostvarenih rashoda, a pozitivan rezultat (dobitak) višak prihoda iznad ostvarenih rashoda. Konkretnije rečeno, sučeljavanjem novčanih primitaka i novčanih izdataka nakon što su sve poslovne transakcije dovedene do kraja, a takvo stanje je karakteristično za kraj poslovnog života preduzeća, dolazilo se do finansijskog rezultata koji pokazuje koliko je povećanje ili smanjenje ekonomske vrijednosti ostvarilo preduzeće u

¹ Hendriksen, E., *Accounting Theory*, Richard D. Irwing, Inc. HomeWood, Illinois, 1977. god., str. 125– 127.

² „Dohodak jednog lica predstavlja maksimalni iznos kojeg ono može potrošiti u toku sedmice uz očekivanje da na kraju sedmice stoji isto tako dobro kao na početku sedmice“, Hicks, R. J., *Value and Capital*, Oxford, 1950. god., str. 172.

³ Stevanović, dr N., *Održavanje realne supstance preduzeća u inflatornoj ekonomiji*, Naučna knjiga, Beograd, 1975. god., str. 7.

određenom poduhvatu, odnosno u toku svog životnog vijeka.⁴ Takav finansijski rezultat, poznat je u računovodstvenoj literaturi kao **totalni finansijski rezultat**. Međutim, iako se ovako utvrđenom rezultatu s aspekta tačnosti, realnosti i jednostavnosti utvrđivanja ne mogu staviti značajniji prigovori, on ipak, u pogledu upravljačkih i konkretnih kontrolnih zahtjeva, nema gotovo nikakav značaj, nikakvu praktičnu upotrebljivost.

Drugi oblik finansijskog rezultata preduzeća, pod nazivom **periodični finansijski rezultat**, ima za zadatak da pruži informacije o uspješnosti poslovanja preduzeća u kraćim vremenskim intervalima životnog vijeka preduzeća. Naime, pojedinačni poduhvati, već odavno nijesu karakterističan oblik privrednih aktivnosti preduzeća. Naprotiv, osnovna karakteristika poslovanja preduzeća postala je stabilnost, kontinuitet poslovanja, odnosno dugoročni opstanak preduzeća na konkurentskoj sceni u duhu *Going Concern* principa (princip kontinuiteta poslovanja⁵).

Posljednjih godina pod uticajem globalne ekonomske krize, princip kontinuiteta poslovanja, odnosno *going concern* princip je postao izuzetno značajan⁶. U revizorskim izvještajima se obično jednom rečenicom obradi pitanje da li je zadovoljen ovaj princip, ali iza toga stoji izuzetno ozbiljna analiza (preko pokazatelja uspješnosti poslovanja), koja se zasniva na analizi očekivanja menadžmenta, ali i na analizi očekivanja revizora.

U uslovima kada se trajanje poslovnog vijeka preduzeća protezalo na duže vremenske intervale – više godina, upravljački zahtjevi su bili orijentisani na dobijanje informacija o uspješnosti poslovanja odnosno finansijskom rezultatu u toku životnog vijeka preduzeća. Najpogodniji vremenski segment bila je kalendarska godina. Razumljivo, savremeni upravljački zahtjevi gotovo podrazumijevaju obračun finansijskog periodičnog rezultata na polugodišnjim, kvartalnim, mjesečnim, pa čak i desetodnevnim, nedjeljnim i dnevnim nivoima.

Obračun finansijskog rezultata za kraće vremenske periode nije se mogao osloniti na novčane prilive i odlive koji, zbog kontinuiteta poslovnih aktivnosti preduzeća, nijesu dovedeni do kraja tj. nijesu okončani. Rješenje je nađeno u obračunu finansijskog rezultata direktnim sučeljavanjem prihoda i njima pripadajućih rashoda na periodičnoj osnovi – godišnje, polugodišnje, kvartalno itd., odnosno u obračunu periodičnog finansijskog rezultata. Međutim, periodizacija prihoda i troškova (rashoda), te njihovo međusobno sučeljavanje za kraće vremenske periode, u osnovi je, upravo zbog asimetrije između nastanka prihoda i troškova, jedan otežan manje-više arbitraran čin. Otuda se s pravom ističe da se „glavni zadatak računovodstva sastoji u alociranju ili dodjeljivanju troškova i prihoda odgovarajućim periodima. Kao sredstvo za ostvarivanje ovog zadatka služi bilans stanja i uspjeha – dva računovodstvena agregata, od kojih prvi preuzima dio struje troškova i prihoda koji se odnose na neki od budućih sukcesivnih perioda, dok se na račun drugog sliva dio struje troškova i prihoda koji imaju karakter tekućih rashoda i prihoda, čijim se suprotstavljanjem i dobija periodični rezultat.“⁷

Dakle, **periodični rezultat** predstavlja razliku između tekućih prihoda i rashoda sučeljenih na periodičnoj osnovi. **Zbir** svih periodičnih rezultata treba da čini **totalni rezultat**. Jasno je da u osnovi periodičnog rezultata leže tokovi rentabiliteta koji prate obim poslovnih

⁴ Stevanović, dr N., *Sistem obračuna troškova u funkciji upravljanja*, op. cit., str. 4–5.

⁵ O navedenom je više bilo riječi kada se govorilo o računovodstvenim načelima.

⁶ Prilikom revizije finansijskih iskaza, od revizora se zahtijeva da posebnu pažnju posvete navedenom principu. Zapravo u revizorskim izvještajima obično se jednom rečenicom obrazloži da li je zadovoljen ovaj princip, da bi nakon toga uslijedila izuzetno ozbiljna analiza (preko pokazatelja uspješnosti poslovanja), koja se zasniva na analizi očekivanja menadžmenta, ali i na analizi očekivanja revizora.

⁷ Ranković, dr J., *Problemi realnosti bilansa*, Zavod za savremenu organizaciju poslovanja, Beograd, 1966. god., str. 5.

aktivnosti preduzeća, dok se u osnovi totalnog rezultata nalaze novčani tokovi. To, ipak, ne znači da periodični rezultat napušta princip efektivnih novčanih izdataka i primanja, odnosno princip stvarnog troška i s njima povezan računovodstveni objektivizam. Riječ je u suštini o prirodnom zahtjevu menadžmenta i vlasnika preduzeća da tokom poslovnog vijeka preduzeća saznaju, prate i upravljaju uložnim kapitalom u poslovne aktivnosti preduzeća, s osnovnom idejom da se obezbijedi očuvanje (održavanje) istog, kao donje granice kontinuiteta i ravnoteže poslovnih aktivnosti.

Održavanje kapitala preduzeća uslovljava stalno reinvestiranje (ponovno ulaganje kapitala) za iznos utrošenih činilaca poslovnog procesa u određenom obračunskom periodu. Određivanje nivoa – gornje i donje granice reinvestiranja svakako je važna polazišna tačka u realizaciji održavanja preduzeća, naročito imajući u vidu inflatorne uslove privređivanja kada se kapital preduzeća i njegovo trošenje – s jedne strane, i prihod ostvaren po tom osnovu – s druge strane, zbog njihove vremenske asinhronizacije, mjere neuporedivim novčanim jedinicama.

Zanemarivanje ove okolnosti dovodi do utvrđivanja inflatorno hipertrofiranih periodičnih rezultata, pa su i odluke o njihovoj raspodjeli uglavnom pogrešne u odnosu na očuvanje kapitala. Zbog toga, ostaje činjenica da utvrđivanje i raspodjela periodičnog rezultata podrazumijeva respektovanje zahtjeva za održavanjem kapitala preduzeća, odnosno da se problem održavanja (očuvanja) kapitala preduzeća odražava kao problem adekvatnog obračuna (utvrđivanja) periodičnog rezultata i konačno kao problem raspodjele. Konkretnije rečeno, problem održavanja preduzeća je prirodno, odnosno organski povezan s pitanjem obračunavanja i raspodjele periodičnog rezultata, što isto otvara pitanje različitih modela periodičnog rezultata, primjerenih različitim uslovima privređivanja.

Što se tiče prakse preduzeća u Crnoj Gori, na kraju poslovne godine (31. 12. tekuće godine), vrši se sastavljanje Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/, gdje se sučeljavanjem ostvarenih prihoda i rashoda utvrđuje da li je entitet poslovao uspješno ili neuspješno. Ovako obračunati rezultat poslovanja preduzeća naziva se bruto (ukupan) rezultat (dobit ili gubitak) i ne predstavlja konačni rezultat preduzeća. Konačni ili neto rezultat (dobitak) se dobija kada se utvrdi iznos poreza, pa se onda od obračunatog bruto rezultata – dobitka oduzme obračunati iznos poreza (koji je prethodno utvrđen iz „PD prijave“). Porez na dobit u Crnoj Gori iznosi 9% i u tom dijelu veoma je značajno znati sljedeće:

- I. Porez na dobit se ne obračunava tako što se primijeni stopa od 9% na utvrđenu dobit iz Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/, nego je neophodno za poreske svrhe sastaviti „PD prijavu“ ili „Poreski bilans“, tj. Prijavu poreza na dobit⁸.
- II. Kada se sastavlja „PD obrazac“, najprije se unosi bruto rezultat iz Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/⁹.

Bitno je napomenuti da nije rijedak slučaj da se javljaju određene razlike između računovodstvenih podataka, na osnovu kojih se vrši sastavljanje Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ i podataka koji su dozvoljeni s aspekta aktuelnih poreskih propisa. Ovo ističemo iz razloga što je „PD obrazac“ sastavljen s aspekta poreskih organa i u njemu se nalaze odrednice koje su u određenom smislu drugačije od računovodstvenih, kao i limitirani iznosi pojedinih pozicija koji se priznaju u poreske svrhe.

⁸ *Prijava poreza na dobit je data u VII dijelu udžbenika.*

⁹ *Logika, ali i do sada stečeno isustvo iz navedene oblasti navodi na zaključak da se PD prijava sastavlja samo ukoliko preduzeće ostvaruje pozitivan rezultat, odnosno dobitak. Međutim u poslovnoj praksi je moguće da preduzeće ima kao bruto rezultat gubitak, pa da se opet utvrđuje porez po PD obrascu. Pitanje je: Da li je to moguće? Takođe moguće su situacije da iznos poreza bude mnogo veći nego što bi se dobio da se primijeni aktuelna poreska stopa na bruto dobit.*

PRIMJER

1) U Iskazu o ukupnom rezultatu /Bilansu uspjeha/ za poslovnu 2014. godinu preduzeća „MAK“, ostvareni ukupni prihodi iznose 100.000 €, dok su ukupni rashodi 80.000 €. Dakle, bruto dobit preuzeća iznosi 20.000 €.

Pretpostavka: Ukoliko se sagleda struktura rashoda ovog preduzeća, zapaža se da troškovi reprezentacije zauzimaju iznos od 5.000 €.

RJEŠENJE

Pojašnjenje:

- U skladu sa Zakonom o porezu na dobit pravnih lica¹⁰, ističe se da se troškovi reprezentacije mogu priznati maksimalno u iznosu od 1% od ukupno ostvarenog prihoda preduzeća, što bi u našem primjeru iznosilo 1.000 € ($100.000 \cdot 1\%$);
- Dakle, poreski organi smatraju da je sasvim opravdano i dovoljno za troškove reprezentacije izdvojiti iznos od 1.000 €, dok u Iskazu o ukupnom rezultatu /Bilansu uspjeha/ stoji evidentiran iznos od 5.000 €, što ukazuje da postoji razlika od 4.000 € između podataka u finansijskom iskazu i podataka za poreske svrhe;
- Navedena razlika (4.000 €) će uticati da se u obrascu PD prijave na utvrđenu bruto dobit (20.000 €) iz Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ doda navedena razlika, a za koju poreski organi smatraju da je neopravdana za poslovne svrhe;
- U našem primjeru (polazeći od pretpostavke da ne postoje odstupanja kod nekih drugih bilansnih pozicija), u PD obrascu na osnovu navedenih podataka osnovica za oporezivanje bi iznosila 24.000 € ($20.000 € + 4.000 €$);
- Na kraju, primjenom poreske stope od 9% na utvrđeni iznos obračunate osnovice za oporezivanje ($9\% \cdot 24.000 €$), dobijamo iznos od 2.160 €, što zapravo i predstavlja utvrđeni iznos poreza. Ukoliko bi porešku stopu primijenili na utvrđeni iznos bruto rezultata iz Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/, dobili bi niži iznos poreza ($9\% \cdot 20.000 €$) koji iznosi 1.800 €, iz čega potvrđujemo našu ranije iznijetu konstataciju da postoje razlike između podataka koji se sastavljaju za poreske i računovodstvene svrhe.

Napominjemo da smo u navedenom primjeru uzeli trošak reprezentacije kao osnovu za razlikovanje pristupa s poreskog i računovodstvenog aspekta. Međutim u našoj poreskoj praksi postoji veliki broj različitih situacija kod kojih postoje ograničenja u poreske svrhe, a navedene razlike se javljaju kod:

- primjene FIFO metode ili metode ponderisanog prosjeka u odnosu na druge metode;
- računovodstvene i poreske amortizacije;
- računovodstvenog tretmana ulaganja u zdravstvene, kulturne i druge svrhe u odnosu na poreska ograničenja itd.

Upravo zbog svih ovih razlika, prije izrade finansijskih iskaza moraju se sprovesti predzaključna knjiženja, kao i određene interne kontrole i radnje. Sprovedenjem navedenog, vrši se sastavljanje zaključnog lista (bruto bilansa), pa se tek nakon toga pristupa izradi Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ i paralelno izradi PD prijave.

U dijelu kada smo govorili o eventualnoj razlici koja se može javiti između računovodstvenih i podataka za poreske svrhe, napomenuli smo da jedan od uzroka razlike može biti i obračunata amortizacija (knjigovodstvena u odnosu na poresku amortizaciju), što je posljedica načina obračuna amortizacije. Zapravo, s poreskog stanovišta Nekretnine,

¹⁰ Član 15 – Izdaci za reprezentaciju priznaju se kao rashod u iznosu do 1% ukupnog prihoda pod uslovom: da su nastali radi unapređenja poslovanja, da su dokumentovani i da njihov primalac nije povezano lice.

postrojenja i oprema (stari naziv Osnovna sredstva) su podijeljeni u 5 poreskih grupa, pri čemu se za prvu poresku grupu primjenjuje linearna ili proporcionalna metoda amortizacije, a za ostale poreske grupe degresivna metoda amortizacije.

S obzirom da u računovodstvu postoji više različitih metoda za obračun amortizacije (funkcionalna i razne vremenske metode), za očekivati je da se javlja razlika između računovodstvenog i poreskog aspekta obračuna amortizacije.

2. METODE OBRAČUNA PERIODIČNOG FINANSIJSKOG REZULTATA PREDUZEĆA

Svakako da je osnovni uslov za sagledavanje uspješnosti poslovanja i održavanja kapitala svakog preduzeća obračun realnog periodičnog rezultata. Brojni su interesenti kojima je neophodan uvid u ostvareni ili očekivani uspjeh preduzeća i očuvanje uloženog kapitala. Pluralitet ciljeva različitih interesenata za realno bilansiranje uspjeha preduzeća rezultira zahtjevima za brojnim i kvalitetnim informacijama po tom osnovu. Upravo najznačajnije informacije takve prirode obezbjeđuju se preko Bilansa uspjeha, kao osnovnog računovodstvenog izvještaja koji najvjernije odražava performanse (rezultate, dostignuća) preduzeća.

Nema sumnje da sveobuhvatno sagledavanje problematike realnog bilansiranja uspjeha preduzeća otvara brojna relevantna pitanja, počev od suštinskog određenja komponenti uspjeha preko načela i metoda za realan obračun bilansnih pozicija i rezultata, zatim oblikovanja podesne bilansne strukture (forme), do načina prezentiranja svih elemenata uspjeha različitim korisnicima bilansnih informacija. Teško je rangirati navedena pitanja po svom značaju, ali *metode* (mehanizmi) obračuna (bilansiranja) uspjeha preduzeća svakako predstavljaju polaznu osnovu, koja u znatnoj mjeri determiniše sadržinu, strukturu i formu Bilansa uspjeha. Otuda se može reći da metode obračuna periodičnog rezultata, odnosno mehanizmi bilansiranja uspjeha, predstavljaju ključno pitanje utvrđivanja finansijskog rezultata u bilansu uspjeha kao osnovnom izvještaju o toku poslovnih aktivnosti konkretnog obračunskog perioda.

Iako se i u novijoj računovodstvenoj literaturi, vjerovatno pod uticajem poznatih stavova iz razmatranja razvoja računovodstva i posebno bilansa uspjeha po kojima bilans uspjeha „nastaje razvojem i usavršavanjem starijeg statičkog shvatanja sadržine bilansa, prema kome se rezultat pojavljuje kao izmjena čiste imovine ili kapitala, koji se utvrđuje upoređenjem stanja imovine u dva različita trenutka“,¹¹ mogu sresti mišljenja o primarnom postojanju bilansnog modela utvrđivanja periodičnog rezultata, ipak se danas s aspekta računovodstvene teorije, obavezujuće računovodstvene regulative i same računovodstvene prakse, može govoriti o postojanju i korišćenju samo dva modela, i to:

- *metoda ukupnih troškova i*
- *metoda prodatih učinaka.*

Navedena dva metoda nastala su kao posljedica činjenice da se sva proizvedena količina proizvoda u principu i ne proda, te da se ukupni prihodi ostvareni realizacijom ne podudaraju s ukupnim rashodima. Stoga je u cilju obračuna realnog periodičnog finansijskog rezultata preduzeća neophodno obezbijediti njihovu uporedivost računskim putem, uz korišćenje navedenih metoda.

¹¹ Ranković, dr J., *Teorija bilansa, op. cit., str. 498.*

U prilog opredjeljenja za samo ova dva metoda može se uzeti i činjenica da su isti sadržani i u IV Direktivi Evropske unije, koja članovima 23, 24, 25 i 26 preporučuje četiri šeme Bilansa uspjeha (dvije po metodu ukupnih troškova i dvije po metodu prodatih učinaka). Od 26. juna 2013. godine, EU je donijela novu Direktivu pod oznakom 2013/34/EU, koja je uvedena umjesto prilično zastarjelih IV i VII Direktive. Po novoj Direktivi, bilansne pozicije su ujednačene sa savremenim zahtjevima MRS/MSFI.

2.1. METOD UKUPNIH TROŠKOVA

Metod ukupnih troškova polazi od toga da se periodični rezultat preduzeća utvrđuje na osnovu knjigovodstvenih podataka o:

- *ostvarenim prihodima od prodaje* (realizacije učinaka),
- *tekućim troškovima* (inkorporiranim u realizovanim proizvodima) i
- *početnim i krajnjim zalihama nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda u konkretnom obračunskom periodu.*

Drugim riječima, ukupni inputi iskazani u formi troškova po vrstama se suprotstavljaju outputima proisteklim iz inputa tako da se njihovim sučeljavanjem, na kraju obračunskog perioda utvrđuje periodični finansijski rezultat koji može biti:

- *pozitivan* u slučaju da su **outputi > inputa**, odnosno
- *negativan* u slučaju da su **outputi < inputa**.

U narednom prikazu navodimo komponente inputa, odnosno outputa:

INPUTI (ULAGANJA)	OUTPUTI (EFEKTI)
<p><i>troškovi po vrstama:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>troškovi materijala;</i> • <i>troškovi zarada;</i> • <i>amortizacija;</i> • <i>troškovi proizvodnih usluga itd.</i> 	<p><i>prihodi od prodaje i zalihe</i> (proizvodno preduzeće),</p> <p><i>prihodi od prodaje robe</i> (trgovinsko preduzeće).</p>

Tabela br. 22: Komponente inputa/outputa

U uvodnom dijelu, govoreći o metodama obračuna periodičnog poslovnog rezultata preduzeća, naglasili smo da u principu proizvedenu i prodatu količinu odlikuje vremenska disproporcija, te da je u cilju realnog obračuna poslovnog rezultata preduzeća nužno obezbijediti njihovu uporedivost. U kontekstu toga, moguće su sljedeće situacije:

- *proizvodnja = prodaja* – te se periodični finansijski rezultat utvrđuje suprotstavljanjem prihoda od prodaje proizvoda u toku perioda i ukupnih troškova nastalih u tom obračunskom periodu;
- *proizvodnja > prodaje* – periodični rezultat se obračunava kao razlika između prihoda uvećanih za iznos povećanja vrijednosti zaliha i troškova nastalih u toku obračunskog perioda;
- *proizvodnja < prodaje* – obračun periodičnog finansijskog rezultata se vrši sučeljavanjem prihoda ostvarenih u datom obračunskom periodu umanjениh za promjenu stanja zaliha i troškova izazvanih nastalim prihodima.

Shodno prethodno navedenom, dajemo sumarni prikaz obrasca po kome se utvrđuje periodični finansijski rezultat preduzeća¹²:

Periodični finansijski rezultat =	prihod od prodaje proizvoda u toku perioda
	+/- promjena stanja zaliha učinaka u toku perioda
	- ukupni poslovni troškovi nastali u toku perioda

Tabela br.23: Obračun periodičnog finansijskog rezultata

Razmatranje načina knjigovodstvenog obuhvatanja početnog stanja, praćenja promjena i utvrđivanje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje, nezavršenih usluga i gotovih proizvoda tiče se upravo načina uređenja organizacionog **odnosa računovodstva troškova, odnosno obračuna troškova i učinaka prema finansijskom knjigovodstvu**¹³.

Prethodni zvanični kontni okvir, koji je bio na snazi do 1997. god., bio je koncipiran na bazi **funkcionalnog** (procesnog) **principa** koji je omogućavao organizaciju obračuna troškova i učinaka u okviru: – zajedničke glavne knjige finansijskog knjigovodstva obračuna troškova i učinaka, dakle kao jedinstveni krug računa (tzv. *Einkreissystem*) s jednim probnim bilansom i jednim knjigovodstvom u kojem se sprovode sva knjiženja.

Ovakvo organizaciono rješenje više odgovara metodu prodatih učinaka pri obračunu periodičnog finansijskog rezultata i preduslov je njegove uspješne primjene.

Aktuelni kontni okvir zasnovan je na **bilansnom principu** i više odgovara metodu ukupnih troškova pri obračunu uspjeha, periodičnog finansijskog rezultata preduzeća i organizaciji obračuna troškova i učinaka kao samostalnog odnosno izdvojenog knjigovodstva. Kod ovog organizacionog rješenja, obračun troškova i učinaka takođe ima svoj samostalni krug računa (kontni okvir i plan), svoje praćenje poslovnog procesa (svoje knjigovodstvo) i mogućnosti samostalnog sastavljanja probnog bilansa, ali se, pored razlika koje proizilaze iz same prirode bilansnog principa, organska veza između samostalnog – izolovanog obračuna troškova i učinaka i finansijskog knjigovodstva ostvaruje *ne preko* posebnih recipročnih računa koji se vode u obračunu troškova i učinaka i u finansijskom knjigovodstvu, *već preko* odgovarajućih računa za preuzimanje podataka tzv. *Spiegelbild* računa koji se vode samo u izdvojenom obračunu troškova i učinaka. Ovi računi treba da omoguće odgovarajuće preuzimanje:

- početnog stanja zaliha nedovršene proizvodnje, poluproizvoda, nezavršenih usluga i gotovih proizvoda, kao i troškove odnosno poslovne rashode i prihode obračunskog perioda, a
- na kraju obračunskog perioda da omoguće utvrđivanje vrijednosti *krajnjih zaliha* učinaka i
- *promjene na zalihama* u odnosu na početno stanje, zatim
- *utvrđivanje raščlanjenog – analitičkog poslovnog rezultata* i konačno
- *zaključak konta obračuna troškova i učinaka*, odnosno klase 9 -Obračun troškova i učinaka.

No, svakako ne treba zaboraviti da bilansni kontni okvir podrazumijeva primjenu *metode ukupnih troškova* u finansijskom knjigovodstvu, ali i istovremeno prisustvo *metode*

¹² Grupa autora, **Upravljačko računovodstvo I**, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd 1996, str. 365.

¹³ Detaljnije o tome pogledati: Malinić, S., Lalević-Filipović, A., **Osnovi računovodstva**, Ekonomski fakultet Kragujevac, Kragujevac 2007. godine, str. 219–222.

troškova prodatih učinaka u obračunu troškova i učinaka, pri utvrđivanju poslovnog periodičnog rezultata, a što sve skupa podiže informacionu snagu računovodstvenog informacionog sistema preduzeća, kao kvantitativne osnove totalnog (integralnog) informacionog sistema preduzeća.

Zavisno od toga koje se zalihe uključuju u obračun periodičnog rezultata, pravi se razlika između dvije metode ukupnih troškova:

- *metoda ukupnih potpunih troškova*¹⁴ – kod koje su u obračunu periodičnog rezultata relevantne zalihe: materijala, nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i robe.
- *metoda ukupnih nepotpunih troškova* – koja koristi podatke o stanju zaliha: nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda.

S druge strane, zavisno od toga koji podaci o zalihama se unose u bilans uspjeha, pravi se razlika između:

- *metoda troškova ukupnih učinaka po bruto principu* – unose se podaci u bilans uspjeha o početnim i krajnjim zalihama;
- *metoda troškova ukupnih učinaka po neto principu* – u bilansu uspjeha je evidentirana samo razlika između početnih i krajnjih zaliha.

Na kraju, neophodno je imati u vidu da je aktuelnim Zakonom o računovodstvu praktično i dalje predviđena obaveza primjene **metode ukupnih troškova (po neto principu)** pri obračunu – utvrđivanju periodičnog finansijskog rezultata preduzeća, pa će stoga dalje objašnjenje biti zasnovano na ovom metodi.

Metod ukupnih troškova podrazumijeva podjelu knjigovodstva na dva odvojena ali međusobno povezana knjigovodstva:

- *finansijsko knjigovodstvo (Glavna knjiga I stepena)* – koje obezbjeđuje podatke o troškovima po vrstama, prihodima i početnim zalihama nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda.
- *pogonsko knjigovodstvo*¹⁵ (*Glavna knjiga II stepena*) – koje daje informacije finansijskom knjigovodstvu o stanju zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda na kraju obračunskog perioda.

Za potrebe realnog obračuna periodičnog poslovnog rezultata preduzeća, nužno je povezati ova dva knjigovodstva. Njihovo povezivanje se vrši preko računa -Račun preuzimanja zaliha, Račun rasporeda troškova.

Globalno uzev, potrebno je podsjetiti da finansijsko knjigovodstvo obezbjeđuje podatke o troškovima po vrstama i ostvarenim prihodima, odnosno obračun troškova i učinaka preuzima od finansijskog knjigovodstva podatke o stanju početnih zaliha koje se knjigovodstveno obuhvataju u klasi 9 – Obračun troškova i učinaka, zatim podatke o troškovima (poslovnim rashodima) i podatke o prihodima od prodaje učinaka.

S druge strane, obračun troškova i učinaka obezbjeđuje podatke o stanju zaliha, odnosno finansijsko knjigovodstvo, radi utvrđivanja vrijednosti korekcije zaliha u Bilansu uspjeha, preuzima od obračuna troškova i učinaka stanje zaliha na kraju obračunskog perioda uz dokazivanje njihovih vrijednosti adekvatnim kalkulacijama odgovarajućih cijena – cijene koštanja, nabavnih i prodajnih cijena na veliko ili malo, zavisno od primijenjene varijante metode ukupnih troškova u obračunu periodičnog rezultata preduzeća.

¹⁴ Prema Zakonu o računovodstvu do 1997. godine, za obračun periodičnog poslovnog rezultata preduzeća služila je metoda ukupnih potpunih troškova.

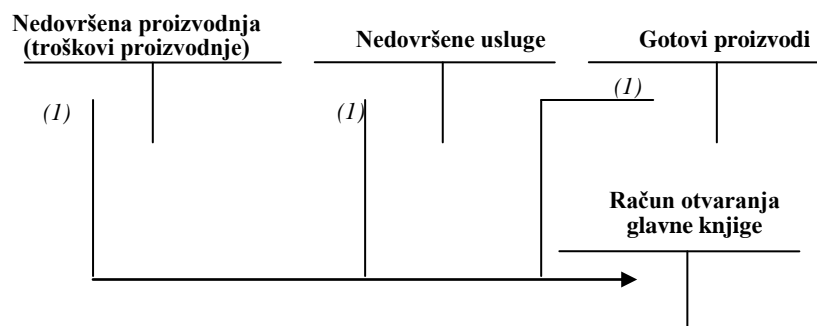
¹⁵ Često se naziva Analitičko knjigovodstvo troškova.

U kontekstu toga, a u cilju što detaljnijeg razumijevanja ove problematike, dajemo postupak *knjigovodstvenog obuhvatanja* poslovnih promjena vezanih za obračun periodičnog poslovnog rezultata preduzeća po metodu ukupnih troškova po neto principu.

Preuzimanje početnog stanja zaliha nedovršene proizvodnje, nedovršenih usluga i gotovih proizvoda u *finansijskom knjigovodstvu (Glavnoj knjizi I stepena)*, vrši se početnim stavom za otvaranje poslovnih knjiga na dan 1. januara ili na dan osnivanja preduzeća, i to:

- (1) zaduživanjem odgovarajućih konta -Nedovršene usluge, Nedovršena proizvodnja i konta Gotovi proizvodi, a odobravanjem konta -Račun otvaranja glavne knjige.

Grafički prikaz navedenog knjigovodstvenog obuhvatanja (Glavna knjiga I stepena) izgleda ovako:



Na drugoj strani, *knjigovodstveno obuhvatanje* preuzimanja početnog stanja zaliha u izdvojenom obračunu troškova i učinaka u okviru klase 9 – Pogonskom knjigovodstvu (Glavnoj knjizi II stepena) se vrši:

- (0) zaduživanjem odgovarajućih računa -Nosioci troškova -nezavršene usluge, računa Nosioci troškova -nedovršena proizvodnja i računa Gotovi proizvodi uz odobravanje sljedećih računa, Račun za preuzimanje zaliha nedovršene usluge, Račun za preuzimanje zaliha nedovršene proizvodnje kao i Račun za preuzimanje zaliha gotovih proizvoda¹⁶.

Nakon sprovedenih prethodnih knjiženja u finansijskom knjigovodstvu na kontima Nedovršene usluge, Nedovršena proizvodnja i Gotovi proizvodi, u toku poslovne godine neće biti nikakvih drugih knjiženja. Knjigovodstveno praćenje promjena na zalihama nedovršene proizvodnje nezavršenih usluga i gotovih proizvoda se stoga nastavlja u izdvojenom obračunu troškova i učinaka (*Glavnoj knjizi II stepena*) na kontima Nosioci troškova -nedovršena proizvodnja, Nosioci troškova -nedovršene usluge i Gotovi proizvodi. Knjiženja na ovim kontima realizovaće se na osnovu preuzimanja troškova iz finansijskog knjigovodstva, obračuna troškova internih usluga, završenosti usluga i gotovih proizvoda, te njihove prodaje.

Ukupni troškovi po vrstama evidentirani u finansijskom knjigovodstvu mogu se shodno raspoloživoj knjigovodstvenoj dokumentaciji rasporediti na mjesta svog nastanka, odnosno na one koji su uslovljeni proizvodnjom proizvoda i učinaka, upravom i prodajom. Postupak knjigovodstvenog obuhvatanja, odnosno prenosa troškova s računa vrsta na račun mjesto troškova¹⁷ se *knjigovodstveno obuhvata*:

- (1) odobravanjem računa -Raspored troškova¹⁸ i zaduženjem računa -Nezavršena proizvodnja, odnosno računa -Troškovi uprave i troškovi prodaje.

¹⁶ U našem slučaju, preuzimanje zaliha će se vršiti preko jednog zbirnog računa -Preuzimanje zaliha.

¹⁷ Škarić-Jovanović, K., opus. cit, str. 250–252.

¹⁸ Račun -Raspored troškova objedinjuje sve troškove po vrstama nastalim u datom obračunskom periodu.

Završetak procesa proizvodnje uzrokuje smanjenje zaliha nezavršene proizvodnje ali ujedno i povećanje zaliha gotovih proizvoda, te novonastala situacija podliježe sljedećem postupku *knjigovodstvenog obuhvatanja*:

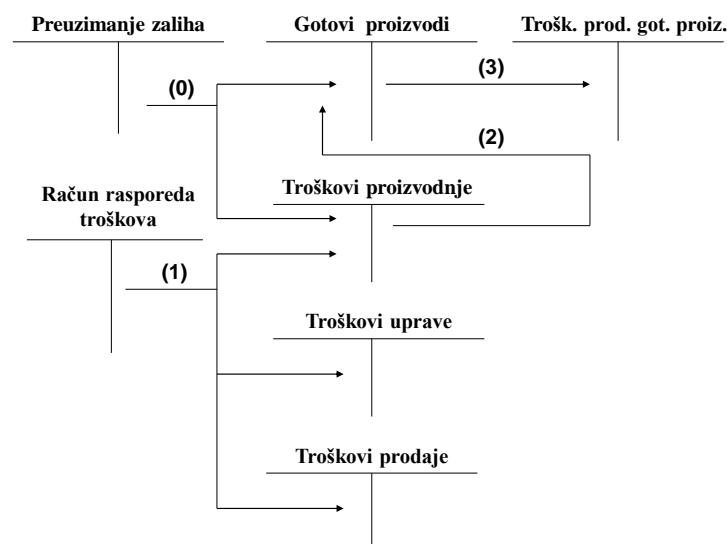
- (2) odobravanjem računa -Nezavršena proizvodnja za vrijednost završetka proizvodnje i za istu vrijednost zaduženjem računa -Gotovi proizvodi.

Prodajom gotovih proizvoda nastaju prihodi, te se postupak knjigovodstvenog obuhvatanja realizuje kroz dva stava:

- i. **prvi stav** – koji se *knjigovodstveno evidentira* isključivo u Glavnoj knjizi I stepena u visini prodajne cijene:
 - 4a) na teret računa -Kupci i u korist računa -Prihod od prodaje gotovih proizvoda;
- ii. dok se **drugi stav** knjiži u Glavnoj knjizi II stepena u visini cijene koštanja:
 - 4b) odobravanjem računa -Gotovi proizvodi i zaduženjem računa -Troškovi prodatih proizvoda.

Grafički prikaz navedenog knjiženja u Glavnoj knjizi II stepena izgleda ovako:

Knjiženje promjena u glavnoj knjizi II stepena:



Na kraju obračunskog perioda (na kraju godine), o stanju zaliha nedovršene proizvodnje, nezavršenih usluga i gotovih proizvoda, obračun troškova i učinaka će sačiniti izvještaj za finansijsko knjigovodstvo u kome će biti iskazane promjene stanja početnih zaliha u obliku povećanja ili smanjenja zaliha, a koji će služiti kao knjigovodstveni dokument za knjiženja u finansijskom knjigovodstvu.

Izveštaj

O obračunu vrijednosti stanja i promjenama – povećanju i smanjenju zaliha nedovršene proizvodnje, nezavršenih usluga i gotovih proizvoda
na dan 31. XII 20xX. god.

Naziv konta	Početno stanje (PS)	Stanje na kraju obračunskog perioda (KS)	Povećanje (KS>PS)	Smanjenje (KS<PS)
Nosioci trošk. – nedovrš. proizvodnja	a	a^k	a^k > a	-
Nezavršene usluge	b	b^k	-	-
Gotovi proizvodi	c	c^k	-	c < c^k
Ukupno				

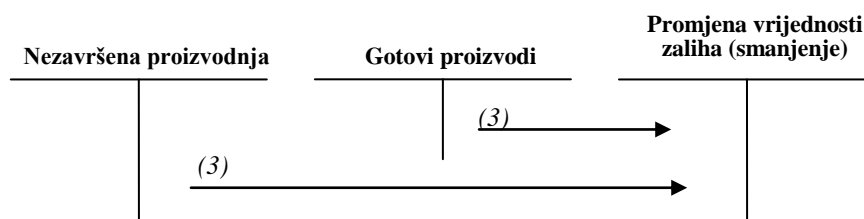
Pri ovakvom organizacionom rješenju (organizacionom dualizmu), *povećanje vrijednosti zaliha* će se iskazivati (knjižiti):

(3) na dugovnoj strani zaliha na kontima -Nedovršene usluge, Nedovršena proizvodnja i Gotovi proizvodi, a odobravanjem konta -Povećanje vrijednosti odgovarajućih zaliha,

dok će se *smanjenje vrijednosti odgovarajućih vrsta zaliha* knjižiti

(4) zaduživanjem konta -Smanjenje vrijednosti zaliha, uz odobravanje na odgovarajućim kontima -Nedovršene usluge, Nedovršena proizvodnja i Gotovi proizvodi, na kojima je došlo do smanjenja vrijednosti zaliha na dan 31. XII 200X. god. u odnosu na početno stanje zaliha 1. januara.

Grafički prikaz u slučaju smanjenja vrijednosti zaliha izgleda ovako:



Grafički prikaz u slučaju povećanja zaliha izgleda ovako:



Dakle, korekcija vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda može proizvesti sljedeće implikacije:

a) u slučaju da je na kraju obračunskog perioda došlo do povećanja vrijednosti zaliha (KS>PS), to se navedena korekcija zaliha odrazila zbirno kao povećanje poslovnih prihoda na kontu Povećanje vrijednosti zaliha, budući da je riječ o metodu obračuna periodičnog finansijskog rezultata na bazi ukupnih troškova.

- b) u obrnutom slučaju kada nastaje smanjenje zaliha, korekcija zaliha se odrazila zbirno kao smanjenje poslovnih prihoda na kontu Smanjenje vrijednosti zaliha, budući da je riječ o metodu obračuna periodičnog finansijskog rezultata na bazi ukupnih troškova.

Inače, knjigovodstveno obuhvatanje stanja zaliha u okviru klase 9 na kontima grupa Nosioци troškova -nedovršena proizvodnja i Gotovi proizvodi na kraju obračunskog perioda, 31. decembra podrazumijeva:

- (3) knjiženje zaključka klase 9 – Obračun troškova i učinaka, i to tako što bi se konta Nosioци troškova -nedovršena proizvodnja i 951 izravnala i zaključila posredstvom konta Zaključak obračuna troškova i učinaka.

S druge strane, obračun periodičnog poslovnog rezultata uz pomoć metode ukupnih nepotpunih troškova po neto principu se vrši na način što se ukupni prihodi ostvareni u datom obračunskom periodu a korigovani – povećanim ili smanjenim za promjenu vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje, nedovršenih usluga i gotovih proizvoda sučeljavaju s ukupnim troškovima nastalim u istom obračunskom periodu. Stoga, obračun i knjigovodstveno obuhvatanje periodičnog poslovnog rezultata preduzeća podrazumijeva sljedeći postupak:

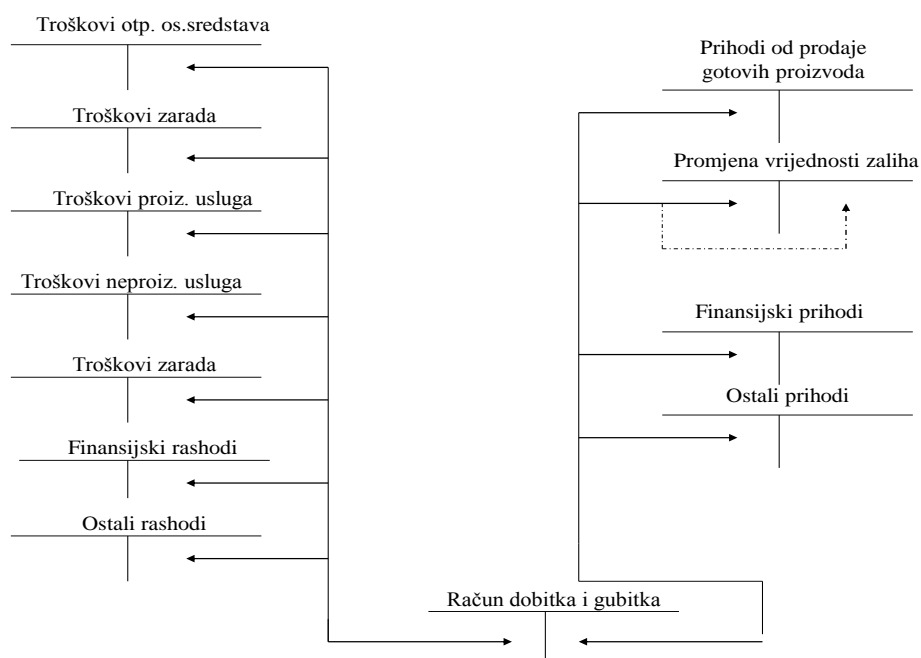
- I) zaključak računa Prihoda (poslovnih, ostalih i računa -Promjene vrijednosti zaliha) i računa -Rashodi, iskazanih na računima vrsta troškova (troškovi materijala, amortizacije, troškovi zarada...) i prenošenjem njihovog salda na račun -Račun dobitka i gubitka.

Navedeni obračun podrazumijeva sljedeći postupak knjigovodstvenog obuhvatanja, u slučaju da je $KS > PS$:

- II) zaduženje računa Prihodi (poslovni i ostali) i računa -Promjene vrijednosti zaliha (povećanje) i odobravanje računa -Račun dobitka i gubitka,

Odnosno, u slučaju da je $KS < PS$, postupak knjigovodstvenog obuhvatanja obračuna poslovnog rezultata preduzeća se vrši:

- (3) zaduženjem računa -Prihodi i odobravanjem računa -Račun dobitka i gubitka, pri čemu bi zbog potražnog salda računa -Promjene vrijednosti zaliha navedeni saldo bio unijet na potražnu saldu datog računa ali s predznakom minus (-).



Tekućim troškovima s klase 5 – Rashodi, suprotstavljaju se ostvareni prihodi od prodaje, a da bi se ove veličine mogle uporediti radi utvrđivanja periodičnog rezultata, neophodno je dovesti do izražaja i promjene u stanju zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda. Za vrednovanje zaliha neophodno je raspolagati pouzdanim podacima i informacijama iz kalkulacije proizvodne cijene koštanja, odnosno cijene koštanja bez troškova neproizvodnih funkcija.

Ovako izložene varijante metode ukupnih troškova treba upotpuniti s još nekoliko relevantnih napomena.

Prvo, radi se o najstarijem metodu, ali o metodu koji je i danas značajno zastupljen u praksi, pa s određenim modifikacijama i u našoj šemi bilansa uspjeha. Naime, aktuelnom zakonskom računovodstvenom regulativom korekcije zaliha vrše se na prihodnoj strani bilansa uspjeha po neto principu, odnosno korišćenjem konta Povećanje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, za korekciju povećanja ili konta Smanjenje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda za korekciju smanjenja zaliha.

Drugo, za primjenu metode ukupnih troškova pri utvrđivanju periodičnog rezultata u bilansu uspjeha podrazumijevaju se odgovarajuća adekvatna organizaciono-knjigovodstvena rješenja evidencije u finansijskom (glavnom, sintetičkom) knjigovodstvu i u analitičkom knjigovodstvu troškova, pri čemu je veoma važna uloga kalkulacije cijene koštanja učinaka, pri vrednovanju zaliha i njihovoj korekciji.¹⁹

Treće, razumljivo je po sebi da će, bez obzira na primijenjenu varijantu i primijenjen neto ili bruto princip, poslovni rezultat biti isti ako početne i krajnje zalihe ostaju nepromijenjene.

Četvrto, metod ukupnih troškova u osnovi polazi od utvrđivanja poslovnog rezultata na nivou preduzeća. On omogućava laku i efikasnu kontrolu i analizu troškova po vrstama, ali ne i po proizvodima (učincima), što mu je osnovna slabost.

¹⁹ Vidjeti: Ilić, dr G., Radovanović, dr R. i Škarić - Jovanović, dr K., op. cit., str. 320–321.

2.2. METOD PRODATIH UČINAKA

Metod prodatih učinaka se u suštini svodi na zahtjev da se prihodima ostvarenim od prodaje učinaka u određenom obračunskom periodu suprotstave odgovarajuće obračunati i sistematizovani, njima pripadajući rashodi. U proizvodnim preduzećima ovi rashodi se obračunavaju i iskazuju u prilagođenoj i na odgovarajući način strukturiranoj kalkulaciji učinaka. Zbog mjesta i uloge kalkulacije pri primjeni ovog metoda u obračunu kako ukupnog (globalnog), tako i još i više na različite načine segmentiranog rezultata preduzeća, u literaturi se smatra da je iz samog postupka utvrđivanja cijene koštanja učinaka u više različitih nivoa, kao i utvrđivanja ostvarenog rezultata po nosiocima troškova, vremenom razvijen upravo ovaj metod obračuna rezultata – metod prodatih učinaka.

Razumljivo je po sebi da primjena metoda prodatih učinaka pri utvrđivanju periodičnog rezultata pretpostavlja adekvatno organizaciono ustrojstvo pogonskog obračuna s odgovarajućim načinom praćenja troškova po vrstama, kategorijama, funkcionalnim područjima, mjestima i nosiocima (učincima), a naročito adekvatno strukturiranje kalkulacije cijene koštanja učinaka.

Inače, u zavisnosti od toga koje kategorije (grupe) troškova se sučeljavaju ostvarenim prihodima od prodaje radi dobijanja rezultata, u osnovi se mogu razlikovati tri glavne varijante (vrste), periodičnog rezultata, i to:

- a) *marginalni, zasnovan na obračunu po varijabilnim troškovima,*
- b) *bruto, zasnovan na obračunu po troškovima proizvodnje, i*
- c) *neto periodični rezultat, zasnovan na obračunu po punim, ukupnim troškovima poslovanja preduzeća.*

Pri obračunu periodičnog rezultata prema **prvoj varijanti (a)**, ostvarenim neto prihodima od prodaje sučeljavaju se samo varijabilni troškovi prodatih učinaka u obračunskom periodu, a razlika između ovih veličina predstavlja marginalni (kontribucioni) rezultat perioda, odnosno:

$$\begin{aligned} & \text{Neto prihodi od prodaje učinaka} \\ & \quad - \text{Varijabilni troškovi prodatih učinaka} \\ & = \text{Marginalni (kontribucioni) rezultat} \end{aligned}$$

S aspekta decentralizovanog obračuna rezultata, ova varijanta, zbog svoje jednostavnosti, koherentnosti i jasnoće, nalazi veliku praktičnu primjenu, jer omogućava sagledavanje doprinosa svakog segmenta (proizvoda, grupe proizvoda itd.) pojedinačno pokriću ukupnih fiksnih troškova obračunskog perioda i eventualno formiranju ukupnog neto periodičnog rezultata cjeline.

Obračun periodičnog rezultata po **drugoj varijanti (b)** ovog metoda, vrši se na taj način što se ostvarenim neto prihodima od prodatih učinaka sučeljavaju njima pripadajući proizvodni troškovi (troškovi funkcionalnog područja proizvodnje, varijabilni i fiksni). Razlika ovog sučeljavanja predstavlja bruto rezultat (dobitak ili gubitak), iz koga se pokrивaju troškovi neproizvodnih funkcionalnih područja, a eventualna razlika predstavlja neto rezultat, odnosno:

$$\begin{aligned} & \text{Neto prihodi od prodaje učinaka} \\ & \quad - \text{Troškovi proizvodnje prodatih učinaka} \\ & = \text{Bruto rezultat (dobitak, gubitak)} \\ & \quad - \text{Troškovi uprave i administracije} \\ & \quad \quad - \text{Troškovi prodaje} \\ & = \text{Neto rezultat (dobitak, gubitak)} \end{aligned}$$

Ova varijanta odgovara preduzećima sa značajnim strukturnim učešćem fiksnih troškova proizvodnog funkcionalnog područja. Saglasno ovoj varijanti zalihe gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje su realnije vrednovane u bilansu stanja u odnosu na prvu varijantu. Naša aktuelna zakonska regulativa prihvatila je upravo ovakvu strukturu cijene koštanja učinaka za obračun vrijednosti zaliha u obračunu troškova i učinaka (pogonskom knjigovodstvu) – u klasi 9, Obračun troškova i učinaka, za korekciju vrijednosti zaliha u grupi prihoda -Promjena vrijednosti zaliha učinaka, odnosno u bilansu uspjeha.

Pri obračunu periodičnog rezultata po **trećoj varijanti (c)**, primjenom ovog metoda od ostvarenih prihoda od prodaje učinaka u jednom obračunskom periodu oduzimaju se ukupni troškovi koji se odnose na prodane učinke. Razlika predstavlja neto rezultat (dobitak, gubitak), odnosno:

$$\begin{aligned} & \text{Neto prihodi od prodaje učinaka} \\ & - \text{Ukupni troškovi prodatih učinaka} \\ & = \text{Neto rezultat (dobitak, gubitak)} \end{aligned}$$

Prema ovoj varijanti iz ostvarene realizacije treba nadoknaditi ne samo troškove proizvodnje već i ukupne troškove poslovanja, što pri vrednovanju zaliha u bilansu stanja obično dovodi do nerealnog vrednovanja, odnosno do njihovog iskazivanja po procijenjenoj vrijednosti. Otuda je ista, i obavezujućom regulativom, često u praksi ograničena u primjeni.

Inače, primjena svih navedenih varijanti ovog metoda rezultira i u različitim visinama ovako iskazanih nivoa rezultata i samog neto rezultata. Ovo uglavnom iz dva razloga: *prvo*, zbog različite strukture (grupa) troškova koji služe za vrednovanje troškova prodatih učinaka, kao odbitne stavke od ostvarenih prihoda, i *drugo*, zbog nepodudarnosti obima proizvodnje i obima prodaje, odnosno zbog različitog intenziteta proizvodnje i prodaje u obračunskom periodu.

Prva varijanta ima svakako veliki analitičko-informacioni značaj u kratkoročnom poslovnom odlučivanju. S gledišta realnosti procjenjivanja zaliha i utvrđivanja rezultata, čini se da je najpogodnija druga varijanta, dok je treća najmanje iskazana i uglavnom orijentisana na drugi rok.

Ipak, globalno uzev, metod prodatih učinaka u odnosu na prethodni metod omogućava utvrđivanje i iskazivanje periodičnog rezultata ne samo globalno na nivou cjeline poslovnih aktivnosti preduzeća, već i po odgovarajućim segmentima: porijeklu, funkcionalnim područjima, organizacionim djelovima, učincima, grupama učinaka, tržištima, kanalima prodaje i sl.

Opredjeljenje za primjenu prvog ili drugog metoda u obračunu za informaciono-upravljačke svrhe određeno je u prvom redu zahtjevima internih korisnika informacija, mada se u literaturi često daje prednost drugom metodu. Naša aktuelna zakonska računovodstvena regulativa propisuje primjenu metode ukupnih troškova za obračun poslovnog rezultata u finansijskom knjigovodstvu, a metodu prodatih učinaka za utvrđivanje periodičnog poslovnog rezultata u pogonskom knjigovodstvu.

PITANJA ZA PROVJERU:

1. Navedite metode za obračun periodičnog finansijskog rezultata preduzeća?
2. Pojasnite u čemu se ogledaju sličnost, odnosno razlike između navedenih metoda?
3. Na koji se način uspostavlja veza između pogonskog knjigovodstva i finansijskog knjigovodstva prilikom obračuna periodičnog finansijskog rezultata?
4. Pojasnite, zašto je bitan račun-Račun za preuzimanje troškova?
5. Pojasnite suštinu klase 9?
6. Pojasnite karakteristike metode prodatih učinaka?
7. Koje podatke prilikom obračuna periodičnog finansijskog rezultata daje pogonsko knjigovodstvo, kao i kada daje podatke?