



RSM

**NEKOLIKO AKTUELNIH
RAČUNOVODSTVENIH PITANJA**

**RAČUNOVODSTVENE POLITIKE I
PROMENE RAČUNOVODSTVENIH
PROCENA**

**ISPRAVKE GREŠAKA
– RAČUNOVODSTVENI I PORESKI ASPEKT**

VREDNOVANJE STALNE IMOVINE

**NOVINE U OBRAČUNU POREZA NA DOBIT
PRAVNIH LICA ZA 2018. GODINU**

**TRANSFERNE CENE – OPŠTE SMERNICE
I METODE**

**KAPITALNI DOBICI I GUBICI PO OSNOVU
PRENOSA NEPOKRETNOSTI**

PROVERA, PA VERA

84/2018

REVIZOR



PROGRAM NAŠIH USLUGA

REVIZIJA

- Revizija godišnjih finansijskih izveštaja
- Revizija konsolidovanih izveštaja
- Pregledi finansijskih izveštaja
- Revizija EU projekata i donacija
- Računovodstveni, finansijski, pravni i poreski due diligence
- Revizija statusnih promena
- Revizija specijalnih pozicija
- Usluge srodne reviziji

PROCENE

- Imovine i kapitala za finansijsko izveštavanje
- Nekretnine
- Sve druge procene (za statusne promene, za poreske svrhe, za kolateral i sl.)

FINANSIJSKO FORENZIČKE USLUGE

- Ocene bezbednost informacija i sredstava
- Ocene opšte pouzdanosti kontrola
- Specijana forenzička ispitivanja

RAZVOJNE ANALIZE

- Investicioni planovi - priprema i kontrola
- Biznis planovi
- Razvojne ocene i istraživanja
- Analize mogućnosti razvoja pojedinih funkcija

ORGANIZACIJA

- Ispitivanje korporativne i menadžerske funkcije
- Ispitivanje i ocenjivanje postojeće organizacije
- Razvoj biznis modela i oranzicija
- Ispitivanje i ocena poslovnih funkcija
- Ispitivanje, ocean i predlozi optimizacije troškova

PRAVNE USLUGE

- Analiza zakonskih mogućnosti u specijalnim poduhvatima
- Ocene i pripreme ugovora
- Radna regulativa i ugovori
- Specijalne analize

FINANSIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLE U JP

- Imovina u javnoj svojini
- Procene imovine i kapitala
- Regulisanje odnosa između javnih preduzeća i osnivača
- Uvođenje Sistema FUK

USLUGE UZ FINANSIJSKE IZVEŠTAJE

- Izveštaj o tokovima gotovine – sastavljanje
- Odabir I izrada Računovodstvenih politika
- Izrada Napomena uz finansijske izveštaje
- Finansijske analize uz godišnji izveštaj
- Analiza nabavke i dobavljača i davanje predloga za preu-govaranje nabavke I plaćanja
- Analiza prodaje i kupaca
- Analiza proizvodnje (gubitala u proizvodnji)
- Analiza finansiranja

RAČUNOVODSTVENE USLUGE I PAYROLL

- Vođenje poslovnih knjiga
- Finansijsko izveštavanje
- Obračun plata – payroll I Kompletna komunikaciju sa Upravom prihoda I socijalnim

KONTROLNI SISTEMI

- Ocene sistema internih kontrola
- Ocena interne revizije
- Ocene pojedinih aspekata kontrola

PORESKE USLUGE

- Poresko izveštavanje
- Kontrola i verifikacija poreskih izveštaja
- Transferne cene
- Poreska optimizacija izdataka

PODRŠKA U KOMPLEKSNIM PODUH VATIMA

- Strategijske intencije i ocene
- Ocene poslovnih kombinacija
- Ocena strategijskih opcija
- Kupoprodaja kapitala i imovine
- Uspostavljanje organizacije procesa rada

OBRAZOVANJE I TRAINING

- Kursevi iz svih oblasti računovodstva, finansija i menadž-menta
- Seminari na teme koje pokrivamo uslugama
- Konsultativni seminari
- Instrukcije i training za specijalne poslove

POSLOVNE USLUGE

- HR usluge
- Sve usluge vezane za zapošljavanje stranaca
- Sve u vezi uspostavljanja, funkcionisanja I razvoja firme
- Organizacija sastanaka i uslova rada

ISSN (Štampano izd.) 1450-7005

ISSN (Online) 2620-1461

Godina XXI • br. 84 • decembar 2018.

REVIZOR

ČASOPIS ZA TEORIJU I PRAKSU

RSM

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING



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

Časopis izlazi tromesečno (mart, juni, septembar i decembar)
Godišnja pretplata – 12.000,00 dinara, PDV uračunat

REVIZOR

SADRŽAJ**REVIZOR**
ČASOPIS ZA TEORIJU I PRAKSU

REČ UREDNIKA	5	Gordana Milošević ELEKTRONSKI DOKUMENT KAO RAČUNOVODSTVENA ISPRAVA.....	93
Srđan Simić NEKOLIKO AKTUELNIH RAČUNOVODSTVENIH PITANJA.....	7	Marko Vranić RASHODI OBEZVREĐENJA IMOVINE - ASPEKT POREZA NA DOBIT.....	103
Bojana Obradović RAČUNOVODSTVENE POLITIKE I PROMENE RAČUNOVODSTVENIH PROCENA	19	Nevena Svilar GODIŠNJI IZVEŠTAJ O POSLOVANJU.....	113
Branislav Manojlović ISPRAVKE GREŠAKA - RAČUNOVODSTVENI I PORESKI ASPEKT	29	Isidora Gimboš NOVINE U PORESKOM TRETMANU PRIHODA KOJE OSTVARUJU NEREZIDENTNA PRAVNA LICA.....	121
Stanimirka Svičević VREDNOVANJE STALNE IMOVINE.....	37	Marko Marjanović SLUŽBENA PUTOVANJA - RAČUNOVODSTVENI I PORESKI ASPEKT.....	131
Sanja Mitrović NOVINE U OBRAČUNU POREZA NA DOBIT PRAVNIH LICA ZA 2018. GODINU	53	Kristina Erac POREZ NA DOHODAK GRAĐANA.....	143
Bojana Šangić, Jelena Obradović TRANSFERNE CENE - OPŠTE SMERNICE I METODE.....	65	Stefan Popović NAKNADNO VREDNOVANJE ZALIHA.....	155
Jelena Pavlović KAPITALNI DOBICI I GUBICI PO OSNOVU PRENOSA NEPOKRETNOSTI.....	81	Nevena Conić NAJČEŠĆE GREŠKE PRILIKOM KNJIŽENJA OBAVEZA I RASHODA	169
		Miloje A. Milenković FINANSIJSKI AFORIZMI.....	177
		Dušan Milojević POJMOVNIK NEZAVISNE REVIZIJE.....	179
		UPUTSTVA AUTORIMA.....	181

TABLE OF CONTENTS

AUDITOR

JORNAL FOR THEORY AND PRACTICE

EDITORIALS	5
Srđan Simić SOME CURRENT ACCOUNTING ISSUES.....	7
Bojana Obradović ACCOUNTING POLICIES AND CHANGES IN ACCOUNTING ESTIMATES.....	19
Branislav Manojlović ERROR CORRECTIONS – TAX AND ACCOUNTING VIEW	29
Stanimirka Svičević FIXED ASSETS VALUATION	37
Sanja Mitrović NEWS IN CALCULATING TAX ON CORPORATE PROFITS.....	53
Bojana Šangić, Jelena Obradović TRANSFER PRICING – GUIDELINES AND METHODS.....	65
Jelena Pavlović CAPITAL GAINS AND LOSSES ON PROPERTY TRANSFERS.....	81
Gordana Milošević ELECTRONIC DOCUMENT AS ACCOUNTING DOCUMENT	93
Marko Vranić IMAPAREMENT ASSETS EXPENCES – PROFIT TAX ASPECT	103
Nevena Svilar ANNUAL BUSINESS REPORT - ACCOUNTING AND CAPITAL MARKET ASPECTS	113
Isidora Gimboš NEWS IN TAX TREATMENT OF REVENUE REALISED BY NON-RESIDENTS.....	121
Marko Marjanović BUSINESS TRIPS – ACCOUNTING AND TAX ASPECT	131
Kristina Erac PERSONAL INCOME TAX	143
Stefan Popović SUBSEQUENT EVALUATION OF THE STOCK - ACCOUNTING AND TAX ASPECT.....	155
Nevena Conić THE MOST OFFTEN ERRORS IN RECORDING LIABILITIES AND EXPENSES	169
Miloje A. Milenković FINANCIAL APHORISMS	177
Dušan Milojević GLOSSARY OF AUDITING	179
INSTRUCTIONS FOR AUTHORS	181

IMPERATIV JAČANJA KVALITETA FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA

Finansijski izveštaji su savremeni visokosofisticirani fenomen poslovnog komuniciranja. Oni su po svojoj suštini poruka koja je visokokodifikovana. Njihova kompozicija refleksija je svih esencijalno bitnih odlička entiteta u opšte i specifičnog entiteta posebno. Kad je u pitanju opšte, oni izražavaju sve ono što se o pojedinačnom entitetu mora iskazati; kada je u pitanju pojedinačno, oni izražavaju sve ono što je opšte za reprezentativni entitet u tržišnom društvu.

Mnogo vekova usavršavani, neprekidno doterivani prema potrebama informisanja tržišnih aktera, oni su postali simbol visokog dostignuća. Dobili su karakter visoke duhovne uspešnosti zahvatanja i izražavanja bitnog i za interese korisnog. Koliko god da su produkt duha, oni su surovo realističan instrument neophodan poslovnim ljudima u njihovom informisanju, prosuđivanju i odlučivanju. Toliko realističan da je nezamislivo bez njega dokučiti ekonomsku stvarnost.

FINANSIJSKI IZVEŠTAJI – VISOKA PAŽNJA

Visoko profilisani, visoko izoštrenog smisla i visoko specificiranog sadržaja svakog sastojka, finansijski izveštaji su postali konstrukcija sposobna da detektuje sve bitne oznake celine entiteta na koji se odnose, s jedne strane, i svakog sastojka koji međusobnim odnosima tvore celinu, s druge strane. Iako su dostigli u istoriji najviši nivo elaboriranosti, oni su otvoren sistem koji vredi onoliko koliko se uspešno prilagođava ciljevima radi kojih postoji i okolnostima na koje se odnosi. Po sebi krajnje kompleksni, oni traže vrlo visoku pažnju.

Pažnju moraju imati oni koji sastavljaju i prezentiraju finansijski izveštaje – organi entiteta za koji se izveštava.

Uprava je odgovorna za kvalitet finansijskih izveštaja entiteta kojim upravlja. I ona angažuje profesionalce radi stavljanja pod konac svega o čemu izveštava, u saglasnosti sa opšte usvojenim standardima. Visoku pažnju moraju imati i revizori, oni koji ispituju te izveštaje i utvrđuju stepen saglasnosti informacija prezentiranih u konkretnim finansijskim izveštajima sa onim što zahtevaju standardi. I uprava izveštajnog entiteta i njihov revizor deluju u okviru usvojenog i normiranog. Iznad njih stoje organi javnog nadgledanja finansijskog izveštavanja, i oni se pridružuju naporima ovih da se izveštava u skladu sa važećim normama.

Održanje na liniji dostignutog jedan je pravac napora kojim se ne samo ispravno izveštava nego i doprinosi potvrđivanju vrednosti finansijskog izveštavanja. Drugi deo napora usmeren je na poboljšanja i usavršavanja. Stvarnost se neprekidno menja, ona izbacuje nove pojave koje treba obuhvatiti i o njima izveštavati. Za novu pojavu u postojećim normama, koje su formirane pre pojave novog, treba nalaziti i nova rešenja. Standardi koji su usvojeni moraju se menjati i uključivati novine, a oni koji rade sa standardima u neprekidnom su toku preispitivanja i traženja načina da finansijski izveštaji uključe novo i na pravi način ga odraze. Standardizatori su specifični organ razvoja finansijskih izveštaja, vučna snaga njihovog napretka i jačanja njihove iskazne snage.

VIŠI KVALITET INFORMACIJA – POTREBA RAZVOJA

Svet napred vuku potrebe. Potrebe su neprekidno razvijajući zahtevi. Među tim potrebama naročito su ekspanzivne informativne potrebe. A finansijski izveštaji služe informativnim potrebama. Neodazivanje informativnim potrebama ugrožava bazičnu funkciju entiteta koji izveštava. Odziv na te potrebe put je približavanja tražnji. Oni koji su informativno efektivniji, postaju ekonomski efektivniji. I, tu je motiv da se ekonomski entiteti u sve većoj meri saobražavaju potrebama svojih potrošača ne samo na liniji proizvoda i usluga koje stvaraju, nego i na liniji informacija koje emituju.

Kvalitet finansijskih informacija je imperativ razvoja. Ko to ne shvata i tim zahtevima se ne odaziva, ne radi na liniji razvoja svojih perspektiva. Carica informacija su finansijski izveštaji, za čiji razvoj postoji nacionalna i globalna infrastruktura. Odazvati se pozivu jačanja kvaliteta finansijskih izveštaja jednako je odazvati se izazovima razvoja.



NEKOLIKO AKTUELNIH RAČUNOVOSTVENIH PITANJA

POVERAVANJE VOĐENJA POSLOVNIH KNJIGA I SASTAVLJANJA FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA DRUGOM PRIVREDNOM DRUŠTVU

Zakonom o računovodstvu uređuju se obveznici primene ovog zakona, razvrstavanje pravnih lica, organizacija računovodstva i računovodstvene isprave, uslovi i način vođenja poslovnih knjiga, priznavanje i vrednovanje pozicija u finansijskim izveštajima, sastavljanje, dostavljanje i javno objavljivanje finansijskih izveštaja i godišnjeg izveštaja o poslovanju, Registar finansijskih izveštaja, Nacionalna komisija za računovodstvo, kao i nadzor nad sprovođenjem odredbi ovog zakona.

Odredbama člana 14. Zakona propisano je da pravno lice, odnosno preduzetnik, opštim aktom uređuje školsku spremu, radno iskustvo i ostale uslove za lice koje je odgovorno za vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja.

U članu 15. stav 1. Zakona propisano je da vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja pravno lice, odnosno preduzetnik, može poveriti ugovorom u pisanoj formi, u skladu sa zakonom, privrednom društvu ili preduzetniku koji ima registrovanu pretežnu delatnost za pružanje računovodstvenih usluga. Odredba stava 1. ne odnosi se na Narodnu banku Srbije, banke i druge finansijske institucije nad kojima, saglasno zakonu, nadzor vrši Narodna banka Srbije, na društva za osiguranje, davaoce finansijskog lizinga, dobrovoljne penzijske fondove, društva za upravljanje dobrovoljnim penzijskim fondovima, investicione fondove, društva za upravljanje investicionim fondovima, berze, brokersko-dilerska društva i faktoring društva.

REZIME

Ključne reči: knjigovodstvo, statusne promene, vanredni finansijski izveštaji, matično pravno lice, okvir za finansijsko izveštavanje, fer vrednost investicionih nekretnina

Sastavljanje pouzdanih finansijskih izveštaja podrazumeva doslednu primenu računovodstvenih propisa, prikladnih okvira za finansijsko izveštavanje, mišljenja Ministarstva finansija i drugih tumačenja i objašnjenja. I pored činjenice da se računovodstveni propisi nisu suštinski menjali od 2013. godine, neprestano se otvaraju računovodstvena pitanja u vezi sa tumačenjem ili (ne)razumevanjem istih. Cilj rada je da se ukaže na pojedina značajna računovodstvena pitanja koja mogu uticati na kvalitet finansijskog izveštavanja.

Iako Zakon zahteva da usluge vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja mogu biti poverene privrednom društvu, odnosno preduzetniku, koji imaju registrovanu pretežnu delatnost za pružanje računovodstvenih usluga, Ministarstvo finansija je izdalo Mišljenje br. 011-00-790/2018-16 od 11. oktobra 2018. godine (1) u kojem navodi da pravno lice može pružati usluge vođenja poslovnih knjiga (iako nema registrovanu pretežnu delatnost za pružanje računovodstvenih usluga), pod uslovom da te usluge pruža isključivo povezanom pravnom licu u okviru grupe kojoj i to pravno lice pripada, ali ne i drugim pravnim licima, odnosno preduzetnicima koji vode poslovne knjige po sistemu dvojnog knjigovodstva.

Drugim rečima, ako je privredno društvo „A“, koje ima svoju službu finansija i računovodstva i lice odgovorno za vođenje poslovnih knjiga, vlasnik 100% udela privrednog društva „B“, ovo zavisno društvo može poveriti vođenje poslovnih knjiga matičnom društvu „A“ i regulisati sva važna pitanja Ugovorom o pružanju računovodstvenih usluga.

U pripremi je nacrt Zakona o računovodstvu. Pitanje poveravanja vođenja poslovnih knjiga će biti dopunjeno, u smislu da će povezana pravna lica biti u mogućnosti da povere vođenje svojih poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja svom povezanom licu pod uslovom da lice (misli se na fizičko lice) koje će voditi poslovne knjige i sastavljati finansijske izveštaje ispunjava opšte uslove, što podrazumeva da nije pravosnažno osuđeno za krivična dela protiv prava po osnovu rada, privrede, imovine, pranja novca, finansiranja terorizma i sl.

VANREDNI FINANSIJSKI IZVEŠTAJI U STATUSNIM PROMENAMA – KO JE OBVEZNIK SASTAVLJANJA?

Svrha sastavljanja vanrednih finansijskih izveštaja, sa aspekta Zakona o računovodstvu, jeste da se javnost upozna sa statusnim promenama do kojih je došlo u privrednom društvu. Vanredni finansijski izveštaj, u smislu člana 2. tačke 11) Zakona o računovodstvu, obuhvata: Bilans stanja i Bilans uspeha. Prema članu 33. Zakona o računovodstvu, rok za dostavljanje vanrednih finansijskih izveštaja Agenciji za privredne registre, radi javnog objavljivanja, obuhvata 60 dana od dana na koji se ti izveštaji sastavljaju.

Prema članu 25. stav 4. Zakona o računovodstvu, pravno lice je dužno da sastavi vanredne finansijske izveštaje u slučajevima predviđenim ovim zakonom. Kada se sastavljaju finansijski izveštaji u slučaju statusnih promena, prethodna odredba zakona nije do kraja jasna, zbog čega se postavlja pitanje koji učesnik u statusnoj promeni je u obavezi da sastavlja vanredne

Nejasno: koji učesnik u statusnoj promeni je obavezan da sastavlja finansijske izveštaje?

finansijske izveštaje. Da li se obaveza odnosi na društva koja prestaju da postoje, na društva koja menjaju svoj status nakon sprovođenja statusne promene, ili na sve učesnike u statusnim promenama?

Na portalu Agencije za privredne registre citiran je član 2. tačka 11) Zakona o računovodstvu, u kojem je navedeno da se vanredni finansijski izveštaj sastavlja u slučajevima statusnih promena, otvaranja, odnosno zaključenja stečajnog postupka ili pokretanja, odnosno zaključenja postupka likvidacije nad pravnim licem, i to sa stanjem na dan koji prethodi danu upisa statusne promene, danu otvaranja, odnosno zaključenja stečajnog postupka ili pokretanja, odnosno zaključenja postupka likvidacije. Dalje, prilikom podnošenja vanrednih finansijskih izveštaja Agenciji za privredne registre, obveznici su u obavezi da popune Zahtev za javno objavljivanje vanrednog finansijskog izveštaja koji sadrži osam osnova za sastavljanje vanrednog finansijskog izveštaja u vezi sa statusnim promenama koje su predviđene članovima 486. do 489. Zakona o privrednim društvima.

Dodatnu nesigurnost u tumačenju člana 2. tačka 11) Zakona o računovodstvu u vezi sa obavezom sastavljanja vanrednih finansijskih izveštaja donelo je Mišljenje Ministarstva finansija br. 011-00-592/2015-16 od 11.06.2015. godine (2), u kojem je navedeno da u slučaju statusne promene pripajanja, vanredni finansijski izveštaj dostavlja samo privredno društvo koje se pripaja, dok privredno društvo sticalac nema tu obavezu. Uzgred, navedeno mišljenje se nalazi na portalu Agencije za privredne registre u sekciji koja se odnosi na vanredne finansijske izveštaje, tako da ostaje nejasan stav APR-a, u smislu da li svi učesnici u statusnoj promeni treba da sastavljaju vanredne finansijske izveštaje, ili samo učesnici koji prestaju da postoje u statusnim promenama bez sprovođenja postupka likvidacije.

Tumačenje navedenog mišljenja Ministarstava finansija na sve vrste statusnih promena dato je u narednoj tabeli:

Vrsta statusne promena	Aktivnost	Koje društvo prestaje da postoji	Vanredni finansijski izveštaji
Pripajanje	Jedno ili više društava može se pripojiti drugom društvu prenošenjem na to društvo <u>celokupne imovine i obaveza</u> .	Društvo koje se pripaja	Da
Spajanje	Dva ili više društava mogu se spojiti <u>osnivanjem</u> novog društva i prenošenjem na to društvo <u>celokupne imovine i obaveza</u> .	Društva koja se spajaju	Da
Podela	Društvo se može podeliti tako što će istovremeno preneti <u>celokupnu</u> imovinu i obaveze na: 1) dva ili više novoosnovanih društava (podela uz osnivanje) 2) dva ili više postojećih društava (podela uz pripajanje) 3) jedno ili više novoosnovanih društava i jedno ili više postojećih društava (mešovita podela).	Društvo koje se deli	Da

Vrsta statusne promena	Aktivnost	Koje društvo prestaje da postoji	Vanredni finansijski izveštaji
Izdvajanje	Društvo se može podeliti tako što će preneti <u>deo</u> svoje imovine i obaveza na: 1) jedno ili više novoosnovanih društava (izdvajanje uz osnivanje) 2) jedno ili više postojećih društava (izdvajanje uz pripajanje) 3) jedno ili više novoosnovanih društava i jedno ili više postojećih društava (mešovito izdvajanje).	Nijedno, po sprovedenoj statusnoj promeni društvo deljenik nastavlja da postoji	Ne

Imajući u vidu da u slučaju statusne promene izdvajanje (uz osnivanje, pripajanje ili mešovito izdvajanje), društvo deljenik nastavlja da postoji, odnosno nijedan učesnik u takvoj statusnoj promeni ne prestaje da postoji, ne postoji obveznik sastavljanja vanrednog finansijskog izveštaja. U drugim statusnim promenama, obveznici sastavljanja vanrednih finansijskih izveštaja bi bila društva koja prestaju da postoje.

RAČUNOVODSTVENO OBUHVATANJE DODATNIH UPLATA ČLANOVA DRUŠTVA SA OGRANIČENOM ODGOVORNOŠĆU KOJE NE POVEĆAVAJU OSNOVNI KAPITAL

Dodatne uplate članova društva sa ograničenom odgovornošću uređene su odredbama čl. 178. do 180. Zakona o privrednim društvima. Članom 178. stav 1. Zakona o privrednim društvima propisano je da se osnivačkim aktom ili odlukom skupštine može utvrditi obaveza članova društva da, pored uplate upisanog osnovnog kapitala, izvrše dodatne uplate društvu, a stavom 2. istog člana propisano je da se dodatnim uplatama ne povećava osnovni kapital društva, kao i da dodatne uplate mogu biti samo u novcu.

Prema odredbama člana 180. Zakona o privrednim društvima, u pogledu vraćanja dodatnih uplata, propisana su sledeća pravila:

- dodatne uplate mogu se vratiti članovima društva samo ako nisu neophodne za pokriće gubitaka društva ili za izmirenje poverilaca;
- dodatne uplate se ne mogu vratiti članu društva pre uplate, odnosno unosa celokupnog upisanog uloga u društvo;
- vraćanje dodatnih uplata članovima društva vrši se shodnom primenom odredaba ovog zakona o smanjenju osnovnog kapitala društva;
- u slučaju stečaja društva, potraživanje člana društva po osnovu dodatnih uplata namiruje se tek nakon punog

namirenja stečajnih poverilaca društva sa pripadajućim kamatama.

Način računovodstvenog obuhvatanja dodatnih uplata članova društva sa ograničenom odgovornošću koje ne povećavaju osnovni kapital nije posebno uređen propisima iz oblasti računovodstva. Dalje, Pravilnikom o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike nisu propisani osnovni računi na kojima se mogu evidentirati dodatne uplate koje ne povećavaju osnovni kapital. Zato je način računovodstvenog evidentiranja dodatnih uplata uslovljen njihovom namenom.

Kod početnog vrednovanja dodatnih uplata moguće su tri situacije:

Okolnost	Računovodstveni tretman	Pozicija
Izvesno je vraćanje dodatne uplate članovima društva; pretpostavlja se verovatni odliv resursa po osnovu vraćanja dodatne uplate	Dodatne uplate se evidentiraju kao obaveze	419 – Ostale dugoročne obaveze ili 469 – Ostale obaveze
U momentu dodatnih uplata nije utvrđeno kada i u kom iznosu će dodatne uplate biti vraćene; nije verovatno da li će i kada doći do odliva resursa	Dodatne uplate treba evidentirati u korist odgovarajućeg računa u okviru kapitala	322 – Statutarne i druge rezerve
Donošenje odluke o dodatnim uplatama koje će biti iskorišćene za pokriće gubitka iz ranijih godina	Pokriće gubitka vrši se direktno na teret dodatnih uplata	350 – Gubitak ranijih godina

Nakon početnog evidentiranja dodatnih uplata u okviru grupe računa 32, računovodstveni tretman zavisi od odluka osnivača ili drugih okolnosti. Drugim rečima, dodatne uplate mogu biti vraćene članovima, iskorišćene za pokriće gubitka, ili služiti za povećanje osnovnog kapitala.

MATIČNA PRAVA LICA I OKVIR ZA FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE

Saglasno članu 27. stav 1. Zakona o računovodstvu, pravna lica koja imaju kontrolu (kontrolno, odnosno matično pravno lice) nad jednim ili više pravnih lica (podređeno, odnosno zavisno pravno lice), u skladu sa odredbama ovog zakona i zahtevima IFRS, obavezna su da sastavljaju, prikazuju, dostavljaju i obelodanjuju konsolidovane finansijske izveštaje. Izuzetno od ove obaveze, stavom 5. istog člana propisano je da ukoliko vrednosti imovine i poslovnog prihoda matičnog i zavisnih pravnih lica, ne računajući međusobna učešća, potraživanja i obaveze, međusobne rezultate i međusobne poslovne prihode i rashode matičnog i zavisnih pravnih lica, u zbiru ne prelaze polovinu kriterijuma za malo pravno lice, u smislu člana 6. stav 3. ovog

zakona, matično pravno lice nije obavezno da sastavlja, dostavlja i obelodanjuje konsolidovane finansijske izveštaje.

Matična pravna lica koja imaju obavezu da sastavljaju konsolidovane finansijske izveštaje shodno članu 20. Zakona da za priznavanje, vrednovanje, prezentaciju i obelodanjivanje pozicija u finansijskim izveštajima, primenjuju IFRS.

Matična pravna lica koja u skladu sa Zakonom o računovodstvu nemaju obavezu da sastavljaju konsolidovane finansijske izveštaja, nisu u obavezi da primenjuju IFRS za priznavanje, vrednovanje, prezentaciju i obelodanjivanje pozicija u svojim finansijskim izveštajima. Drugim rečima, ako privredno društvo primenjuje Pravilnik o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro drugih pravnih lica ili IFRS za MSP za sastavljanje svojih pojedinačnih finansijskih izveštaja, činjenica da je postalo matično društvo u toku godine ne znači istovremeno promenu okvira za finansijsko izveštavanje u slučaju da nisu ispunjeni uslovi iz člana 27. stav 5. Zakona o računovodstvu.

RAČUNOVODSTVENI ASPEKTI KUPOVINE STEČAJNOG DUŽNIKA KAO PRAVNOG LICA

Računovodstveni aspekti za kupca stečajnog dužnika

Pravna priroda instituta prodaje stečajnog dužnika kao pravnog lica je takva da kupac uopšte ne postaje vlasnik imovine (koja je bila predmet procene i kao takva je specificirana u kupoprodajnom ugovoru), već je pravno lice nad kojim je stečajni postupak obustavljen i dalje titular prava svojine na toj imovini, a kupac postaje isključivo vlasnik kapitala kupljenog pravnog lica i kao takav se u registru upisuje kao vlasnik udela (kod Agencija za privredne registre) ili akcionar (u Centralnom registru, depo i kliring hartija od vrednosti). Kupac nije pravni sledbenik stečajnog dužnika, niti dolazi do mešanja imovine između prodatog pravnog lica i kupca. Suštinski, prodajom stečajnog dužnika kao pravnog lica dolazi do prenosa akcija ili udela u tom pravnom licu i kupac stiče upravljačka prava kao član, odnosno akcionar privrednog društva.

Vlasnik kapitala nije neposredno vlasnik imovine.

Ovakav stav potvrđen je od strane Upravnog suda Srbije u presudi 9 U. 5924/2011 od 15.01.2014. godine: „*Prodaja stečajnog dužnika ne predstavlja prenos uz naknadu celokupne imovine pravnog lica, već kupac postaje vlasnik kapitala stečajnog dužnika, odnosno vlasnik udela, odnosno vlasnik akcija stečajnog dužnika kao pravnog lica*“, kao i u brojnim presudama Vrhovnog suda Srbije u materiji upravnih sporova.

Na osnovu iznetog, Kupac stečajnog dužnika kao pravnog lica u svojim poslovnim knjigama evidentira udeo u kapitalu

zavisnog pravnog lica po nabavnoj vrednosti koju čini cena koja je plaćena u postupku kupoprodaje stečajnog dužnika kao pravnog lica.

Računovodstveni aspekti kupovine za stečajnog dužnika kao pravnog lica

Pravna posledica prodaje stečajnog dužnika kao pravnog lica je obustavljanje stečajnog postupka u odnosu na stečajnog dužnika, ali ne i okončanje. Obustavljanje stečajnog postupka zbog kupoprodaje stečajnog dužnika kao pravnog lica nije jasno uređena propisima o računovodstvu.

Suštinska dilema u vezi sa računovodstvenim aspektom kupovine za to pravno lice je da li isto treba posmatrati kao novoosnovano pravno lice za koje se započinje vođenje poslovnih knjiga, ili treba nastaviti sa vođenjem „postojećih“ poslovnih knjiga. Dalje, računovodstveni propisi ne daju odgovor na pitanje izveštajnog perioda za koji se sastavljaju finansijski izveštaji u godini kupoprodaje stečajnog dužnika kao pravnog lica, u smislu da li se finansijski izveštaji sastavljaju za period od datuma kupoprodaje stečajnog dužnika kao da je formirano novo pravno lice, ili treba sastaviti godišnji finansijski izveštaj koji obuhvata promene od početka do kraja poslovne godine.

U Mišljenju Ministarstva finansija br. 011-00-329/2017-16 od 17. 07. 2017. godine (3) navedeno je da „u vezi sa načinom vrednovanja imovine u poslovnim knjigama kupljenog društva (stečajnog dužnika), želimo, pre svega, da napomenemo da se, nakon prodaje stečajnog dužnika, sve poslovne promene računovodstveno obuhvataju i evidentiraju u skladu sa opštim pravilima. Na kraju poslovne godine, neophodno je sastaviti godišnji finansijski izveštaj koji treba da obuhvati sve poslovne promene od početka do kraja poslovne godine (pre i posle prodaje stečajnog dužnika).“

Izneti citat navodi na zaključak da pravna lica koja su kupljena kao stečajni dužnici, kao pravna lica zbog zadržavanja pravnog kontinuiteta treba da nastave sa vođenjem računovodstvenih evidencija koje su postojale tokom trajanja stečajnog postupka.

Kontinuitet pravnog lica podrazumeva kontinuitet evidencija.

Prethodno mišljenje Ministarstva finansija izazvalo je brojne nedoumice i praktične probleme na relaciji privredna društva, Agencija za privredne registre i Poreska uprava. Krajem septembra 2017. godine Ministarstvo finansija je dostavilo Registru finansijskih izveštaja koji se vodi kod Agencije za privredne registre dopis radi izjašnjenja oko više pitanja koja se odnose na postupanje APR-a u praksi prilikom prijema finansijskih izveštaja društva koje je kupljeno iz stečaja bez obaveza. Navedeno je bilo neophodno radi usaglašavanja stavova i utvrđivanja

jedinstvenog računovodstvenog tretmana i postupka prilikom sastavljanja i dostavljanja finansijskih izveštaja.

S tim u vezi, APR je, između ostalog, u svom mišljenju od 12. oktobra 2017. godine istakao sledeće:

- nakon prodaje stečajnog dužnika kao pravnog lica, visina osnovnog kapitala predstavlja iznos koji je kupac platio na ime kupoprodajne cene, što predstavlja vrednost nenovčanog uloga novog člana društva. Ovom kupoprodajom kupljena je celokupna imovina društva, tako da je vrednost osnovnog kapitala jednaka vrednosti neto imovine društva;
- Registar finansijskih izveštaja prihvata redovne godišnje finansijske izveštaje pravnog lica kupljenog iz stečaja (za godinu u kojoj je izvršena kupovina), kao da je ono novoosnovano pravno lice, odnosno istom je omogućeno da te izveštaje sastavi i dostavi za period od dana obustave postupka stečaja i sticanja kontrole nad pravnim licem od strane novog vlasnika pa do kraja godine, i to bez iskazivanja uporednih podataka za period pre obustave tog postupka, odnosno bez iskazivanja podataka za prethodnu godinu.

Stav APR-a potvrđen je kroz Mišljenje Ministarstva finansija br. 011-00-329/2017-16 (II) od 02.11.2017. godine. Iz mišljenja se zaključuje da kod prodaje stečajnog dužnika kao pravnog lica bez obaveza postoji pravni kontinuitet, a navedeni kontinuitet svakako je narušen kada je reč o računovodstvenom aspektu i načinu izveštavanja, i to pre svega usled činjenice da je ugovorom definisano da se kupuje stečajni dužnik kao pravno lice bez obaveza i da računovodstveno evidentiranje treba da odražava kupoprodajni ugovor i suštinu transakcije, a da stečajni upravnik sastavlja finansijske izveštaje na dan obustave stečajnog postupka u skladu sa Pravilnikom o utvrđivanju nacionalnih standarda za upravljanje stečajnom masom. Samim tim, Ministarstvo finansija je prihvatilo postupanje APR-a, koji u praksi prihvata redovne godišnje finansijske izveštaje pravnog lica kupljenog iz stečaja (za godinu u kojoj je izvršena kupovina), kao da je ono novoosnovano pravno lice, te da je istom omogućeno da te izveštaje sastavi i dostavi za period od dana obustave postupka stečaja i sticanja kontrole nad pravnim licem od strane novog vlasnika pa do kraja godine, bez iskazivanja uporednih podataka za period pre obustave tog postupka, odnosno bez iskazivanja podataka za prethodnu godinu.

PRIZNAVANJE EFEKATA PROCENE I PRODAJE INVESTICIONIH NEKRETNINA

Investicione nekretnine su nekretnine (zemljište ili objekat – ili deo objekta, ili oboje) koju drži vlasnik u cilju ostvarivanja prihoda od zakupnine ili porasta vrednosti kapitala, ili i jednog i drugog, a ne za korišćenje u proizvodnji ili nabavci dobara ili usluga ili u administrativne svrhe ili prodaju u redovnom toku poslovanja. Investicione nekretnine generišu tokove gotovine nezavisno od drugih sredstava, što predstavlja suštinsku razliku između investicionih nekretnina i nekretnina koje koristi vlasnik. Proizvodnja ili nabavka robe ili usluga (ili korišćenje nekretnine u administrativne svrhe) generiše tokove gotovine koji se mogu pripisati ne samo nekretninama, nego i drugim sredstvima koja se koriste u procesu proizvodnje ili nabavke. IAS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, primenjuje se na nekretnine koje koristi vlasnik, dok je u delokrugu IAS 40 – Investicione nekretnine: priznavanje, odmeravanje i obelodanjivanje investicionih nekretnina.

U vezi sa priznavanjem efekata procene investicionih nekretnina, postavljaju se sledeća pitanja:

- Kako se knjiže efekti procene na dan odluke vlasnika da nekretnina postane investiciona nekretnina?
- Da li nastaju odbitne ili oporezive privremene razlike po osnovu procene vrednosti investicionih nekretnina?
- Kako se evidentiraju pozitivni i negativni efekti procena fer vrednosti u narednim godinama?
- Kako se evidentiraju pozitivni i negativni efekti prodaje investicionih nekretnina koje su prethodno vrednovane po metodi fer vrednosti na dan odluke vlasnika o promeni namene?

U skladu sa paragrafom 61. IAS 40, ako nekretnina koju koristi vlasnik postane investiciona nekretnina koja će se knjižiti po fer vrednosti, entitet primenjuje IAS 16 sve do datuma promene namene. Entitet bilo kakvu razliku na taj datum između knjigovodstvene vrednosti nekretnine po IAS 16 i njene fer vrednosti, evidentira na isti način kao revalorizaciju prema IAS-u 16. Drugim rečima, prilikom reklasifikacije objekata koji su korišćeni za obavljanje delatnosti na investicione nekretnine koje će se vrednovati po fer vrednosti, pozitivna razlika između procenjene fer vrednosti i knjigovodstvene vrednosti priznaje se kao revalorizaciona rezerva u okviru računa 330, a ne preko Bilansa uspeha.

U godini u kojoj je izvršena procena fer vrednosti nastaje razlika između revalorizovane knjigovodstvene vrednosti i

poreske osnovice investicionih nekretnina. Ova razlika predstavlja oporezivu privremenu razliku koja zahteva priznavanje odloženih poreskih obaveza u skladu sa IAS 12. Odložene poreske obaveze se priznaju na teret revalorizacionih rezervi. Usmeravanje efekata obračunatih oporezivih privremenih razlika na opisani način ima za posledicu da će za iznos koji je knjižen na teret revalorizacionih rezervi biti priznat manji poreski rashod perioda, odnosno veći rezultat za tu godinu.

Entitet koji se opredeli za metod fer vrednosti za odmeravanje svojih investicionih nekretnina u obavezi je tokom narednih godina da utvrđuje fer vrednost. Po osnovu novih procena efekti procene mogu stvarati pozitivne ili negativne razlike između fer vrednosti i knjigovodstvenih vrednosti. U IAS 40 nije posebno uređen način priznavanja efekata procene fer vrednosti investicione nekretnine za koju je u prethodnom periodu priznata revalorizaciona rezerva. Prema paragrafu 35. IAS 40, dobitak ili gubitak koji proizilazi iz promene fer vrednost investicione nekretnine se priznaje u Bilansu uspeha za period u kom je nastao. U tom smislu, bez obzira na prethodno priznate revalorizacione rezerve, efekti narednih procena investicionih nekretnina priznaju se u Bilansu uspeha.

Na kraju, investicione nekretnine prestaju da se priznaju po otuđenju, ili kada se investicione nekretnine trajno povuku iz



upotrebe i ne očekuju se nikakve buduće ekonomske koristi od njihovog otuđenja. Isto kao i u slučaju narednih efekata procene, IAS 40 nije posebno uredio način priznavanja efekata otuđenja investicione nekretnine za koju je u prethodnom periodu priznata revalorizaciona rezerva. Na osnovu paragrafa 69. IAS 40, dobiti ili gubici koji nastaju usled povlačenja ili otuđenja investicione nekretnine se utvrđuju kao razlika između neto prihoda od otuđenja i knjigovodstvene vrednosti sredstva i priznaju u Bilansu uspeha u periodu povlačenja ili otuđenja. Dakle, nezavisno od prethodno priznatih revalorizacionih rezervi, efekti prodaje se priznaju u Bilansu uspeha, a revalorizacione rezerve koje se odnose na konkretno sredstvo se ukidaju u korist rezultata ranijeg perioda.

PRIZNAVANJE ODLOŽENIH PORESKIH OBAVEZA PO OSNOVU PROCENE FER VREDNOSTI ZEMLJIŠTA

U paragrafu 20. IAS 12, navodi se da u nekim zakonodavstvima revalorizacija utiče na oporezivi dobitak tekućeg perioda. Kao rezultat toga, poreska osnovica sredstva se koriguje i ne nastaje privremena razlika. Međutim, kod nas revalorizacija ne utiče na oporezivi dobitak u periodu revalorizacije te se poreska osnovica sredstva ne koriguje. Bez obzira na to, buduće nadoknađivanje knjigovodstvene vrednosti imaće za posledicu oporezivi priliv ekonomskih koristi, a iznos koji će moći da se odbije za poreske svrhe razlikovaće se od iznosa tih ekonomskih koristi. Razlika između knjigovodstvene vrednosti revalorizovanog sredstva i njegove poreske osnovice je privremena razlika. U takvim slučajevima, revalorizovana knjigovodstvena vrednost sredstva će se povratiti kroz korišćenje i time će stvoriti oporezivi prihod koji premašuje amortizaciju koja će biti priznata za poreske svrhe u budućim periodima. Ovo ne važi za zemljište koje ne podleže amortizaciji, jer nezavisno od oporezivog prihoda koji se ostvaruje po osnovu njegovog korišćenja, nema rashoda amortizacije koji bi bili priznati u poreske svrhe.

U skladu sa odredbama važećeg Zakona o porezu na dobit pravnih lica, prodajom zemljišta ostvaruje se kapitalni dobitak ili gubitak. Za obračun kapitalnog dobitka nabavna cenom se određuje u visini cene po kojoj je obveznik stekao zemljište, a poreska osnovica zemljišta jednaka je njegovoj nabavnoj ceni. Odloženi porez povezan sa neamortizovanim sredstvom, kao što je zemljište, odražava poreske posledice prodaje tog sredstva. To znači da u slučaju kada je knjigovodstvena vrednost zemljišta na datum Bilansa stanja veća od njegove poreske osnovice, koja je jednaka inicijalnoj nabavnoj ceni kao odbitnoj

stavki kod utvrđivanja kapitalnog dobitka, razlika predstavlja oporezivu privremenu razliku po osnovu koje se vrši priznavanje odloženih poreskih obaveza. Odložena poreska obaveza priznaje se na teret revalorizacionih rezervi koje su prethodno priznate prilikom procene fer vrednosti zemljišta.

Dakle, priznavanje odloženog poreza po osnovu zemljišta ima smisla ako postoji namera vlasnika da zemljište bude otuđeno. U opisanoj situaciji očekuje se da knjigovodstvena vrednost zemljišta bude povraćena prodajom, pa bi odloženi porez odrazio poreske posledice prodaje tog sredstva. U suprotnom, ukoliko ne postoji namera vlasnika da se zemljište otuđi, entitet može da odluči da li će priznavati odložene poreske obaveze po osnovu procene fer vrednosti zemljišta.

LITERATURA

1. Mišljenje Ministarstva finansija br. 011-00-790/2018-16 od 11. oktobra 2018. godine, dostupno na: <http://www.biljanatrifunovicifa.com/2018/10/vodjenje-poslovnih-knjiga/>
2. Bilten - službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 6/2015, 209-211, dostupno na: <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2015/Bilten%20za%20jun%206-2015.pdf>
3. Bilten - službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 7-8/2017, 207-2011, dostupno na: <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2017/Bilten%207-8%202017.pdf>
4. Zakon o računovodstvu (Službeni glasnik RS, br. 62/13 i 30/18)
5. Zakon o privrednim društvima (Sl. glasnik RS, br. 36/2011, 99/2011, 83/2014 - dr. zakon, 5/2015 i 44/2018)
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)
7. Međunarodni računovodstveni standard 40 Investicione nekretnine (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
8. Međunarodni računovodstveni standard 16 Nekretnine, postrojenja i oprema (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
9. Međunarodni računovodstveni standard 12 Porezi na dobitak (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)

SOME CURRENT ACCOUNTING ISSUES SUMMARY

Key words: bookkeeping, status changes, extraordinary financial statements, parent company, financial reporting framework, investment property fair value

The accounting regulations in Serbia have not been changed since 2013. Nevertheless, accounting issues such as the conduct of business books, the preparation of extraordinary financial statements, financial reporting frameworks, deferred taxes, and so on are continually being opened. In this paper, we pointed out some of them that can significantly affect the quality of financial reporting.

RAČUNOVODSTVENE POLITIKE I PROMENE RAČUNOVODSTVENIH PROCENA

Pravilno izabrane računovodstvene politike i fer računovodstvene procene su od izuzetnog značaja za relevantnost i pouzdanost finansijskih izveštaja i njihovu uporedivost sa finansijskim izveštajima prethodnih perioda. Takve računovodstvene politike i procene mogu obezbediti i uporedivost finansijskih izveštaja jednog entiteta sa finansijskim izveštajima drugih entiteta u istoj ili sličnoj industriji, grani ili regionu. Imajući u vidu navedeno, kao i činjenicu da u praksi često postoje dileme oko definisanja računovodstvenih politika i vršenja računovodstvenih procena kao i njihovih promena, u nastavku rada ćemo se osvrnuti na standarde finansijskog izveštavanja kojima je isto uređeno, i na njihovu primenu u praksi.

S obzirom da ne postoje značajne razlike u osnovnim principima definisanim Međunarodnim računovodstvenim standardom 8 – Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške (u daljem tekstu: IAS 8) i Međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja za mala i srednja pravna lica (u daljem tekstu: IFRS za SME) Odeljkom 10 – Računovodstvene politike, procene i greške, u cilju izbegavanja ponavljanja istih ili sličnih načela, ovaj rad će se bazirati na IAS 8, dok će eventualno odstupanja od Odeljka 10 IFRS za SME biti posebno objašnjena.

Iako je IAS 8 – Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške jedan od najstarijih standarda koji nije pretrpeo značajnije izmene, lica koja učestvuju u sastavljanju finansijskih izveštaja često imaju dileme pri njegovoj primeni, a pre svega se razmatraju pitanja šta se smatra promenom računovodstvene politike, a šta promenom računovodstvene procene. Značaj tog razlikovanja je utoliko veći, imajući u vidu različit način evidentiranja promena računovodstvenih politika i promena računovodstvenih procena.

REZIME

Ključne reči: IAS 8, promene računovodstvene politike, promene računovodstvene procene

Korisnicima finansijskih izveštaja je bitno da finansijski izveštaji budu pouzdani i uporedivi, kako bi na osnovu njih donosili ispravne poslovne odluke. To se, između ostalog, postiže i adekvatnim izborom računovodstvenih politika i fer računovodstvenim procenama. Iako entiteti treba da nastoje da jednom izabrane računovodstvene politike primenjuju konzistentno, kao i da vrše računovodstvene procene na osnovu relevantnih i dostupnih informacija, može doći i do njihovih promena. Cilj ovog rada je da ukaže na razlikovanje promene računovodstvene politike od promene računovodstvene procene, s akcentom na različitost njihovog računovodstvenog evidentiranja.

RAČUNOVODSTVENE POLITIKE

„Računovodstvene politike su specifični principi, osnove, konvencije, pravila i prakse koje entitet primenjuje pri sastavljanju i prezentaciji finansijskih izveštaja.“ (1, paragraf 5).

Računovodstvene politike imaju delikatne zahteve višestrukog usklađivanja.

Svaki entitet je dužan da internom regulativom definiše računovodstvene politike za priznavanje i vrednovanje imovine i obaveza, prihoda i rashoda. Definisane računovodstvene politike svakako treba da budu usklađene sa međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja, ali pri definisanju računovodstvenih politika treba voditi računa da računovodstvene politike budu primerene poslovanju entiteta i konzistentne sa računovodstvenim politikama korišćenim u relevantnoj delatnosti. Kada se neki standard konkretno primenjuje na određenu stavku, računovodstvena politika koja će se primeniti na tu stavku se utvrđuje primenom tog konkretnog standarda. Ove politike ne moraju da se primenjuju kada je efekat njihove primene beznačajan, ali se isto ne smeju ni zloupotrebljavati kako bi se postigla određena prezentacija finansijske pozicije ili rezultata poslovanja.

Računovodstvene politike se primenjuju konzistentno u cilju obezbeđenja uporedivosti finansijskih izveštaja tokom više obračunskih perioda. „Entitet vrši promenu računovodstvene politike samo:

- ukoliko je ta promena propisana nekim standardom; ili
- ukoliko ta promena dovodi do toga da finansijski izveštaji pružaju pouzdane i relevantnije informacije o efektima transakcija, drugih događaja ili okolnosti na finansijsku poziciju, finansijske performanse ili tokove gotovine entiteta.“ (1, paragraf 14).

Ukoliko neka transakcija, događaj ili okolnosti nisu definisani konkretnim standardom, može da se primeni računovodstvena politika koja je u skladu sa najnovijim saopštenjima drugih tela za donošenje standarda. „Ako, sledeći neku izmenu takvog saopštenja, entitet odabere da promeni računovodstvenu politiku, ta promena se računovodstveno evidentira i obelodanjuje kao dobrovoljna promena računovodstvene politike.“ (1, paragraf 21), što će biti objašnjeno u drugom delu teksta.

Pod promenom računovodstvenih politika ne smatra se primena računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili okolnosti koji se suštinski razlikuju od onih koji su se pojavljivali ranije ili primena nove računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili okolnosti koje se ranije nisu pojavljivale ili nisu bile materijalno značajni. Na primer, ne smatra se promenom računovodstvene politike kada entitet koji prethodno nije davao u zakup nepokretnost koju je iskazivao u okviru pozicije Građevinski objekti i čijim je računovodstvenim politikama definisano

da se stavke nekretnina, postrojenja i opreme posle priznavanja odmeravaju po modelu nabavne vrednosti, u tekućoj godini odluči da tu nepokretnost više ne koristi u proizvodnji već da je izda drugom entitetu i iskaže u okviru pozicije Investicione nekretnine, a računovodstvenim politikama je definisano da se nakon priznavanja investicione nekretnine odmeravaju po metodu fer vrednosti. Reklasifikacija sa pozicije Građevinski objekti na poziciju Investicione nekretnine i određivanje njene fer vrednosti, neće se računovodstveno obuhvatiti u skladu sa IAS 8. Isto tako, ne smatra se promenom računovodstvene politike kada, na primer, proizvodno društvo otpočne trgovinu robom za čiju cenu se procenjuje da će se tokom vremena smanjivati i kada shodno tome rukovodstvo društva odluči da dopunom pravilnika računovodstvenih politika definiše da se za tu različitu i novu vrstu zaliha primenjuje FIFO metod kao metod obračuna izlazne vrednosti zaliha.

Osetljivo je pitanje šta je promena računovodstvene politike a šta nije?

Za entitete koji primenjuju IFRS za SME „pod promenom računovodstvenih politika ne smatra se ni promena na model nabavne vrednosti kada pouzdano merilo fer vrednosti nije više dostupno (ili obrnuto) za imovinu za koju bi IFRS za SME inače zahtevao ili dozvoljavao da se odmerava po fer vrednosti“ (2, paragraf 10.9). Na primer, reklasifikacija nepokretnosti za koju je postalo dostupno odmeravanje fer vrednosti sa pozicije Građevinski objekti (koje se posle početnog priznavanja odmeravaju po nabavnoj vrednosti umanjenoj za celokupnu akumuliranu amortizaciju i celokupne akumulirane gubitke zbog umanjenja vrednosti) na poziciju Investicione nekretnine i odmeravanje njihove fer vrednosti, ne smatra se promenom računovodstvene politike.

„Ako IFRS za SME dozvoljava odabir računovodstvenog postupka (uključujući osnovu za odmeravanje) za određenu transakciju, drugi događaj ili uslov i entitet menja svoj prethodni odabir, onda je to promena računovodstvene politike.“ (2, paragraf 10.10).

Kao izuzetak, početna primena računovodstvene politike revalorizacije sredstava u skladu sa IAS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, odnosno Odeljkom 17 IFRS za SME ili IAS 38 – Nematerijalna imovina je promena računovodstvene politike koju treba tretirati kao revalorizaciju u skladu sa ovim navedenim standardima, a ne u skladu sa IAS 8, odnosno Odeljkom 10 IFRS za SME.

Evidentiranje promene računovodstvene politike

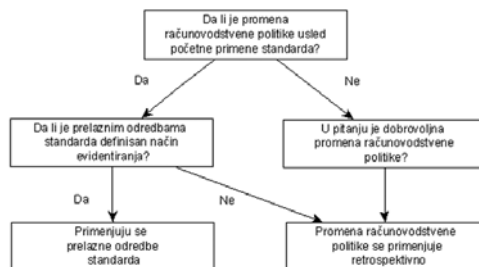
Kada rukovodstvo donese odluku o promeni računovodstvene politike ili početne primene nekog standarda, osnovno pitanje je kako evidentirati promenu računovodstvene politike.

U slučaju početne primene novog standarda ili izmene standarda, takva promena računovodstvene politike se evidentira u skladu sa konkretnim prelaznim odredbama tog standarda, ukoliko ih ima. U suprotnom, ta promena se primenjuje retrospektivno. Treba imati u vidu i da se ranija primena nekog standarda ne smatra dobrovoljnom promenom računovodstvene politike, te se ona računovodstveno evidentira takođe u skladu sa prelaznim odredbama tog standarda.

U slučaju da u cilju obezbeđivanja pouzdanijih i relevantnijih finansijskih izveštaja entitet dobrovoljno promeni računovodstvene politike, takva promena se primenjuje *retrospektivno*. To bi značilo da se nova računovodstvena politika primenjuje na vrednosti imovine i obaveza za svaki prethodni prezentovani period, kao da je nova računovodstvena politika bila oduvek primenjivana. Retrospektivna primena podrazumeva i korekciju početnog stanja svake komponente kapitala za period na koji se promena odražava (obično se vrši korigovanje rezultata prethodnog/ih perioda).

Ukoliko je neizvodljivo utvrditi efekte promene računovodstvene politike iz određenog perioda na uporedne podatke prezentirane u finansijskim izveštajima, nova računovodstvena politika se primenjuje od početka najranijeg perioda za koji je retrospektivna primena izvodljiva, što može biti i tekući period. Dakle, u ovom slučaju zanemaruje se deo kumulativnog korigovanja sredstava, obaveza i kapitala koji se javlja pre tog datuma.

Za evidentiranje efekata promena računovodstvene politike koji nemaju materijalno značajan uticaj, Pravilnikom o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike predviđeni su računi 591 – Rashodi po osnovu efekata promene računovodstvenih politika i 691 – Prihodi od efekata promene računovodstvenih politika, na kojima se u finansijskim izveštajima tekuće godine iskazuju efekti promena računovodstvene politike koji nisu materijalno značajni.



Izvor: Prikaz autora

Slika 1. Način evidentiranja promena računovodstvene politike

Dobrovoljne promene računovodstvenih politika mogu biti sledeće:

- promena računovodstvene politike naknadnog vrednovanja nematerijalne imovine, nekretnina postrojenja i opreme, investicionih nekretnina ili učešća u kapitalu (promena sa modela nabavne vrednosti na model revalorizacije, odnosno model fer vrednosti, i obratno),
- promene klasifikacije, prezentacije i vrednovanja finansijskih sredstava, kao što su sredstva koja se drže do speća, sredstva raspoloživa za prodaju i finansijska sredstva koja se vrednuju po fer vrednosti kroz Bilans uspeha (na primer, reklasifikacija sa jedne pozicije na drugu),
- promena metoda obračuna izlazne vrednosti zaliha (promena sa FIFO metoda na metodu prosečne ponderisane cene i obratno),
- ostale promene osnove za odmeravanje imovine i obaveza, itd.

Zahtevana obelodanjivanja u slučaju promene računovodstvene politike

Iako su entiteti dužni da obelodanjuju informacije zahtevane primenjenim standardima finansijskog izveštavanja, vrlo često se u praksi susrećemo sa napomenama uz finansijske izveštaje koje ne sadrže sva potrebna obelodanjivanja. Iz tih razloga, u nastavku teksta su ukratko navedeni zahtevi standarda u vezi sa potrebnim obelodanjivanjima koji se tiču promena računovodstvenih politika.

Standardi su jasni u svojim zahtevima za obelodanjivanjem promena računovodstvenih politika.

„U slučaju početne primene standarda koja ima efekat na tekući period ili bilo koji prethodni period, ili bi imala efekat na taj period osim što je neizvodljivo utvrditi iznos korigovanja, ili bi mogla da ima efekat na buduće periode, entitet obelodanjuje:

- naziv standarda;
- prirodu promene računovodstvene politike;
- za tekući period i svaki prezentovani prethodni period, u meri u kojoj je to izvodljivo, iznos korigovanja za svaku linijsku stavku finansijskog izveštaja na koju je promena uticala (a u slučaju primene IAS 33 – Zarade po akciji i iznos korigovanja za osnovne i razređene zarade po akciji);
- iznos korigovanja koje se odnosi na periode pre onih koji su prezentovani, u meri u kojoj je to izvodljivo;
- ako je za određeni prethodni period ili za periode pre prezentovanih neizvodljivo izvršiti retrospektivnu primenu, okolnosti koje su dovele do te situacije i opis kako i od kada se primenjuje promena računovodstvene politike.

U finansijskim izveštajima u narednim periodima ne moraju da se ponavljaju ova obelodanjivanja.“ (1, paragraf 28).

Kada dobrovoljna promena računovodstvene politike ima efekat na tekući period ili bilo koji prethodni period, ili bi imala efekat na taj period osim što je neizvodljivo utvrditi iznos korigovanja, ili bi mogla da ima efekat na buduće periode, entitet obelodanjuje iste gorenavedene informacije, s tim što se dodatno obelodanjuju i razlozi zbog kojih primena nove računovodstvene politike pruža pouzdanije i relevantnije informacije, odnosno zbog čega je zapravo izmenjena prethodno primenjena računovodstvena politika.

Entiteti koji primenjuju IAS/IFRS (takozvane velike standarde), u slučaju objavljivanja novih ili izmenjenih standarda koji još nisu stupili na snagu, obelodanjuju tu činjenicu, kao i informacije relevantne za procenjivanje mogućeg uticaja koji će primena novih ili izmenjenih standarda imati na finansijske izveštaje u periodu početne primene. To podrazumeva obelodanjivanje sledećih informacija:

- naziv novog standarda i prirodu predstojeće promene;
- datum od kojeg počinje obavezna primena standarda;
- datum od kojeg planira da počne sa primenom standarda prvi put, s obzirom da datum primene može biti raniji od datuma obavezne primene ukoliko je to novim standardom dopušteno;
- uticaj koji se očekuje da će početna primena standarda imati na finansijske izveštaje entiteta, ili saopštenje da je procena rukovodstva o uticaju novog standarda u toku i da još nije poznat ili razumno procenjiv.

Poreski tretman efekata promene računovodstvene politike

Poreski tretman efekata promene računovodstvene politike nije uređen Zakonom o porezu na dobit pravnih lica. Kako se za druga pitanja koja nisu regulisana ovim zakonom primenjuju odredbe Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji (u daljem tekstu: ZPPPA), ukazujemo na član 40. stav 1. ZPPPA, koji definiše da ako poreski obveznik ustanovi da poreska prijava, koju je podneo Poreskoj upravi, sadrži *grešku ili propust*, dužan je da odmah, a najkasnije do isteka roka zastarelosti, podnese poresku prijavu u kojoj su greška ili propust otklonjeni (4). Saglasno tome, samo u slučaju korekcije materijalno značajne greške koja za posledicu ima i pogrešno utvrđenu poresku osnovicu poreza na dobit perioda na koji se greška odnosi, podnosi se izmenjena poreska prijava. Zaključujemo da u slučaju promene računovodstvene politike, ne postoji obaveza podnošenja izmenjene poreske prijave za porez na dobit pravnih lica za poreski period u kojem je primenjivana prethodna računovodstvena politika.

Pristup revizora pri revidiranju promena računovodstvenih politika

Sloboda procene da će promena računovodstvene politike dati pouzdaniju osnovu za finansijsko izveštavanje, ostavlja mogućnost rukovodstvu entiteta da utiče na prikazano finansijsko stanje i rezultate poslovanja. Međutim, zadatak revizora je i da utvrdi prikladnost računovodstvene politike ili promene računovodstvene politike za određene okolnosti entiteta čije finansijske izveštaje revidira (delatnost, poslovanje, primenjeni okvir finansijskog izveštavanja, itd). To podrazumeva i komunikaciju revizora sa menadžmentom o podobnosti novih računovodstvenih politika za finansijsko izveštavanje entiteta i razloga za njihovu izmenu. Pregled revizora takođe uključuje i proveru ispravnosti računovodstvenog evidentiranja efekata promene.

Revizor prosuđuje prikladnost računovodstvenih politika i njihovih promena.

RAČUNOVODSTVENE PROCENE

Neke stavke finansijskih izveštaja ne mogu biti precizno izmerene, već mogu biti samo procenjene. Cilj računovodstvene procene može biti različit, pre svega u zavisnosti od primenjenog okvira finansijskog izveštavanja i pozicije o kojoj se izveštava. Procena se zasniva na pouzdanim informacijama i informacijama koje su dostupne rukovodstvu ili licima koja učestvuju u sastavljanju finansijskih izveštaja. „Korišćenje razumnih procena je ključni deo sastavljanja finansijskih izveštaja i ne smanjuje njihovu pouzdanost“ (1, paragraf 33). Pri tome, moguća razlika između ishoda računovodstvene procene i iznosa koji je izvorno priznat u finansijskim izveštajima ne predstavlja obavezno i pogrešan prikaz u finansijskim izveštajima, a naročito kod računovodstvenih procena fer vrednosti. Na svaki vidljivi ishod mogu učestvovati događaji nakon datuma kada je stavka procenjivana za potrebe finansijskog izveštavanja.

Pri finansijskom izveštavanju može se javiti potreba za procenjivanjem:

- naplativog iznosa sumnjivih i spornih potraživanja,
- nadoknadivog iznosa zastarelih zaliha,
- korisnog veka trajanja ili očekivanog rasporeda trošenja budućih ekonomskih koristi sadržanih u sredstvima koja se amortizuju,
- gudvila,
- verovatnoće prodaje stalne imovine namenjene prodaji i njene fer vrednosti;
- fer vrednosti finansijskih sredstava ili finansijskih obaveza,
- nadoknadivog iznosa imovine kod koje postoje indikatori da je došlo do umanjenja vrednosti;

- iznosa budućih poreskih obaveza,
- verovatnoće da će postojati raspoloživ oporezivi dobitak za koji se mogu iskoristiti neiskorišćeni poreski gubici ili neiskorišćeni poreski krediti,
- stepena dovršenosti na osnovu dugoročnih ugovora,
- rezervisanja za popravke u garantnom roku,
- gubitaka po osnovu sudskih sporova,
- obaveza po garancijama ili potencijalnih obaveza, itd.

Ukoliko je u jednom izveštajnom periodu entitet koristio procene za izveštavanje o određenoj poziciji, a u narednim periodima dođe do izmene određene okolnosti na kojima je procena bila zasnovana, ili rukovodstvo dođe u posed novih informacija ili naknadno stekne potrebno dodatno iskustvo, procena se revidira. Revidiranje procene ne predstavlja korekciju greške jer se ne odnosi na prethodne obračunske periode.

Promene računovodstvenih politika mogu imati i retroaktivne efekte.

Definicija promene računovodstvene procene data je u IAS 8: „Promena računovodstvene procene je korigovanje knjigovodstvene vrednosti sredstva ili obaveze ili iznosa periodičnog trošenja sredstva, koje proizilazi iz procene sadašnjeg stanja, i povezanih očekivanih budućih koristi i obaveza, sredstava i obaveza. Promene računovodstvenih procena proizilaze iz novih informacija ili novih događaja i u skladu s tim ne predstavljaju ispravke grešaka.“ (1, paragraf 5).

„Kada je teško razlikovati promenu računovodstvene politike od promene računovodstvene procene, ta promena se smatra promenom računovodstvene procene.“ (1, paragraf 35). Ovu odredbu ne treba u svakom slučaju primenjivati, pre nego što se dobro ne razmotri da li je u pitanju promena računovodstvene politike ili promena računovodstvene procene. S jedne strane, promena primenjene osnove za odmeravanje predstavlja promenu računovodstvene politike, a ne promenu računovodstvene procene, a s druge strane, promena očekivanja predstavlja promenu računovodstvene procene. Kako ni postojeći standard IAS 8, a ni predložene izmene standarda o kojim se trenutno raspravlja (nacrt je objavljen u septembru 2017. godine), ne definišu dovoljno jasno razlike između promene računovodstvene politike i promene računovodstvene procene, niti obezbeđuju dovoljno primera kako bi se njihovo razlikovanje razjasnilo, očekuje se da će i dalje u praksi postojati neodlučnost po ovom pitanju. Uticaj ovih nejasnoća može biti značajan, imajući u vidu da se postupci priznavanja efekata po osnovu ovih promena bitno razlikuju.

Evidentiranje promene računovodstvene procene

U slučaju promene računovodstvene procene njeni efekti se, za razliku od efekata dobrovoljne promene računovodstvene

politike, priznaju *prospektivno*, odnosno njenim uključivanjem u dobitak ili gubitak perioda na koji ta promena utiče. To može biti u periodu promene ili i u periodu promene i u periodima koji slede.

„U meri u kojoj promena računovodstvene procene uzrokuje promenu u sredstvima i obavezama, ili se odnosi na neku stavku kapitala, treba izvršiti njeno priznavanje korigovanjem knjigovodstvene vrednosti odgovarajuće stavke sredstva, obaveze ili kapitala u periodu promene.“ (1, paragraf 37).

Dakle, efekti promene računovodstvene procene se priznaju od datuma promene procene, odnosno imaju uticaj samo na rezultat poslovanja tekućeg perioda ili rezultat poslovanja i tekućeg i budućih perioda. Na primer, promena procene nadoknadivog iznosa obezvređenih nekurentnih zaliha ili promena procene naplativog iznosa sumnjivih i spornih potraživanja, utiče samo na dobitak ili gubitak tekućeg perioda i zato se priznaje samo u tekućem periodu. S druge strane, kada entitet u skladu sa IAS 16 – Nekretnine postrojenja i oprema, odnosno Odeljkom 17 IFRS za SME, na kraju finansijske godine proverava korisni vek sredstva i utvrdi da se očekivanja razlikuju od prethodnih procena, ta promena procene će imati uticaj na troškove amortizacije za svaki budući period tokom preostalog korisnog veka tog sredstva. Prema tome, efekti na buduće periode priznaće se kao prihod ili rashod u tim budućim periodima, a efekat promene koji se odnosi na tekući period priznaje se kao prihod ili rashod tekućeg perioda.

Procene imaju efekte na tekući i budući period, ne i na prethodni.

Zahtevana obelodanjivanja u slučaju promene računovodstvenih procena

Pored zahteva da se obelodane korišćene računovodstvene procene pri sastavljanju finansijskih izveštaja i značajnih pretpostavki koje su primenjene kod procene, postoje i zahtevi da se obelodanjuje priroda promene računovodstvenih procena i efekat promena na tekući period. Takođe se obelodanjuju i priroda i iznosi promena računovodstvenih procena ako se očekuje da će one imati efekat na buduće periode. U slučaju neizvodljivosti procene efekta na buduće periode, obelodanjuje se i ta činjenica.

Poreski tretman efekata promene računovodstvenih procena

S obzirom da promene računovodstvenih procena nemaju uticaja na prethodne periode, to nema ni uticaja na utvrđenu obavezu za porez na dobit u periodima pre promene procene. Ono o čemu treba voditi računa pri utvrđivanju obaveze za porez

ACCOUNTING POLICIES AND CHANGES IN ACCOUNTING ESTIMATES SUMMARY

Key words: IAS 8, changes in accounting policies, changes in accounting estimates

For the users of financial statements, it is important that financial statements are reliable and comparable, in order to make the right business decisions, based on them. This, besides other, is achieved by an adequate choice of accounting policies and fair accounting estimates. Although entities need to try to apply chosen accounting policies consistently, as well as, to make accounting estimates based on relevant and available information, those can be changed. The aim of this paper is to point out the distinction between the change in accounting policy and the change in accounting estimates, with the emphasis on different accounting recording of those.

na dobit i popunjavanju poreskog bilansa za godinu u kojoj je došlo do promene procene, jeste da li se rashodi koji su rezultat računovodstvenih procena ili promena tih procena priznaju sa aspekta Zakona o porezu na dobit.

Pristup revizora pri revidiranju računovodstvenih procena

Pri reviziji finansijskih izveštaja, aktivnosti revizora podrazumevaju i „pregled ishoda računovodstvenih procena uključenih u finansijske izveštaje prethodnog perioda, ili, gde je primenjivo, njihovo kasnije ponovno procenjivanje u cilju identifikacije i procene rizika materijalno pogrešnih iskaza za svrhe tekućeg perioda. Međutim, pregled se ne obavlja s namerom da se dovedu u pitanje rasuđivanja korišćena u prethodnim periodima koja su bila temeljena na informacijama raspoloživim u to vreme.“ (3, paragraf 14). Naravno da sprovođenje računovodstvenih procena zahteva nepristrasnost menadžmenta i da su promene računovodstvenih procena zaista posledica otkrivanja novih informacija ili rezultat novih razvoja događaja.

LITERATURA

1. Međunarodni računovodstveni standard 8 – Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
2. Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja za mala i srednja pravna lica (IFRS za SME), (Sl. glasnik RS, br 83/2018)
3. ISA 540 (Revised). Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures, International Auditing and Assurance Standards Board, oktobar 2018.
4. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji (Sl. glasnik RS, br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016, 108/2016 i 30/2018)

ISPRAVKE GREŠAKA – RAČUNOVODSTVENI I PORESKI ASPEKT

UVOD

Finansijski izveštaji su iskrivljeni ako sadrže materijalno značajne greške ili nematerijalne greške koje su napravljene sa određenom namerom. Krajnji cilj procesa finansijskog izveštavanja su finansijski izveštaji bez grešaka. Međutim, kada se greške pojave, onda je bitno da se pravovremeno identifikuju i isprave pre nego što se finansijski izveštaji objave. U praksi se često susrećemo sa greškama koje se otkrivaju nakon objavljivanja finansijskih izveštaja i čije ispravke stvaraju niz nedoumica. Baš zbog toga, u nastavku teksta razmatramo koje su to ključne stvari o kojima se mora voditi računa prilikom računovodstvenog obuhvatanja ispravke grešaka.

POJAM I KLJUČNE VRSTE GREŠAKA

Greške nastaju kada se informacije koje su dostupne ili za koje se razumno očekuje da budu dostupne, izostave ili na pogrešan način upotrebe prilikom finansijskog izveštavanja. Uzroci grešaka mogu biti računске ili tehničke prirode, pogrešne primene računovodstvenih politika, pogrešnih računovodstvenih procena, pogrešnog tumačenja činjenica, prevara i slično. U nastavku su izdvojene najznačajnije podele grešaka koje nastaju u procesu finansijskog izveštavanja i čije je razumevanje od ključnog značaja posle za izbor adekvatnog načina ispravke.

Podela grešaka prema prirodi

Greške se mogu pojaviti u svim fazama finansijskog izveštavanja, od početnog priznavanja neke pozicije pa sve do

REZIME

Ključne reči: materijalno značajne greške, ispravka grešaka, korektivna knjiženja, korekcija uporednih podataka, zamena finansijskih izveštaja.

Greške mogu nastajati tokom čitavog procesa finansijskog izveštavanja, od inicijalnog priznavanja pojedinačne pozicije, pa sve do obelodanjivanja finansijskih izveštaja. Identifikovane greške prvo se moraju kvantifikovati kako bi se utvrdilo da li su efekti koje imaju na finansijske izveštaje materijalno značajni. U zavisnosti od materijalnog značaja sledi izbor adekvatnog načina računovodstvenog obuhvatanja ispravke grešaka: korektivna knjiženja, zamena finansijskih izveštaja, korekcija uporednih podataka, dodatna obelodanjivanja, korekcije poreskih izveštaja i slično.

obelodanjivanja finansijskih izveštaja, i prema njihovoj prirodi možemo ih podeliti na:

- greške kod početnog priznavanja, koje nastaju kada se pojedinačne stavke imovine, potraživanja i obaveza inicijalno priznaju i odmeravaju (*na primer, greške kod utovrdjivanja nabavne vrednosti stalne i obrtne imovine kada se ne uzmu svi zavisi troškovi nabavke ili se u nabavnu vrednost uključe izdaci koji predstavljaju rashod perioda i sl.*);
- greške kod naknadnog vrednovanja, koje nastaju kada se vrednost pojedinačnih stavki imovine, potraživanja i obaveze ponovo preispituje na dan finansijskih izveštaja, u skladu sa usvojenim računovodstvenim politikama (*na primer, greške kada nije izoršeno obezvređenje stalne imovine i obrtne imovine iako postoje jasni indikatori da je došlo do umanjenja vrednosti, greške u ispravci vrednosti potraživanja zbog neadekvatne procene naplativosti potraživanja i sl.*);
- greške kod prezentacije, koje nastaju kada se pojedinačne stavke imovine, potraživanja i obaveza klasifikuju i prezentuju (*na primer, iskazivanje investicionih nekretnina u okviru građevinskih objekata, iskazivanje kratkoročnih obaveza u okviru dugoročnih obaveza i sl.*); i
- greške kod obelodanjivanja, u koje spadaju sve one greške koje nastaju kod sastavljanja napomena uz finansijske izveštaje (*na primer, neadekvatno ili nepotpuno obelodanjivanje značajnih računovodstvenih politika i korišćenih pretpostavki i procena, kao i ostalih informacija i podataka*).

Podela grešaka prema vremenskom periodu

Prema vremenskom periodu na koji se odnose, greške možemo podeliti na one koje se odnose samo na tekući period i greške koje se odnose na prethodne periode. Greške koje se odnose samo na tekući period nazivaju se još i potencijalne greške jer su otkrivene pre nego što su finansijski izveštaji odobreni za objavljivanje. S druge strane, greške koje su nastale u prethodnim periodima a koje su otkrivene u tekućem periodu definišu se kao „izostavljeni ili pogrešno iskazani podaci iz finansijskih izveštaja entiteta za jedan ili više perioda koji proizilaze iz neupotrebljavanja ili pogrešne upotrebe pouzdanih informacija koje: su bile dostupne kada su finansijski izveštaji za date periode bili odobreni za izdavanje; i za koje se moglo razumno očekivati da budu dobijene i uzete u obzir pri sastavljanju i prezentaciji tih finansijskih izveštaja.“ (1, paragraf 5), (2, odeljak 10.19.), (3, član 6).

Da bi se nešto kvalifikovalo kao greška, ključno je dokazati da su određene informacije bile dostupne ili su se mogle očekivati a da nisu bile iskorišćene u postupku finansijskog izveštavanja. Ovakva definicija grešaka ostavlja veoma širok prostor za različita prosuđivanja da li je nešto greška ili nije. Tako, na

primer, odliv novčanih sredstava usled gubitka dugogodišnjeg sudskog spora može da se računovodstveno obuhvati kao:

- *greška prethodnog perioda*, ako se dokaže da je u periodu pokretanja sudskog spora bilo izvestno da će po tom osnovu doći do odliva novčanih sredstava i da je tada trebalo izvršiti rezervisanja za troškove sudskih sporova, ili
- *kao rashod tekućeg perioda*, ako se dokaže da je sudski spor izgubljen zbog novih okolnosti i činjenica koje se nisu bile dostupne niti su se mogle očekivati u periodu pokretanja sudskog spora.

Podela grešaka prema materijalnom značaju

Posmatrano sa aspekta značajnosti, sve greške koje nastaju u procesu finansijskog izveštavanja mogu biti materijalno značajne ili beznačajne. Materijalno značajne greške se definišu kao „*Materijalno značajna izostavljanja ili pogrešna iskazivanja stavki su materijalno značajna ako bi ona, pojedinačno ili zajedno, mogla da utiču na ekonomske odluke korisnika donete na osnovu finansijskih izveštaja. Materijalni značaj zavisi od veličine i prirode izostavljene ili pogrešno iskazane stavke koja se procenjuje u konkretnim okolnostima.*“ (1, paragraf 5), (2, odeljak 2.6.), (3, član 9). Greške: *materijalno značajne i beznačajne.* Beznačajne greške su sve one greške koje ne potpadaju pod navedenu definiciju materijalno značajnih grešaka.

Utvrđivanje da li je greška materijalno značajna ili ne, zahteva procenu i prosuđivanje rukovodstva i utvrđivanje praga materijalnosti. Kako bi se otklonila subjektivnost kod procene materijalnog značaja grešaka, potrebno je internim aktom, odnosno pravilnikom o računovodstvu i računovodstvenim politikama, jasno definisati kriterijum za utvrđivanje praga materijalnosti. Prilikom odabira kriterijuma za utvrđivanje praga materijalnosti moraju se uzeti u obzir faktori kao što su: vrsta delatnosti, oblik organizovanja, visina prihoda, zakonski ili drugi uslovi u pogledu merenja ili obelodanjivanja pojedinih stavki u finansijskim izveštajima, očekivanja i stavovi rukovodstva, itd. Računovodstvenom politikom se kriterijum za utvrđivanje materijalno značajne greške može utvrditi u apsolutnom ili relativnom iznosu. Utvrđivanje praga materijalnosti u relativnom iznosu primenom procenta na određenu poziciju finansijskih izveštaja, može da predstavlja dobru osnovu za utvrđivanje materijalnosti grešaka. U praksi, kao najčešće osnove za utvrđivanje materijalnosti greške u relativnom iznosu koriste se: ukupni prihod, poslovni prihod, dobit pre poreza, ukupna aktiva i drugo.

Promena kriterijuma praga materijalnosti, može se vršiti ako dođe do promene okolnosti u kojima subjekt posluje, i kada prethodno odabrani kriterijum postane neadekvatan.

Promena polazne osnove za utvrđene materijalnosti smatra se promenom računovodstvene procene, a ne promenom računovodstvene politike, pa zbog toga nije potrebna retroaktivna primena za prethodni period.

RAČUNOVODSTVENI ASPEKT ISPRAVKE GREŠKE

Računovodstveni aspekt ispravke grešaka zavisi od toga da li se efekti grešaka odnose samo na tekući period ili na prethodne periode. Kod grešaka koje se odnose na više perioda, mora se izvršiti i tačna alokacija efekata grešaka na pojedinačne periode. U nastavku sledi razmatranje ključnih računovodstvenih aspekata o kojima se mora voditi računa prilikom ispravke grešaka.

Računovodstveni aspekt ispravke grešaka tekućeg perioda

Greške koje su nastale u tekućem periodu i koje se identifikuju do momenta objavljivanja finansijskih izveštaja ispravljaju se u tekućoj godini i neće imati efekte na finansijske izveštaje. Način ispravke ovih grešaka zavisi od njihove prirode, pa tako, ako se radi o greškama u vrednovanju (početnom ili naknadnom) ili klasifikaciji, iste će se ispravljati korektivnim računovodstvenim nalogima. S druge strane, ako se radi o pogrešnim prezentacijama ili obelodanjivanjima u nacrtima finansijskih izveštaja, iste će se samo ispraviti kod popunjavanja konačnih finansijskih izveštaja, bez ikakvih korektivnih knjiženja. Naime, bez obzira da li je greška materijalno značajna ili nije, ako je ona identifikovana u periodu na koji se odnosi pre objavljivanja finansijskih izveštaja, ona se ispravlja u tekućoj godini korektivnim knjiženjima i nema nikakvih korekcija rezultata ranijih godina po tom osnovu. *Na primer, u postupku revizije utvrđeno je da društvo nije izvršilo indirektni otpis sumnjivih i spornih potraživanja u materijalno značajnom iznosu. Rukovodstvo društva je odlučilo da navedenu grešku ispravi pre predaje konačnih finansijskih izveštaja. Bez obzira što je reč o materijalno značajnoj grešci, društvo će u svojim poslovnim knjigama samo korektivnim knjiženjem na dan 31.12. iskazati dodatne troškove po osnovu obezvređenja potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana u korist ispravke vrednosti potraživanja od prodaje. Ispravka grešaka tekućeg perioda pre objavljivanja finansijskih izveštaja postiže efekat kao da greška nikada nije bila ni načinjena.*

Kako ispravljamo greške? Pa, zavisno od njihove prirode.

Računovodstveni aspekt grešaka iz prethodnih perioda

Greške prethodnih godina čiji efekti nisu materijalno značajni računovodstveno se ispravljaju preko prihoda i rashoda tekuće godine. Pravilnikom o kontnom okviru i sadržini računa u

kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike, propisani su posebni računi za ispravku grešaka iz ranijih godina čiji efekti nisu materijalno značajni, i to: „račun 592 – *Rashodi po osnovu ispravki grešaka iz ranijih godina koje nisu materijalno značajne*, i račun 692 – *Prihodi po osnovu ispravki grešaka iz ranijih godina koje nisu materijalno značajne* (4, član 48. i 58.)”.

Ukoliko finansijski izveštaji sadrže više grešaka koje su pojedinačno manje od praga materijalnosti, a koje zbirno prelaze iznos praga materijalnosti, ove greške smatraju se materijalno značajnim. Takođe, nije dozvoljeno prebijanje pozitivnih i negativnih efekata po osnovu pojedinačnih grešaka, u smislu utvrđivanja da li se radi o materijalno značajnoj ili beznačajnoj greški.

Greške prethodnih godina čiji su efekti procenjeni kao materijalno značajni, računovodstveno se ispravljaju preko korekcija početnog stanja pozicija tekuće godine. Način knjiženja prilikom ispravljanja materijalno značajnih grešaka iz prethodnih perioda zavisi od toga da li je greška uticala na rezultat ranijih godina. Ukoliko ispravka materijalno značajnih grešaka iz prethodnih perioda utiče samo na promenu strukture aktive i pasive bez efekta na rezultat, vrše se samo korekcije početnog stanja bilansnih pozicija na koje se greška odnosi (preknjižavanje sa jedne na drugu poziciju). Međutim, ukoliko ispravka materijalno značajnih grešaka iz ranijih perioda utiče na rezultat, onda se u računovodstvenim evidencijama vrši i korekcija početnog stanja rezultata ranijih godina. Korekcija rezultata ranijih godina vrši se zato što ispravka materijalno značajnih grešaka iz prethodnih perioda ne sme uticati na rezultat tekućeg perioda.

Zbir grešaka ispod praga materijalnosti može preskočiti prag materijalnosti.

Korekcija početnih stanja u računovodstvenim evidencijama zahteva i retrospektivnu korekciju uporednih podataka u finansijskim izveštajima koji se sastavljaju nakon otkrivanja greške: „*Entitet vrši retrospektivnu korekciju materijalno značajnih grešaka iz prethodnog perioda u prvom setu finansijskih izveštaja odobrenom za objavljivanje nakon otkrivanja tih grešaka tako što će: (a) prepraviti uporedne iznose za prezentovan(e) raniji(e) period(e) u kojem(ima) su se greške dogodile; ili (b) ako se greška dogodila pre najranijeg prezentovanog prethodnog perioda, prepraviti početna stanja sredstava, obaveza i kapitala za najraniji prezentovani prethodni period.*“ (1, paragraf 42). (2, odeljak 10.21). Da nije bilo greške u prethodnim periodima, početno stanje rezultata bilo bi drugačije, pa je to razlog zbog kog se vrši ova retrospektivna korekcija uporednih podataka u finansijskim izveštajima. U praksi, često postoje ograničenja retrospektivnog prepravljavanja uporednih podataka kada nije moguće utvrditi efekte grešaka na uporedne podatke, pa je za te situacije propisano sledeće: „*Kada je neizvodljivo utvrditi efekte greške iz određenog perioda na uporedne informacije za jedan ili više prezentovanih prethodnih perioda, enti-*

tet prepravljaju početna stanja sredstava, obaveza i kapitala za najraniji period za koji je retrospektivno prepravljano podataka izvodljivo (što može biti tekući period).“ (1, paragraf 44). (2, odeljak 10.22). U slučaju retrospektivne korekcije uporednih podataka u finansijskim izveštajima zbog ispravke materijalno značajnih grešaka, u napomenama uz finansijske izveštaje potrebno je obelodaniti: „(a) prirodu greške iz prethodnog perioda, (b) za svaki prezentovani period, u meri u kojoj je to izvodljivo, iznos korekcije, (c) iznos korekcije na početku najranijeg prezentovanog prethodnog perioda, i (d) ako je za određeni prethodni period neizvodljivo izvršiti retrospektivno prepravljano podataka, okolnosti koje su dovele do te situacije i opis kako i od kada je greška ispravljena.“ (1, paragraf 49). Krajnji cilj ovakvog načina ispravke materijalno značajnih grešaka iz prethodnih perioda je da se finansijski izveštaji, uključujući i uporedne podatke iz prethodnih perioda, prezentuju kao da je greška bila ispravljena u periodu u kome je i nastala, odnosno kao da greška nije ni napravljena.

Kod ispravke materijalno značajnih grešaka, ako su ispunjeni uslovi, može se izvršiti i zamena finansijskih izveštaja koji su upisani i javno objavljeni u Registru finansijskih izveštaja kod Agencije za privredne registre. „Obveznik može da zahteva zamenu javno objavljene dokumentacije i posebnih podataka u skladu sa članom 31. ovog pravilnika, podnošenjem zahteva za zamenu javno objavljene dokumentacije na obrascu propisanom od strane registra saglasno članu 10b Zakona o Agenciji.“ (5, član 36a). Međutim, treba imati u vidu da se zamena finansijskih izveštaja može izvršiti najkasnije do isteka naredne godine u odnosu na godinu na koju se finansijski izveštaji odnose (na primer, finansijski izveštaji za 2018. godinu mogu se zameniti samo do kraja 31.12.2019. godine). Kada se izvrši zamena finansijskih izveštaja, na internet stranici Agencije za privredne registre u okviru Registra finansijskih izveštaja ostaju objavljeni i finansijski izveštaj koji su bili predmet zamene. Dešavaju se situacije da se greške otkriju nakon predaje finansijskih izveštaja Agenciji za privredne registre, a pre nego što isti budu objavljeni, tj. u periodu dok se finansijski izveštaji nalaze u postupku obrade. U takvim situacijama propisi ne predviđaju zamenu finansijskih izveštaja, ali je moguće kroz podnošenje zahteva za njihovu dopunu izvršiti ispravku identifikovanih grešaka.

PORESKI ASPEKT ISPRAVKE GREŠAKA

Kod poreskog aspekta ispravke grešaka razmotrićemo kako to ispravke grešaka u računovodstvenim evidencijama mogu imati posledice na iznos obračunatog poreza na dobit. Naime, ispravke grešaka po računovodstvenim propisima koje za efe-

kat imaju korekciju rezultata ranijih godina mogu imati poreske implikacije pošto se oporeziva dobit utvrđuje „...u poreskom bilansu usklađivanjem dobiti obveznika iskazane u bilansu uspeha...“ (6, član 6). Greške tekućeg perioda koje su identifikovane pre objavljivanja finansijskih izveštaja, kao i greške prethodnih godina čiji efekti nisu materijalno značajni, računovodstveno se ispravljaju preko prihoda i rashoda tekuće godine i ne vrši se korekcija rezultata ranijih godina. Kod ispravke ovakvih grešaka efekti se uračunavaju u osnovicu prilikom utvrđivanja poreza na dobit za tekuću godinu i ne podnosi izmenjena poreska prijava poreza na dobit. Međutim, korigovanje materijalno značajnih grešaka koje imaju za efekat izmenu rezultata prethodnih perioda, imaju poreske implikacije. Podnošenje izmenjene poreske prijave za porez na dobit mora se izvršiti u svim slučajevima kada je zbog greške obračunat i plaćen manji iznos poreza na dobit. S druge strane, ne postoji dužnost da se podnose izmenjene poreske prijave u slučaju kada se ispravljaju greške zbog kojih je u prethodnim periodima plaćen veći iznos poreza na dobit. U ovim slučajevima, iako ne postoji dužnost, postoji pravo i interes da se podnese izmenjena poreska prijava i da se traži povraćaj više plaćenog poreza.

Greške prethodnih godina ispod prava materijalnosti ispravljaju se u tekućoj godini preko prihoda i rashoda.

Od grešaka koje nastaju nepravilnom primenom propisa o računovodstvu treba razlikovati greške koje nastaju prilikom sačinjavanja poreskog bilansa i poreske prijave usled pogrešne primene Zakona o porezu na dobit pravnih lica. *Kao primere ovih grešaka navodimo slučajeve kada se pogrešno obračuna poreska amortizacija, ne izvrši usklađivanje prihoda i rashoda iskazanih u bilansu uspeha, pogrešno primene pravila o utvrđivanju poreskih kapitalnih dobitaka ili gubitaka, ne primene pravila o transfernim cenama i sl.* Kod grešaka koje nastaju zbog pogrešne primene poreskih propisa ne postoje materijalno značajne ili beznačajne greške i obaveza je da se isprave sve greške koje su dovele do manje obračunatog iznosa poreza na dobit i da se podnesu izmenjene poreske prijave. Kada se ispravljaju ovakve greške, efekti se knjiže u tekućoj godini uvek kao korekcija rezultata prethodnih godina, nikako preko prihoda i rashoda tekućeg perioda (konto 592 i 692).

Izmenjena poreska prijava, u kojoj su greška ili propust otklonjeni, podnosi se najkasnije do isteka roka zastarelosti. „Ako poreski obveznik ustanovi da poreska prijava, koju je podneo Poreskoj upravi, sadrži grešku koja za posledicu ima pogrešno utvrđenu visinu poreske obaveze, odnosno propust druge vrste, dužan je da odmah, a najkasnije do isteka roka zastarelosti, podnese poresku prijavu u kojoj su greška ili propust otklonjeni.“ (7, član 40). Rok zastarelosti za podnošenje izmenjene poreske prijave poreza na dobit je pet godina i počinje da teče od prvog dana naredne godine od godine u kojoj je trebalo utvrditi porez. „Pravo Poreske uprave na

utvrđivanje i naplatu poreza i sporednih poreskih davanja zastareva za pet godina od dana kada je zastarelost počela da teče. Zastarelost prava na utvrđivanje poreza i sporednih poreskih davanja počinje da teče od prvog dana naredne godine od godine u kojoj je trebalo utvrditi porez, odnosno sporedno poresko davanje.” (7, član 114).

ERROR CORRECTIONS –TAX AND ACCOUNTING VIEW SUMMARY

Key words: material errors, correction of errors, correcting entries, correction of comparative information, replacement of financial statements

Errors can occur during the entire financial reporting process, from the initial recognition of a single item until the publication of the financial statements. Firstly, the identified errors must be quantified in order to determine whether the effects they have on the financial statements are material. Depending on the material significance, the following step is the choice of an adequate method of accounting recording of correction of errors: correcting entries, replacement of financial statements, correction of comparative information, additional disclosures, correction of tax returns etc.

LITERATURA

1. Međunarodni računovodstveni standard 8 – Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
2. Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja (IFRS) za male i srednje entitete (Sl. glasnik RS, br. 83/2018)
3. Pravilnik o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica (Sl. glasnik RS, br. 118/2013 i 95/2014)
4. Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike (Sl. glasnik RS, br. 95/2014)
5. Pravilnik o uslovima i načinu javnog objavljivanja finansijskih izveštaja i vođenju registra finansijskih izveštaja (Sl. glasnik RS, br. 127/2014, 101/2016 i 111/2017)
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)
7. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji (Sl. glasnik RS, br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016, 108/2016 i 30/2018)

VREDNOVANJE STALNE IMOVINE

UVOD

Koliko god da ukazujemo na to da u poslovnim knjigama treba da se bilansiraju procene urađene samo za potrebe finansijskog izveštavanja i da je važno da one budu urađene u skladu sa standardima i smernicama procenjivanja, kao i zahtevima MRS / IFRS, to se još uvek ne radi, kako iz nedovoljno pažnje tako i zbog mera štednje (neizlaganja dodatnim izdacima za procenu ako već postoji procena rađena za neke druge potrebe, primera radi: kolateralna).

Konačno, kod nas je na snazi Pravilnik o nacionalnim standardima, kodeksu etike i pravilima profesionalnog ponašanja licenciranog procenitelja (Sl. gl. RS br, 70/2017, u daljem tekstu: Pravilnik). Ovaj pravilnik je jedna od direktiva Evropske unije o hipotekarnim kreditima koje tačno regulišu pravila u vezi sa tržištem nekretnina.

Pravilnikom su definisani naši Nacionalni standardi za procenu vrednosti (ima ih četiri, i imaju istu suštinu kao i pet Evropskih standarda. Naše zakonodavstvo je donelo samo dve Smernice, dok EU ima 10 smernica. Ovo je zaista veliki napredak u procesu procenjivanja, koji je već dobio veliki značaj i pažnju kod odgovarajućih institucija.

Za svako pravno lice je i te kako značajno da se kako nepokretnosti tako i celokupna imovina vode po fer vrednosti. Samo adekvatna vrednost daje pravu sliku o stanju pravnog lica, o njegovom odnosu između stalne i obrtne imovine, pokrivenosti stalne imovine kapitalom i svim pokazateljima pri analizi finansijskih izveštaja. Adekvatno procenjen vek upotrebe svakog sredstva ima za posledicu pravilno iskazivanje uticaja knjigovodstvene amortizacije na rezultat poslovanja, onemogućavanje pojave pogrešnih slučajeva procena procenitelja/rukovodstva u vezi sa vekom upotrebe sredstava, da ne može biti precenjena ili pak potcenjena imovina, što pruža pogrešnu sliku korisnicima finansijskih izveštaja o pravnom licu.

REZIME

Ključne reči: imovina, procenitelj, standardi procenjivanja, izveštavanje, sadržaj procene, tržišna vrednost, tržišna zakupnina, fer vrednost

Naknadno vrednovanje imovine treba da bude u skladu sa odabranom računovodstvenom politikom, Standardima procenjivanja i Smernicama procenjivanja.

Osnove metode procenjivanja moraju biti adekvatne za svaki tip imovine. Sadržina izveštaja o proceni treba da bude u skladu sa definisanim sadržajem u standardima. Adekvatnom primenom standarda i smernica procenjivanja revizor pri reviziji računovodstvenih procena potvrđuje pravilnost u radu procenitelja.

Prikazaćemo neke osnovne elemente standarda i smernica procenjivanja, kako bismo i mi kao finansiisti i računovođe stekli neka saznanja i osećaj za ocenjivanje valjanosti procene urađene od strane procenitelja, čije efekte treba da unesemo u poslovne knjige.

ODMERAVANJE POSLE PRIZNAVANJA

Ukratko ćemo navesti koje su to dozvoljene metode/načini naknadnog merenja stalne imovine nakon priznavanja. Naravno da svako pravno lice definiše svojom računovodstvenom politikom način naknadnog merenja. Tako definisan način merenja treba da bude konzistentan iz godine u godinu.

Slede MRS/IFRS, ukratko navedeni, načini odmeravanja posle priznavanja:

MRS16 – Nekretnine, postrojenja i oprema. „Pravno lice opredeljuje ili za model nabavne vrednosti umanjenoj za ukupnu eventualnu akumuliranu amortizaciju i ukupne eventualne akumulirane gubitke zbog umanjenja vrednosti, ili za model revalorizacije koji predstavlja njihovu fer vrednost na datum revalorizacije umanjenu za naknadnu akumuliranu amortizaciju i naknadne akumulirane gubitke zbog umanjenja vrednosti i primenjuje tu politiku na celu grupu nekretnina, postrojenja i opreme.

Revalorizacija se vrši dovoljno redovno, kako bi se obezbedilo da se knjigovodstvena vrednost bitno ne razlikuje od vrednosti do koje bi se došlo korišćenjem fer vrednosti na kraju izveštajnog perioda“. (6. tačke 29, 30. i 31).

MRS 38 – Nematerijalna imovina. „Pravno lice kao svoju računovodstvenu politiku opredeljuje ili model nabavne vrednosti (ceni koštanja) umanjenoj za eventualnu akumuliranu amortizaciju i eventualne akumulirane gubitke od umanjenja vrednosti, ili model revalorizacije što je njena fer vrednost na dan revalorizacije, umanjena za akumuliranu amortizaciju koja je naknadno usledila i bilo kakve naknadne akumulirane gubitke od umanjenja vrednosti. U svrhu revalorizacije prema ovom standardu, fer vrednost se odmerava pozivanjem na aktivno tržište. Revalorizacija se vrši toliko redovno da se knjigovodstvena vrednost imovine na kraju izveštajnog perioda bitno ne razlikuje od fer vrednosti te imovine.“ (9. tačke 72, 73. i 75).

MRS 40 – Investicione nekretnine. „Pravno lice bira ili metod fer vrednosti ili metod nabavne vrednosti kao svoju računovodstvenu politiku i tu politiku primenjuje na sve svoje investicione nekretnine koje nose prinos povezan direktno sa fer vrednošću ili sa prinosima od tih sredstava.

Dobitak ili gubitak koji proizilazi iz promene fer vrednost investicione nekretnine se priznaje u bilansu uspeha za period u kom je nastao.

Investicione nekretnine koje ispune uslove da se klasifikuju kao nekretnine koje se drže radi prodaje (ili su uključene u grupu za otuđivanje koja je klasifikovana kao grupa koja se drži radi prodaje) treba da se odmeravaju u skladu sa IFRS-om 5.

Prenos na investicione nekretnine ili sa njih radi se kada dođe do promene u nameni, koja se dokazuje sledećim:

- početkom korišćenja nekretnine od strane vlasnika, za prenos sa investicione nekretnine na nekretnine koje koristi vlasnik;
- početkom kapitalnog naknadnog izdatka u nekretninu u cilju njene prodaje – za prenos sa investicione nekretnine na zalihe;
- prestankom korišćenja nekretnine od strane vlasnika, za prenos sa nekretnine koju koristi vlasnik (građevinskih objekata) na investicione nekretnine; ili
- početkom poslovnog lizinga nekoj drugoj strani – za prenos sa zaliha na investicione nekretnine“. (10. tačke od 30. do 56).

MRS41 – Poljoprivreda. „Biološko sredstvo se odmerava prilikom početnog priznavanja i na kraju svakog izveštajnog perioda po fer vrednosti umanjenom za troškove prodaje, osim u slučaju opisanom u paragrafu 30, kada se fer vrednost ne može pouzdano odmeriti.

Odmeravanje fer vrednosti biološkog sredstva ili poljoprivrednog proizvoda se može olakšati grupisanjem bioloških sredstava ili poljoprivrednih proizvoda prema značajnim karakteristikama, na primer, prema starosti ili kvalitetu. Kao osnovu za određivanje cene, entitet bira karakteristike koje odgovaraju onima koje se koriste na tržištu.“ (11. tačke 12 i 15).

O STANDARDIMA PROCENJIVANJA

Nacionalni Standarda koji su stupili na snagu krajem jula 2017. godine čine jedan specifičan alat za sprovođenje reforme za kojom je ukazana potreba da bi se finansijsko tržište i tržište nekretnina postavilo na čvrst oslonac i da bi i krenulo napred.

Srbija je 2017 godine dobila svoje proceniteljske standarde.

Naša četiri nacionalna standarda i dve smernice su dosta identični sa pet evropskih standarda (izdanje iz 2016. godine) i njihovim smernicama (sada evropski standardi imaju deset smernica).

Tržišna vrednost – Evropski standard za procenu vrednosti (EVS 1) i Nacionalni standard za procenu vrednosti (NSP 1)

Ovaj standard nalaže da procenitelji za procenu vrednosti nepokretnosti treba da koristi sledeće definicije tržišne vrednosti i tržišne zakupnine:

„Procenjeni iznos za koji bi nepokretnost mogla da se razmeni na datum procene vrednosti između voljnog kupca i voljnog prodavca, u transakciji između nezavisnih i nepovezanih strana, uz adekvatan marketing, pri čemu su obe strane posedovale dovoljno saznanja, postupale razborito i nisu bile pod prinudom.“ (12.a).

Tržišna zakupnina – na tržištu nekretnina se ne vrši samo promet nekretnina, već su nekretnine i predmet zakupa, te se tržišna zakupnina odnosi na vrednost koja bi se mogla očekivati da će biti plaćena za zakup nekretnine. Sledi definicija tržišne zakupnine:

„Procenjen iznos zakupnine za koju bi nepokretnost mogla da se izda u zakup na datum procene vrednosti između voljnog zakupodavca i voljnog zakupca, pod uslovima stvarnog ili pretpostavljenog ugovora o zakupu, između nezavisnih i nepovezanih strana, uz adekvatan marketing, pri čemu su strane posedovale dovoljno saznanja, postupale razborito i nisu bile pod prinudom.“ (12.a).

Naše zakonodavstvo, kao i u EU, dosta koristi termin „tržišna vrednost“, koji je većinom vezan za finansijske instrumente kao i za kupoprodajne cene ili vrednosti do kojih se dolazi na osnovu zvaničnih razmena informacija sa drugih tržišta na kojim se u velikom obimu trguje imovinom koja se često može prodati po ceni koštanja.

Napominjemo da kod računovodstva EU, prilikom procene stalnih materijalnih sredstva (posebno onih koja obuhvataju zemljište i objekte), a radi knjigovodstva, bilo koje sredstvo do kojeg se došlo besplatno zahteva procenu tržišne vrednosti, koja se definiše kao: „Cena koju je kupac spreman da plati, imajući u vidu stanje i lokaciju, a pod pretpostavkom da se može nastaviti sa njegovim korišćenjem.“

Navedena definicija „tržišne vrednosti“ jasno utvrđuje ključne pojmove, a posebno:

- rezultat;
- nekretninu čija se vrednost procenjuje;
- transakciju;
- datum procene vrednosti;
- prirodu hipotetičkih strana kao voljnu i konkurentsku;
- neophodan marketing;
- stavove koje mogu imati zainteresovane strane;
- druga pitanja.

Za svaku fazu iz definicije postoji tumačenje u cilju jasnijeg shvatanja „tržišne vrednosti nekretnine“, koja ukratko navodimo:

„*Procenjeni iznos...*“ – Odnosi se na najverovatniju cenu koja se razumno može dobiti na tržištu na datum procene izražene kroz novac koji je plativ za nepokretnost u transakciji između nepovezanih strana. To je najbolja cena koju prodavac razumno može dostići i najpovoljnija cena koju kupac može razumno dobiti.

Tržišna zakupnina čini najverovatniji iznos zakupnine koji se razumno može dobiti na tržištu na datum procene. To je najbolji iznos zakupnine koji zakupodavac može razumno dostići i najpovoljniji iznos zakupnine koji zainteresovani zakupac razumno može platiti.

„...*nepokretnost...*“ – Treba posmatrati predmetnu nepokretnost, sa svim postojećim stvarnim pravima na nepokretnosti, to jest da li kupovna cena bilo koje nepokretnosti sadrži iznose koji se ne odnose i na dodatke, kao na primer delove enterijera, stvari, povoljnosti pri kupovini, ili eventualno i drugo.

Kada je u pitanju tržišna zakupnina, definisani stvarni ili predloženi ugovor o zakupu definiše prirodu nepokretne imovine kroz trajanje i tako, u kombinaciji sa fizičkom imovinom, formira sredstvo koje treba proceniti. Kada se procena tržišne zakupnine radi pre nego što je došlo do zakupa, procenitelj mora da navede materijalne uslove zakupa kao pretpostavke, treba da pretpostavi da uslovi zakupa ne zahtevaju premiju i ograničenja koja ne sadrže odredbe odgovarajuće prosečnom učesniku na tržištu. Kada se pojavi bilo koji od ovih uslova, neophodno je usklađivanje vrednosti nepokretnosti koja je pod takvim zakupom.

„...*mogla da se razmeni...*“ – Podrazumeva da vrednost nepokretnosti čini procenjeni a ne predodređeni iznos. Termin „mogla“ upućuje na razumna očekivanja, s obzirom da procenitelj ne može imati nerealne pretpostavke o tržišnim uslovima, u smislu da je tržišna vrednost iznad one koja se razumno može postići na tržištu.

Kada je u pitanju tržišna zakupnina, radi se o procenjenoj a ne predodređenoj ili stvarno ostvarenoj zakupnini.

„... *na datum procene vrednosti...*“ – Znači da je procenjena tržišna vrednost vremenski definisana na određeni datum, koji je obično različit od datuma na koji se procena stvarno radi. Kako se tržišta i uslovi na tržištu mogu promeniti, procenjena vrednost može biti i neadekvatna u nekom drugom trenutku. Datum procene i datum izveštaja o proceni vrednosti mogu se razlikovati, ali drugi ne može prethoditi prvom.

Iste odredbe važe i za zakupninu.

„... *između voljnog kupca...*“ – Znači da postoji hipotetički a ne stvarni kupac, koji je motivisan, ali ne i prinuđen, da kupi predmetnu nepokretnost, on nije mnogo odlučan da kupi nepokretnost po bilo kojoj ceni. Kupac neće platiti cenu višu od

one koju od njega zahteva tržište, a učesnik tržišta je i sadašnji vlasnik nepokretnosti.

Potpuno iste odredbe važe i za tržišnu zakupninu, podrazumevajući da je hipotetički zakupac voljan da uđe u zakup, ali ne baš po bilo kojoj ponuđenoj ceni.

„... i voljnog prodavca...” – Odnosi se na pretpostavljenog prodavca, a ne stvarnog vlasnika. Podrazumeva se da prodavac nije isuviše željan da proda nepokretnost, kao i da nije prinuđen da je proda po bilo kojoj ceni, a nije spreman da odlaže prodaju u cilju postizanja cene koja nije razumna na stvarnom tržištu. Prodavac ima cilj da proda nepokretnost pod tržišnim uslovima i postigne najbolje ostvarivu cenu na tržištu posle odgovarajućeg marketinga, ma koja cena da je u pitanju. Okolnosti stvarnog vlasnika ne uzimaju se u obzir imajući u vidu da je *“voljni prodavac”* ovde hipotetički vlasnik.

Naglašavamo da su pretpostavljeni kupac i prodavac hipotetička lica koja i postupaju u skladu sa stanjem na tržištu. S obzirom na to da su obe strane zainteresovane za obavljanje transakcije, nameće se potreba procene tržišne vrednosti.

Isto važi i za tržišnu zakupninu, gde se takođe podrazumeva hipotetički zakupodavac, a ne stvarni vlasnik i on nepokretnost izdaje u zakup, ali nije niti prinuđen da to učini niti se smatra spremnim da odlaže izdavanje kako bi ostvario zakupninu koja se ne smatra razumnom na postojećem tržištu.

„... u transakciji između nezavisnih i nepovezanih strana...” – Radi se o transakciji između strana koje nemaju nikakav specifičan odnos (odnos između matičnog i zavisnog društva, zakupodavca i zakupca ili članova porodice), što bi imalo za posledicu neuobičajenu cenu na tržištu. Procena tržišne vrednosti i tržišne zakupnine podrazumeva da je u pitanju transakcija po tržišnoj ceni koja se obavlja između nepovezanih lica od kojih svako postupa nezavisno od onog drugog.

„... uz odgovarajući marketing...” – Podrazumeva da nepokretnost treba da bude stavljena u promet na najadekvatniji način da bi se otuđila po najboljoj ceni koja bi trebalo da se postigne. Dužina perioda u kom je nepokretnost izložena tržištu je promenljiva u zavisnosti od tržišnih uslova, s tim što period mora imati takvu dužinu da bi nepokretnost privukla pažnju adekvatnog broja potencijalnih kupaca. Tako se uvek pretpostavlja da je period marketinga protekao pre datuma procene vrednosti.

Kada je neophodno proceniti tržišnu zakupninu za nepokretnost, ista je pretpostavka da ta nepokretnost treba da bude izložena na tržištu na odgovarajući način kako bi se postiglo njeno izdavanje u zakup po zakupnini razumno ostvarivoj shodno definiciji tržišne zakupnine. Dužina izloženosti tržištu je promenljiva u zavisnosti od tržišnih uslova, a mora biti

dovoljna da bi nepokretnost privukla pažnju odgovarajućeg broja potencijalnih zakupaca.

„... pri čemu su obe strane posedovale dovoljno saznanja...“ – Pretpostavka je da su i voljni kupac i voljni prodavac, od-nosno voljni zakupopodavac i voljni zakupac, pravovremeno informisani o prirodi i osobinama nepokretnosti i o sadašnjoj i potencijalnoj nameni iste, kao i o stanju tržišta na dan procene. Hipotetički kupac ili zakupac mogu biti bolje informisani, što nije stvar poznavanja nepokretnosti, već i celog tržišta, kao i dokaza (dostupni podaci o transakcijama sa uporedivim nepokretnostima), koji mogu biti osnov o zaključku vrednosti nepokretnosti.

„... razborito...“ – Svaka strana postupa u sopstvenom interesu i postupa promišljeno u nastojanju da pri transakciji obezbedi najpovoljniju cenu iz svog ugla. Razboritost se ocenjuje kao rezultat tržišta na dan procene, a nikako kasnije, odnosno pri naknadnim saznanjima.

„... i bez prinude...“ – Obe strane su motivisane da izvrše transakciju, ali nisu niti primorane, niti su pod bilo kakvim pritiskom da je obave.

Tržišna vrednost nepokretnosti pri proceni odražava njenu najbolju i najisplativiju upotrebu. Nepokretnost je iskorišćena u najboljoj i najisplativijoj meri na način koji je fizički moguć, pravno dopušten i finansijski izvodljiv. Najbolja i najisplativija upotreba može predstavljati nastavak postojećeg korišćenja nepokretnosti kao i prelazak na alternativni način upotrebe nepokretnosti. Pri utvrđivanju najbolje i najisplativije upotrebe analizira se sledeće:

- da li je upotreba moguća – razmatra se šta učesnici na tržištu smatraju razumnim,
- da li je određena namena zakonski dopuštena – uzimaju se u obzir zakonska ograničenja u pogledu upotrebe nepokretnosti (namene propisane planovima regulacije, kao i potencijalna izmena ograničenja ako je prepoznaju učesnici na tržištu),
- da li je zadovoljen uslov finansijske izvodljivosti – posmatra se da li je tipični učesnik na tržištu ostvario prinos na uložena sredstva na drugi način korišćenja koji je fizički moguć i pravno dopušten, uzimajući u obzir troškove privođenja nepokretnosti nekoj novoj nameni, kako bi prinos bio veći od prinosa na uložena sredstva koja se ostvaruju trenutnom upotrebom.

Procenitelj za svaku procenu mora da izvrši inspekciju nepokretnosti i uradi istraživanje koje sa stručne tačke odgovara nameni za koju se procena radi. Takođe, za svaku procenu treba da opiše pretpostavke koje je koristio pri proceni.

Procenitelj u cilju obavljanja svojeg zadatka može da koristi i posebne pretpostavke koje potiču iz naloga naručioca

procene, a tiču se činjenica ili okolnosti koje se razlikuju od onih koje se mogu utvrditi na dan procene, a sve u cilju dolaženja do tržišne vrednosti. Ove pretpostavke su posebne i tiču se uglavnom sledećeg:

- „da je nepokretnost ispražnjena od lica i stvari iako je u stvarnosti data u zakup;
- da je pribavljena dozvola za privođenje nepokretnosti određenoj nameni;
- da je zgrada ili drugi planirani projekat izgrađen u skladu sa definisanim planom i specifikacijom“.

Kada se primenjuju ove posebne pretpostavke, one se moraju navesti u uslovima angažovanja procenitelja i u izveštaju o proceni vrednosti, i moraju biti detaljno obrazložene, a u zaključku procene treba uputiti na činjenicu da je izveštaj pripremljen pod posebnim pretpostavkama.

Dokumentacija koja je činila osnov procene treba da bude adekvatno opisana, na način koji je razumljiv naručiocu procene, kao i svakom drugom licu koje namerava da se osloni na tu procenu.

Tržišna vrednost kao procenjena vrednost nepokretnosti ne obuhvata dodatne troškove koji mogu biti povezani sa prodajom ili kupovinom, kao što su: porez na prenos apsolutnih prava, troškovi oglašavanja, agencijska provizija i sl.

Procena vrednosti koja nije zasnovana na tržišnoj vrednosti – Evropski standard za procenu vrednosti (EVS 2) i Nacionalni standard za procenu vrednosti (NSP 2)

Ovaj standard upućuje procenitelja da definiše svrhu procene pre primene bilo koje osnove vrednosti koja se razlikuje od tržišne vrednosti.

Druge osnove vrednosti se koriste samo kada to zahteva zakon, kada postoje određene okolnosti, kao i instrukcije naručioca procene, a vrednost dobijena na ovaj način ne čini tržišnu vrednost.

Jedna od vrednosti koja nije zasnovana na tržišnoj osnovi je fer vrednost, koja je definisana kao:

„Cena koja bi bila ostvarena pri prodaji imovine u redovnoj transakciji između identifikovanih voljnih tržišnih učesnika koji u potpunosti poznaju sve relevantne činjenice i koji svoje odluke donose u skladu sa svojim ciljevima.“ (12.b).

Za potrebe finansijskog izveštavanja – Fer vrednost je prihvaćena kao pojam u okviru Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja (IFRS) i često je identična sa tržišnom vrednošću. Tako se fer vrednost za potrebe IFRS definiše kao:

„Cena koja bi bila dobijena za prodaju imovine ili plaćena za prenos obaveze u redovnoj transakciji između učesnika na tržištu na datum odmeravanja.“ (12.b).

Fer vrednost nepokretnosti doprinosi ekonomskoj koristi svojom najboljom i najisplativijom upotrebom, to jest upotrebom koja je fizički moguća, pravno dopuštena i finansijski izvodljiva na datum procene. Fer vrednost može se razlikovati od tržišne vrednosti, a može biti i jednaka tržišnoj vrednosti. Može se javiti situacija u slučaju buduće gradnje koja još uvek nije pravno dopuštena na datum procene, u kojoj ove dve vrednosti neće biti iste.

Pretpostavke koje važe kod fer vrednosti omogućuju suočavanje sa vrednošću nepokretnosti koja se odnosi na specifičnog kupca, što u osnovi čini koncept specifične vrednosti.

„Specifična vrednost se definiše kao mišljenje o vrednosti koje uzima u obzir karakteristike koje imaju određenu vrednost za specifičnog kupca.“ (12.b).

„Specifičan kupac je kupac koji može optimizovati upotrebljivost nepokretnosti za razliku od ostalih učesnika na tržištu i čije je mišljenje o ceni jednako specifičnoj vrednosti.“ (12. b).

U slučajevima kad određena svojstva nepokretnosti za jednog kupca imaju veću vrednost od tržišne vrednosti, kupac ima tretman specifičnog kupca, a iznosi u izveštaju o proceni koji čine mišljenje tog kupca o vrednosti i čine specifičnu vrednost.

Sinergetska vrednost se definiše kao „dodatni element vrednosti koji je nastao kombinacijom dve ili više nepokretnosti ili vlasničkog udela na njima, pri čemu je kombinovana vrednost veća od zbira pojedinačnih vrednosti.“ (12.b).

„Investiciona vrednost je vrednost koju nepokretnost ima za konkretno identifikovano lice u svrhu individualne investicije, sopstvenog vlasništva ili poslovanja.“ (12.b).

„Vrednost u slučaju alternativne upotrebe podrazumeva tržišnu vrednost nepokretnosti bez pretpostavke o kontinuiranoj trenutnoj upotrebi.“ (12.b).

„Vrednost nepokretnosti u slučaju prinudne prodaje je iznos do koga se može doći prodajom nepokretnosti kada je prodavac, iz bilo kog razloga, pod pritiskom u kome se od njega traži da otuđi nepokretnost pod uslovima koji ne odgovaraju definiciji tržišne vrednosti.“ (12.b).

Ova kategorija vrednosti pojavljuje su u slučaju kada je prodavac prinuđen ili mu je nametnuto vremensko ograničenje prodaje, što prouzrokuje veliki pritisak ka prodaji i pojavljuje se kada je vreme za prodaju prekratko i nema mogućnosti prikupljanja i definisanja najbolje ponude.

Potencijalni kupci postaju svesni da je prodavac pod nekom vrstom prinude i prilagođavaju svoje ponude u odnosu na normalne okolnosti.

Postupak procene vrednosti – Evropski standard za procenu vrednosti (EVS 4) i Nacionalni standard za procenu vrednosti (NSP 3)

Procena vrednosti nepokretnosti treba da se uradi profesionalno, obuhvatanjem svih raspoloživih podataka, tako da se rezultat odbrani od svakog osporavanja.

Standardom su regulisani proceduralni koraci pri radu na izveštaju o proceni vrednosti, i to su:

- uslovi angažovanja;
- inspekcija nepokretnosti;
- procena vrednosti;
- kontrola izveštaja o proceni; i
- čuvanje podataka.

Procenitelj pri izradi procene treba da:

- bude stručan;
- nije u sukobu interesa;
- usaglasi uslove angažovanja;
- precizno utvrdi potrebe i zahteve naručioca procene;
- utvrdi pravna i regulatorna pitanja nepokretnosti (sertifikate o energetske efikasnosti), kao i činioce propisane zakonima o zaštiti životne sredine.

Pri proceni, procenitelj može koristiti tri priznata pristupa/metode procene vrednosti, i to:

- komparativni pristup,
- prinosni pristup i
- troškovni pristup.

Komparativni pristup/metod podrazumeva poređenje predmetne nepokretnosti sa identičnim ili sličnim nepokretnostima za koje su dostupne informacije o ostvarenim transakcijama.

Prinosni pristup se zasniva na pretvaranju budućih novčanih tokova u jedinstvenu vrednost, svodenjem na sadašnju vrednost. U ovom pristupu se koristi prihod koji nastaje korišćenjem nepokretnosti tokom njenog ekonomskog veka, a vrednost se izračunava kapitalizacijom prihoda primenom odgovarajuće stope kapitalizacije.

Troškovni pristup za procenu podrazumeva metod troškova zamene. Koristi se kada nema podataka o uporedivim transakcijama sličnih nepokretnosti, kao ni stvarnog ili potencijalnog prihoda od nepokretnosti. Ovaj pristup se koristi za procenu specijalizovane imovine koja se retko ili nikada ne prodaje na tržištu, osim kroz prodaju subjekata u čijoj je svojini imovina.

Izveštaj o proceni vrednosti nepokretnosti, Evropski standard za procenu vrednosti (EVS 5) i Nacionalni standard za procenu vrednosti (NSP 4)

Procenjena vrednost treba jasno i nedvosmisleno biti saopštena naručiocu procene. Izveštaj o proceni vrednosti je dokument

koji će naručiocu procene biti oslonac pri donošenju odluka. Važna je tačnost onoga što je napisano i jasnost u bilo kakvim upozorenjima, odnosno u odricanju od odgovornosti, koji se u izveštaju o proceni navode. Izveštaj je dokument u kom se detaljno navodi predmet procene, pretpostavke na kojim se zasniva procena, metode i zaključci o izvršenoj proceni vrednosti.

U izveštaju se navodi jasan stav o vrednosti, na datum procene, i detalji koji potvrđuju da su sva pitanja iz dogovorenih uslova angažovanja obrađena, kao i razumevanje situacije u kojoj se predmet procene nalazi. Izveštaj treba da je objektivn. Na procenitelja ne treba da se vrši pritisak ni od strane naručioca procene niti neke treće strane u cilju iznošenja naručenog rezultata. U slučaju da ima pokušaja pritisa, a procenitelj nije u stanju da im se odupre, on mora odbiti angažovanje kako ne bi njegov ugled bio doveden u pitanje. Izveštaj ne treba da bude dvosmislen i ne treba da dovodi u zabludu njegovog korisnika, niti sme stvarati pogrešan utisak. On treba da bude napisan tako da ga može razumeti svako lice koje nije u profesiji.

Procena vrednosti za potrebe obezbeđenja kreditnih i drugih finansijskih plasmana – Smernica za procenu vrednosti 1 (SPV 1)

Pri odlučivanju o davanju bilo kojeg vida zajma, banke i druge finansijske institucije se oslanjaju na procenjene vrednosti predmeta obezbeđenja (kolateralna), ne samo zbog svojih procedura, već i zbog pravila utvrđenih različitim međunarodnim sporazumima i regulativama.

Kada se plasman obezbeđuje kolateralom koji čini nepokretnost na teritoriji Srbije, od procenitelja se zahteva da izradi procenu tržišne vrednosti potencijalnog kolaterala, u skladu sa tržišnim uslovima na tržištu Srbije na datum procene vrednosti.

Ova smernica se primenjuje na procene vrednosti pre dobijanja plasmana, kao i obnavljanja postojećeg plasmana, i u slučaju kada kreditna institucija sa obezbeđenim kolateralom donosi odluku o aktiviranju hipoteke ili prodaje kolaterala i kada klijent izgubi kreditnu sposobnost.

Napominjemo da procene urađene po zahtevima ove smernice i za potrebe koje ova smernica reguliše ne smemo koristiti za potrebe finansijskog izveštavanja.

Procene vrednosti za svrhu finansijskog izveštavanja – Smernica za procenu vrednosti 2 (SPV 2)

Ova smernica se odnosi na procene imovine i prava na istoj isključivo za svrhu finansijskog izveštavanja u skladu sa IFRS.

„IAS/IFRS koji su primenljivi na nepokretnosti su:

- IAS 2: Zalihe;
- IAS 11: Ugovori o izgradnji;
- IAS 16: Nekretnine, postrojenja i oprema;
- IAS 17: Lizing;
- IAS 40: Investicione nepokretnosti;
- IAS 41: Poljoprivreda;
- IFRS 5: Stalna imovina koja se drži za prodaju i prestanak poslovanja;
- IFRS 6: Istraživanje i procenjivanje mineralnih resursa;
- IFRS 13: Odmeravanje fer vrednosti“ (12.f).

Fer vrednost je jedna od dve dozvoljene računovodstvene osnove za nepokretnu imovinu (druga je obračun na bazi troškova). Ako pravna lica vrše obračun u skladu sa IAS 16 na osnovu troškova, neophodno je da obezbede fer vrednost kao dodatni deo računovodstvenim izveštajima, ali je i neophodno te vrednosti prekontrolisati, u slučaju da se značajno razlikuju.

„Ova smernica nema nikakvu primenu u određivanju fer vrednosti u smislu cene koja treba da se utvrdi za transakciju između dve poznate strane, niti kod procenjivanja tržišne vrednosti“.

Prema IFRS 13, fer vrednost se definiše na sledeći način: „Fer vrednost je cena koja bi bila dobijena za prodaju imovine, ili plaćena za prenos obaveze u redovnoj transakciji između učesnika na tržištu na datum odmeravanja.“

Uglavnom su tržišna i fer vrednost međusobno identične, ali postoje i slučajevi u praksi da te dve vrednosti nisu iste, i to naročito kod nepokretnosti sa potencijalom za budući razvoj koji nije pravno dopušten na datum procene vrednosti, kao i kod nepokretnosti sa budućom vrednošću.

Fer vrednost pretpostavlja cenu pri prodaji imovine na dan procene. IFRS 13 kaže da je to „izlazna cena“, odnosno neto cena koju će dobiti prodavac, a ne bruto cena koju će platiti kupac. Troškovi transakcije ne treba da budu uključeni u fer vrednost.

UIFRS13 senavodi: „Odmeravanje fer vrednosti nefinansijske imovine uzima u obzir mogućnost tržišnog učesnika da generiše ekonomske koristi najboljim i najisplativijim korišćenjem imovine ili njenom prodajom drugom tržišnom učesniku koji bi najbolje i najisplativije koristio imovinu.“

„... Najbolje i najisplativije korišćenje nefinansijske imovine uzima u obzir korišćenje imovine koje je fizički moguće, pravno dopušteno i finansijski izvodljivo“, i „korišćenje koje je fizički moguće uzima u obzir fizičke osobine imovine koje bi tržišni učesnici uzeli u obzir prilikom određivanja cene imovine (na primer, detaljni plan regulacije koji se odnosi na nepokretnost)...“

IFRS 13 zahteva da pravno lice, kao naručilac procene, kaže da je nepokretnost procenjena na osnovu njene najbolje

i najisplativije upotrebe, što je uslovljeno time da procenitelj u svom izveštaju navede da je nepokretnost procenio na osnovu njene najbolje i najisplativije upotrebe.

U slučaju da procenitelj nije vršio procenu vrednosti nepokretnosti na osnovu njene najbolje i najisplativije upotrebe, onda to treba da navede u svom izveštaju i da obrazloži zašto to nije uradio. Pravno lice koje podnosi izveštaj bi onda moglo da takvu informaciju uključi u svoj izveštaj.

Ističemo da IFRS 13 obrađuje pojam „hijerarhija fer vrednosti“, koji približava korisnicima finansijskih izveštaja razumevanje koliko je procenjena vrednost bazirana na izvedenim dokazima ili je, s druge strane, izvedena iz drugih metoda.

Zatim, IFRS 13 obrađuje „tehnike procene vrednosti“ koje omogućuju optimalno korišćenje relevantnih izvedenih inputa (ulaznih podataka) a da se na najmanju moguću meru svede korišćenje pretpostavljenih inputa. Pretpostavljeni inputi se koriste u slučaju da relevantni izvedeni inputi nisu dostupni“.

Izvedeni inputi su „inputi koji su razvijeni korišćenjem tržišnih podataka, kao što su javno dostupne informacije o transakcijama (...) koji odražavaju pretpostavke koje tržišni učesnici mogu da koriste...“

Pretpostavljeni inputi su „Inputi za koje tržišni podaci nisu dostupni i koji su razvijeni korišćenjem najboljih dostupnih informacija o pretpostavkama koje bi tržišni učesnici koristili“.

Hijerarhija fer vrednosti u IFRS 13 se primenjuje na pretpostavke korišćene ili prihvaćene u okviru procene vrednosti, a ne na metode procene vrednosti, i kategorizovane su prema nivoima 1, 2 i 3:

- nivo 1: nekorigovane kotirane cene na aktivnim tržištima za stavke koje su identične nepokretnosti koja se procenjuje;
- nivo 2: ne spadaju u kotirane cene na tržištima obuhvaćene inputima nivoa 1, a izvedene su, bilo direktno bilo indirektno;
- nivo 3: pretpostavljeni inputi koje procenitelj razvija korišćenjem najboljih raspoloživih informacija u datim okolnostima, a mogu da obuhvate podatke koji se odnose na interne podatke procenitelja, koristeći sve informacije o pretpostavkama tržišnih učesnika koje su raspoložive.

Kada je mera fer vrednosti klasifikovana kao nivo 3, izveštaj zahteva neke dodatne sadržaje, i to:

- kvantitativne informacije o pretpostavljenim inputima koji su se koristili u proceni fer vrednosti, ako su raspoloživi;
- opise toka procene vrednosti, politike i procedure procene;
- nabrojane opise osetljivosti izvedene fer vrednosti na značajne promene u pretpostavljenim inputima.

„IFRS 13 priznaje tri tehnike procene vrednosti: Pristup poređenja tržišnih transakcija (komparativni pristup), pristup troškova zamene (troškovni pristup) i prinostni pristup. Pristup poređenja tržišnih transakcija se koristi u slučajevima u kojima su dostupne tržišne cene. Prinostni pristup primenjuje se u slučajevima u kojima su direktno dostupni novčani tokovi (npr. diskontovani novčani tok). Troškovni pristup koristi se u slučajevima u kojima ne postoje uporedive tržišne cene, u slučajevima gde cene moraju biti usklađene ili u slučaju da nepokretnost direktno ne stvara prihod (npr. trošak zamene). U pojedinim okolnostima samo jedna tehnika procene vrednosti će biti odgovarajuća, dok će u drugim situacijama biti prikladnije koristiti više tehnika.“ (12. f).

Procenitelj bira tehniku procene najprikladniju u datim okolnostima i za čiju primenu postoji adekvatan obim podataka na osnovu kojih se može na pouzdan način proceniti fer vrednost, i pri čemu bi trebalo maksimalno iskoristiti relevantne inpute izvedene iz tržišnih podataka, a minimalno koristiti pretpostavljene inpute.

Fer vrednost i tržišna vrednost nisu sinonimi, posebno u situaciji kada se tržišna vrednost ne može jasno identifikovati. Procenitelj treba da obrati posebnu pažnju na slučajeve kada su učesnici na tržištu spremni da plate veću cenu od normalno tržišno procenjene jer smatraju da će se u budućnosti doneti planska dokumenta na osnovu kojih će moći da dobiju dozvolu za profitabilniji način upotrebe nepokretnosti. U slučaju nepostojanja informacija o budućem stanju planske dokumentacije za neku lokaciju, buduća upotreba neće proći „pravno dozvoljeni“ test iz IFRS 13, a koji se tiče najboljeg i najisplativijeg korišćenja. Tako će fer vrednost biti niža od tržišne vrednosti. Kada procenitelj izabere da proceni fer vrednost značajno niže od tržišne vrednosti, preporučuje se da naglasi tu činjenicu naručiocu procene i da objasni razlog postojanja ove razlike.

Raspodela procenjene vrednosti na zemljište i objekte koji se nalaze na zemljištu može biti zahtevana, a i obavezna je kada je u pitanju procena za potrebe IFRS, kako bi se sproveo ispravan obračun amortizacije, koji predstavlja izuzetno bitnu stavku u procesu pripreme finansijskih izveštaja. Alokacija procenjene vrednosti na zemljište i objekte se može izvršiti odbijanjem od procenjene vrednosti čitave nepokretnosti, na način na koji će biti izražena i vrednost infrastrukturnih radova na zemljištu, kao i vrednost zemljišta u skladu sa njegovom trenutnom upotrebom, a na dan procene vrednosti.

U odsustvu uporedivih transakcija koje se odnose na zemljište, procenitelj do vrednosti zemljišta može doći primenom metodologije rezidualne vrednosti.

Procene vrednosti izrađene za potrebe finansijskog izveštavanja moraju biti jasno prezentovane i najmanje što moraju da sadrže jesu makar standardima predviđene informacije.

Napominjemo da su procenitelji i njihova akreditovana strukovna udruženja dužna da se strogo pridržavaju kodeksa etike.

Kada su u pitanju Međunarodni standardi procene, naši procenitelji treba da ih primenjuju pogotovu za potrebe finansijskog izveštavanja. Njihova primena doprinosi povećanju poverenja korisnika usluga procene vrednosti, s obzirom na to da oni:

- promovišu konzistentnost i pomažu pri razumevanju svih vrsta procena, identifikovanjem ili razvijanjem globalno prihvaćenih principa i definicija;
- identifikuju i objavljuju zajedničke principe za izvršenje zadataka procene i izveštavanja o proceni;
- identifikuju specifična pitanja koja zahtevaju da budu razmotrena, kao i metode koji se obično koriste pri proceni vrednosti različitih vrsta sredstava ili obaveza;
- identifikuju procese procene vrednosti i sadržaj izveštaja prikladnih za najčešće svrhe procene vrednosti;
- smanjuju raznolikost standarda procene vrednosti koja se javlja u praksi različitih sektora i država, tako što omogućavaju njihovu konvergenciju.

Što se tiče neophodne primene Međunarodnih standarda za potrebe finansijskog izveštavanja, navodimo kao obavezne sledeće standarde: IVS 101 – Delokrug rada; IVS 102 – Istraživanja i usaglašenost; IVS 103 – Izveštavanje; IVS 104 – Osnove vrednosti.

Shodno osnovama procene primenjuju se sledeći međunarodni standardi: IVS 2210 – Nematerijalna sredstva; IVS 300 – Postrojenja i oprema; IVS 400 – Prava na nekretninama;

Što se tiče evropskih standarda za potrebe finansijskog izveštavanja, naši procenitelji primenjuju sledeće standarde: EVS 1 – Tržišna vrednost; EVS 2 – Procena vrednosti koja nije



zasnovana na tržišnoj vrednosti; EVS 3 – Kvalifikovani procenitelji; EVS 4 – Postupak procene vrednosti; EVS 5 – Izveštavanje o proceni vrednosti.

Što se tiče Smernica za primenu Evropskih standarda, naši procenitelji treba da primenjuju EVGN 1 – Procena vrednosti za svrhu finansijskog izveštavanja.

ZAKLJUČAK

Primenom svih napred pomenutih standarda, kao i smernica procenjivanja, procenitelj će sačiniti izveštaj o proceni vrednosti sa adekvatnim sadržajem, u kojem revizor neće konstatovati nepravilnosti i nedostatke, a što svakako neće imati nikakvih implikacija na modifikaciju izveštaja revizora.

LITERATURA

1. Evropski standardi za procenu vrednosti 2016 – TEGoVA, osmo izdanje, prevodilac NUPS i izdavač Magnus Beograd 2016
2. Međunarodni standardi za procenu vrednosti (IVSC) 2017, prevodilac NUPS, izdavač Magnus, Beograd 2017.
3. Međunarodni standard finansijskog izveštavanja 5 – Stalna imovina koja se drži za prodaju i prestanak poslovanja (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
4. Međunarodni računovodstveni standard 11 – Ugovori o izgradnji (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
5. Međunarodni standard finansijskog izveštavanja 13 – Odmeravanje fer vrednosti (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
6. Međunarodni računovodstveni standard 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
7. Međunarodni računovodstveni standard 36 – Umanjenje vrednosti imovine (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
8. Međunarodni računovodstveni standard 38 – Nematerijalna imovina (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
9. Međunarodni računovodstveni standard 40 – Investicione nekretnine (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
10. Međunarodni računovodstveni standard 41 – Poljoprivreda (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
11. Pravilnik o nacionalnim standardima, kodeksu etike i pravilima profesionalnog ponašanja licenciranog procenitelja (Sl. gl. RS, br. 70/2017):
 - a) Nacionalni standard za procenu vrednosti 1 (NSP 1) – Tržišna vrednost i tržišna zakupnina
 - b) Nacionalni standard za procenu vrednosti 2 (NSP 2) – Procena vrednosti koja nije zasnovana na tržišnoj vrednosti
 - c) Nacionalni standard za procenu vrednosti 3 (NSP 3) – Postupak procene vrednosti
 - d) Nacionalni standard za procenu vrednosti 4 (NSP 4) – Izveštaj o proceni vrednosti nepokretnosti
 - e) Smernica za procenu vrednosti 1 (SPV 1) – Procena vrednosti za potrebe obezbeđenja kreditnih i drugih finansijskih plasmana
 - f) Smernica za procenu vrednosti 2 (SPV 2) – Procene vrednosti za svrhu finansijskog izveštavanja
 - g) Kodeks etike i pravila profesionalnog ponašanja procenitelja

FIXED ASSETS VALUATION SUMMARY

Key words: asset, valuator, valuation standards, reporting, appraisal content, market value, market lease, fair value.

Subsequent valuation of assets should be accorded to the selected accounting policy, the Standards of Evaluation and the Valuation Guidelines. The basis of the valuation method must be adequate for each type of asset. The content of the assessment report should be in accordance with the defined content in the standards. By adequately applying the standards and valuation guidelines, the auditor in the audit of accounting estimates confirms the regularity of the work of the assessor.

NOVINE U OBRAČUNU POREZA NA DOBIT PRAVNIH LICA ZA 2018. GODINU

Poslednje izmene Zakona o porezu na dobit pravnih lica (u daljem tekstu: Zakon) (14) objavljene su u Službenom glasniku RS broj 113/17 od 17. decembra 2017. godine, a stupile su na snagu 1. januara 2018. godine, s tim što su neke odredbe imale odloženu primenu. Upravo okolnost da većina izmena nije uticala na sastavljanje poreskih izveštaja za 2017. godinu, uticala je na to da su do sada neke izmene Zakona prošle neopaženo kod velikog broja poreskih obveznika. Osim toga, Ministarstvo finansija je u prethodnom periodu publikovalo veći broj službenih mišljenja, posebno u vezi sa usklađivanjem prihoda i rashoda u poreskom bilansu.

U nastavku teksta ukazaćemo na glavne izmene zakona, kao i dati kratak osvrt na najznačajnija mišljenja Ministarstva finansija objavljenih u proteklih godinu dana, kako bi olakšali sastavljanje poreskih izveštaja u narednom periodu.

IZMENE U ZAKONU O POREZU NA DOBIT PRAVNIH LICA

Izmene i dopune Zakona sa kraja 2017. godine obuhvatale su sledeće:

- preciziranje pravila za priznavanje rashoda po osnovu otpisa i ispravke vrednosti potraživanja (prva primena prilikom sastavljanja poreskog bilansa za 2017. godinu);
- oporezivanje prihoda nerezidentnih pravnih lica porezom po odbitku (u primeni od 1. aprila 2018. godine);
- oporezivanje dobiti u slučaju obustave stečajnog i likvidacionog postupka (u primeni od 1. avgusta 2018. godine);

REZIME

Ključne reči: porez na dobit, poreski bilans, poreska prijava, usklađivanje prihoda i rashoda, priznavanje rashoda

Izvorna verzija Zakona o porezu na dobit pravnih lica koji je sada u primeni nastala je još 2001. godine i od tada pa do danas ovaj zakon je pretrpeo brojne izmene i dopune. I pored izmena i preciziranja, i dalje se javljaju brojne nedoumice zbog kojih Ministarstvo finansija nesmanjenim tempom objavljuje službena mišljenja u cilju otklanjanja i razrešenja dilema. U ovom radu osvrnućemo se na izmene koje su nastale tokom 2018.

- izmene u obračunu poreske amortizacije (prva primena prilikom sastavljanja poreskog bilansa za 2018. godinu);
- preciziranje odredbi koje se odnose na kapitalni dobitak (u primeni od 1. januara 2018. godine);
- preciziranje uslova za ostvarivanje prava na poresko oslobođenje iz člana 50a Zakona (u primeni od 1. januara 2018. godine);
- preciziranje odredbi koje se odnose na transakcije sa povezanim licima (u primeni od 1. januara 2018. godine);

Poreski tretman rashoda po osnovu ispravke vrednosti i otpisa potraživanja

Prethodna verzija Zakona je definisala da se na teret rashoda priznaje ispravka vrednosti potraživanja ukoliko je od roka za njihovu naplatu prošlo najmanje 60 dana. Međutim, ono što Zakon nije precizno uredio jeste rok od koga se računa period od 60 dana – da li je to u odnosu datum bilansa stanja, ili datum kada su finansijski izveštaji odobreni za objavljivanje u skladu sa IAS 10 – Događaji nakon datuma bilansa stanja.

Ovo pitanje bilo je pre svega aktuelno za potraživanja kod kojih je rok dospeća bio u periodu između 1. novembra i 31. decembra, a koja nisu naplaćena ni do datuma odobravanja finansijskih izveštaja u narednoj godini i imalo bi različite poreske implikacije u zavisnosti od tumačenja. Kako bi se ova dilema razrešila, Ministarstvo finansija je sredinom 2017. godine donelo Mišljenje br. 401-00-1526/2017-04 od 14.07.2017. godine (2, 105-107), u kom je navelo da se kao rashod u poreskom bilansu obveznika priznaje ispravka vrednosti (indirektan otpis) pojedinačnog potraživanja pod uslovom da je od roka za njegovu naplatu do kraja poreskog perioda (za koji se sastavlja poreski bilans) prošlo najmanje 60 dana.

Izmenom Zakona praktično se nije promenilo pravilo priznavanja rashoda, već je sada ono što je regulisano mišljenjem Ministarstva finansija integrisano u sam Zakon. To u praksi znači da ako neko potraživanje dospeva za naplatu 10. decembra i nije naplaćeno do datuma odobravanja finansijskih izveštaja, u skladu sa računovodstvenim politikama može se izvršiti obezvređenje, ali kako od dana dospelosti potraživanja do kraja poreskog perioda, odnosno dana bilansa nije proteklo 60 dana, ovaj rashod neće biti poreski priznat i biće neophodna korekcija u poreskom bilansu na rednom broju 27.

U zavisnosti od toga da li je potraživanje naplaćeno u narednoj godini ili nije, sprovodile bi se korekcije u poreskom bilansu. Korekcija bi se sprovela na rednom broju 42 poreskog bilansa za naplaćena potraživanja, a na rednom broju 28 ukoliko potraživanja nisu naplaćena, a do narednog poreskog perioda je svakako protekao rok od 60 dana za priznavanje rashoda.

Nema poreskog priznanja rashoda od ispravki potraživanja ako pre izdavanja finansijskih izveštaje nije isteklo 60 dana od dospelosti.

Oporezivanje prihoda nerezidentnih pravnih lica porezom po odbitku

Od 1. aprila 2018. godine, zaživele su dve značajne izmene u vezi sa porezom po odbitku.

Prethodnim zakonskim rešenjem, prihodi nerezidentnih pravnih lica od svih usluga bili su predmet oprezivanja porezom po odbitku ukoliko su te usluge korišćene ili pružene na teritoriji Republike Srbije. U praksi je ovo rešenje bilo prilično komplikovano, jer je za pojedine usluge teško bilo utvrditi gde je usluga korišćena. Zakonodavac je sada suzio obim usluga koje su oporezive porezom po odbitku na sledeće usluge: istraživanje tržišta, računovodstvene i revizorske usluge i druge usluge iz oblasti pravnog i poreskog savetovanja i to nezavisno od mesta njihovog pružanja ili korišćenja. Bitno je pomenuti da ove izmene važe isključivo na prihode nerezidentnih pravnih lica koja nisu iz neke od jurisdikcija sa preferencijalnim poreskim sistemom. Ukoliko prihode ostvaruju pravna lica iz tzv. poreskih rajeva, porez po odbitku i dalje će se plaćati na sve vrste pruženih usluga, bez obzira na mesto njihovog pružanja ili korišćenja.

Poslednjim izmenama Zakona propisano je da se poreska prijava za porez po odbitku podnosi u roku od tri dana od kada je prihod ostvaren, odnosno isplaćen. U istom roku neophodno je i platiti porez po odbitku. Navedene iz-

Prijava poreza po odbitku – tri dana nakon nastanka prihoda.

Oporezivanje dobiti u slučaju obustave postupka stečaja i likvidacije

Prethodnim zakonskim odredbama nije bilo definisano kako sa aspekta Zakona treba postupiti u slučaju obustave likvidacionog postupka, ili obustave stečajnog postupka usled prodaje dužnika kao pravnog lica, što su situacije koje se u praksi dešavaju. Do sada je postojala obaveza podnošenja poreske prijave u slučaju pokretanja ili okončanja postupka likvidacije, ali sada je dopunom člana 34. stav 2. Zakona definisana obaveza podnošenja poreske prijave i poreskog bilansa u roku od 60 dana od dana obustave likvidacionog postupka.

Takođe, u članu 34. stav 4. Zakona izvršena je dopuna u smislu definicije trajanja perioda stečaja, pa je tako i pravosnažnost rešenja o obustavi stečajnog postupka usled prodaje stečajnog dužnika kao pravnog lica navedena kao momenat završetka stečaja. U stečajnim postupcima neophodno je predati poresku prijavu i poreski bilans u roku od 10 dana od dana pravosna-

žnosti rešenja o nastavljanju stečajnog postupka bankrotstvom, o zaključenju stečajnog postupka bankrotstvom, odnosno o obustavi stečajnog postupka usled prodaje stečajnog dužnika kao pravnog lica, na dan pravosnažnosti rešenja (član 34. stav 5. Zakona). Povezano sa navedenim izmenama, izvršeno je proširenije definicije poslovne godine.

Dalje izmene zakona upućuju da naredni poreski period za obveznika nad kojim je obustavljen postupak usled prodaje stečajnog dužnika kao pravnog lica, kao i u slučaju obustave postupka likvidacije, započinje narednim danom u odnosu na dan pravosnažnosti rešenja o obustavi postupaka stečaja ili likvidacije. U roku od 15 dana od pravosnažnosti navedenih rešenja, pravna lica su dužna da podnesu poresku prijavu u kojoj će dati procenu prihoda, rashoda i dobiti za poreski period koji započinje i da u skladu sa njima obračunaju i mesečni iznos akontacije poreza na dobit.

Obračun poreske amortizacije

Od svih izmena i dopuna Zakona, promena u oblasti poreske amortizacije uticaće na najveći broj poreskih obveznika.

Prva izmena odnosi se na obračun poreske amortizacije nematerijalne imovine. Naime, u članu 10. Zakona dodat je novi stav koji predviđa da se amortizacija nematerijalnih sredstava vrši primenom proporcionalne metode srazmerno veku trajanja koji je opredeljen momentom priznavanja tih sredstava u poslov-

Obračun poreske amortizacije kao i za finansijske izveštaje.

nim knjigama obveznika, na osnovicu koju čini nabavna vrednost svakog sredstva posebno. To praktično znači da će se, počevši od 2018. godine, nematerijalna imovina koja je do poslednjih izmena Zakona bila razvrstana u II amortizacionu grupu i amortizovala se primenom regresivne metode, od sada za poreske svrhe amortizovati na potpuno isti način kao i u računovodstvene svrhe. Razlike između rashoda poreske i računovodstvene amortizacije nematerijalne imovine neće biti, izuzev ukoliko bi poreski obveznik koristio metod fer vrednosti za naknadno vrednovanje nematerijalnog ulaganja.

Nije retka situacija da nematerijalna imovina ima neograničeni vek trajanja i da se shodno tome amortizacija za računovodstvene svrhe ne obračunava. Iako nije precizirano, logično je pretpostaviti da ova nematerijalna imovina više neće biti ni predmet obračuna poreske amortizacije. Takođe, nije precizirano kako će se nastaviti obračun poreske amortizacije za sredstva nematerijalne imovine aktivirana u ranijem periodu, ali se očekuje da će zakonodovac dilemu razrešiti ili dopunom Pravilnika koji reguliše obračun poreske amortizacije ili izdavanjem zvaničnog mišljenja.

Druga izmena odnosi se na stalna sredstva koja se sastoje iz nepokretnih i pokretnih delova, pa je tako članom 10. stav 8. Za-

kona definisano da se za potrebe obračuna poreske amortizacije ova sredstva razvrstavaju po grupama shodno načinu na koji su evidentirana u poslovnim knjigama obveznika i u skladu sa propisima kojima se uređuje računovodstvo. To praktično znači da ukoliko su pokretni delovi povezani sa nepokretnošću u poslovnim knjigama iskazani kao jedinstvena nepokretnost, za potrebe obračuna poreske amortizacije razvrstavaju se u I amortizacionu grupu i amortizuju se proporcionalnom metodom po stopi od 2,5%. Nasuprot tome, ako bi se pokretne stvari u poslovnim knjigama evidentirale odvojeno u okviru postrojenja i opreme, tada bi se za poreske svrhe razvrstavale u amortizacione grupe od II do V, u zavisnosti od vrste i njihove namene, a nepokretnost bi se nalazila u I amortizacionoj grupi, sve u skladu sa Pravilnikom o poreskoj amortizaciji. Ni u vezi ove izmene nije regulisano kako postupati sa obračunom poreske amortizacije postojećih stalnih sredstava.

Preciziranje odredbi koje se odnose na kapitalni dobitak

Izvršena je dopuna člana 28. Zakona, pa je tako precizirano da se prodajnom cenom za svrhu određivanja kapitalnog dobitka/gubitka smatra ugovorena, odnosno tržišna cena, bez poreza na prenos apsolutnih prava, odnosno poreza na dodatu vrednost. Suština izmene jeste da se visina prodajne cene posmatra u neto iznosu. Naime, u prethodnoj verziji Zakona je naveden porez na prenos apsolutnih prava, ali ni porez na dodatu vrednost se nije dovodio u pitanje jer je Mišljenjem Ministarstva finansija iz sredine 2017. godine definisano da se prodajnom cenom smatra ugovorena cena bez poreza na dodatu vrednost. Sada je praktično ono šta se u praksi primenjivalo integrisano u sam Zakon u cilju smanjenja nedoumica.

U pogledu utvrđivanja kapitalnih dobitaka i gubitaka, izvršena je još jedna izmena. Naime, u članu 29. stav 2. Zakona sada je precizirano da se nabavna vrednost bilo koje imovine koriguje na procenjenu, odnosno na fer vrednost, ukoliko je promena fer vrednosti iskazivana kao prihod perioda u kojem je vršena. Ova izmena je izvršena jer se u prethodnom periodu u praksi korekcija nabavne vrednosti na fer vrednost vršila samo prilikom utvrđivanja kapitalnih dobitaka povezanih sa investicionim nekretninama, a sada je jasno da će se na isti način postupiti prilikom prodaje investicionih jedinica i drugih hartija od vrednosti koje se vrednuju po fer vrednosti kroz bilans uspeha, čime se otklanja dvostruko oporezivanje.

Prava na poresko oslobođenje iz člana 50a Zakona

Poreski podsticaji u vezi sa ulaganjima u osnovna sredstva smanjivani su iz godine u godinu, i jedini preostali podsticaj je srazmerno ulaganje u osnovna sredstva, regulisan članom 50a

Zakona. Poslednje izmene Zakona doprinele su olakšanju ispunjenja uslova za ostvarenje ovog podsticaja, jer je njima definisana obaveza zapošljavanja 100 novozaposlenih na neodređeno vreme u odnosu na broj zaposlenih na neodređeno vreme u periodu pre otpočinjanja ulaganja, a ne u odnosu na ukupan broj zaposlenih, kako je prethodna verzija Zakona propisivala. To praktično znači da se svi zaposleni na određeno vreme u periodu pre otpočinjanja ulaganja, zaključenjem ugovora o radu na neodređeno vreme smatraju novozaposlenim licima za svrhe korišćenja ovog podsticaja. Navedene izmene ne utiču na poreske obveznike koji su već započeli korišćenje poreskih podsticaja i važi od sastavljanja poreskih izveštaja za 2018. godinu.

Transakcije sa povezanim licima

Poslednje izmene Zakona donele su izmene i u delu transakcija sa povezanim licima. Neke od izmena su samo preciziranje normi koje su već bile sadržane u službenim mišljenjima Ministarstva finansija ili u podzakonskim aktima. Jedna od njih jeste preciziranje da u slučaju transakcije sa povezanim licem koja je jednokratna i njena vrednost ne prelazi, ili ukupan zbir transakcija ne prelazi, vrednost prometa za PDV, obveznik uz poreski bilans podnosi dokumentaciju u formi izveštaja u skraćenom obliku, gde nije dužan da posebno prikazuje vrednost transakcija po cenama utvrđenim po principu „van dohvata ruke“. Navedena dopuna člana 60. Zakona nije novina, jer je ona u prethodnom periodu regulisana Pravilnikom o transfernim cenama i metodama koje se po principu „van dohvata ruke“ primenjuju kod utvrđivanja cene transakcija među povezanim licima. Takođe, nije novina ni preciziranje da se u ukupnu nabavnu vrednost svih transakcija ne uključuju kamate po osnovu zajmova, odnosno kredita, dati i primljeni avansi, kao i porez na dodatnu vrednost, jer je navedeni stav zakonodavac izneo kroz mišljenje Ministarstva finansija sredinom 2017. godine.

U Zakon je integrisana bitna izmena sa ciljem poništavanja spornog mišljenja Ministarstva finansija br. 011-00-465/2017-04 od 21.6.2017. godine (1, 140-141), u kome je iznet stav da se u vezi sa prodajom imovine povezanom licu po osnovu koje se utvrđuje kapitalni dobitak, u poresku osnovicu za porez na dobit uključuje kapitalni dobitak, a zatim se ta transakcija dodatno prikazuje kroz korekcije transfernih cena. Praktično, po osnovu iste transakcije poreski obveznik bi bio duplo oporezovan. Izmenama Zakona sada je u članu 27. navedeno da u takvim situacijama poreski obveznik nije dužan da utvrđuje cenu te imovine po principu „van dohvata ruke“, odnosno da po osnovu te transakcije podnosi izveštaj o transfernim cenama. Po osnovu pomenutih transakcija, sada će se nedvosmisleno utvrđivati kapitalni dobitak/gubitak, bez dodatnog prikaziva-

nja i korigovanja po osnovu transfernih cena. U vezi sa navedenim, izvršena je i dopuna člana 60. Zakona kojom je precizirano da po osnovu transakcija sa povezanim licem po osnovu kojeg se obračunavaju kapitalni dobiti ili gubici, nema obaveze sastavljanja izveštaja o transfernim cenama.

MIŠLJENJA MINISTARSTVA FINANSIJA

U nastavku ćemo dati sažet prikaz mišljenja Ministarstva finansija objavljenih na temu poreza na dobit u prethodnih godinu dana, za koja mislimo da su od značaja većem broju poreskih obveznika.

Mišljenja u vezi sa obezvređenjem/otpisom potraživanja

Pravila priznavanja rashoda po osnovu otpisa potraživanja su se iz godine u godinu dopunjavala i može se reći da su se kretala u pravcu otklanjanja dvostrukog oporezivanja. Počelo se od „čuvena 3 uslova za priznavanje rashoda“:

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

Nakon toga, član 16. Zakona je dopunjavao novim stavovima, koji su definisali izuzetke od ovog opšteg pravila. Iako se stekao utisak da je Zakon definisao sve moguće situacije i dalje se pojavljuju dileme zbog kojih je konsultovano Ministarstvo finansija.

Treći uslov neophodan za priznavanje rashoda otpisa potraživanja prilično je jasan kada su u pitanju dužnici iz Republike Srbije. Međutim, postojala je nedoumica da li se priznaje rashod po osnovu otpisa potraživanja od kupaca iz inostranstva ukoliko su potraživanja utužena ili pokrenuti postupci pred nadležnim organima stranih država. Stav Ministarstva finansija iznet u mišljenju 011-00-247/2018-04 od 28.03.2018. godine (6, 99-101) je sledeći:

„...direktan otpis vrednosti pojedinačnih potraživanja, nezavisno da li se radi o potraživanju obveznika prema dužnicima u zemlji ili dužnicima u inostranstvu, priznaje se kao rashod u poreskom bilansu ukoliko su ispunjeni uslovi iz člana 16. stav 1. Zakona, odnosno člana 16. stav 2. Zakona. S tim u vezi, a imajući u vidu navedeno činjenično stanje, ukoliko je obveznik, u skladu sa odredbama posebnog zakona koji je donela Republika Hrvatska, prijavio potraživanje prema dužniku u roku i

na način propisan odredbama tog zakona (o čemu poseduje odgovarajuće dokaze), mišljenja smo da se rashod iskazan po osnovu otpisa tog potraživanja, priznaje u poreskom bilansu obveznika, u skladu sa članom 16. stav 1. Zakona, odnosno članom 16. stav 2. Zakona.“

Postavilo se pitanje da li se priznaje rashod po osnovu otpisa nefakturisanog potraživanja, prijavljenog u stečajnom postupku. Naime, poreski obveznik je imao nenaplaćena potraživanja po osnovu izvršenih usluga, kao i potraživanja za nefakturisani prihod. Nakon otvaranja stečajnog postupka, poreski obveznik je prijavio sva potraživanja u stečajnom postupku, pri čemu je stečajni upravnik osporio deo potraživanja za koji nisu ispostavljene fakture. U cilju dokazivanja postojanja potraživanja pokrenut je parnični postupak u kome je utvrđeno da je potraživanje obveznika prema dužniku na ime iznosa koji nije fakturisan osnovano. Po pitanju priznavanja rashoda otpisa nefakturisanog potraživanja u poreskom bilansu, odgovor je dalo Ministarstvo finansija Mišljenjem 413-01-68/2018-04 od 04.09.2018. godine (11, 16-20):

„...Ukoliko obveznik otpiše potraživanja (uključujući i nefakturisana) koja su prijavljena u stečajnom postupku koji je otvoren nad dužnikom, a koja su prethodno bila uključena u prihode obveznika, pri čemu je obveznik (shodno pozitivnim propisima) pokrenuo postupak pred nadležnim sudom radi dokazivanja osnovanosti dela potraživanja (osporenog od strane stečajnog upravnika), smatramo da se rashod iskazan po navedenom osnovu u poslovnim knjigama obveznika priznaje, imajući u vidu da su, u konkretnom slučaju, ispunjeni uslovi propisani odredbom člana 16. stav 1. Zakona...“

Može se zaključiti da oba mišljenja specifične situacije stavljaju u kontekst sa opštim pravilima, odnosno da nema izuzetaka, što ide u korist poreskim obveznicima.

Mišljenja u vezi sa obezvređenjem/rashodovanjem imovine

Član 22v stav 1. Zakona propisuje uslove za priznavanje rashoda po osnovu obezvređenja imovine u poreskom bilansu. Ovim članom je nedvosmisleno propisano da se ovi rashodi ne priznaju u momentu obezvređenja, ali se priznaju u periodu u kome je obezvređena imovina otuđena, upotrebljena, odnosno u kome je nastalo oštećenje usled više sile.

U vezi sa navedenim, Ministarstvu finansija upućeno je pitanje da li poreski obveznik može da prizna rashod prethodno izvršenog obezvređenja nematerijalne imovine u periodu kada tu imovinu iskknjižava iz poslovnih knjiga. Stav Ministarstva finansija iznet u Mišljenju broj 011-00-131/2018-04 od 30.05.2018. godine (8, 71-72) jeste da uslovi za priznavanje nisu ispunjeni, a izvod mišljenja je u nastavku:

„...Saglasno navedenoj zakonskoj odredbi, smatramo da se, u poreskom periodu u kojem obveznik rashoduje i iskknjiži iz poslovnih knjiga (prethodno obezvređenu) imovinu koja više nije upotrebljiva, odno-

sno koja ne može ili neće biti predmet prodaje (a koja nije uništena u skladu sa propisima koji uređuju zaštitu životne sredine), nisu stekli uslovi za priznavanje obezvređenja predmetne imovine (u skladu sa članom 22v stav 1. Zakona).“

Nasuprot tome, Ministarstvo finansija je u mišljenju broj 011-00-75/2018-04 od 22.05.2018. godine (7, 77-80) iznelo stav da bi se rashod po osnovu rashodovanja neupotrebljive robe priznao za poreske svrhe ukoliko bi se posedovao izveštaj o uništenju rashodovane robe, ispitivanju otpada, kao i dokument o kretanju otpada.

Oba mišljenja upućuju na stav da nije dovoljno samo doneti odluku da je neka sredstva potrebno rashodovati da bi se rashod priznao za poreske svrhe, već je neophodno ta sredstva zaista uništiti i posedovati odgovarajuće dokaze o sprovedenih postupcima.

Mišljenja u vezi sa statusnim promenama

U poslednje vreme prisutan je trend spajanja, podela, izdvajanja privrednih društava kroz sprovođenje statusnih promena u skladu sa Zakonom o privrednim društvima.

Članom 32. Zakona definisano je da se gubici utvrđeni u poreskom bilansu, izuzev kapitalnih dobitaka i gubitaka, mogu preneti na račun dobiti utvrđene u poreskom bilansu budućih obračunskih perioda, ali ne duže od pet godina i da korišćenje ove poreske pogodnosti ne prestaje u slučaju statusnih promena ili promena pravne forme privrednih društava. S tim u vezi, Ministarstvu finansija upućeno je pitanje da li nakon statusne promene pripajanja, pri čemu društvo prenosilac prestaje da postoji bez sprovođenja postupka likvidacije i u poreskom bilansu za poslednji poreski period do trenutka brisanja usled statusne promene iskaže gubitak, društvo sticalac ima pravo da tako iskazan gubitak koristi kao svoju poresku pogodnost.

Ministarstvo finansija je Mišljenjem broj 011-00-1092/2017-04 od 12.12.2017. godine (3, 52-55) potvrdilo da i poreski gubitak nastao u poslednjem poreskom periodu društva prenosioca pre trenutka brisanja usled statusne promene, društvo sticalac može koristiti za umanjenje dobiti budućih obračunskih perioda, odnosno ova situacija ne smatra se izuzetkom od primene člana 32. stav 2 Zakona. Izvod iz navedenog mišljenja dajemo u nastavku teksta:

„...Imajući u vidu navedene zakonske odredbe, u slučaju kada društvo prenosilac (koje prestaje da postoji usled statusne promene) u poreskom bilansu sačinjenom za period 1. januar - 30. novembar 2017. godine utvrdi gubitak, pravo na korišćenje poreske pogodnosti (iz člana 32. Zakona) prelazi na društvo sticaoca. S tim u vezi, ukoliko društvo sticalac utvrdi dobit u poreskom bilansu koji se podnosi za period 1. januar - 31. decembar 2017. godine, mišljenja smo da se tako utvrđena dobit može umanjiti za iznos gubitka (iz poreskog bilansa društva prenosioca), u skladu sa čl. 32. i 33. Zakona.“

Ako je društvo B imalo učešće u kapitalu društva C koje je obezvređilo u prethodnom periodu i u skladu sa članom 22v stav 1. Zakona rashode obezvređenja nije priznalo u poreskom bilansu, ostaje dilema da li su momentom sprovođenja statusne promene kojom se i društvo B i društvo C pripajaju postojećem društvu A, ispunjeni uslovi za priznavanje rashoda od obezvređenja učešća u kapitalu u poreskom bilansu koje društvo B podnosi za poreski period u kome se sprovodi statusna promena. Stav Ministarstva finansija iznet u službenom mišljenju broj 011-00-1114/2017-04 od 28.12.2017. godine (4, 51-52) jeste da su se u poreskom periodu u kojem obveznik i njegovo zavisno privredno društvo prestaju da postoje usled statusne promene (kojom se pripajaju drugom društvu) stekli uslovi za priznavanje rashoda po osnovu obezvređenja.

Ukoliko bi prilikom statusne promene pripajanja zavisnog društva njegovom matičnom društvu nastao rashod usled veće vrednosti učešća u kapitalu u odnosu na knjigovodstvenu vrednost imovine društva koje se pripaja, on bi bez izuzetka bio poreski priznat u poreskom bilansu u skladu sa članom 7. stav 1. Zakona. U vezi sa navedenim, Ministarstvo finansija je izdalo Mišljenje broj 413-00-103/2018-04 od 04.06.2018. godine (9, 37-38).

Mišljenja u vezi sa poreskim podsticajima

Iako korišćenje jedinog trenutno dostupnog poreskog podsticaja povezanog sa ulaganjima u osnovna sredstva nije široko rasprostranjeno u praksi, pre svega zbog visokih limita da bi se poreski obveznik kvalifikovao za njegovo korišćenje, u prethodnih godinu dana Ministarstvo finansija je i u vezi sa navedenim izdalo nekoliko službenih mišljenja.

Iako Zakon u članu 50a nedvosmisleno navodi da se ovaj podsticaj može ostvariti za ulaganje poreskog obveznika u svoja osnovna sredstva, u čak dva mišljenja publikovana u prethodnih godinu dana Ministarstvo finansija je svoj stav po tom pitanju potvrdilo, ali i preciziralo da se ovaj poreski podsticaj ne odnosi na ulaganja koja se vrše na tuđim sredstvima, odnosno koja obveznik uzima u zakup radi obavljanja delatnosti. Osim toga, mišljenjem Ministarstva finansija broj 413-00-117/2018-04 od 20.07.2018. godine (10, 55-58), preciziran je način unošenja podataka u SU obrazac na sledeći način:

„...Pravo na poreski podsticaj iz člana 50a Zakona priznaje se (isključivo) po osnovu ulaganja izvršenih u osnovna sredstva koja su u vlasništvu obveznika i koja su, kao takva, evidentirana u poslovnim knjigama obveznika u skladu sa relevantnim računovodstvenim propisima. Prema tome, po osnovu ulaganja koje obveznik vrši na tuđem osnovnom sredstvu (a koja koristi za obavljanje delatnosti na osnovu zaključenog ugovora o zakupu) ne ostvaruje se pravo na poreski podsticaj iz člana 50a Zakona. S tim u vezi, smatramo da iznos tako

izvršenih ulaganja obveznik ne iskazuju ni pod rednim brojem 3, kao ni pod rednim brojem 4 Obrasca SU.“

U vezi sa poreskim podsticajima, Ministarstvu finansija je postavljeno pitanje da li se kao ulaganja u osnovna sredstva mogu priznati ulaganja u ranijim godinama, odnosno da li je ulaganje vremenski ograničeno. Stav iznet u Mišljenju broj 011-00-609/2018-04 od 30.7.2018. godine (12) sigurno odgovara obveznicima koji su zainteresovani i imaju uslova za ovaj vid ulaganja, a njegov izvod je u nastavku teksta:

„...S tim u vezi, ukoliko obveznik ostvari oporezivu dobit za 2018. godinu, pod uslovom da ispunjava Zakonom propisane uslove za korišćenje poreskog oslobođenja iz člana 50a Zakona (koji se odnose na visinu ulaganja u osnovna sredstva u vlasništvu obveznika, odnosno zapošljavanje potrebnog broja lica na neodređeno vreme), može od 2018. godine otpočeti sa korišćenjem tog poreskog oslobođenja (u trajanju od deset godina), i to srazmerno izvršenom ulaganju. U tom slučaju, obveznik će u Obrascu SU (koji će podneti uz poreski bilans za 2018. godinu) uneti vrednost osnovnih sredstava nabavljenih u toku celog perioda ulaganja (konkretno od 2012. godine) i tako, saglasno odredbama Pravilnika, utvrditi iznos umanjenja obračunatog poreza po osnovu poreskog oslobođenja iz člana 50a Zakona.“

Ostala mišljenja u vezi sa porezom na dobit pravnih lica

Početakom 2018. godine Ministarstvo finansija je Mišljenjem broj 430-00-69/2018-04 od 19.02.2018. godine (5, 14-16) iznelo stav da rashod evidentiran u poslovnim knjigama obveznika nastao prenosom udela bez naknade povezanom pravnom licu ne bi bio poreski priznat u skladu sa članom 7a tačka 4) Zakona. Navedenom odredbom je propisano da se na teret rashoda ne priznaju pokloni čiji je primalac povezano lice, pa se prenos udela bez naknade poistovećuje sa poklanjanjem udela. Ukoliko poreski obveznik u poslovnim knjigama iskaže pomenute rashode, dužan je da iskazivanjem njegovog iznosa na rednom broju 9 Poreskog bilansa – Pokloni čiji je primalac povezano lice, uveća poresku osnovicu.

Imajući u vidu član 22 Zakona, po kome se na teret rashoda priznaju porezi, doprinosi, takse i druge javne dažbine, koje ne zavise od rezultata poslovanja i koje su plaćene u poreskom periodu, poreske obveznike je zanimalo da li se ova odredba zakona odnosi i na porez na dodatu vrednost koji može biti sadržan u određenom trošku (npr. po osnovu manjka utvrđenog popisom). Stav Ministarstva finansija iznet u Mišljenju broj 011-00-174/2018-04 od 17.10.2018. godine, jeste da se ovaj rashod priznaje u poreskom bilansu i da se iznos neplaćenog poreza ne iskazuje na rednom broju 30 Poreskog bilansa – Porezi, doprinosi, takse i druge javne dažbine koje ne zavise od rezultata poslovanja, i nisu plaćene u poreskom periodu, a po osnovu kojih je u poslovnim knjigama obveznika iskazan rashod (13).

NEWS IN CALCULATING TAX ON CORPORATE PROFITS SUMMARY

Key words: corporate income tax; tax balance sheet; tax return; adjustment of revenues and expenditures; recognition of expenditures

The original version of the Law on Corporate Income Tax, which is now applied, was adopted in 2001, and since then, this law has undergone numerous amendments. In spite of changes and refinements, there are still many doubts, causing the Ministry of Finance publishes official opinions at unabated pace, in order to eliminate and resolve the dilemma. In this paper we look back at amendments made during 2018.

LITERATURA

1. Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 6/2017, 140-141, dostupno na: http://www.mfin.govs.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2017/Bilten%20br_%206.pdf
2. Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 7-8/2017, 105-dostupno na: <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2017/Bilten%207-8%202017.pdf>
3. Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 12/2017, 52-55, dostupno na: http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2017/Bilten%20br_12.pdf
4. Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 12/2017, 51-52, dostupno na: http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2017/Bilten%20br_12.pdf
5. Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 2/2018, 14-16, dostupno na: http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2018/Bilten%20br_%202%202018.pdf
6. Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 3/2018, 99-101, dostupno na: <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2018/Bilten%203%202018.pdf>
7. Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 5/2018, 77-80, dostupno na: <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2018/Bilten%205%205%202018.pdf>
8. Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 5/2018, 71-72, dostupno na: <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2018/Bilten%205%205%202018.pdf>
9. Bilten – objašnjenja mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 6/2018, 37-38, dostupno na: <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2018/Bilten%20br%206%202018.pdf>
10. Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 7-8/2018, 55-58, dostupno na: <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2018/BILTEN%207-8-2018.pdf>
11. Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 9/2018, 16-20, dostupno na: <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2018/bilten%20918.pdf>
12. Mišljenje Ministarstva finansija 011-00-609/2018-04 od 30.7.2018. godine, dostupno na: <http://www.biljanatrifunovicifa.com/2018/09/poresko-oslobodjenje-na-oporezivu-dobit>
13. 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 i 101/2016)
14. 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)

TRANSFERNE CENE – OPŠTE SMERNICE I METODE

Transfernim cenama se moraju baviti svi subjekti koji imaju poslovne i finansijske odnose sa povezanim licima, bilo pravnim ili fizičkom, i nezavisno od činjenice da li su domaća ili strana lica.

Zakon o porezu na dobit pravnih lica (u daljem tekstu: Zakon), navodi da se transfernom cenom smatra cena nastala u vezi sa transakcijama sredstava ili stvaranjem obaveza među povezanim licima (11, član 59, stav 1).

Forma i sadržina dokumentacije o transfernim cenama, izbor i način primene metode po principu „van dohvata ruke“ kod utvrđivanja cene transakcija među povezanim licima, kao i način utvrđivanja osnovice za obračun amortizacije stalnog sredstva nabavljenog iz transakcije sa povezanim licem, bliže su uređene *Pravilnikom o transfernim cenama i metodama koje se po principu „van dohvata ruke“ primenjuju kod utvrđivanja cene transakcija među povezanim licima* (u daljem tekstu: Pravilnik) (7).

Osnovna pretpostavka pojave transfernih cena je postojanje međusobno povezanih lica, kao i transakcija između njih. Pri tome, povezana lica (fizička ili pravna) mogu biti rezidenti iste poreske jurisdikcije, ili različitih poreskih jurisdikcija (dve ili više).

POVEZANA LICA

Članom 59. Zakona (11) definisano je da se povezanim licem smatra ono fizičko ili pravno lice u čijim se odnosima sa obveznikom navedenog zakona javlja:

- mogućnost kontrole – postoji u slučaju posrednog ili neposrednog posedovanja najmanje 25% akcija ili udela;

REZIME

Ključne reči: povezana lica, izveštaj o transfernim cenama, obveznici, metode, OECD smernice

Neophodnost poznavanja pravila i propisa iz oblasti transfernih cena proizilazi iz kompleksnosti procesa, sve većeg rizika i broja učesnika uključenih u sam proces. U cilju boljeg razumevanja materije važno je razmotriti povezana lica, značaj transfernih cena, kao i oblike izveštaja o transfernim cenama. Jedan od ključnih koraka za utvrđivanje vrednosti transakcija po principu „van dohvata ruke“ je izbor adekvatne metode za proveru transfernih cena. Kako se domaća regulativa oslanja na OECD smernice za transferne cene, bitno je sagledati njihove izmene iz 2017. godine. Cilj ovog rada jeste ukazivanje na opšta pravila koja treba primenjivati prilikom razmatranja transfernih cena.

- mogućnost značajnijeg uticaja na poslovne odluke – postoji u slučaju posrednog ili neposrednog posedovanja najmanje 25% akcija ili udela i kada lice posredno ili neposredno poseduje najmanje 25% glasova u obveznikovima organima upravljanja.

Takođe, član 59. Zakona (11) definiše da se povezanim licem smatraju i pravna i fizička lica koja kod društva posredno ili neposredno poseduju najmanje 25% akcija ili udela, ili najmanje 25% glasova u organima upravljanja, kao i fizička lica koja su braćni ili vanbraćni drug, potomci, usvojenici i potomci usvojenika, roditelji, usvojioци, braća i sestre i njihovi potomci, dedovi i babe i njihovi potomci, kao i braća i sestre i roditelji bračnog ili vanbračnog druga, licu koje poseduje najmanje 25% akcija ili udela, ili najmanje 25% glasova u organima upravljanja društva.

Nerezidentna pravna lica iz jurisdikcije sa preferencijalnim poreskim sistemom takođe se smatraju povezanim pravnim licima u skladu sa Zakonom (11).

ZNAČAJ TRANSFERNIH CENA

Značaj transfernih cena proizilazi iz činjenice da politikom utvrđivanja transfernih cena postoji mogućnost kontrole i uticaja na poslovne odluke povezanih lica kao poreskih obveznika, što može uticati na poreske prihode države. Navedeno posebno dolazi do izražaja u prekograničnim transakcijama između povezanih pravnih lica koja su rezidenti različitih poreskih jurisdikcija, gde se transferne cene mogu koristiti kao „alat“ kojim se dobit od lica koja posluju u jurisdikciji sa višim poreskim opterećenjem premešta u povezana lica koja posluju u jurisdikcijama sa nižim poreskim opterećenjem sa ciljem minimiziranja obaveze za porez na dobit.

Transfernim cenama multinacionalne kompanije često prebacuju plaćanje poreza iz zemalja sa višim u zemlje sa nižim poreskim stopama.

Takođe, transferne cene mogu biti i predmet zloupotreba kojim se u cilju umanjenja ili čak neplaćanja poreskih obaveza ispostavljaju računi za nepostojeći promet (najčešće usluge). Kada su u pitanju usluge, posebnu pažnju zavređuju troškovi savetodavnih (konsultantskih) usluga, IT, advokatskih, projektantskih, zatim usluga istraživanja tržišta, upravljanja i kontrole (management fee), marketinga, marketinško-komercijalnih usluga i drugih.

Nije sporno da se te vrste usluga zaista i pružaju između povezanih lica, ali kako nose sa sobom određeni rizik, potrebno je obezbediti dodatnu dokumentaciju kojom se dokazuje da su navedene usluge zaista i pružene. Primer za to su:

- Troškovi marketinga – primerci prospekata, plakata, snimljeni reklamni filmovi, fotografije reklamnih panoa, bilborda i sl.;

- Usluge istraživanja tržišta – rezultati istraživanja iz prikupljenih i analiziranih podataka;
- Konsultantske usluge – razni pisani i elektronski zapisi u vidu izrađenih elaborata, studija, zapisnika sa sastanka, *e-mail* prepiske;
- Troškovi *management fee* – ugovor o kontroli i upravljanju kojim obveznik poverava upravljanje i vođenje poslova drugom društvu. S tim u vezi, skrećemo pažnju i na odredbu Zakona o privrednim društvima član 561. (u daljem tekstu: ZPD) (12) koja ukazuje da se naknada po osnovu ugovora o kontroli i upravljanju ne može isplatiti ako je kontrolisano društvo poslovalo sa gubitkom. Naknada za period tokom kojeg je kontrolisano društvo poslovalo sa gubitkom može se isplatiti u godini kada kontrolisano društvo ostvari dobit, s tim da na potraživanje na ime ove naknade nema obračunavanja kamate.

VRSTE IZVEŠTAJA O TRANSFERNIM CENAMA

Poreski obveznik uz poreski bilans podnosi dokumentaciju o transfernim cenama u formi izveštaja. Dokumentovanje transfernih cena vrši se dostavljanjem:

- Izveštaja o transfernim cenama u skraćenom obliku, ili
- Izveštaja o transfernim cenama u punom obliku.

Izveštaj o transfernim cenama u skraćenom obliku poreski obveznik može da podnese za transakcije sa povezanim licima, osim za zajmove i kredite, koje ispunjavaju jedan od sledeća dva uslova:

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

Sadržina izveštaja o transfernim cenama u skraćenom obliku ima sledeće celine:

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

Sadržina izveštaja o transfernim cenama u punom obliku ima sledeće celine:

- analizu grupe povezanih lica kojoj pripada obveznik;
- analizu delatnosti;
- funkcionalnu analizu;
- izbor metoda za proveru usklađenosti transfernih cena sa cenama utvrđenim po principu „van dohvata ruke“;

- zaključak; i
- priloge.

Suštinska razlika između navedenih izveštaja, osim sadržine, jeste u tome da li postoji obaveza korekcije prihoda i rashoda u skladu sa principom „van dohvata ruke“, odnosno da li postoji obaveza utvrđivanja vrednosti transakcija u skladu sa navedenim principom.

Obveznik koji je u skladu sa Pravilnikom (7) u toku godine za koju se podnosi poreski izveštaj ispunio uslove za dostavljanje izveštaja u skraćenom obliku, nije dužan da utvrđuje vrednost transakcije u skladu sa principom „van dohvata ruke“, nezavisno od toga da li se i u kojoj meri transfezna cena po kojoj je realizovana transakcija razlikuje od tržišne. Pri tome, treba imati u vidu da poreski obveznik ima pravo da sastavi izveštaj u skraćenom obliku nezavisno od toga sa koliko povezanih lica je imao transakcije čija ukupna vrednost ne prelazi 8.000.000 dinara.

Transakcije manje od osam miliona dinara – pravo na skraćeni izveštaj.

SPECIFIČNI PRIMERI IZ PRAKSE

Odobranje zajmova između povezanih lica

U poslovnim odnosima između povezanih lica često se susrećemo sa situacijama u kojima jedno povezano lice odobrava zajam drugom povezanom licu usled potreba održavanja tekuće likvidnosti. Odobranje zajmova između povezanih lica i s tim u vezi (ne)ugovorene kamate je od posebnog značaja sa aspekta razmatranja transfeznih cena. Ministar finansija svake godine donosi Pravilnik o kamatnim stopama (6) za koje se smatra da su u skladu sa principom „van dohvata ruke“ za predmetnu godinu.

Bitno je istaći činjenicu da je određeno lice obveznik izrade Izveštaja o transfeznim cenama za predmetnu godinu po osnovu zajmova između povezanih lica, i samim tim ima obavezu da uz poreski bilans preda i izveštaj o transfeznim cenama, što ne daje mogućnost obvezniku da taj izveštaj sastavi u skraćenoj formi tj. dužan je da isti dostavi u punom obimu.

Finansijske transakcije između povezanih lica možemo grupisati na sledeći način:

- poreski obveznik je od povezanog lica dobio beskamatni zajam i nije iskazao rashode po osnovu primljenog beskamatnog zajma;
- poreski obveznik je od povezanog lica dobio zajam sa kamatom i iskazao je rashode po osnovu primljenog zajma;
- poreski obveznik je povezanom licu dao beskamatni zajam i nije iskazao prihode po osnovu datog zajma;
- poreski obveznik je povezanom licu dao zajam sa kamatom i iskazao je prihode po osnovu datog zajma.

Sušтина je da poreski obveznik koji je u toku godine imao samo transakcije po osnovu primljenih beskamatnih pozajmica povezanih pravnih lica i samim tim u svojim poslovnim knjigama nema iskazane rashode po tom osnovu, neće imati obavezu da popunjava Obrazac OK, niti da obračunava rashod po kamatnim stopama „van dohvata ruke“. Da li postoji obaveza podnošenja Izveštaja o transfernim cenama uz Poreski bilans?! S tim u vezi svoj stav je iznelo i Ministarstvo finansija u kojem je navedeno da ukoliko je ugovorom o zajmu zaključenim između povezanih lica definisano da se kamata ne obračunava i ne plaća, obavezu podnošenja dokumentacije u formi izveštaja ima isključivo zajmodavac (Mišljenje Ministarstva finansija, br. 413-00-173/2016-04 od 18.7.2016. godine) (3; 101-104).

U suprotnom, ukoliko je kamata između povezanih lica ugovorena i po tom osnovu je obveznik u svojim poslovnim knjigama iskazao rashode kamata po navedenom osnovu, osim podnošenja Izveštaja o transfernim cenama u punom obimu neophodno je da sprovede dve provere tržišnosti rashoda kamata i troškova po tom osnovu. Prvo usklađivanje podrazumeva proveru postojanja korekcije po osnovu utanjene kapitalizacije na Obrascu OK, u skladu sa članom 62. Zakona (11) i Pravilnikom o sadržaju poreskog bilansa i drugim pitanjima od značaja za način utvrđivanja poreza na dobit pravnih lica (8). Drugi nivo usklađivanja bi podrazumevao proveru postojanja korekcije primenom pravila o transfernim cenama, u skladu sa Pravilnikom o kamatnim stopama (6) koje donosi ministar finansija. Takođe, treba imati u vidu da poreski obveznik ima pravo da umesto kamatne stope koja je propisana od strane ministra, za potrebe utvrđivanja iznosa kamate koja bi se obračunavala na zajam primeni kamatne stope koje se razlikuju od propisanih, ali s tim da te kamatne stope moraju biti primenjene jednoobrazno za sve zajmove i kredite.

Nasuprot primaocu beskamatnog zajma, obveznik koji je u poreskom periodu dao beskamatni zajam vrlo verovatno će biti u obavezi da koriguje poresku osnovicu. Postavlja se pitanje koju kamatnu stopu će davalac beskamatnog zajma koristiti prilikom obračuna prihoda od kamate!

Obveznik se uvek može opredeliti da prihode od kamata obračuna u skladu sa Pravilnikom o kamatnim stopama (6) koji donosi ministar finansija. Međutim, ukoliko lice ispunjava uslov interne uporedivosti, te je pod jednakim uslovima (sa sličnim rokovima vraćanja, instrumentima obezbeđenja, mogućnošću konverzije zajmova) u poreskom periodu davao zajmove povezanim i nepovezanim licima, može koristiti internu kamatnu stopu iz ugovora o beskamatnom zajmu nepovezanim licu, koja u ovom slučaju iznosi 0%. Treba imati u vidu da će pred poreskim organima obveznik dokazivati navedeno

prilaganjem raspoložive dokumentacije (ugovori o zajmu), dok će poreski organi u skladu sa načelom fakticiteta u svakom konkretnom slučaju razmatrati navedeno uz mogućnost zahtevanja dodatne dokumentacije.

Na drugoj strani, ukoliko je obveznik iskazao u svojim poslovnim knjigama na računima 660 i 661 prihode od kamata po osnovu odobrenog zajma povezanom pravnom licu, koristeći kao i u slučaju odobravanja beskamatnih kredita interno uporedive kamatne stope u slučaju ispunjenja uslova tržišnosti, ili će obračunati prihod primenom kamatnih stopa propisanih od strane ministra finansija.

U slučaju da analiza pokaže da su utvrđeni prihodi od kamata u skladu sa principom „van dohvata ruke“ veći od iskazanih prihoda u poslovnim knjigama obveznika, postoji pozitivna razlika koja će uvećati oporezivu dobit obveznika. U situaciji da analiza pokaže da su iskazani prihodi po osnovu kamata u poslovnim knjigama obveznika veći, pojavljuje se negativna razlika koja se može koristiti samo ukoliko po osnovu drugih transakcija sa istim povezanim licem postoji pozitivna razlika. U suprotnom, negativna razlika nije predmet korekcije oporezive dobiti.

Dodatne uplate kojima se ne povećava osnovni kapital

U praksi se sve češće susrećemo sa situacijama u kojima jedno povezano lice drugom povezanom licu vrši dodatne uplate kojima se ne povećava osnovni kapital. Za razliku od ugovora o zajmu koji se zaključuju u skladu sa Zakonom o obligacionim odnosima (u daljem tekstu: ZOO) (13), dodatne uplate koje ne povećavaju osnovni kapital regulisane su ZPD (12) i vrše se u skladu sa osnivačkim aktom ili odlukom skupštine. Takođe, dodatne uplate od strane nerezidentnih pravnih lica se za razliku od kreditnih poslova ne prijavljuju kod NBS u skladu sa Zakonom o deviznom poslovanju (10). ZPD (12) nije predviđeo mogućnost ugovaranja kamate za uplaćene dodatne uplate i iste mogu biti vraćene članovima društva samo u situacijama kada nisu potrebne za pokriće gubitka društva ili namirivanje poverioca društva, kao i u situaciji kada je društvo uplatilo celokupni upisani ulog, što nije slučaj sa davanjem zajmova. Na kraju, i samo računovodstveno evidentiranje se razlikuje. Dok se obaveze po osnovu zajmova evidentiraju preko računa grupe 41 i/ili 42, u zavisnosti od toga da li govorimo o dugoročnim/kratkoročnim pozajmicama, dodatne uplate osnivača (ukoliko nije utvrđen rok vraćanja) će se evidentirati preko računa 322 – Statutarne i druge rezerve, a tek po određivanju roka vraćanja biće reklasifikovane u okviru grupe 41 i/ili 42.

Iz navedenog proizilazi da po osnovu transakcija dodatnih uplata ne treba primenjivati princip „van dohvata ruke“. Treba

imati u vidu da poreski organ, u skladu sa načelom fakticiteta, može razmatrati suštinu i formu navedenih uplata i da ukoliko zaključiti da je reč u simuliranom poslu, iste tretira kao zajmove.

Promet zemljišta između povezanih lica

U situaciji kada između povezanih lica u toku poreskog perioda postoji samo jedna transakcija koja se odnosi na promet zemljišta u iznosu većem od 8.000.000 dinara, postavlja se pitanje obaveznosti sastavljanja izveštaja u punom obimu. S obzirom na to da zemljište nije predmet amortizacije i da navedena transakcija nema uticaja ni na prihode ni na rashode obveznika, čak i sama analiza tržišnosti cene po kojoj je izvršen promet ne bi mogla da dovede do korekcije prihoda i rashoda obveznika u poreskom bilansu. Želimo da skrenemo pažnju i na to da transakcija nabavke zemljišta može da ima efekata na oporezivu dobit (kapitalni dobitak ili gubitak) obveznika u momentu dalje prodaje zemljišta, te iz tog razloga obveznik nema ograničenja da po osnovu navedenog obavesti poresku upravu o toj transakciji i ukaže da navedena nabavka nije imala uticaj na oporezivu dobit obveznika.

Transakcije sa povezanim licem sa kojim odnos povezanosti postoji u kraćem periodu od perioda izveštavanja

Ukoliko u toku poreskog perioda, na primer, 30.09.2018. godine, dođe do promene statusa povezanosti između dva pravna lica u smislu Zakona (11), usled, recimo, prodaje udela koje lice A ima u povezanom pravnom licu B, oba pravna lica su dužna da uz poreski bilans dostave i izveštaj o transfernim cenama. U njemu će biti prikazane međusobne transakcije ostvarene zaključno sa danom 30.09.2018. godine, kao i vrednost tih transakcija po cenama koje bi se ostvarile na tržištu takvih ili sličnih transakcija da se nije radilo o povezanim licima (princip „van dohvata ruke“). Svoj stav u vezi sa navedenim pitanjem iznelo je Ministarstvo finansija u Mišljenju broj 413-00-38/2015-04 od 27. 07. 2015. godine (2; 162-163). Sve transakcije koje pomenu ta lica A i B ostvare u periodu od 01.10.2018. do 31.12.2018. ne smatraju se transakcijama ostvarenim između povezanih lica, pa se u tom smislu neće dalje razmatrati.

Uticaj avansa i PDV-a na utvrđivanje iznosa transakcija između povezanih lica

Prilikom utvrđivanja ukupne vrednosti transakcija sa povezanim licem za potrebe sastavljanja Izveštaja o transfernim cenama, najčešće se postavljaju sledeća pitanja: Da li u vrednost transakcija treba uključiti iznose transakcija po osnovu primljenih, odnosno, datih avansa u poreskom periodu? i Da li u vred-

nost transakcija treba uključiti i iznos obračunatog i plaćenog PDV-a? S tim u vezi, svoj stav je iznelo i Ministarstvo finansija u mišljenju broj 011-00-465/2017-04 od 21.06.2017. godine (1; 140-141), kojim nedvosmisleno potvrđuje da se kod utvrđivanja ukupne vrednosti transakcija sa jednim povezanim licem u cilju utvrđivanja ispunjenosti uslova za podnošenje izveštaja u skraćenom obliku, vrednost transakcije sa povezanim licem utvrđuje u vrednosti te transakcije bez PDV-a, pri čemu se (u ukupnu vrednost transakcija sa povezanim licem) ne uključuje vrednost datih, odnosno primljenih avansa, shodno članu 2. stav 3. Pravilnika (7). U vrednost transakcije se ne uključuje iznos PDV-a, nezavisno od toga da li je druga strana imala pravo na odbitak prethodnog poreza ili nije. Međutim, treba skrenuti pažnju i na slučaj koji se često javlja u praksi, a odnosi se na davanje avansa najčešće za usluge, koje nisu i neće biti pružene, odnosno na prikrivanje pravnog posla davanja zajma povezanom licu. U tom slučaju, poreski organi mogu, pozivajući se na načelo fakticiteta, navedenu transakciju posmatrati kao davanje zajma povezanom licu i na taj iznos obračunati kamatu u skladu sa Pravilnikom o kamatnim stopama (6) za koje se smatra da su u skladu sa principom „van dohvata ruke“.

Statusna promena – pripajanje zavisnog lica matičnom licu u toku poreskog perioda

Ukoliko u toku poreskog perioda dođe do statusne promene pripajanja zavisnog pravnog lica matičnom pravnom licu, postavlja se pitanje ko je sve obveznik dostavljanja izveštaja o transfernim cenama, za koji period i koji su rokovi za njihovo dostavljanje. Uzmimo na primer dva lica, pravno lice A (koje je matično) i B (zavisno pravno lice). Pravno lice B se na dan 30.09.2018. godine pripaja društvu A i statusnom promenom prestaje da postoji. Vrednost transakcija između društva A i društva B za period od 01.01.2018. do 30.09.2018. prelazi iznos od RSD 8.000.000,00, te izveštaj o transfernim cenama treba sastaviti u punom obimu. U navedenom slučaju, pravno lice B sastavlja vanredni poreski bilans na dan statusne promene, a samim tim dužno je da uz navedeni poreski bilans dostavi i Izveštaj o transfernim cenama za period od 01.01.2018. do 30.09.2018. i to u roku od 60 dana od dana statusne promene. Sa druge strane, pravno lice A kojem je pripojeno pravno lice B za poreski period od 01.01.2018. do 31.12.2018. sastaviće poreski bilans, uz koji prilaže i Izveštaj o transfernim cenama, pri čemu razmatra transakcije koje je imalo sa povezanim licem B samo do momenta pripajanja odnosno zaključno sa 30.09.2018. godine.

METODE ZA ANALIZU TRANSFERNIH CENA

Pravilnikom (7) je definisano da se metoda za analizu transfernih cena bira na nivou vrste transakcije, što znači da se najprije merenija metoda primenjuje na osnovu konkretnog slučaja.

OECD smernice grupišu metode za proveru transfernih cena u dve kategorije: „tradicionalni transakcioni metodi“ i „metodi transakcione dobiti“ (5). OECD smernice zahtevaju istraživanje u vezi sa dostupnošću i pouzdanošću podataka, stepenom uporedivosti između kontrolisanih i nekontrolisanih transakcija i osetljivošću pretpostavki na nedostatke u podacima u cilju utvrđivanja adekvatnog metoda za određene transakcije (ili grupe transakcija) koje se razmatraju.

Zakon (11; član 61) propisuje sledeće metode kod utvrđivanja cene transakcije po principu „van dohvata ruke“:

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

„Obveznik opisuje odlučujuće razloge za donošenje zaključka koja metoda za proveru usklađenosti transfernih cena sa cenama utvrđenim po principu „van dohvata ruke“ u najvećoj meri odgovara okolnostima pod kojima su pojedine transakcije izvršene. U skladu sa utvrđenim metodom obveznik definiše uporedive transakcije ili uporediva nepovezana privredna društva na osnovu kojih je utvrdio cenu ili raspon cena u skladu sa principom „van dohvata ruke“, ukoliko ne može da koristi interne (sopstvene) podatke o uporedivim transakcijama. Prilikom odabira uporedivih nepovezanih privrednih društava i uporedivih transakcija, obveznik prvenstveno koristi podatke koji se odnose na Republiku Srbiju. Ukoliko na ovaj način nije moguće utvrditi uporedive podatke, analiza se može proširiti i na druge države, s tim da se ima u vidu uporedivost uslova poslovanja na tržištima tih država i tržišta Republike Srbije.“ (7, član 6, stav 1 i 2)

Pri izboru metode treba poći od analize činjenica, pri čemu je potrebno sagledati sledeće aspekte:

- prirodu transakcija koje su predmet analize;
- dostupnost i pouzdanost podataka za analizu;

- stepen uporedivosti između transakcija obavljenih po transfernim cenama sa transakcijama koje se obavljaju sa ili između nepovezanih lica, kada se ove transakcije koriste za proveru usklađenosti transfernih cena obveznika sa cenama utvrđenim po principu „van dohvata ruke“;
- primerenost korišćenja finansijskih podataka nepovezanih lica za analizu usklađenosti transfernih cena po jedinim vrstama transakcija koje obveznik obavlja sa povezanim licima;
- prirodu i pouzdanost pretpostavki.

„Prilikom utvrđivanja cene transakcije po principu „van dohvata ruke“ koristi se ona metoda koja najviše odgovara okolnostima slučaja, pri čemu je moguće koristiti i kombinaciju više metoda kada je to potrebno.“ (11, član 61, stav 2).

Metoda uporedive cene na tržištu

Uporediva tržišna cena može biti interna ili eksterna, u zavisnosti od toga da li je obveznik (ili njegovo povezano lice) realizovao transakcije sa nepovezanim licima koje su u svemu uporedive sa kontrolisanom transakcijom, ili takve transakcije nije realizovao nego je uspeo da na tržištu identifikuje transakcije između eksternih nepovezanih lica koje su u svemu uporedive sa kontrolisanim transakcijama. Interna uporediva cena postoji onda kada obveznik pruža uslugu ili prodaje proizvod (ili on kupuje proizvod ili prima uslugu) u sličnim količinama, na sličnim tržištima i po sličnim uslovima povezanim i nepovezanim pravnim licima. Takođe, interno uporedivom cenom smatra se i ona cena koje je obveznikovo povezano lice ostvarilo u transakciji sa nepovezanim pravnim licem, pod uslovom da se ta transakcija odvija pod svim uporedivim uslovima.

Treba imati u vidu da se pored uporedivosti za eksterne cene propisuje i njihova javna dostupnost. Neki od javno dostupnih izvora informacija o eksternim tržišnim cenama su:

- za promet HOV: www.belex.rs (Beogradska berza);
- za promet poljoprivrednih proizvoda: www.proberza.co.rs (Produktna berza u Novom Sadu);
- za promet nepokretnosti: www.rgz.gov.rs (Republički geodetski zavod);
- za promet polovnih vozila: www.registracija-vozila.rs

Da bi metoda uporedive tržišne cene mogla da se primeni, nekontrolisana transakcija uporediva je sa kontrolisanom ukoliko je ispunjen jedan od dva sledeća kriterijuma:

- a) nijedna od razlika (ako ih uopšte ima) između transakcija koje se upoređuju, ili između lica koja učestvuju u tim transakcijama, ne sme niti može značajno da utiče na cenu na otvorenom tržištu; ili

- b) ako postoje značajne razlike, prihvatljivo precizne korekcije i prilagođavanja mogu se izvršiti u cilju eliminisanja tih razlika.

Metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu (metoda troškova uvećanih za bruto maržu)

Metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu bazira se na troškovima koji proizilaze iz transakcija prodaje dobara ili pružanja usluga, koji se uvećavaju za iznos bruto marže u zavisnosti od funkcija koje se vrše, rizika koji se snose, kao i imovine koja se koristi.

Iz same definicije proizilazi da je kod primene ove metode bitno utvrditi koji se troškovi mogu uključiti u cenu koštanja, kao i iznos uobičajene zarade, odnosno bruto marže za koji se troškovi uvećavaju.

U skladu sa Pravilnikom (7), smernicama OECD-a (5) i računovodstvenim standardima, u cenu koštanja mogu se uključiti direktni i indirektni troškovi proizvodnje, dok se operativni troškovi ne uključuju u cenu koštanja. Budući da navedeni troškovi variraju vremenom, prilikom utvrđivanja troškovne osnovice može se koristiti prosečna vrednost ovih troškova za određeni period. Takođe, Pravilnikom (7) je predviđeno i da se prosečna vrednost troškova može primenjivati i u slučaju određivanja troškovne osnovice za grupu proizvoda i ostalih grupisanja koja su neophodna u cilju postizanja veće uporedivosti.

Kao uporediva marža može se koristiti:

- a) interno uporediva marža – bruto marža ostvarena od strane obveznika ili članice grupe, u uporedivoj transakciji sa nepovezanim licem; ili
- b) eksterno uporediva marža – bruto marža ostvarena od strane nepovezanih lica u uporedivoj transakciji.

Interne bruto marže imaju prednost u odnosu na eksterne bruto marže, međutim, ukoliko ne postoje odgovarajući uslovi za primenu interne bruto marže, koristi se tržišni raspon bruto marži koje ostvaruju uporediva nepovezana lica koja se pretežno bave sličnim transakcijama.

$$\text{Bruto marža} = \frac{\text{Prihod od prodaje proizvoda ili usluga - Cena koštanja proizvoda ili usluga}}{\text{Cena koštanja proizvoda ili usluga}} \times 100$$

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

Transakcione bruto marže između nepovezanih lica utvrđuju se kao ponderisani neto prosek ostvarenih transakcionih bruto marži u periodu od tri do pet godina, s tim da završna godina navedenog perioda treba da bude ona godina za koju su dostupni neophodni finansijski podaci u bazama javno dostupnih podataka koje obveznik koristi (npr. APR). Tržišni raspon transakcionih bruto marži predstavljaju bruto marže koje se nalaze u rasponu od prvog do trećeg kvartila (interkvartilni raspon).

Primena: kod transakcija prometa poluproizvoda, proizvodnje na bazi dugoročnog ugovora, pružanja usluga i zajedničkog korišćenja opreme.

Metoda preprodajne cene

Metoda preprodajne cene utvrđuje se na osnovu cene po kojoj se proizvod prodaje nepovezanom licu, koja se koriguje za uporedivu bruto maržu kako bi se utvrdila cena po principu „van dohvata ruke“ za isti proizvod koji je nabavljen od povezanog lica. Ova metoda je svoju primenu našla u trgovinskoj delatnosti, na primer kod domaćih trgovinskih lanaca čiji su osnivači strana društva i koji dalje vrše prodaju nepovezanim licima i koji ne dodaju značajnu vrednost proizvodima koje distribuiraju. Cena „van dohvata ruke“ se primenom ove metode utvrđuje tako što se prihodi od prodaje robe umanjuju za iznos uporedive bruto marže. Ako poreski obveznik vrši prodaju robe i povezanim i nepovezanim licima, koristi se interna uporediva marža, a ako se prodaja vrši samo nepovezanim licima, koriste se eksterno uporedive marže u skladu sa pravilima za utvrđivanje tržišnog raspona.

Bruto marža =	Prihod od prodaje - Nabavna vrednost prodane robe	x 100
	Prihod od prodaje	

Primena: kod distribucije proizvoda i marketinških aktivnosti koje ne dodaju značajnu vrednost

Metoda transakcione neto marže (TNM)

Metoda transakcione neto marže podrazumeva poređenje neto profitne marže koju obveznik ostvaruje u transakcijama sa povezanim licima sa neto profitnim maržama koje su ostvarene u sličnim transakcijama sa nepovezanim licima, odnosno između nepovezanih lica. Za razliku od metode cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu i metode preprodajne cene, koje se zasnivaju na primeni bruto marže, metoda TNM obuhvata i sve ostale poslovne rashode, tj. ne samo direktne i indirektno troškove proizvodnje, već i operativne troškove.

Poputi transakcione bruto marže, i transakcione neto marže između nepovezanih lica utvrđuju se kao ponderisani neto prosek ostvarenih transakcionih neto marži u periodu od tri do pet godina, s tim da završna godina navedenog perioda treba da bude ona godina za koju su dostupni neophodni finansijski podaci u bazama javno dostupnih podataka koje obveznik koristi. Tržišni raspon transakcionih neto marži predstavljaju neto marže koje se nalaze u rasponu od prvog do trećeg kvartila (interkvartalni raspon).

Metoda TNM, u zavisnosti od okolnosti u kojima se primenjuje, izračunava se kao:

1) operativna dobit u odnosu na prodaju, koja se izračunava po sledećoj formuli:

Transakciona neto marža =	Neto dobit Prihod od prodaje	x 100
---------------------------	---------------------------------	-------

Primena: kod transakcije nabavke dobara od povezanih lica u cilju prodaje nepovezanim licima.

2) operativna dobit u odnosu na operativne troškove, izračunava se kao:

Transakciona neto marža =	Neto dobit Operativni troškovi	x 100
---------------------------	-----------------------------------	-------

Primena: kod transakcija u kojima obveznik pruža usluge ili obavlja proizvodne aktivnosti.

3) operativna dobit u odnosu na imovinu, izračunava se kao:

Transakciona neto marža =	Neto dobit Poslovna imovina	x 100
---------------------------	--------------------------------	-------

Primena: kod transakcija u kojima obveznik vrši proizvodne aktivnosti koje zahtevaju značajno angažovanje sredstava, kao i u slučaju kapitalno intenzivnih finansijskih aktivnosti.

4) „berry“ pokazatelj, kao oblik transakcione neto marže, izračunava se kao:

Transakciona neto marža =	Ukupna dobit Operativni troškovi	x 100
---------------------------	-------------------------------------	-------

Primena: kod transakcija koje se odnose na posredničke aktivnosti.

Pravilnikom (7) je definisano da korisnik može koristiti i druge neto transakcione marže ukoliko konkretna transakcija to zahteva, ali da isto tako mora pružiti detaljno obrazloženje takvog pristupa.

Nezavisno od izbora indikatora TNM, u obzir se uzimaju samo oni prihodi i rashodi koji su direktno ili indirektno povezani sa razmatranim transakcijama.

Metoda podele dobiti

Za razliku od prethodno navedenih metoda za utvrđivanje cene transakcije po principu „van dohvata ruke“, koje se nazivaju one-sided methods, imajuću u vidu da grupu povezanih lica ne posmatraju kao jedinstven sistem, već kao zasebna pravna lica, metoda podele dobiti predstavlja two-sided method, budući da povezana lica posmatra kao poslovne jedinice koje delatnost obavljaju za potrebe grupe kojoj pripadaju. Prema tome, ova metoda polazi od ukupne dobiti svih povezanih lica koja se ostvari u kontrolisanim transakcijama, koja se zatim raspodeljuje u skladu sa principom „van dohvata ruke“.

Prilikom podele dobiti mogu se primeniti dva pristupa:

- **Analiza doprinosa** sticanju profita u kontrolisanoj transakciji rutinskih aktivnosti, upotrebe sredstava i preuzimanja rizika. Kada za sticanje profita u kontrolisanoj transakciji posedovanje posebne intelektualne svojine nije od većeg značaja, za podelu dobiti nastale po osnovu transakcije između povezanih lica neće biti potrebno obavljati dodatne analize.
- **Alokacija dobiti** koja prevazilazi iznos dobiti koju bi nepovezana lica u transakciji koja je uporediva sa kontrolisanom transakcijom ostvarili nakon alokacije dobiti po osnovu rutinskih aktivnosti, upotrebe sredstava i preuzimanja rizika – rezidualna analiza.

Primena: kada su aktivnosti povezanih lica objedinjene na način koji znatno otežava posebnu analizu pojedinačnih transakcija između njih, ili kada postojanje vredne i jedinstvene intelektualne svojine onemogućava pronalaženje uporedivih podataka koji bi omogućili da svako povezano lice zasebno analizira usklađenost svojih transfernih cena sa cenama utvrđenim po principu „van dohvata ruke“.

Bilo koja druga metoda kojom je moguće utvrditi cenu transakcije po principu „van dohvata ruke“, pod uslovom da primena metoda prethodno navedenih u ovom stavu nije moguća ili da je ta druga metoda primerenija okolnostima slučaja od prethodno navedenih metoda.

Budući da nije moguće Zakonom (11) i Pravilnikom (7) urediti sve okolnosti i slučajeve, Zakon (11) dozvoljava poreskom obvezniku da koristi bilo koju drugu metodu kojom je moguće utvrditi cenu transakcije po principu „van dohvata ruke“, pod uslovom da se pri tom ne može koristiti nijedna od pet prethodno navedenih metoda, ili da će ta metoda dati pouzdaniju procenu cene transakcije po principu „van dohvata ruke“, nego da je korišćena neka od zvaničnih metoda.

NOVE OECD SMERNICE ZA TRANSFERNE CENE IZ 2017. GODINE

Kako je članom 61a Zakona (11) definisano da će ministar finansija, oslanjajući se na izvore u vezi sa oporezivanjem transakcija između povezanih lica Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD), kao i drugih međunarodnih organizacija, bliže urediti primenu odredbi člana zakona koje se odnose na transferne cene, možemo očekivati da će se u skladu sa novim smernicama OECD-a iz 2017. godine u skorom roku promeniti i Zakon (11) i Pravilnik (7).

Izmene OECD smernica (5) nastale su u cilju usaglašavanja sa Akcionim planom koji obuhvata 15 akcija u cilju sprečavanja poreske erozije i premeštanja dobiti (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) (4), i to sa:

- **Akcionom tačkom 4**, koja podrazumeva ograničavanje poreske erozije i premeštanje dobiti kroz smanjenje troškova kamate i drugih finansijskih plaćanja. Novina nije značajna jer je našim zakonom već predviđen član 62. koji se odnosi na utanjenu kapitalizaciju, kojim je ograničen iznos kamata kod duga prema povezanim licima, gde se kao rashod može priznati iznos kamate i pripadajućih troškova na zajam do visine četvorostruke vrednosti obveznikovog sopstvenog kapitala.
- **Akcionom tačkom 8**, koja podrazumeva razvijanje pravila koja će sprečiti poresku eroziju i premeštanje dobiti kod prenosa nematerijalne imovine između članova grupacije. Novina je da se prinosi koji se pripisuju nematerijalnoj imovini alociraju entitetima koji vrše ključne funkcije u vezi sa istom (razvoj, unapređenje, održavanje, zaštitu i eksploataciju), a ne nužno na pravnog vlasnika nematerijalne imovine ili društvo koje je finansira.
- **Akcionom tačkom 9**, koja podrazumeva razvijanje pravila koja će sprečiti poresku eroziju i premeštanje dobiti kod transfera rizika ili alokacije kapitala između članova grupacije. Novina je definisanje procesa za identifikovanje rizika u šest koraka, pri čemu se rizik alokira onoj strani koja ima kontrolu nad njim i koja ima finansijsku sposobnost za snošenje datog rizika.
- **Akcionom tačkom 10**, koja podrazumeva razvijanje pravila koja će sprečiti poresku eroziju i premeštanje dobiti kod visokorizičnih transakcija, odnosno transakcija koje se ne odvijaju, ili u izuzetno retkim situacijama odvijaju između trećih lica. Novina je da su usluge menadžmenta i kontrole prepoznate kao visokorizične u smislu da ukoliko su precejene dovode do erozije poreske osnovice.
- **Akcionom tačkom 13**, koja podrazumeva preispitivanje dokumentovanja transfernih cena. Novina je dokumentovanje na tri nivoa: *Master file* (na nivou grupe); *Local file*

(na nivou poreskog obveznika); i *Country by country report CbCR* (obrazac za izveštavanje o globalnoj alokaciji prihoda između članica multinacionalne korporacije, plaćenom porezu, broju zaposlenih, vrednosti imovine i kapitala, iznosu neraspoređene dobiti za svaku jurisdikciju u okviru koje članice MNE posluju).

U novim OECD smernicama (5) izmenjeno je i poglavlje IV, kojim su revidirane smernice o tzv. *safe harbours* pravilima usvojene još 2013. godine, a koje navode da pravilno ustanovljena *safe harbours pravila* mogu ublažiti obaveze usklađivanja i obezbediti veći stepen sigurnosti poreskim obveznicima. Izmene se odnose i na poglavlje VI – kojim je uvedena mogućnost pojednostavljenog pristupa za međukompanijske usluge koje ne dodaju značajnu vrednost.

TRANSFER PRICING – GUIDELINES AND METHODS SUMMARY

Key words: related parties, transfer pricing report, taxpayers, methods, OECD guidelines

The need for comprehension of transfer pricing rules and regulations comes from complexity of process, increasing risks and number of parties involved in process. For the purpose of better understanding of this matter, it is crucial to consider related parties, the importance of transfer pricing, types of transfer pricing reports. One of the key steps for determining the value of transaction according to arm's-length principle is to choose best transfer pricing method. Since domestic regulations follows the OECD pricing guidelines, it's important to review guideline changes from 2017. The objective of this paper is to indicate the general transfer pricing rules that should be applied.

LITERATURA

- Bilten – službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 6/2017, strane 140–141, Mišljenje MF br. 011-00-465/2017-04 od 21.06.2017. godine; dostupno na: http://mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2017/Bilten%20br_%206.pdf
- Bilten – službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 7-8/2015, strane 162–163, Mišljenje MF br. 413-00-38/2015-04 od 27. 7. 2015. godine; dostupno na: <http://mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2015/BILTEN%207-8%202015.pdf>
- Bilten – službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 7-8/2016, strane 101–104, Mišljenje MF br. 413-00-173/2016-04 od 18.7.2016. godine; dostupno na: <http://mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2016/BILTEN%207-8%202016.pdf>
- OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.; dostupno na: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>
- OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris; dostupno na: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>
- Pravilnik o kamatnim stopama za koje se smatra da su u skladu sa principom „van dohvata ruke“
- Pravilnik o transfernim cenama i metodama koje se po principu „van dohvata rike“ primenjuju kod utvrđivanja cene transakcija među povezanim licima (Sl. glasnik RS, br. 61/2013 i 8/2014)
- Pravilnik o sadržaju poreskog bilansa i drugim pitanjima od značaja za način utvrđivanja poreza na dobit pravnih lica (Sl. glasnik RS br. 20/14)
- Priručnik za transferne cene (2015); Milan Neganovović, Filip Čubrčić, Goran Lazović; Privredni Savetnik, Beograd
- Zakon o deviznom poslovanju (Sl. glasnik RS, br. 62/2006, 31/2011, 119/2012, 139/2014 i 30/2018)
- 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)
- Zakon o privrednim društvima (Sl. glasnik RS, br. 36/2011, 99/2011, 83/2014 - dr. zakon, 5/2015 i 44/2018)
- Zakon o obligacionim odnosima (Sl. list SFRJ, br. 29/78, 39/85, 45/89 - odluka USJ i 57/89, Sl. list SRJ, br. 31/93 i "Sl. list SCG", br. 1/2003 - Ustavna povelja)

KAPITALNI DOBICI I GUBICI PO OSNOVU PRENOSA NEPOKRETNOSTI

KAPITALNI DOBITAK/GUBITAK

Kapitalni dobitak/gubitak u poreskom smislu predstavlja razliku između *prodajne* i *nabavne* cene imovine koja je nedvosmisleno definisana članom 27. Zakona o porezu na dobit pravnih lica (u daljem tekstu: Zakon) (6). Shodno navedenom paragrafu, „*kapitalni dobitak* predstavlja prihod koji obveznik ostvari prodajom, odnosno drugim prenosom *uz naknadu*: (1) *nepokretnosti* koje je koristio, odnosno koje koristi kao osnovno sredstvo za obavljanje delatnosti uključujući i *nepokretnosti u izgradnji*; (2) prava industrijske svojine; (3) udela u kapitalu pravnih lica i akcija i ostalih hartija od vrednosti, koje u skladu sa MRS, odnosno MSFI i MSFI za MSP, predstavljaju dugoročne finansijske plasmane, osim obveznica izdatih u skladu sa propisima kojima se uređuje izmirenje obaveze Republike po osnovu zajma za privredni razvoj, devizne štednje građana i dužničkih hartija od vrednosti čiji je izdavalac, u skladu sa zakonom, Republika, autonomna pokrajina, jedinica lokalne samouprave ili Narodna banka Srbije; (4) investicione jedinice otkupljene od strane otvorenog investicionog fonda, u skladu sa zakonom kojim se uređuju investicioni fondovi.“

Neophodno je da budu ispunjena sledeća *tri uslova* da bi obveznik ostvario kapitalni dobitak ili gubitak, a to su: (1) da je obveznik izvršio prenos imovine prodajom, odnosno drugim prenosom *uz naknadu*; (2) da je reč o prenosu imovine isključivo koja je navedena u članu 27. Zakona; i (3) da je reč o prenosu prava svojine koje obveznik ima na navedenoj imovini, a ne nekog drugog (užeg) prava na istoj.

Za razliku od poreskog aspekta, pojam kapitalnog dobitka (gubitka) *u računovodstvenom smislu* je dosta širi. Naime,

REZIME

Ključne reči: kapitalni dobitci i gubici, drugi prenos uz naknadu, prodajna cena, nabavna cena, poreski (vanknjigovodstveni) postupak.

Utvrđivanje kapitalnih dobitaka i gubitaka je poreski postupak u kome se pored prodajna cena i nabavna cena (neotpisana vrednost) kapitalne imovine na način koji je propisan Zakonom o porezu na dobit pravnih lica. Pozitivna razlika između ovih vrednosti predstavlja kapitalni dobitak, koji se iskazuje i opozuje u Poreskom bilansu obveznika (pravnog lica), u onom poreskom periodu kada je izvršena prodaja tj. prenos imovine uz naknadu u pravnom smislu.

on označava dobitak ili gubitak od otuđenja *svih oblika* stalne imovine. To dalje znači da se poreski kapitalni dobitci i gubici ne utvrđuju po osnovu prodaje, odnosno prenosa uz naknadu nepokretnosti izgrađenih ili stečenih radi dalje prodaje koje su prvobitno bile iskazane kao zalihe, odnosno stalna sredstva namenjena prodaji, zatim po osnovu prodaje opreme, postrojenja, šuma, višegodišnjih zasada, osnovnog stada, udela, akcija i drugih HOV koje su pribavljene radi dalje prodaje (kratkoročni finansijski plasmani), itd.

Takođe, u računovodstvu ovaj gubitak nastaje i prilikom otuđenja stalne imovine *bez naknade*. S druge strane, kapitalni dobitak (gubitak) u smislu Zakona, ne ostvaruje se u slučaju besteretnog prenosa (poklona) imovine koja je definisana članom 27. Zakona. Naime, ukoliko obveznik poklanja nepokretnost koju je koristio kao osnovno sredstvo svom osnivaču ili drugom licu, tada sa aspekta Zakona ne ostvaruje kapitalni gubitak, bez obzira što takav poklon sa aspekta računovodstva ima tretman rashoda (pod uslovom da ta imovina ima knjigovodstvenu vrednost) i evidentira se na odgovarajućem računu grupe 57. Prenos imovine na takav način, u većini slučajeva ne može se smatrati izvršenim u poslovne svrhe, te se gubitak po ovom osnovu neće priznati kao rashod u poreskom bilansu (u skladu sa članom 7a, stav 1. tačke 4. i 8. Zakona, respektivno).

Prodaja, odnosno *drugi prenos* uz naknadu, nepokretnosti predstavlja najčešći osnov za utvrđivanje kapitalnih dobitaka i gubitaka. Postoji niz specifičnosti u vezi sa načinom utvrđivanja kapitalnog dobitka i gubitka po osnovu prenosa nepokretnosti, imajući u vidu da je to imovina koja podleže amortizaciji, različitim pravilima vrednovanja nakon početnog priznavanja, naknadnim ulaganjima, zatim situaciju kada nabavna cena nije iskazana u poslovnim knjigama obveznika, itd. Takođe, različit je postupak utvrđivanja kapitalnih dobitaka i gubitaka u zavisnosti od toga da li je nepokretnost nabavljena pre ili posle 1. januara 2004. godine, kada je počela primena MRS/MSFI.

Pored prodaje imovine, kapitalni dobitak može se ostvariti drugim prenosom uz naknadu. Pod *drugim prenosom uz naknadu* podrazumeva se i prenos imovine na osnovu *ugovora o razmeni*. U praksi se postavljalo kao sporno pitanje da li se kapitalni dobitak ostvaruje i ulaganjem imovine, kao nenovčani ulog, u kapital drugog pravnog lica. Budući da se i u ovom slučaju radi o prenosu imovine uz naknadu, kapitalni dobitak ostvaruje se i u slučaju ulaganja imovine iz člana 27. Zakona u kapital drugog pravnog lica. Naime, obveznik ulaže imovinu u kapital drugog pravnog lica, a za uzvrat stiže udeo ili akcije u kapitalu tog pravnog lica u visini vrednosti uložene imovine.

U ranijim godinama se u praksi kao sporno pitanje postavljalo da li postoji obaveza utvrđivanja kapitalnog dobitka ili

gubitka u slučaju prodaje objekata u izgradnji, koji je obveznik evidentirao na računu 026 – *Nekretnine u pripremi*. Naime, izmenama i dopunama Zakona s kraja 2015. godine izvršeno je preciziranje člana 27. Zakona, prema kome se kapitalnim dobitkom smatra i prihod koji obveznik ostvari prodajom, odnosno drugim prenosom uz naknadu nepokretnosti koje je koristio, odnosno koje koristi kao osnovno sredstvo za obavljanje delatnosti uključujući i nepokretnosti u izgradnji, što je potvrđeno i Mišljenjem Ministarstva finansija, br. 430-00-108/2017-04 od 7.4.2017. godine (4, 45). Navedeno se odnosi na objekte koje je obveznik gradio za svoje potrebe, a koje je pre kraja izgradnje prodao uz naknadu. Dakle, ove odredbe ne odnose se na objekat u izgradnji koji je inicijalno bio namenjen prodaji, odnosno koji nije bio namenjen obavljanju delatnosti. Naime, ukoliko obveznik (investitor) koji se bavi izgradnjom i prodajom stanova započne izgradnju objekta koji je namenjen prodaji na tržištu, odnosno koji ne namerava da koristi kao osnovno sredstvo, pa u toku izgradnje otuđi taj objekat, neće postojati obaveza utvrđivanja kapitalnog dobitka po osnovu otuđenja istog. S druge strane, ukoliko obveznik započne izgradnju poslovne zgrade u svrhu obavljanja delatnosti, pa je proda pre nego što se gradnja okonča, postoji obaveza utvrđivanja kapitalnog dobitka u poreskom periodu kada je realizovan prenos imovine u pravnom smislu. Takođe, ukoliko je izvršena reklasifikacija i preknjižavanje sa osnovnih sredstava na stalna sredstva namenjena prodaji, obveznik je, u slučaju prodaje uz naknadu, dužan da u poreskom bilansu iskaže kapitalni dobitak tj. gubitak.

Kada je reč o *investicionim nekretninama*, u praksi se mogu dogoditi sledeće situacije:

- nekretnina je prvobitno namenjena prodaji, ali je u međuvremenu izdavana u zakup, te je nakon toga prodata;
- nekretnina je klasifikovana kao investiciona nekretnina, ali je prodata bez prethodnog izdavanja;
- nekretnina je data na korišćenje bez naknade, pa je prodata;
- započeta je izgradnja investicione nekretnine sa ciljem izdavanja, ali je pre okončanja izgradnje i početka korišćenja prodata.

U svim navedenim slučajevima nekretnina je korišćena kao osnovno sredstvo, ili je u toku izgradnje bila namenjena za obavljanje delatnosti (ili iznajmljivanje), te je obveznik dužan da utvrdi kapitalni dobitak ili gubitak, što je potvrđeno i Mišljenjem Ministarstva finansija, br. 430-00-44/2017-04 od 7.3.2017. godine (3, 110).

Kapitalni dobitci ili gubici unose se u Poreski bilans (PB 1 obrazac) u onom periodu u kome su nastali, na način propisan Zakonom. Dakle, obveznik (pravno lice) ne podnosi neku posebnu poresku

prijavu u trenutku ostvarenog kapitalnog dobitka, ne obaveštava o tome Poresku upravu, niti obračunava i plaća porez na kapitalni dobitak odvojeno od poreza na dobit, već se kapitalni dobitak (gubitak) iskazuje u poreskom bilansu i za taj iznos povećava ili smanjuje poresku osnovicu. Obveznik može imati kapitalan dobitak (red. br. 64 PB 1 obrasca) i kada je u bilansu uspeha iskazao neto gubitak (AOP 1065), a i u situaciji kada u Poreskom bilansu, posle svih korekcija prihoda i rashoda, iskazuje gubitak (red. br. 56 PB 1 obrasca). U toj situaciji osnovicu poreza na dobit predstavlja iznos kapitalnog dobitka, jer je u PB-1 obrascu formula tako postavljena da ne može da se prebija iznos kapitalnog dobitka sa poreskim gubicima iz ostalih transakcija. Još preciznije, kapitalni dobitak ili gubitak utvrđuje se u onom poreskom periodu u kome je realizovan prenos imovine u *pravnom smislu*. To znači, za zaključenje ugovora o prodaji (prenosu) imovine kod kojih je neophodna pisana forma i overa ugovora kod notara, relevantan je datum overe ugovora za određivanje perioda u kome će se izvršiti oporezivanje kapitalnih dobitaka (gubitaka). Na primer, Ugovor o kupoprodaji objekta overen je kod notara u decembru 2017. godine, dok je primopredaja i naplata izvršena u januaru 2018. godine. Kapitalni dobitak (gubitak) treba utvrditi u poreskom bilansu za 2017. godinu jer je u toj godini izvršen prenos prava raspolaganja na objektu, bez obzira što su primopredaja i naplata izvršeni u januaru 2018. godine.

Utvrđivanje kapitalnog dobitka ili gubitka u skladu sa Zakonom možemo razumeti kao *poreski (vanknjigovodstveni) postupak*, jer je kapitalni dobitak (gubitak) u računovodstvenom smislu, priznat kroz Bilans uspeha, veoma retko jednak dobitku (gubitku) u poreskom smislu. Takav slučaj mogao bi se javiti kod prodaje nepokretnosti koja nije vrednovana po fer vrednosti, kada bi računovodstvena amortizacija bila jednaka poreskoj amortizaciji. U svim ostalim slučajevima, neophodno je posebno utvrditi kapitalni dobitak ili gubitak, u skladu sa propisima, jer uglavnom neće biti jednak dobitku ili gubitku koji je priznat u Bilansu uspeha.

PRODAJNA CENA ZA SVRHE UTVRĐIVANJA KAPITALNIH DOBITAKA/GUBITAKA

Pod *prodajnom cenom*, za svrhu određivanja kapitalnog dobitka se, shodno članu 28. Zakona, smatra *ugovorena cena*, odnosno u slučaju prodaje povezanom licu iz člana 59. Zakona, *tržišna cena*, ako je ugovorena niža od tržišne.

Naime, u slučaju prodaje tj. prenosa uz naknadu nepokretnosti *nepovezanom licu*, prodajnom cenom smatra se *ugovorena*

cena, nezavisno od toga da li je manja ili veća od tržišne. Međutim, kod prodaje tj. prenosa uz naknadu nepokretnosti *povezanim licu*, prodajnom cenom se smatra:

- ugovorena cena, ako je ta cena jednaka ili viša od tržišne;
- tržišna cena, ukoliko je ugovorena cena niža od tržišne.

Tržišnu cenu za potrebe utvrđivanja kapitalnog dobitka utvrđuje poreski obveznik (u skladu sa principom samooporezivanja) i poredi je sa ugovorenom cenom. Nadležni poreski organ u postupku poreske kontrole ima pravo da utvrdi drugačiju tržišnu vrednost u skladu sa članom 11, stav 1 Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji (7).

Kao ugovorena odnosno tržišna cena uzima se *cena bez poreza na prenos apsolutnih prava*, u slučaju prenosa nepokretnosti koji je predmet oporezivanja tim zakonom. Ukoliko se radi o prenosu nepokretnosti iz člana 27. Zakona koji je oporeziv PDV-om, kao prodajna cena uzima se *cena bez PDV-a* (Mišljenje Ministarstva finansija, br. 430-00-126/2017-04 od 22.6.2017. godine) (5, 139).

Shodno članu 60. stav 6. Zakona, obveznik nema obavezu sastavljanja izveštaja o transfernim cenama po osnovu transakcija sa povezanim licem, koja je osnov za utvrđivanje kapitalnog dobitka (gubitka), nezavisno od toga da li je reč o izveštaju u punom ili skraćenom obliku. Naime, obveznik koji je izvršio prenos imovine iz člana 27. Zakona svom povezanom licu, a pritom nije imao neke druge transakcije sa njim, nema obavezu sastavljanja izveštaja o transfernim cenama. S druge strane, obveznik koji je izvršio prodaju imovine iz člana 27. Zakona povezanom licu, ali je imao i druge transakcije sa povezanim licima po osnovu kojih postoji obaveza sastavljanja izveštaja o transfernim cenama, u tom izveštaju neće imati obavezu iskazivanja transakcija koje su osnov za utvrđivanje kapitalnih dobitka ili gubitaka.

NABAVNA CENA ZA SVRHE UTVRĐIVANJA KAPITALNIH DOBITAKA/GUBITAKA

Nabavna cena za svrhe utvrđivanja kapitalnih dobitaka (gubitaka), prema članu 29. stav 1. Zakona, jeste cena po kojoj je obveznik stekao nepokretnost, umanjena po osnovu poreske amortizacije (obračunata po amortizacionoj stopi od 2,5%). Preciznije, nabavna cena tj. vrednost nepokretnosti predstavlja fakturnu cenu uvećanu za zavisne troškove nabavke, u skladu sa propisima iz oblasti računovodstva, i umanjena za poresku amortizaciju. Prilikom prodaje *nepokretnosti u izgradnji*, nabavnu cenu (vrednost) čini ukupan iznos troškova izgradnje koji su do dana prodaje iskazani u poslovnim knjigama obveznika, u skladu sa propisima iz oblasti računovodstva.

Nabavna cena onih *nepokretnosti koje su nabavljene pre 1. januara 2004. godine* je cena po kojoj je obveznik stekao nepokretnost, umanjena po osnovu amortizacije i uvećana po osnovu revalorizacije, u skladu sa propisima o računovodstvu koji su se primenjivali do kraja 2003. godine, kao i umanjena po osnovu poreske amortizacije od 1.1.2004. godine do dana otuđenja. Osnovicu za obračun poreske amortizacije predstavlja nabavna vrednosti nepokretnosti na dan 31. decembar 2003. godine. Nabavna cena *nepokretnosti koje su nabavljene nakon 1. januara 2004. godine*, tj. od početka primene MRS/MSFI, ne uvećava se po osnovu revalorizacije.

Naknadna ulaganja u nepokretnost koja su priznata u skladu sa MRS/MSFI i koja uvećavanju nabavnu vrednost sredstva, treba da se priznaju kao uvećavanje nabavne vrednosti za potrebe utvrđivanja kapitalnog dobitka, prema Mišljenju Ministarstva finansija, br. 413-00-2744/2010-04 od 2.12.2010. godine (1, 15). Takođe, u slučaju rekonstrukcije investicione nekretnine, nabavna vrednost po kojoj je ista stečena uvećava se za kapitalizovana naknadna ulaganja (rekonstrukciju), prema Mišljenju Ministarstva finansija, br. 430-07-00088/2011-04 od 12.7.2011. godine (2, 111).

Ukoliko *cena* po kojoj je nepokretnost nabavljena *nije iskazana u poslovnim knjigama* obveznika, nabavna cena za svrhe određivanja kapitalnog dobitka je tržišna cena na dan nabavke koju utvrđuje nadležni poreski organ. Ukoliko je obveznik nadležnom poreskom oraganu dostavio zahtev za procenu tržišne vrednosti nepokretnosti na dan nabavke, a on tu vrednost nije utvrdio u razumnom roku, obvezniku preostaje jedina alternativa da samostalno ili uz angažovanje stručnog lica izvrši njenu procenu, i tako obračuna kapitalni dobitak (gubitak).

Za *nepokretnost stečenu putem osnivačkog uloga*, odnosno povećanjem osnivačkog uloga, nabavna cena jeste tržišna cena nepokretnosti na dan unosa uloga.

U slučaju kada je izvršena *naknadna procena vrednosti nepokretnosti*, a efekat procene je iskazan kao *revalorizaciona rezerva*, tada efekat procene ne utiče na utvrđivanje nabavne vrednosti nepokretnosti za svrhe utvrđivanja kapitalnih dobitaka ili gubitaka, jer po osnovu procene fer vrednosti nije bilo priznavanja prihoda perioda.

Kada je reč o nekretninama koje se u skladu sa računovodstvenim politikama procenjuju *po fer vrednosti kroz bilans uspeha (investicione nekretnine)*, nabavna cena za svrhu utvrđivanja kapitalnog dobitka (gubitka) se koriguje na procenjenu (fer) vrednost, utvrđenu u skladu sa MRS, odnosno MSFI i usvojenim računovodstvenim politikama, ukoliko je promena na fer vrednost iskazivana u celini kao prihod perioda u kojem je vršena, a nakon toga se umanjuje za obračunatu poresku amortizaciju.

PRIMERI OBRAČUNA KAPITALNIH DOBITAKA/GUBITAKA

U nastavku su prezentirani primeri obračuna kapitalnih dobitaka (gubitaka) za neke od najčešćih situacija koje se susreću u praksi.

Primer prodaje nepokretnosti koja je nabavljena pre 1.1.2004. godine, a u računovodstvu se vrednuje po nabavnoj vrednosti

Obveznik je krajem maja 2018. godine prodao građevinski objekat za RSD 35.000.000,00, koji je nabavljen kao osnovno sredstvo 2002. godine. Na dan 31.12.2003. godine nabavna vrednost objekta uvećana za revalorizaciju iznosi RSD 28.000.000,00. Stopa računovodstvene amortizacije iznosi 2%.

Redni broj	Pozicija	Iznos
1.	Prodajna cena	35.000.000,00
2.	Nabavna vrednost iz poslovnih knjiga na dan 31.12.2003. godine, odnosno cena po kojoj je obveznik stekao imovinu, uvećana za revalorizaciju stopom rasta cena na malo do tog datuma	28.000.000,00
3.	Iznos amortizacije (ispravke vrednosti) za period od stavljanja nekretnine u upotrebu do 31.12.2003. godine	500.000,00
4.	Iznos poreske amortizacije po stopi od 2,5%, za period od 1.1.2004. do trenutka prodaje (red.br. 2 x 2,5% x (14+5/12))	10.091.666,67
5.	Usklađena nabavna cena tj. neotpisana vrednost po poreskim propisima (red.br. 2 - red.br. 3 - red.br. 4)	17.408.333,33
6.	Kapitalni dobitak po poreskim propisima (red.br. 1 - red.br. 5)	17.591.666,67
7.	Iznos računovodstvene amortizacije po stopi od 2%, za period od 1.1.2004. do trenutka prodaje (red.br. 2 x 2% x (14+5/12))	8.073.333,33
8.	Ukupna ispravka vrednosti (red.br. 3 + red.br. 7)	8.573.333,33
9.	Neotpisana vrednost po računovodstvenim propisima (red.br. 2 - red.br. 8)	19.426.666,67
10.	Računovodstveni dobitak (red.br. 1 - red.br. 9)	15.573.333,33

Zbog različitih stopa amortizacije po poreskim i računovodstvenim propisima, na dan prodaje objekta neotpisana vrednost u računovodstvu veća je od neotpisane vrednosti u preskom smislu, pa je iz tog razloga kapitalni dobitak u poreskom smislu veći od dobitka o prodaje u računovodstvu. U poreskom

bilansu za 2018. godinu na red. br. 4 unosi se iznos dobitka od prodaje (RSD 15.573.333,33), a na red. br. 59. unosi se iznos kapitalnog dobitka po poreskim propisima (RSD 17.591.666,67).

Primer prodaje nepokretnosti koja je nabavljena posle 1.1.2004. godine, a u računovodstvu se vrednuje po nabavnoj vrednosti

Obveznik je kupio građevinski objekat krajem oktobra 2014. godine po ceni od RSD 45.000.000,00. Objekat je prodat krajem juna 2018. godine po prodajnoj ceni od RSD 41.000.000,00. Stopa računovodstvene amortizacije iznosi 2%. Kapitalni dobitak tj. gubitak obračunaćemo na sledeći način:

Redni broj	Pozicija	Iznos
1.	Prodajna cena	41.000.000,00
2.	Nabavna vrednost, odnosno cena po kojoj je obveznik stekao imovinu	45.000.000,00
3.	Iznos poreske amortizacije po stopi od 2,5%, za period amortizacije (od trenutka stavljanja nekretnine u upotrebu do trenutka prodaje, tj. reklasifikacije na poziciju stalne imovine namenjene prodaji u skladu sa MSFI 5) (red.br. 2 x 2,5% x (3+8/12))	4.125.000,00
4.	Neotpisana vrednost po poreskim propisima (red.br. 2 - red.br. 3)	40.875.000,00
5.	Kapitalni dobitak po poreskim propisima (red.br. 1 - red.br. 4)	125.000,00
6.	Iznos računovodstvene amortizacije po stopi od 2%, od dana nabavke do dana prodaje (red.br. 2 x 2% x (3+8/12))	3.300.000,00
7.	Neotpisana vrednost po računovodstvenim propisima (red.br. 2 - red.br. 6)	41.700.000,00
8.	Računovodstveni gubitak (red.br. 7 - red.br. 1)	700.000,00

I u ovom slučaju imamo različite stope amortizacije u računovodstvu i prema poreskim propisima. Iznos neotpisane vrednosti po poreskim propisima predstavlja nabavnu cenu za potrebe utvrđivanja kapitalnog dobitka odnosno gubitka. U konkretnom primeru, obveznik je u računovodstvu ostvario gubitak od prodaje nepokretnosti od RSD 700.000,00 i iskazuje ga u Poreskom bilansu za 2018. godinu na rednom broju 5, dok je prema poreskim propisima ostvario kapitalni dobitak od RSD 125.000,00 i njega iskazuje na rednom broju 59 PB-1 obrasca.

Primer prodaje nepokretnosti koja se procenjuje po fer vrednosti

Društvo je u maju 2018. godine prodalo građevinski objekat za RSD 32.000.000,00, koji je kao osnovno sredstvo nabavljen 2002.

godine. Društvo pomenutu nepokretnost u poslovnim knjigama vrednuje po fer vrednosti. Dana 31.12.2003. godine (nakon revalorizacije), nabavna vrednost objekta iznosi 25.000.000,00, a ispravka vrednosti RSD 500.000,00.

Dana 1.1.2004. godine Društvo je izvršilo procenu po fer vrednosti u skladu sa usvojenim računovodstvenim politikama za naknadno merenje građevinskih objekata. Procenjena vrednost objekta je RSD 42.500.000,00, a ispravka vrednosti iznosi RSD 1.500.000,00. Nije se promenio korisni vek trajanja ovog objekta nakon procene. Stopa računovodstvene amortizacije iznosi 1,5%.

Redni broj	Pozicija	Iznos
1.	Prodajna cena	32.000.000,00
2.	Nabavna vrednost objekta (posle revalorizacije za 2003. godinu) tj. osnovica za poresku amortizaciju	25.000.000,00
3.	Ispravka vrednosti do 31.12.2003.	500.000,00
4.	Neotpisana vrednost (red.br. 2 - red.br. 3)	24.500.000,00
5.	Poreska amortizacija za period od 1.1.2004. do dana prodaje (red.br. 2 x 2,5% x (14+5/12))	9.010.416,67
6.	Ukupno obračunata poreska amortizacija i preneti ispravka vrednosti (red.br. 5 + red.br. 3)	9.510.416,67
7.	Neotpisana vrednost po poreskim propisima (red.br. 2 - red.br. 6)	15.489.583,33
8.	Kapitalni dobitak po poreskim propisima (red.br. 1 - red.br. 7)	16.510.416,67
9.	Procenjena vrednost na dan 1.1.2004.	42.500.000,00
10.	Ispravka vrednosti na dan 1.1.2004. (utvrđena procenom)	1.500.000,00
11.	Iznos računovodstvene amortizacije po stopi od 1,5%, od 2004. godine do dana prodaje (red.br. 9 x 1,5% x (14+5/12))	9.190.625,00
12.	Ukupna ispravka vrednosti nakon procene (red.br. 10 + red.br. 11)	10.690.625,00
13.	Neotpisana vrednost po računovodstvenim propisima (red.br. 9 - red.br. 12)	31.809.375,00
14.	Računovodstveni dobitak (red.br. 1 - red. br. 13)	190.625,00

U datom primeru, zbog različitih stopa amortizacije po poreskim i računovodstvenim propisima, kao i zbog različite osnovice za amortizaciju na dan prodaje, neotpisana vrednost u računovodstvu je znatno veća od neotpisane vrednosti po poreskim propisima. Iz tog razloga je i dobitak od prodaje koji je u računovodstvu iskazan u okviru konta 670 daleko manji od kapitalnog dobitka po poreskim propisima. Obveznik će u Poreskom bilansu za 2018. godinu na rednom broju 4 iskazati

iznos od RSD 190.625,00, dok će na rednom broju 59 uneti iznos od RSD 16.510.416,67.

Primer prodaje investicione nekretnine koja se procenjuje po fer vrednosti

Društvo je u martu 2018. godine prodalo investicinu nekretninu za RSD 50.000.000,00, a koja je nabavljena u avgustu 2012. godine po ceni od RSD 45.000.000,00. Obveznik navedenu nepokretnost procenjuje po fer vrednosti kroz bilans uspeha. Dana 31.12.2017. godine izvršena je procena kojom je utvrđeno da fer vrednost investicione nekretnine iznosi RSD 47.000.000,00. Fer vrednost ujedno predstavlja neotpisanu vrednost u računovodstvu na dan prodaje (ne obračunava se računovodstvena amortizacija). Nabavna cena za potrebe obračuna kapitalnog dobitka dobija se prema odredbama Zakona, prema *sledećoj formuli*:

Nabavna vrednost investicione nekretnine u momentu sticanja *minus* poreska amortizacija od dana nabavke do dana prodaje *plus* prihod od usklađivanja vrednosti po osnovu procene

Redni broj	Pozicija	Iznos
1.	Prodajna cena	50.000.000,00
2.	Nabavna vrednost objekta tj. osnovica za poresku amortizaciju	45.000.000,00
3.	Poreska amortizacija od dana nabavke do dana prodaje (red.br. 2 x 2,5% x (5+7/12))	6.281.250,00
4.	Neotpisana vrednost po poreskim propisima (red.br. 2 - red.br. 3)	38.718.750,00
5.	Procenjena vrednost na dan 31.12.2017.	47.000.000,00
6.	Prihod do usklađivanja vrednosti po osnovu procene (red.br. 5 - red.br. 2)	2.000.000,00
7.	Nabavna cena za potrebe obračuna kapitalnog dobitka (red.br. 4 + red.br. 6)	40.718.750,00
8.	Kapitalni dobitak po poreskim propisima (red.br. 1 - red.br. 7)	9.281.250,00
9.	Neotpisana vrednost u računovodstvu (jednaka je red.br. 5)	47.000.000,00
10.	Računovodstveni dobitak (red.br. 1 - red. br. 9)	3.000.000,00

U konkretnom primeru, obveznik je u računovodstvu ostvario dobitak od prodaje investicione nekretnine od RSD 3.000.000,00 i u Poreskom bilansu za 2018. godinu ga iskazuje na rednom broju 4, a prema poreskim propisima je ostvario kapitalni dobitak od RSD 9.291.250,00 i njega iskazuje na rednom broju 59 PB-1 obrasca.

LITERATURA

1. Bilten – Službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 12/2010, str. 15, dostupno na:
<http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/bilten%2012-2010.pdf>
2. Bilten – Službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 7-8/2011, str. 111, dostupno na:
<http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/bilten%207-8-2011.pdf>
3. Bilten – Službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 3/2017, str. 110, dostupno na:
<http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2017/BILTEN%203-2017.pdf>
4. Bilten – Službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 4/2017, str. 45, dostupno na:
<http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2017/Bilten%204%202017.pdf>
5. Bilten – Službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 6/2017, str. 139, dostupno na:
http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2017/Bilten%20br_%206.pdf
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)
7. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji (Sl. glasnik RS, br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016, 108/2016 i 30/2018)

CAPITAL GAINS AND LOSSES ON PROPERTY TRANSFERS SUMMARY

Key words: capital gains and losses, second transfer for consideration, selling price, purchase price, tax (treasury) procedure

The determination of capital gains and losses is a tax procedure in which the selling price and the purchase price of capital assets are compared in the manner prescribed by the Corporate Income Tax Law. The positive difference between these values is the capital gain, which is reported in the tax balance of the taxpayer (legal entity), during the tax period when the sale was made, ie, transfer of property with a fee in the legal sense.

MESTO SUSRETA



RSM
www.rsm.global

ELEKTRONSKI DOKUMENT KAO RAČUNOVODSTVENA ISPRAVA

ZAKONSKE ODREDBE

Da bi Zakon o elektronskom dokumentu, elektronskoj identifikaciji i uslugama od poverenja u elektronskom poslovanju (u daljem tekstu: Zakon) mogao da se sprovedi, predviđeno je donošenje 17 podzakonskih akata kojima se definišu elektronska identifikacija, elektronska dostava i čuvanje dokumenata, potpis i usluge od poverenja. Do sada je doneto pet podzakonskih akata.

Osnovne odredbe Zakona odnose se na: elektronski dokument, autentifikaciju, usluge od poverenja, elektronski pečat i elektronski potpis, napredni elektronski potpis, usluge elektronske dostave... U cilju jednostavnijeg razumevanja nastavka teksta, na samom početku dajemo pojašnjenja nekih od navedenih pojmova definisanih članom 2 Zakona.

Elektronski dokument je skup podataka sastavljen od slova, brojeva, simbola, grafičkih, zvučnih i video-materijala, u elektronskom obliku (8, član 2 stav 1 tačka 4). To je svaki dokument koji je u elektronskom obliku (u vordu, PDF-u, ekselu...) nezavisno od toga kako je inicijalno nastao. Veoma je bitno da elektronski dokument ima određeni nivo zaštite. Prvi nivo zaštite elektronskog dokumenta podrazumeva identifikaciju korisnika (identifikaciona oznaka firme, adresa, naziv firme, PIB), dok se drugi nivo zaštite odnosi na kvalifikovani elektronski potpis. Kvalifikovani elektronski potpis je značajan ako dođe do nekog spora.

Autentifikacija je proces provere identiteta pravnog lica, fizičkog lica ili fizičkog lica u svojstvu registrovnog subjekta uključujući proveru integriteta i porekla podataka za koje se pretpostavlja da ih je to lice stvorilo, odnosno poslalo (8, član 2 stav 1 tačka 9). Prvi put se susrećemo sa pojmom

REZIME

Ključne reči: elektronska faktura, identifikaciona oznaka, kvalifikovani potpis, usluge od poverenja, verodostojna isprava

Donošenjem Zakona o elektronskom dokumentu, elektronskoj identifikaciji i uslugama od poverenja u elektronskom poslovanju i njegovim stupanjem na snagu u oktobru 2017. godine, Republika Srbija je usaglasila svoju zakonsku regulativu sa eIDAS (electronic ID And Services) regulativom Evropske unije i regulisala nove oblasti elektronskog poslovanja. Zakon o elektronskom dokumentu, elektronskoj identifikaciji i uslugama od poverenja u elektronskom poslovanju doprinosi procesu digitalizacije i modernizacije javne uprave, koji za cilj ima omogućavanje građanima i privrednim subjektima jednostavnijeg pristupa uslugama koje pružaju nadležni organi javne vlasti, odnosno bržeg, jeftinijeg i efikasnijeg poslovanja.

provere identiteta pravnog lica u elektronskom poslovanju i on se odnosi na upotrebu kvalifikovanog elektronskog pečata, kao reprezentata identiteta pravnog lica.

Usluga elektronske dostave je usluga prenosa podataka elektronskim putem u okviru koje pružalac usluge obezbeđuje dokaze o postupanju sa prenesenim podacima, uključujući dokaz slanja i prijema podataka, čime se preneseni podaci štite od rizika gubitaka, krađe, oštećenja odnosno bilo kojih neovlašćenih promena (8, član 2 stav 1 tačka 41). Elektronskom dostavom će se baviti pružaoci usluga od poverenja.

Usluga od poverenja je elektronska usluga koja olakšava poslovnu aktivnost između dve ili više strana, pri čemu se zasniva na tome da pružalac usluge stranama garantuje verodostojnost pojedinih podataka (8, član 2 stav 1 tačka 15).

Pružalac usluge od poverenja je pravno lice ili fizičko lice u svojstvu registrovanog subjekta koje pruža jednu ili više usluga od poverenja (8, član 2 stav 1 tačka 16). Za kvalifikovane usluge od poverenja koje pružaju registrovani pružaoci usluga od poverenja imaju pravo da koriste znak pouzdanosti koji dodeljuje Ministarstvo. Znak pouzdanosti se koristi do stupanja Republike Srbije u članstvo Evropske unije. Prilikom zaključenja ugovora sa pružiocima usluge od poverenja jako je bitno voditi računa da taj pružalac poseduje navedeni znak, odnosno da se nalazi na listi Ministrastva.

Kvalifikovane usluge od poverenja su:

- izdavanje kvalifikovanih sertifikata za elektronski potpis;
- usluga upravljanja kvalifikovanim sredstvom za kreiranje elektronskog potpisa;
- usluga validacije kvalifikovanog elektronskog potpisa;
- izdavanje kvalifikovanih sertifikata za elektronski pečat;
- usluga upravljanja kvalifikovanim sredstvom za kreiranje elektronskog pečata;
- usluga validacije kvalifikovanog elektronskog pečata;
- izdavanje kvalifikovanih elektronskih vremenskih žigova;
- usluga kvalifikovane elektronske dostave;
- usluga izdavanja kvalifikovanih sertifikata za autentikaciju veb-sajtova;
- usluga kvalifikovanog elektronskog čuvanja dokumenata.

Vremenski žig označava datum i vreme određenog događaja, odnosno kada je zaključen određen pravni posao. On zapravo garantuje da je određeni dokument određenog datuma zaključen.

Kvalifikovani elektronski potpis je skup podataka u elektronskom obliku, koji su pridruženi i logički povezani sa drugim digitalnim podacima sa ciljem da se: potvrdi pravi identitet i autentičnost osobe koja potpisuje dokument, utvrdi valjanost potpisanih podataka i obezbedi njihova zaštita prilikom preno-

sa, utvrdi tačnost elektronskih dokumenata, onemogućići poricanje odgovornosti na već potpisani dokument.

Elektronski potpis zapravo predstavlja zamenu za ručni potpis. Njime se mogu potpisati dokumenta online ili direktno na računaru gde direktno i nastaju u izvornoj verziji. Dokument koji je ovako potpisan (faktura, ugovor, poreska prijava...) ima isto pravno dejstvo kao da je potpisan i pečatiran ručno na papiru.

Međutim, treba imati u vidu da elektronski potpis:

- nije skenirani ručni potpis, jer ovakav potpis nije validan, nije pouzdan;
- nije digitalna slika ručnog potpisa, već je onlajn potpis.

Elektronski sertifikat je neophodan kako bi elektronski potpis mogao da se koristi. On predstavlja dokument kojim se potvrđuje veza između podataka koji proveravaju elektronski potpis i identiteta lica koje je potpisnik.

Postoji razlika između elektronskog potpisa koji je kvalifikovan i onog koji nije kvalifikovan:

- kvalifikovanim potpisom garantuje se identitet potpisnika, garantuje se integritet (samostalnost) e- dokumenta i onemogućava menjanje sadržaja tog i drugih dokumenata i
- elektronskim potpisom se potvrđuje identitet potpisnika elektronskog dokumenta.

Kvalifikovan elektronski potpis mogu koristiti ovlašćena fizička lica (od strane pravnog lica) da zastupaju pravno lice, kao i fizička lica. Kvalifikovani elektronski sertifikati izdati pre 27. oktobra 2017. godine na osnovu Zakona o elektronskom dokumentu koji je prestao da važi, važiće sve do isteka roka na koji su izdati.

Zakonom je predviđeno da će inspeksijski nadzor sprovođenja usluga od poverenja vršiti Inspekcija za elektronsku identifikaciju i usluge od poverenja u elektronskom poslovanju. Predviđene su novčane kazne za prekršaje pružalaca kvalifikovane usluge od poverenja u rasponu od 50.000 do 2.000.000 dinara, a za korisnike kvalifikacionih usluga od 50.000 do 200.000 dinara.

Elektronska faktura

Ministarstvo finansija i Ministarstvo trgovine, turizma i telekomunikacija Republike Srbije doneli su dokument pod nazivom Objašnjenje u vezi sa izdavanjem i knjiženjem računa (faktura) u papirnom i elektronskom obliku bez upotrebe pečata i potpisa.

Navedenim Objašnjenjem je konstatovano:

- Pravna lica i preduzetnici mogu svoje fakture da izdaju u papirnom ili elektronskom obliku;

- Faktura koja je nastala u papirnom obliku ne mora da sadrži pečat i potpis ovlašćenog lica; već je dovoljno da ima identifikacionu oznaku;
- Pravna lica i preduzetnici nemaju obavezu da fakturu, koja je izvorno nastala u elektronskom obliku, odštampaju, niti da je overavaju pečatom i potpisom;
- Faktura nastala u elektronskom obliku ili digitalizacijom (skenirana faktura), ne mora biti potpisana, već je dovoljno da sadrži identifikacionu oznaku (4).

Da bi račun koji je izdat u elektronskom obliku bio validan u skladu sa Zakonom o računovodstvu, osim opšteg zahteva da sadrži sve podatke potrebne za knjiženje u poslovnim knjigama tako da se iz računovodstvene isprave nedvosmisleno mogu saznati osnov, vrsta i sadržaj poslovne promene, potrebno je da sadrži potpis ili drugu identifikacionu oznaku odgovornog lica, odnosno lica ovlašćenog za izdavanje računovodstvene isprave.

Račun, knjižno zaduženje (odobrenje) i ostala dokumentacija u elektronskom obliku ne mora da bude potpisana kvalifikovanim elektronskim potpisom, ali mora da sadrži identifikacionu oznaku određenog lica pomoću kojeg se dokument može dovesti u vezu sa dotičnim licem. Ovakvom dokumentu se ne može osporiti punovažnost, dokazna snaga, samo zato što je u elektronskom obliku.

Pojam „identifikaciona oznaka“ predstavlja svaku oznaku koja jednoznačno određuje, odnosno upućuje na odgovorno lice, odnosno lice koje je ovlašćeno za izdavanje računovodstvene isprave. Dakle, to može biti ime i prezime, potpis, faksimil, elektronski potpis i sl., kao i kombinacija pomenutih ili drugih oznaka. Ako se odgovorno lice odluči da kao identifikacionu oznaku koristi svoj elektronski potpis, isti mora biti formiran u skladu sa Zakonom o elektronskom potpisu kao običan ili kvalifikovan. Identifikacionom oznakom se može potvrditi i verodostojnost računovodstvene isprave prilikom prijema, kada lice odgovorno za kontrolu dokumenta izvrši kontrolu i konstatuje verodostojnost istog.

Saglasno članu 7 stav 1 Zakona o računovodstvu, pravna lica i preduzetnici su u obavezi da internim aktom uredе organizaciju računovodstva i odrede lica koja su odgovorna za zakonitost i ispravnost nastanka poslovnih promena i sastavljanja i kontrole računovodstvenih isprava o poslovnoj promeni. Samim tim, ukoliko prilikom izdavanja faktura pravno lice ili preduzetnik koristi „identifikacionu oznaku“ umesto potpisa, internim aktom je neophodno bliže urediti ko je odgovorno lice, odnosno lice koje je ovlašćeno za izdavanje tih faktura i šta se smatra „identifikacionom oznakom“ (15).

Prilikom zaključenja ugovora između privrednih subjekata preporučljivo je da se definiše upotreba identifikacione oznake

na dokumentima koji će se razmenjivati, kao i na koji način će se ista dostavljati. Sve ovo kako bi se izbegla sumnja u verodostojnost isprava koje su osnov za evidentiranje poslovnih promena.

Pojedinim propisima je precizirano u kojim oblastima se elektronski dokument ne može koristiti, odnosno kada je neophodan svojeručni potpis:

- pravni poslovi kojima se vrši prenos prava svojine na nepokretnosti ili kojima se ustanovljavaju druga stvarna prava na nepokretnostima;
- izjava stranke i drugih učesnika u ostavinskom postupku, forma zaveštanja i ugovori iz oblasti naslednog prava (ugovor o ustupanju i raspodeli imovine za život, ugovor o doživotnom izdržavanju i sporazumi u vezi sa nasleđem);
- ugovor o utvrđivanju imovinskih odnosa između bračnih drugova;
- ugovor o raspolaganju imovinom lica kojima je oduzeta poslovna sposobnost;
- ugovori o poklonu;
- drugi pravni poslovi ili radnje za koje je posebnim zakonom ili propisom izričito određena upotreba svojeručnog potpisa u dokumentima na papiru ili overa svojeručnog potpisa.

Svojeručni potpis se zahteva kako bi sve zainteresovane strane mogle da se pouzdaju u istinitost i pravna dejstva tog dokumenta, zbog lakšeg dokazivanja u slučaju eventualnog spora.

Članom 25 stav 3 Zakona o privrednim društvima (Sl. glasnik RS, br. 44/2018) propisano je da društvo nije dužno da upotrebljava pečat u poslovnim pismima i drugim dokumentima društva. Izostanak pečata ne utiče na verodostojnost te isprave (14).

Dostavljanje računovodstvenih isprava elektronskim putem

Najjednostavniji način dostavljanja elektronskim putem je putem imejla, ali se dostavljanje računovodstvenih isprava može vršiti i posebnim softverom koji vrši dostavljanje preko interneta, kreiranjem klauda sa dokumentacijom i dr. („cloud“ je usluga koja nudi neograničene količine svih resursa (hard disk, procesor, memorija i dr.) onda kada su nam zaista potrebni i u onoj meri koja odgovara našim potrebama i to tako što sve možemo samostalno da kontrolišemo. On nam u svakom trenutku pruža mogućnost pristupa aplikacijama, podacima, servisima za čuvanje podataka i ne traži od korisnika poznavanje fizičke lokacije sistema koji pruža servis). Fakture u vordu, PDF-u, ekselu ili drugom elektronskom formatu, ukoliko sadrže identifikacionu oznaku (skeniran potpis), ili one u papirnom obliku

koje su digitalizovane, mogu se dostavljati putem imejla drugim privrednim subjektima, ali takav način dostavljanja mora biti definisan ugovorom i internim aktima. Potpisivanje jednog primerka primljenog računa od lica odgovornog za kontrolu računovodstvenih isprava kod primaoca dokumenta je zapravo potreba da se obezbedi dokaz o verodostojnosti isprave u slučaju utuženja potraživanja. Ukoliko se račun koji je primljen putem imejla ne štampa, odgovorno lice mora da odobri dokument za knjiženje, isto putem imejla. U skladu sa članom 13 Zakona, primalac elektronskog dokumenta ili pružalac usluge elektronske dostave izdaje potvrdu o prijemu elektronskog dokumenta. Ona može biti sačinjena u formi elektronskog dokumenta. Dakle, da bi se dokazalo uručenje fakture, odnosno obaveštenje dužnika o postojanju duga, što je značajno sa aspekta mogućnosti utuženja na osnovu verodostojne isprave, nije neophodno da kupac koji je elektronskim putem dobio elektronsku fakturu odgovori putem imejla, dovoljno je da prodavac dobije obaveštenje da je imejl uspešno stigao u prijemno sanduče kupca (nezavisno od toga da li je kupac isti i pročitao). Od datuma prijema fakture kreće da teče valuta plaćanja.

Prema Zakonu o parničnom postupku, rešenje o platnom nalogu, presuda, rešenje protiv kog je dozvoljena posebna žalba i pravni lek dostavlja se lično stranci, odnosno zakonskom zastupniku ili punomoćniku ne mogu se dostaviti elektronskim putem, jer to ne predstavlja lično dostavljanje (11, član 141 stav 1) (11).

Prema članu 36 stav 10 Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, jedan od načina na koji se može dostaviti poreski akt je dostava elektronskom poštom ukoliko se poreski obveznik saglasi sa tim načinom dostavljanja (13). Iz navedenog proizilazi da će punom primenom Zakona, žalba, tužba i drugi dokument koji ima karakter podneska u upravnom postupku, ukoliko se kreira u elektronskom obliku, potpisan elektronskim potpisom od strane odgovornog lica moći da se dostavi poreskom organu elektronskim putem, preko pružaoca usluge kvalifikovane elektronske dostave.

Prinudna naplata potraživanja na osnovu elektronskog dokumenta

Da bi račun u elektronskom obliku imao dokaznu snagu u postupku izvršenja, odnosno status verodostojne isprave, neophodno je da ima karakter originala, kao i da postoji mogućnost dokazivanja prijema tog dokumenta od strane dužnika, kako bi se dokazalo da je dužnik bio obavešten o svojoj obavezi. Račun domaćeg ili stranog lica, sa otpremnicom ili drugim pisanim dokazom o tome da je izvršni dužnik obavešten, prema članu 52 stav 2 Zakona o izvršenju i obezbeđenju, verodostojne su is-

prave (10). Bez obzira na način kreiranja fakture, neophodno je da postoji otpremnica ili drugi pisani dokument koji svedoči da je dužnik obavešten o obavezi. Članom 12 stav 4 Pravilnika o evidenciji prometa (5) propisano je koje elemente treba da sadrže računovodstvene isprave koje prate robu (broj i datum isprave, poslovno ime, PIB i adresu isporučioća robe, prevoznika, primaoca, mesto i adresu isporuke, ime, prezime i potpis odgovornog lica isporučioća, naziv robe, količinu). Ako otpremnica koja prati fakturu nije potpisana od strane odgovornog lica primaoca, takav račun neće biti podoban za utuženje, jer zapravo potpis predstavlja dokaz da je dužnik obavešten o obavezi. Prepreka za mogućnost utuženja na osnovu elektronskog dokumenta bila je nemogućnost obezbeđivanja elektronskog potpisa na otpremnici od strane primaoca. Usvajanjem Zakona stvoreni su uslovi da se navedena prepreka prevaziđe.

Kako još uvek nisu doneti svi podzakonski akti i još nije zaživela primena Zakona, za fakture kojima je istekla valuta plaćanja, izdate u elektronskom obliku, a planira se zahtevanje prinudne naplate potraživanja ili utuženje, ipak je poželjno pre toga poslati dužniku opomenu pred utuženje, kao i odštampanu fakturu koja je potpisana. Na ovaj način bi se sprečila bilo kakva sumnja u verodostojnost isprave i dužnik ne bi mogao čak ni da pokuša da osporava da je o dugu obavešten.

Zakon o izvršenju i obezbeđenju zahteva da izvršni poverilac uz predlog o izvršenju priloži verodostojnu ispravu u originalu, ili overenu kopiju ili prepis. Ovo onemogućava zame-nu potpisa na računima identifikacionom oznakom. Tek kada se steknu uslovi za dostavljanje računa u elektronskom obliku nadležnom sudu, biće moguće potpisivanje računa i identifikacionom oznakom, imajući u vidu da se elektronski dokument u elektronskom formatu smatra originalom.



Dolazimo do zaključka da fakture i druge isprave na osnovu kojih se prinudnim putem može tražiti naplata potraživanja, a koje nisu potpisane svojeručnim ili elektronskim potpisom, već drugom identifikacionom oznakom, ne mogu biti podobne za utuženje.

Kopija elektronskog dokumenta

Originalni elektronski dokument je dokument kreiran u elektronskom formatu. Kada se odštampa kopija elektronskog dokumenta, mora biti identična spoljnoj formi elektronskog dokumenta, tj mora se videti potpis i pečat (ako je elektronski dokument potpisan i pečatiran). U skladu sa Zakonom, kopija elektronskog dokumenta će imati istu dokaznu snagu kao original ukoliko su kumulativno zadovoljeni sledeći uslovi:

- *da je štampanje elektronskog dokumenta izvršeno pod nadzorom fizičkog lica, ovlašćenog lica fizičkog lica u svojstvu registrovanog subjekta, ili ovlašćenog lica pravnog lica, lica koje je ovlašćeno za overu potpisa, rukopisa i prepisa u skladu sa zakonom kojim se uređuje overa potpisa, rukopisa i prepisa;*
- *da je istovetnost odštampanog primerka elektronskog dokumenta sa originalom potvrđena, uz napomenu da je reč o odštampanom primerku elektronskog dokumenta: svojeručnim potpisom fizičkog lica, svojeručnim potpisom ovlašćenog lica fizičkog lica u svojstvu registrovanog subjekta, odnosno ovlašćenog lica pravnog lica, od strane lica koje je ovlašćeno za overu potpisa, rukopisa i prepisa (8, član 12, stav 1).*

Ukoliko nisu kumulativno ispunjeni navedeni uslovi, kopija elektronskog dokumenta neće imati istu dokaznu snagu kao original.

Mišljenja Ministarstva Finansija u vezi sa elektronskim dokumentom

Ministarstvo finansija je izdalo nekoliko mišljenja koja se odnose na: račun bez pečata i potpisa i pravo odbitka prethodnog poreza, elektronski dokument i popis. U skladu sa Mišljenjem Ministarstva, pečat i potpis nisu obavezni elementi računa (Mišljenje Ministarstva finansija broj 011-00-00703/2016-04 od 27.9.2016.) (2, str. 21-24) ukoliko su ispunjeni opšti uslovi iz člana 28. Zakona o PDV-u, koji glasi: „Pravo na odbitak prethodnog poreza obveznik može da ostvari ako dobra nabavljena u Republici ili iz uvoza, uključujući i nabavku opreme, kao i objekata za vršenje delatnosti i ekonomski deljivih celina u okviru tih objekata (u daljem tekstu: objekti za vršenje delatnosti),

odnosno primljene usluge, koristi ili će ih koristiti za promet dobara i usluga:

- 1) koji je oporeziv PDV;
- 2) za koji u skladu sa članom 24. ovog zakona postoji oslobođenje od plaćanja PDV;
- 3) koji je izvršen u inostranstvu, ako bi za taj promet postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza da je izvršen u Republici.

Pravo na odbitak prethodnog poreza obveznik može da ostvari ako poseduje:

- 1) račun izdat od strane drugog obveznika u prometu o iznosu prethodnog poreza, u skladu sa ovim zakonom;
- 2) dokument o izvršenom uvozu dobara u kojem je iskazan PDV i dokument kojim se potvrđuje da je iskazani PDV plaćen prilikom uvoza.

I u drugim slučajevima propisanim Zakonom o PDV-u.

Obveznik može da ostvari pravo na odbitak prethodnog poreza u roku od pet godina od isteka godine u kojoj je stekao ovo pravo.“ (12, član 28).

Pravo na odbitak prethodnog poreza može da se ostvari i kada se račun dostavlja elektronskom poštom (elektronski dokument). Ako obveznik PDV-a ima račun prethodnog učesnika u prometu - obveznika PDV-a koji mu je dostavljen imejlom, ima prava na odbitak prethodnog poreza ako su ispunjeni uslovi za ostvarivanje prava propisani Zakonom o PDV-u. Možemo zaključiti da način dostavljanja nije od značaja za ostvarivanje prava na odbitak prethodnog poreza.

U julu ove godine Ministarstvo finansija je izdalo i Mišljenje u vezi sa popisom i mogućnošću sastavljanja u elektronskom obliku.

U skladu sa Zakonom o računovodstvu, pravno lice, odnosno preduzetnik, dužno je da na početku poslovanja izvrši popis imovine i obaveza, vrednosno i količinski. Takođe, pravno lice, odnosno preduzetnik, vrši popis imovine i obaveza i usklađuje stanje po knjigama sa stanjem po popisu na kraju poslovne godine. Pravilnikom o načinu i rokovima vršenja popisa i usklađivanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem (6) uređeni su način i rokovi vršenja popisa. Nakon obavljanja popisa i sastavljanja, Izveštaj o izvršenom popisu, zajedno sa popisnim listama i odlukama nadležnog organa pravnog lica, odnosno preduzetnika, dostavlja se na knjiženje radi usklađivanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem.

„Imajući u vidu navedeno, s obzirom da se popis vrši kako bi se knjigovodstveno stanje uskladilo sa stvarnim stanjem, kao i činjenicu da se izveštaj o popisu i prateća dokumentacija mogu smatrati računovodstvenim ispravama u skladu sa Zakonom (na osnovu kojih se sprovode odgovarajuća knjiženja u poslovnim knjigama), mišljenja smo da se sa aspekta primene

ELECTRONIC DOCUMENT AS ACCOUNTING DOCUMENT SUMMARY

Key words: electronic invoice, identification mark, qualified signature, trust services, authentic document

With the adoption of the Law on Electronic Document, Electronic Identification and Trust Services in Electronic Commerce and its entry into force in October 2017, the Republic of Serbia harmonizes its legislation with eIDAS (electronic ID and services) in the regulations of the EU and regulates new areas of electronic business. Law on Electronic Document, Electronic Identification and Trust Services in Electronic Commerce contributes to the process of digitization and modernization of public administration, which aims to provide citizens and businesses with easier access to services provided by competent public authorities, or faster, cheaper and more efficient operations.

propisa o računovodstvu, izveštaj o popisu kao i prateća dokumentacija za njegovo sastavljanje mogu sastaviti u elektronskom obliku i potpisati elektronskim potpisom u skladu sa zakonom, osim ako opštim aktom konkretnog pravnog lica, odnosno drugim propisom nije drukčije uređeno.”

(Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-473/2018-08 od 2.7.2018. godine)

LITERATURA

1. Bilten - službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 12/2016, str. 62, Mišljenje Ministarstva finansija, broj 430-00-149/2016-04 od 12.12.2016.
dostupno na: <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2016/Bilten%2012%202016.pdf>
2. Bilten- službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 9/2017, str. 21, Mišljenje Ministarstva finansija, broj 011-00-00703/2016-04 od 27.9.2016.
dostupno na: <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2016/Bilten%209%202016.pdf>
3. Mišljenje Ministarstva finansija, broj 011-00-473/2018-08 od 2.7.2018. godine
4. Objašnjenje u vezi sa izdavanjem i knjiženjem računa (faktura) u papirnom i elektronskom obliku bez upotrebe pečata i potpisa 401-00-4169/2017-6 od 12.12.2017.
5. Pravilnik o evidenciji prometa (Sl. glasnik RS, br. 99/2015 i 44/2018 - dr. zakon)
6. Pravilnik o načinu i rokovima vršenja popisa i usklađivanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem (Sl. glasnik RS, br. 118/2013 i 137/2014)
7. Zakon o elektronskom dokumentu (Sl. glasnik RS, br. 51/09)
8. Zakon o elektronskom dokumentu, elektronskoj identifikaciji i uslugama od poverenja u elektronskom poslovanju (Sl. glasnik RS, br. 94/2017)
9. Zakon o elektronskom potpisu (Sl. glasnik RS, br.135/2004)
10. Zakon o izvršenju i obezbeđenju (Sl. glasnik RS, br. 106/2015, 106/2016 - autentično tumačenje i 113/2017 - autentično tumačenje)
11. Zakon o parničnom postupku (Sl. glasnik RS, br. 72/2011, 49/2013 - odluka US, 74/2013 - odluka US i 55/2014)
12. Zakon o PDV-u (Sl. 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. i 30/2018)
13. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji (Sl. glasnik RS, br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016, 108/2016 i 30/2018)
14. Zakon o privrednim društvima (Sl. glasnik RS, br. 44/2018)
15. Zakon o računovodstvu (Sl. glasnik RS, br. 62/2013 i 30/2018)

RASHODI OBEZVREĐENJA IMOVINE - ASPEKT POREZA NA DOBIT

Računovodstveni standardi zahtevaju od entiteta da na svaki dan sastavljanja finansijskih izveštaja obezbedi dokaze da je vrednost imovine jednaka ili viša od njene nadoknadi-ve vrednosti, tj. da izvrši testiranje na obezvređenje. Kao posledica naknadnog vrednovanja imovine javljaju se prihodi i rashodi od usklađivanja vrednosti imovine koji se evidentiraju u okviru grupa 68 i 58.

Priznavanje rashoda po osnovu obezvređenja imovine u Poreskom bilansu regulisano je članom 22v Zakona o porezu na dobit. Predmet ovog člana je imovina entiteta, osim potraživanja i finansijskih plasmana. Član 22v Zakona definiše sledeće: „Na teret rashoda u poreskom bilansu ne priznaju se rashodi nastali po osnovu obezvređenja imovine, koje se utvrđuje kao razlika između neto sadašnje vrednosti imovine utvrđene u skladu sa MRS, odnosno MSFI i njene procenjene nadoknadi-ve 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.“ Međutim, primena ovog zahteva u praksi nije toliko jednostavna, prvenstveno zbog postojanja transakcija koje se mogu tumačiti na različite načine.

Pozicije u Poreskom bilansu na kojima se iskazuju korekcije po osnovu usklađivanja vrednosti imovine su sledeće:

Redni broj	Opis
35.	Rashodi po osnovu obezvređenja imovine
36.	Rashodi po osnovu obezvređenja imovine koji se priznaju u poreskom periodu za koji se podnosi poreski bilans, a u kome je ta imovina otuđena, upotrebljena ili je došlo do oštećenja te imovine usled više sile

REZIME

Ključne reči: obezvređenje imovine, poreski nepriznati rashod, otuđenje imovine, poreski bilans

Pitanje obezvređenja imovine u praksi često nije ugrađeno u redovne računovodstvene procedure kompanija. Da bi se obezbedila potpuna usaglašenost sa računovodstvenim i poreskim propisima, potrebno je uspostaviti sistem beleženja ovih promena kako za računovodstvene tako i za poreske svrhe. Osnovni zahtev za priznavanje rashoda po osnovu obezvređenja imovine, u skladu sa članom 22v Zakona o porezu na dobit, jeste da je obezvređena imovina otuđena, upotrebljena ili uništena usled delovanja više sile. Dakle, za poštovanje zahteva iz člana 22v Zakona, od suštinskog je značaja pravilno definisati pojam otuđenja i pravilno razdvojiti period u kom su nastali rashodi po osnovu obezvređenja i period u kom je obezvređena imovina otuđena.

Kao što se iz samog naziva pozicija može zaključiti, osnovni izazov jeste razdvojiti transakcije u vezi sa obezvređenjem imovine na period kada je obezvređenje izvršeno i kada je obezvređena imovina otuđena.

Pozicije čije promene najčešće dovode do iskazivanja korekcija na ovim pozicijama Poreskog bilansa su sledeće:

- Nekretnine, postrojenja i oprema;
- Učešća u kapitalu;
- Zalihe.

Da bi ovo pitanja analizirali na odgovarajući način, u nastavku su data objašnjenja kakav treba da bude poreski tretman transakcija povezanih sa obezvređenjem imovine, kao i praktični primeri koji će dodatno pojasniti ovu temu.

Član 22v Zakona kao osnov za priznavanje obezvređenja imovine u poreske svrhe podrazumeva otuđenje, upotrebu ili uništenje usled više sile. Upravo kada je u pitanju tumačenje otuđenja u smislu ovog člana, nastaju određene dileme.

Upotreba imovine podrazumeva korišćenje opreme/zaliha u postupku proizvodnje u svrhu ostvarivanja prihoda. Praktično, to znači da se npr. obezvređene zalihe materijala za izradu upotrebe u određenoj fazi procesa proizvodnje. Na primeru nekretnina, postrojenja i opreme slučaj upotrebe bi bio kada se za opremu u pripremi koja je ranije obezvređena, nakon određenih ulaganja privede nameni i aktivira u procesu proizvodnje.

Oštećenje usled više sile podrazumeva oštećenje/gubitak upotrebnih svojstava imovine usled delovanja faktora koji su van uticaja entiteta: požar, poplava, zemljotres... Da bi se na ovaj način dokumentovalo otuđenje imovine u skladu sa članom 22v Zakona, potrebno je da entitet obezbedi potvrdu nadležnog organa unutrašnjih poslova o nastanku štete usled više sile.

Situacija u kojoj se najčešće javljaju dileme u tumačenju termina otuđenje jeste rashodovanje imovine, koje podrazumeva stavljanje van upotrebe određene stavke imovine i njeno isknjiženje iz poslovnih knjiga. Zalihe se rashoduju usled gubitka upotrebne vrednosti, oštećenja, neupotrebljivosti, isteka roka trajanja i sl. Oprema se rashoduje kada prestane potreba za njenim korišćenjem, usled kvara, zbog zamene novom opremom i sl. Učešća u kapitalu se rashoduju/isknjižavaju usled likvidacije društva i sl. Da li stavljanje van upotrebe prethodno obezvređene opreme znači da je ona otuđena u skladu sa članom 22v Zakona?

U nastavku su dati primeri kojima ćemo dati odgovor na ovo pitanje.

USKLAĐIVANJE VREDNOSTI NPO

Društvo primenjuje metod revalorizacije za naknadno vrednovanje građevinskih objekata i na dan 31.12.2016. godine vrši revalorizaciju po osnovu koje je evidentirano umanjenje vrednosti objekta od RSD 1.000.000,00. Po osnovu revalorizacije navedenog objekta u ranijim periodima nisu priznate revalorizacione rezerve.

- Rashodi po osnovu obezvređenja objekta ne priznaju se u Poreskom bilansu, tako da je potrebno izvršiti korekciju rashoda na rednom broju 35. i to u iznosu od RSD 1.000.000,00.

Naredne godine, 31.12.2017, društvo je izvršilo ponovnu procenu fer vrednosti, na osnovu koje je povećana vrednost objekta za RSD 1.100.000,00. Navedeno povećanje vrednosti se u finansijskom računovodstvu evidentira kroz priznavanje prihoda od usklađivanja vrednosti NPO u iznosu od RSD 1.000.000,00 (koliko je u prethodnom periodu iznosio rashod po osnovu obezvređenja) i kroz priznavanje revalorizacionih rezervi u iznosu od RSD 100.000,00.

- Prihodi koji se u tekućem periodu priznaju po osnovu rashoda iz prethodnog perioda uključuju se u poresku osnovicu. Ovo konkretno znači da se po osnovu neto povećanja vrednosti od RSD 100.000,00 u dve godine plaća porez na dobit na iznos od RSD 2.000.000,00. Bez obzira što je navedeni prihod nastao po osnovu rashoda koji su bili poreski nepriznati, takođe je potrebno obračunati porez na dobit tj. uključiti ga u poresku osnovicu.

U toku 2018. godine društvo je prodalo navedeni objekat za RSD 10.000.000,00.

- U poreskom bilansu za 2018. godinu društvo će na rednom broju 36 iskazati iznos rashoda po osnovu obezvređenja iz 2016. godine (RSD 1.000.000,00), koji nisu bili priznati u godini kada su nastali. Preko rednog broja 36 se umanjuje poreska osnovica kroz priznavanje rashoda od obezvređenja sredstva koje je otuđeno u tekućoj godini.

RASHODOVANJE NPO

Za razliku od obezvređenja NPO, kada dolazi do umanjenja vrednosti sredstva, rashod podrazumeva isknjiženje celokupne vrednosti sredstva iz poslovnih knjiga. Dakle, rashod se priznaje u iznosu sadašnje knjigovodstvene vrednosti sredstva. Postavlja se pitanje da li navedeni rashod ispunjava uslove da bude priznat u poreske svrhe. Da bi vrednost rashodovanog sredstva

bila priznata kao rashod u poreskom bilansu, potrebno je da sredstvo, pored toga što je rashodovano, bude i otuđeno. Sam čin rashodovanja osnovnog sredstva znači da se ono izbacuje iz upotrebe zbog zastarelosti, neupotrebljivosti, zamene novim, itd. Međutim, ukoliko se sredstvo i dalje nalazi u svojini entiteta, poreski organ u postupku kontrole može oceniti rashod osnovnog sredstva kao poreski nepriznat. Da bi rashod osnovnog sredstva bio poreski priznat u skladu sa članom 22v Zakona, potrebno je obezbediti dokaze da je sredstvo otuđeno. To se pre svega ostvaruje dokumentovanjem prodaje sredstva (bilo da je prodato kao sekundarna sirovina ili kao sredstvo sa upotrebnom vrednošću), potvrdom o predaji sredstva licima koja se bave zbrinjavanjem opasnog otpada, upotrebom delova za sopstvene potrebe itd.

Primer: Za mašinu čija je sadašnja vrednost RSD 100.000,00 doneta je odluka o rashodovanju u 2016. godini usled previsokih troškova popravke.

I slučaj: U 2017. godini društvo pronalazi prihvatljiv način da izvrši popravku, nakon koje se sredstvo ponovo vraća u upotrebu.

- U godini kada se izvrši rashodovanje mašine rashod od RSD 100.000,00 se ne priznaje u poreske svrhe, tj. iskazuje se korekcija na rednom broju 35 u Poreskom bilansu. U godini kada dođe do ponovne upotrebe mašine, u finansijskom računovodstvu se priznaju prihodi od usklađivanja vrednosti u korist vrednosti postrojenja i opreme (mašine). Ovaj prihod ulazi u poresku osnovicu bez obzira što je po osnovu rashoda ove mašine takođe uvećana osnovica u 2016. godini. Međutim, u poreskom bilansu za 2017. godinu osnovica poreza će biti umanjena za iznos od RSD 100.000,00 korekcijom na rednom broju 36 po osnovu nepriznatih rashoda iz 2016. godine jer su sada ispunjeni uslovi za priznavanje rashoda opreme.

II slučaj: U 2017. godini društvo je prodalo rashodovanu mašinu za RSD 50.000,00.

- U poreskom bilansu za 2017. godinu na rednom broju 36 se vrši korekcija tako da se umanjuje osnovica poreza za RSD 100.000,00 – koliko je bio rashod opreme u 2016. godini. Prihodi po osnovu prodaje opreme ulaze u osnovicu poreza na dobit.

Za oba navedena slučaja bitno je da se rashod opreme u 2016. godini ne priznaje u poreske svrhe, te da je potrebno uvećati poresku osnovicu po tom osnovu.

ULAGANJA NA TUĐIM NPO

Pretpostavimo da društvo uzima u zakup poslovni prostor. Po osnovu ulaganja u periodu zakupa, društvo iskazuje knjigovodstvenu vrednost Ulaganja na tuđim NPO od RSD 5.000.000,00. Nakon isteka roka na koji je ugovor o zakupu zaključen, društvo je izašlo iz objekta koji je bio predmet zakupa. Ugovorom je predviđeno da zakupodavac nema obavezu prema zakupcu po osnovu naknadnih ulaganja na objektu koja zakupac izvrši u periodu zakupa.

Po osnovu prestanka Ugovora o zakupu, zakupac u svojim poslovnim knjigama vrši rashodovanje ulaganja na tuđim NPO u iznosu od RSD 5.000.000,00. Postavlja se pitanje da li je navedeni rashod poreski priznat. Podsetimo se da se u slučaju rashodovanja opreme ili nekog drugog osnovnog sredstva priznaje rashod u poreskom bilansu tek u periodu kada entitet dokaže da je rashodovano sredstvo otuđeno. U ovoj situaciji, smatramo da rashod ulaganja na tuđim NPO usled isteka/raskida ugovora o zakupu treba da se priznaje u poreske svrhe u periodu kada je taj rashod nastao, odnosno u periodu kada je ugovor o zakupu raskinut/istekao. Dakle, kada je ugovorom o zakupu definisano da nakon isteka perioda zakupa sva ulaganja ostaju vlasništvo zakupodavca (sa ili bez naknade), ispunjeni su uslovi za priznavanje rashoda tih ulaganja u poreskom bilansu u skladu sa članom 22v Zakona o porezu na dobit.

UČEŠĆA U KAPITALU

Vrednost učešća u kapitalu podležna je promeni usled promena finansijske pozicije društva u kom entitet ima udele/akcije. Ukoliko po osnovu pada uspešnosti poslovanja dođe do pogoršanja finansijske pozicije, tj. kada nastanu okolnosti koje ukazuju da je vrednost učešća u kapitalu precenjena, vrši se obezvređenje istih i svođenje na neto ostvarivu vrednost. Rashodi po osnovu obezvređenja učešća u kapitalu ne priznaju se u godini kada je došlo do obezvređenja, već onda kada je to obezvređenje „potvrđeno“ kroz prenos udela, likvidaciju društva i sl. U situaciji kada se vrši prenos udela sa ili bez naknade, imamo čistu situaciju, tj. jasno je da je došlo do otuđenja i da je to dovoljan uslov za priznavanje rashoda obezvređenja učešća. S druge strane, potrebno je skrenuti pažnju na specifičnosti priznavanja rashoda u poreskom smislu kada dolazi do prestanka postojanja društva u kom entitet ima učešće u kapitalu. Zakon o prirednim društvima predviđa sledeće situacije u kojima društvo prestaje da postoji:

- Likvidacija ili prinudna likvidacija;
- Postupak stečaja, u skladu sa propisima koji uređuju stečaj;
- Statusna promena koja podrazumeva prestanak postojanja društva.

Ministarstvo finansija je 07.03.2016. godine izdalo Mišljenje broj 011-00-51/2015-04, u kojem je navedeno sledeće: „... mišljenja smo da rashod po osnovu obezvređenja obveznikovog učešća u kapitalu drugog privrednog društva, koji nije bio priznat u poreskom bilansu (u poreskom periodu u kom je iskazan) u skladu sa Zakonom, priznaje u poreskom periodu u kom je nad privrednim društvom (u čijem kapitalu obveznik ima učešće) sproveden postupak likvidacije (po osnovu kog je obveznik iz poslovnih knjiga isknjižio predmetni udeo).“ Kao što se iz teksta Mišljenja može zaključiti, likvidacija društva je dokaz da entitet više ne raspolaže obezvređenim učešćem, te da je u godini likvidacije ispunjen uslov za priznavanje rashoda po osnovu obezvređenja u Poreskom bilansu.

U drugom slučaju, kada društvo u kom entitet ima učešće u kapitalu prestaje da postoji pravosnažnim rešenjem o okončanju stečajnog postupka, smatramo da su ispunjeni uslovi za priznavanje rashoda po osnovu obezvređenja učešća u skladu sa članom 22v Zakona o porezu na dobit. Takođe, smatraće se da je otuđenje u skladu sa članom 22v Zakona nastalo i ukoliko se stečajni postupak nad društvom završi prodajom stečajnog dužnika kao pravnog lica.

Primer: Društvo je u toku 2018. godine izvršilo rashod učešća u kapitalu zavisnog pravnog lica u iznosu od RSD 100.000,00 (koliko je i knjigovodstvena vrednost učešća) na osnovu rešenja o likvidaciji društva.

- Rashod od RSD 100.000,00 po ovom osnovu se priznaje u poreskom bilansu za 2018. godinu.

Primer 2: Društvo je 31.12.2017. godine izvršilo 100% obezvređenje učešća u kapitalu u iznosu od RSD 500.000,00 iz razloga što je nad predmetnim društvom pokrenut stečajni postupak. U septembru 2018. godine društvo u stečaju prestaje sa postojanjem usled prodaje imovine kao pravnog lica.

- U Poreskom bilansu za 2017. godinu rashodi po osnovu obezvređenja učešća u kapitalu se ne priznaju i iskazuje se korekcija na rednom broju 35 u iznosu od RSD 500.000,00. Dakle, činjenica da je nad društvom pokrenut stečajni postupak nije dovoljan uslov za priznavanje rashoda. S druge strane, u godini kada dođe do otuđenja učešća kroz postupak prodaje imovine stečajnog dužnika kao pravnog lica, ispunjeni su uslovi za priznavanje rashoda obezvređenja učešća u kapitalu. U Poreskom bilansu za 2018. godinu potrebno je izvršiti korekciju na rednom broju 36 u iznosu od RSD 500.000,00.

OBEZVREĐENJE ZALIIHA GOTOVIH PROIZVODA

Kada se govori o poreskom tretmanu rashoda po osnovu obezvređenja zaliha, može se reći da se mogu primeniti isti principi kao kod obezvređenja i rashodovanja nekretnina, postrojenja i opreme. Kao što je prethodno navedeno, potvrda o prodaji, upotrebi, uništenju ili na drugi način otuđenju obezvređenih/rashodovanih zaliha je dovoljan uslov za priznavanje ovih rashoda u Poreskom bilansu. Na ovom mestu ćemo se osvrnuti na poreski tretman obezvređenja gotovih proizvoda. Naime, kao što je prethodno navedeno, član 22v Zakona razmatra rashode koji se u finansijskom računovodstvu iskazuju u okviru grupe 58. S druge strane, znamo da se sve promene na zalihama gotovih proizvoda (osim viškova i manjkova) evidentiraju preko računa 630 i 631. Kako bi se prilikom sastavljanja Poreskog bilansa obezbedilo obuhvatanje svih transakcija, skrećemo pažnju i na rashode koji se ne iskazuju u okviru grupe 58. Bez obzira što se obezvređenje zaliha gotovih proizvoda evidentira preko računa 631, ovi rashodi se iskazuju na rednom broju 35 poreskog bilansa u godini obezvređenja (ukoliko nije došlo do otuđenja zaliha u istom periodu). Ono što je bitno naglasiti, rashodi po osnovu obezvređenja gotovih proizvoda na kontu 631 se za poreske svrhe ne mogu prebijati sa eventualnim povećanjima vrednosti gotovih proizvoda po drugim osnovama.



Primer: Po osnovu izvršenog obračuna cene koštanja proizvodnje na dan 31.12.2017. godine društvo je iskazalo povećanje vrednosti zaliha gotovih proizvoda tekuće godine u iznosu od RSD 1.000.000,00. Pored navedenog, društvo je izvršilo obezvređenje zaliha gotovih proizvoda proizvedenih u ranijim godinama koji nisu prodati u tekućoj godini zbog pada tražnje u iznosu od RSD 500.000,00.

- Obe promene u ovom primeru se evidentiraju preko računa grupe 63. Prihodi po osnovu povećanja vrednosti tekuće proizvodnje uključuju se u poresku osnovicu u iznosu od RSD 1.000.000,00. S druge strane, obezvređenje gotovih proizvoda u iznosu od RSD 500.000,00 se iskazuje na rednom broju 35 Poreskog bilansa za 2017. godinu. Dakle, obezvređenje gotovih proizvoda se ne priznaje u tekućoj godini. Ukoliko u narednom periodu dođe do otuđenja u skladu sa članom 22v Zakona, rashodi će biti priznati.

Na kraju, razmotrićemo i efekte koje na rezultat i oporezivu osnovicu ima primena IAS 10 – Događaji posle izveštajnog perioda, koji od entiteta zahteva da prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja za tekuću godinu uzme u obzir i promene nastale u narednoj godini, do dana odobravanja finansijskih izveštaja, a koje mogu biti od značaja za pravilno vrednovanje pozicija u bilansima tekuće godine.

U prethodnom primeru entitet je u 2017. godini izvršio obezvređenje zaliha gotovih proizvoda u iznosu od RSD 500.000,00.

I slučaj: U 2018. godini, a pre dana odobravanja finansijskih izveštaja za 2017. godinu, društvo je prodalo obezvređene zalihe po njihovoj knjigovodstvenoj vrednosti pre izvršenog obezvređenja. Po osnovu nastalog događaja u narednoj godini, entitet vrši storniranje rashoda po osnovu obezvređenja u iznosu od RSD 500.000,00 i umanjuje rashode u bilansu uspeha za 2017. godinu. S druge strane, u poreskom bilansu za 2017. godinu, po osnovu transakcija obezvređenja i storniranja obezvređenja zaliha, ne iskazuju se nikakve korekcije, tj. bez obzira što je po osnovu događaja iz 2018. godine došlo do umanjenja rashoda obezvređenja u 2017. godini vrši se priznavanje u poreskom bilansu u iznosima iskazanim u finansijskim izveštajima.

II slučaj: Ukoliko bi se do dana odobravanja finansijskih izveštaja obezvređene zalihe prodale po ceni nižoj od knjigovodstvene nakon obezvređenja, i na taj način se potvrdio rashod, ipak ne bi postojala mogućnost da se rashod obezvređenja u 2017. godini prizna u poreskom bilansu. Dakle, rashod će biti priznat u godini u kojoj je došlo do otuđenja obezvređenih zaliha.

III slučaj: U toku 2018. godine nastao je požar u magacinu i tom prilikom su uništene zalihe gotovih proizvoda koje su obezvređene u 2017. godini. Nadležni organ Ministarstva unutrašnjih poslova je o nastalom požaru sačinio zapisnik o nastaloj šteti. Rukovodstvo društva je donelo odluku o rashodovanju zaliha uništenih u požaru. U datoj situaciji, rashod zaliha gotovih proizvoda koji su u prethodnoj godini bili obezvređeni priznaje se u poreskom bilansu za 2018. godinu tako što se poreska osnovica umanjuje za iznos od RSD 500.000,00 iskazivanjem korekcije na rednom broju 36. Dakle, postojanje zapisnika organa unutrašnjih poslova o nastaloj šteti dovoljan je dokaz za priznavanje rashoda po osnovu obezvređenja zaliha.

LITERATURA

1. IAS 10 – Događaji posle izveštajnog perioda (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)2. IAS 12 – Porezi na dobitak (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)3. IAS 36 – Umanjenje vrednosti imovine (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)4. IFRS za SME (Sl. glasnik RS, br. 83/2018)
5. Bilten – službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 3/2016, strane 115–117, Mišljenje MF broj 011-00-51/2015-04 od 07.03.2016. godine
6. Bilten – službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 12/2016, strane 76–77, Mišljenje MF broj 011-00-01089/2016-04 od 29.12.2016. godine
7. Bilten – službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 7-8/2017, strane 103–104, Mišljenje MF broj 011-00-162/2017-04 od 14.07.2017. godine
8. Bilten – službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 12/2017, strane 51–52, Mišljenje MF broj 011-00-1114/2017-04 od 28.12.2017. godine
9. Bilten – službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 3/2016, strane 120–121, Mišljenje MF broj 011-00-1508/2015-04 od 03.03.2016. godine
10. Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike (Sl. glasnik RS, br. 95/2014)
11. Zakon o računovodstvu (Sl. glasnik RS, br. 62/13 i 30/2018)
12. 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)

IMPAIRMENT ASSETS EXPENCES – PROFIT TAX ASPECT SUMMARY

Key words: impairment of assets, tax deductions, disposals of assets, Tax Balance Sheet

The issue of property impairment in practice is not often implemented in the regular accounting procedures of companies. In order to ensure accounting and tax compliance, it is necessary to establish a system of recording these changes both for accounting and for tax purposes. The basic requirement for the recognition of impairment losses in accordance with Article 22v of the Law on Income Tax is that the impaired property has been disposed, used or destroyed due to force majeure. Therefore, in order to comply with the requirements of Article 22v of the Law on Income Tax, it is essential to correctly define the concept of disposals, and to properly separate the period in which the impairment expenses were incurred and the period in which the impaired assets were disposed.



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

GODIŠNJI IZVEŠTAJ O POSLOVANJU RAČUNOVODSTVENI I ASPEKT ZAKONA O TRŽIŠTU KAPITALA

OBAVEZA GODIŠNJEG IZVEŠTAVANJA

U skladu sa Zakonom o računovodstvu, pojedina pravna lica su u obavezi da, počev od godišnjeg finansijskog izveštaja za 2014. godinu, sastavljaju Godišnji izveštaj o poslovanju. Zakon o računovodstvu propisuje koja pravna lica su obveznici sastavljanja Godišnjeg izveštaja o poslovanju:

- velika pravna lica,
- javna društva (bez obzira na veličinu),
- društva koja se pripremaju da postanu javna u skladu sa Zakonom o tržištu kapitala (bez obzira na veličinu).

Pravna lica koja su na osnovu kriterijuma za razvrstavanje klasifikovana kao mikro, mala i srednja pravna lica, nemaju obavezu sastavljanja Godišnjeg izveštaja o poslovanju (osim ukoliko se radi o javnim društvima). Ova pravna lica su dužna da u Napomenama uz finansijske izveštaje, ukoliko ih sastavljaju, obelodane informacije o otkupu sopstvenih udela.

Kada je u pitanju razvrstavanje pravnih lica, primenjuju se kriterijumi definisani članom 6. Zakona o računovodstvu (6). Razvrstavanje se vrši na kraju poslovne godine, na osnovu podataka u finansijskim izveštajima, i primenjuje se za narednu godinu. Da bi čitaocu bilo jasnije, prikazaćemo konkretan primer:

Društvo je na kraju 2017. godine na osnovu podataka iz finansijskih izveštaja razvrstano kao veliko pravno lice. U skladu sa zakonom o računovodstvu, navedeno razvrstavanje se primenjuje na sledeću godinu, tako da je pravno lice u obavezi da sastavi Godišnji izveštaj o poslovanju za 2018. godinu. Dalje, ukoliko Društvo na osnovu podataka iz finansijskih izveštaja za 2018. godinu bude razvrstano kao srednje pravno lice, ono neće biti u obavezi da sastavi Godišnji izveštaj o poslovanju za 2019. godinu (ovo pod

REZIME

Ključne reči: godišnji izveštaj o poslovanju, velika pravna lica, javna društva

Prvi put se obaveza sastavljanja Godišnjeg izveštaja o poslovanju od strane velikih pravnih lica pominje u Zakonu o računovodstvu iz 2013. godine. Obaveza sastavljanja ovog izveštaja za javna društva postojala je i pre donošenja pomenutog zakona. Bez obzira što obaveza podnošenja ovog izveštaja datira od ranije, postoje brojne nedoumice kada je u pitanju sastavljanje godišnjeg izveštaja o poslovanju, čemu dodatno doprinosi činjenica da forma izveštaja nije propisana, već samo njegova sadržina. U tekstu se bavimo značajnim pitanjima i nedoumicama oko sastavljanja i podnošenja ovog izveštaja.

uslovom da se ne radi o javnom društvu ili društvu koje se priprema da postane javno u skladu sa Zakonom o tržištu kapitala).

Sastavljanje godišnjeg izveštaja o poslovanju je uređeno:

- Zakonom o računovodstvu,
- Zakonom o tržištu kapitala,
- Pravilnikom o sadržini, formi i načinu objavljivanja godišnjih, polugodišnjih i kvartalnih izveštaja javnih društava.

SADRŽAJ GODIŠNJEG IZVEŠTAJA O POSLOVANJU

Forma godišnjeg izveštaja o poslovanju je slobodna, tj. navedeni zakoni i pravilnik je ne propisuju, ali je definisan minimum potrebnih informacija koje ovaj izveštaj treba da sadrži.

Prema članu 29 stav 2 Zakona o računovodstvu (6) Godišnji izveštaj o poslovanju sadrži sledeće:

- informacije o poslovnim aktivnostima društva i opis organizacione strukture,
- prikaz razvoja, finansijskog položaja i rezultata poslovanja pravnog lica, kao i finansijske i nefinansijske pokazatelje koji se odnose na određene poslovne aktivnosti, informacije o kadrovima,
- informacije o izvršenim ulaganjima u oblasti zaštite životne sredine,
- sve značajne događaje nastale nakon završetka poslovne godine,
- planirani budući razvoj,
- informacije o aktivnostima u oblasti istraživanja i razvoja,
- informacije o otkupljenim sopstvenim akcijama/udelima,
- ogranke društva,
- pregled finansijskih instrumenata koji se koriste (ukoliko su navedene informacije značajne za razumevanje uspešnosti i finansijskog položaja društva);
- politike i ciljeve upravljanja finansijskim rizicima, kao i politiku zaštite za planirane transakcije za koje se koristi zaštita,
- izloženost pojedinim vrstama rizika kao što su: cenovni rizik, kreditni rizik, rizik likvidnosti i rizik novčanog toka, kao i strategiju za upravljanje navedenim rizicima.

Takođe, stav 3 ovog člana Zakona o računovodstvu (6) predviđa da Godišnji izveštaj o poslovanju javnih društava i društava koja se pripremaju da postanu javna treba da sadrži i pregled pravila korporativnog upravljanja.

U skladu sa članom 50 stav 1 Zakona o tržištu kapitala (8), javna društva su dužna da najkasnije do 30. aprila sastave Godišnji izveštaj i dostave ga APR-u i Komisiji za hartije od vrednosti. Ukoliko su hartije od vrednosti društva uključene u trgovanje, ovaj izveštaj se dostavlja i multilateralnoj trgovačkoj platformi.

U skladu sa članom 50 stav 2 Zakona o tržištu kapitala (8) Godišnji izveštaj sadrži:

- Godišnje finansijske izveštaje,
- Izveštaj revizora,
- Godišnji izveštaj o poslovanju,
- Izjavu lica odgovornih za sastavljanje godišnjeg izveštaja (Izjava treba da sadrži imena lica odgovornih za sastavljanje godišnjeg izveštaja, njihova radna mesta i dužnosti, tvrdnju da je godišnji finansijski izveštaj sastavljen u skladu sa međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja i da su podaci iskazani u izveštaju istiniti i objektivni).

Član 50 stav 3 Zakona o tržištu kapitala (8) propisuje obavezu sadržinu Godišnjeg izveštaja o poslovanju javnih društava:

- prikaz finansijskog položaja, rezultata poslovanja i razvoja društva,
- očekivani budući razvoj društva, rizike i pretnje koji mogu nastati, i promene u poslovnim politikama,
- značajne događaje nastale nakon isteka poslovne godine,
- značajne transakcije sa povezanim pravnim licima,
- informacije o aktivnostima koje su sprovedene u oblasti istraživanja i razvoja,
- informacije o sticanju sopstvenih akcija: razlozi sticanja, broj i nominalna vrednost (računovodstvena vrednost za akcije bez nominalne vrednosti), imena lica od kojih su akcije stečene, iznos koji je po tom osnovu plaćen (ili naznaka da su stečene bez naknade) i ukupan broj akcija koje društvo poseduje.

Na licima koja sastavljaju godišnji izveštaj o poslovanju je da procene koje informacije će prikazati u njemu i u kojoj formi, pri čemu treba ispoštovati minimum potrebnih informacija propisanih zakonskom regulativom. Pojedina društva ne poseduju određene elemente za koje su informacije propisane kao obavezne, npr. društvo nije vršilo otkup sopstvenih akcija u prethodnom periodu, ili nisu sprovedene aktivnosti u oblasti istraživanja i razvoja. U tom slučaju bilo bi dobro konstatovati nepostojanje ovih elemenata u izveštaju.

Sledi uporedni prikaz informacija koje je potrebno obelodaniti u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Zakonom o tržištu kapitala:

Zakon o računovodstvu	Zakon o tržištu kapitala
informacije o poslovnim aktivnostima društva i opis organizacione strukture	
prikaz razvoja, finansijskog položaja i rezultata poslovanja pravnog lica, kao i finansijske i nefinansijske pokazatelje koji se odnose na određene poslovne aktivnosti, informacije o kadrovima	prikaz finansijskog položaja, rezultata poslovanja i razvoja društva
informacije o izvršenim ulaganjima u oblast zaštite životne sredine	
sve značajne događaje nastale nakon završetka poslovne godine	značajne događaje nastale nakon isteka poslovne godine
planirani budući razvoj	očekivani budući razvoj društva, rizike i pretnje koji mogu nastati i promene u poslovnim politikama
informacije o aktivnostima u oblasti istraživanja i razvoja	informacije o aktivnostima koje su sprovedene u oblasti istraživanja i razvoja
informacije o otkupljenim sopstvenim akcijama/udelimima ogranke društva	informacije o sticanju sopstvenih akcija
pregled finansijskih instrumenata koji se koriste (ukoliko su navedene informacije značajne za razumevanje uspešnosti i finansijskog položaja društva)	
politike i ciljeve upravljanja finansijskim rizicima, kao i politiku zaštite za planirane transakcije za koje se koristi zaštita izloženost pojedinim vrstama rizika kao što su: cenovni rizik, kreditni rizik, rizik likvidnosti i rizik novčanog toka, kao i strategiju za upravljanje navedenim rizicima	
	značajne transakcije sa povezanim pravnim licima

U nastavku teksta pojedinačno ćemo analizirati prethodno prikazane informacije koje je potrebno iskazati u Godišnjem izveštaju o poslovanju. Kao osnova su korišćeni Stručni komentar: Sastavljanje godišnjeg izveštaja o poslovanju javnih društava za 2017. godinu (4) i Stručni komentar: Sastavljanje izveštaja o poslovanju za velika pravna lica za 2017. godinu (5).

Naravno, izveštaj o poslovanju može da sadrži i druge podatke, u zavisnosti od prosuđivanja lica koja ga sastavljaju i konkretnih potreba društva za obelodanjivanjem informacija.

Informacije o poslovnim aktivnostima društva i opis organizacione strukture

U okviru ove tačke potrebno je prikazati sledeće:

- naziv i pravnu formu društva,
- datum osnivanja i datum upisa u Registar privrednih subjekata kod agencije za privredne registre,
- strukturu vlasništva,
- delatnost društva,
- podatke o zakonskom zastupniku,
- matični broj društva,
- poreski identifikacioni broj društva,
- podatke o organima upravljanja u društvu,

- podatke o povezanim pravnim licima,
- informacije o organizacionoj strukturi i organizacionu šemu.

Prikaz razvoja, finansijskog položaja i rezultata poslovanja pravnog lica

Širi je kompleks pitanja koja se tretiraju u Godišnjem izveštaju. U pitanju su informacije o finansijskom položaju, ostvarenim rezultatima, finansijskim i nefinansijskim pokazateljima i informacije o kadrovima mogu se iskazati u vidu tri celine:

- Prvu celinu čini Izveštaj o realizaciji usvojene poslovne politike koji sastavlja uprava uz navođenje slučajeva u kojima se odstupilo od plana i obrazloženje razloga koji su doveli do toga;
- Drugu celinu čini analiza finansijske pozicije i rentabilnosti za koju je poželjno koristiti sledeće pokazatelje: prinos na ukupni kapital, neto prinos na sopstveni kapital, poslovni neto dobitak, stopu neto dobitka, stepen zaduženosti, racio likvidnosti, racio reducirane likvidnosti, neto obrtni kapital. Takođe, poželjno je izvršiti analizu svake promene veće od 10% u odnosu na prethodnu godinu u imovini, obavezama, neto dobitku odnosno gubitku;
- Treću celinu čine informacije o broju i kvalifikaciji kadrova. U okviru ovih informacije poželjno je navesti i podatke o sprovedenim obukama, treninzima i usavršavanju zaposlenih za posmatranu godinu.

Informacije o izvršenim ulaganjima u oblast zaštite životne sredine

U okviru ove tačke izveštaja o poslovanju potrebno je opisati kakva ulaganja je društvo sprovedo i iskazati iznos uložених sredstava. Na primer:

„Društvo je u 2018. godini uložilo RSD 3.850 hiljada u poboljšanje efikasnosti rada postrojenja za prečišćavanje otpadnih voda.“

Informacije o značajnim događajima nastalim nakon završetka poslovne godine

Potrebno je opisati sve važne poslovne događaje koji su se desili nakon završetka poslovne godine za koju se izveštaj sastavlja. Obelodanjivanje ovih događaja u napomenama uz finansijske izveštaje predviđa IAS 10 – Događaji posle izveštajnog perioda (1), tako da je moguće rukovoditi se smernicama navedenim u ovom standardu i prilikom sastavljanja godišnjeg izveštaja o poslovanju. Neki primeri značajnih poslovnih događaja koje je potrebno navesti u ovom izveštaju su:

- Otvaranje procesa restrukturiranja nad kupcem (potrebno je navesti informacije o očekivanjima u vezi sa napla-

tom potraživanja od kupca i uticaju gubitka kupca na buduće poslovanje društva),

- Izgubljeni sudski sporovi,
- Otuđenje objekta ili druge imovine velike vrednosti,
- Ugrožena stalnost poslovanja,
- Nastanak značajnih obaveza ili potencijalnih obaveza i sl.

Informacije o planiranom budućem razvoju

Planirani budući razvoj odnosi se na razvoj novih proizvoda i usluga, širenje tržišta i osvajanje novih, razvoj poslovne mreže, otvaranje novih filijala i pogona, investicije u osnovna sredstva i sl.

Takođe, u ovom delu je potrebno izneti informacije o planiranim izmenama poslovnih politika, kao što su promene u odnosu prema kupcima i dobavljačima (npr. promene u rokovima naplate potraživanja od kupaca, promene politike u vezi sa reklamacijama kupaca i sl.), promene politike u vezi sa zaštitom životne sredine, promena marketing koncepta, promena politike u vezi sa kontrolom kvaliteta sopstvenih proizvoda i sl.

Informacije o aktivnostima u oblasti istraživanja i razvoja

Kada se govori o aktivnostima u oblasti istraživanja i razvoja, misli se na aktivnosti koje su sprovedene sa ciljem unapređenja postojećih proizvoda i razvoja novih proizvoda, aktivnosti na razvoju novih tehnologija i nove opreme, pronalaženja novih tehničkih rešenja i sl., koje je potrebno opisati prilikom sastavljanja godišnjeg izveštaja o poslovanju.

Informacije o otkupljenim sopstvenim akcijama/udelima

Član 50 stav 4 Zakona o tržištu kapitala (8) precizno navodi koji su to podaci koje je potrebno navesti u godišnjem izveštaju o poslovanju u slučaju da je u toku godine bilo sticanja sopstvenih akcija, a oni obuhvataju:

- razloge sticanja akcija,
- broj i nominalnu vrednost sopstvenih akcija, (ukoliko akcije ne poseduju nominalnu vrednost, navesti računovodstvenu vrednost akcija),
- lica od kojih su akcije otkupljene,
- iznos koji je društvo isplatilo (odnosno informaciju da su stečene bez naknade),
- ukupan broj sopstvenih akcija koje društvo poseduje.

Ukoliko nije bilo sticanja sopstvenih akcija ili udela u periodu od sastavljanja prethodnog izveštaja o poslovanju, poželjno je navesti tu informaciju. Na primer: *Nije bilo sticanja sopstvenih udela u 2018. godini.*

Informacije o ograncima

U ovom delu izveštaja potrebno je navesti registrovane ogranke društva i njihovu lokaciju, informaciju kada su osnovani i

buduća očekivanja u vezi sa poslovnim rezultatim i razvojem ogranaka.

U slučajevima kada društvo nema registrovane ogranke, potrebno je u izveštaju navesti tu informaciju.

Izloženost i upravljanje rizicima

U okviru ovog segmenta potrebno je navesti izloženost različitim vrstama finansijskih rizika, kao i definisane politike i ciljeve za upravljanje ovim rizicima.

Društvo može biti izloženo sledećim vrstama rizika:

Tržišni rizik se odnosi na rizik iznenadnih promena na tržištu, kao što su promene uslova prodaje proizvoda i usluga, promene nivoa cena inputa (repromaterijala, energije i sl.), što može uticati na cenu koštanja autputa i sl.

Rizik likvidnosti i solventnosti je rizik od pojave teškoća u izmirivanju finansijskih obaveza društva. Ovaj rizik proizilazi iz kreditnog i kamatnog rizika. Kreditni rizik je povezan sa kreditnom sposobnošću kupaca i podrazumeva rizik od pojave finansijskog gubitka usled nemogućnosti društva da naplati svoja dospela potraživanja. Kamatni rizik je povezan sa kretanjem kamatnih stopa.

Devizni rizik je rizik od pojave negativnih efekata na finansijski rezultat usled nepovoljnih i nepredviđenih kretanja deviznih kurseva.

Operativni rizik je rizik od pojave negativnih efekata na finansijski rezultat i kapital društva kao posledica grešaka zaposlenih, neodgovarajućih informacionih sistema i eksternih uticaja.

Zakonski (pravni) rizik je rizik neočekivanih i nepovoljnih promena zakonske regulative i mera ekonomske politike koje mogu dovesti do pojave negativnih efekata na poslovanje društva.

Značajni poslovi sa povezanim licima

Obelodanjivanje informacija o transakcijama sa povezanim stranama je definisano IAS 24 – Obelodanjivanje povezanih strana (2), tako da se kao smernica za navođenje informacija o poslovima sa povezanim licima može koristiti ovaj standard. Neke od informacija koje treba navesti u godišnjem izveštaju o poslovanju su:

- osnivanje novih pravnih lica,
- gašenje ili pripajanje pravnih lica,
- prenošenje određenih delatnosti na povezana lica,
- davanje ili uzimanje zajmova od povezanih lica,
- kupovina ili prodaja osnovnih sredstava, proizvoda ili usluga od povezanih lica,
- sticanje ili prodaja akcija/udela povezanih lica i sl.

DRUGA PITANJA O GODIŠNJIM IZVEŠTAJIMA O POSLOVANJU

Niz je mogućih drugih pitanja vezanih za godišnje izveštaje o poslovanju. Ovde izdvajamo sledeća tri.

Da li matična pravna lica mogu da sastave jedan godišnji izveštaj o poslovanju na nivou cele grupe?

Član 30 Zakona o računovodstvu (6) propisuje da matična pravna lica koja imaju obavezu da sastave godišnji izveštaj o poslovanju mogu da odluče da umesto dva sastave jedan izveštaj o poslovanju, sa informacijama za celu grupu. Ipak, to ne znači da se tako sastavljen izveštaj dostavlja samo uz konsolidovane finansijske izveštaje, već ga je neophodno dostaviti dva puta, prilikom dostavljanja pojedinačnih godišnjih finansijskih izveštaja i prilikom dostavljanja konsolidovanih godišnjih finansijskih izveštaja. To znači da izveštaj mora biti sastavljen i dostavljen do 30. juna, što je krajnji rok za predaju pojedinačnih godišnjih finansijskih izveštaja, odnosno do 30. aprila ako se radi o javnom društvu.

Da li godišnji izveštaj o poslovanju podleže reviziji?

Godišnji izveštaj o poslovanju zajedno sa godišnjim finansijskim izveštajima podleže reviziji u skladu sa članom 30 stav 2 tačka 5 Zakona o reviziji (7).

Koliki period je društvo u obavezi da čuva Godišnji izveštaj o poslovanju?

U skladu sa članom 24 stav 3 Zakona o računovodstvu (6), društvo je obavezno da čuva godišnji izveštaj o poslovanju 10 godina od poslednjeg dana poslovne godine za koju je izveštaj sastavljen.

LITERATURA

1. IAS 10 – Događaji posle izveštajnog perioda (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
2. IAS 24 – Obelodanjivanje povezanih strana (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
3. Pravilnik o sadržini, formi i načinu objavljivanja godišnjih, polugodišnjih i kvartalnih izveštaja javnih društava (Sl. glasnik RS, br. 14/2012, 5/2015 i 24/2017“)
4. Stručni komentar: Sastavljanje godišnjeg izveštaja o poslovanju javnih društava za 2017. godinu (Protić M., Poresko-računovodstveni instruktor, br. 186/2018)
5. Stručni komentar: Sastavljanje izveštaja o poslovanju za velika pravna lica za 2017. godinu (Protić M., Poresko-računovodstveni instruktor, br. 186/2018)
6. Zakon o računovodstvu (Sl. glasnik RS, br. 62/2013 i 30/2018)
7. Zakona o reviziji (Sl. glasnik RS, br. 62/2013 i 30/2018)
8. Zakon o tržištu kapitala (Sl. glasnik RS, br. 31/2011, 112/2015 i 108/2016)

ANNUAL BUSINESS REPORT - ACCOUNTING AND CAPITAL MARKET ASPECTS

SUMMARY

Key words: annual business report, large legal entities, public companies

The obligation to compile Annual Report on operating activities by large legal entities is mentioned, for the first time, in the Law on Accounting from 2013. The obligation of preparation of this report for public companies existed before the introduction of this law. Regardless of the fact that the obligation to submit this report dates back to the past, there are many doubts about preparation of the annual business report, which are additionally contributed by the fact that the form of this report is not prescribed, but only its content. In the text below, we will deal with important issues and concerns regarding the preparation and submission of this report.

NOVINE U PORESKOM TRETMANU PRIHODA KOJE OSTVARUJU NEREZIDENTNA PRAVNA LICA

VRSTE USLUGA IZ INOSTRANSTVA KOJE SU PREDMET OPOREZIVANJA POREZOM PO ODBITKU

Od 1. aprila 2018. godine na snagu je stupila izmenjena odredba člana 40. stav 1. tačka 5. Zakona o porezu na dobit pravnih lica (9). U skladu sa navedenim, porez po odbitku se plaća na prihode nerezidentnih pravnih lica, po osnovu naknada od sledećih usluga (nezavisno od mesta gde su iste pružene ili korišćene, odnosno mesta gde će iste biti pružene ili korišćene):

- Istraživanje tržišta,
- Računovodstvene i revizorske usluge, i
- Druge usluge iz oblasti pravnog i poslovnog savetovanja.

Ministar finansija je doneo Pravilnik o vrstama usluga po osnovu kojih nerezidentno pravno lice ostvaruje prihod koji se oporezuje porezom po odbitku (5), u daljem tekstu Pravilnik, kojim se bliže uređuju vrste usluga iz člana 40. stav 1. tačka 5. Zakona o porezu na dobit pravnih lica, po osnovu kojih nerezidentno pravno lice, osim nerezidentnog pravnog lica iz jurisdikcije sa preferencijalnim poreskim sistemom, ostvaruje prihod od rezidentnog pravnog lica, koji se oporezuje porezom po odbitku. Primena ovog pravilnika je počela 1. aprila 2018. godine.

U nastavku ćemo bliže objasniti vrste usluga koje pružaju nerezidentna pravna lica koja jesu predmet oporezivanja porezom po odbitku, bez obzira na mesto gde su iste pružene ili korišćene.

Uslugama istraživanja tržišta smatraju se sledeće usluge:

- Usluge prikupljanja informacija sa tržišta koje se odnose na dostavljanje podataka rezidentnom pravno licu, a u cilju planiranja, organizacije i kontrole procesa poslovanja rezidentnog pravnog lica,

REZIME

Ključne reči: usluge iz inostranstva, nerezidentno pravno lice, mesto pružanja usluga, porez po odbitku, poreska prijava za porez po odbitku, rok za podnošenje poreske prijave, rok za plaćanje poreza po odbitku

U slučajevima kada nerezidentna pravna lica pružaju usluge rezidentnim pravnim licima, može se javiti dilema da li i u kojim slučajevima, postoji obaveza obračunavanja, obustavljanja i plaćanja poreza po odbitku. Dileme mogu biti veće i učestalije imajući u vidu primenu novih pravila koja su stupila na snagu 1. aprila 2018. godine, a čijom primenom je predmet oporezivanja značajno izmenjen. Predmet oporezivanja je značajno sužen kada se uzme u obzir činjenica da najveći broj usluga, koje su bile predmet oporezivanja pre primene novih pravila, više nisu predmet oporezivanja porezom po odbitku. S druge strane, za tri vrste usluga predmet oporezivanja je proširen, s obzirom na to da te usluge predstavljaju predmet oporezivanja porezom po odbitku, nezavisno od mesta njihovog pružanja ili korišćenja, odnosno mesta gde će biti pružene ili korišćene.

- Usluge obrade i analize prikupljenih podataka,
- Usluge merenja potencijala tržišta i određivanje karakteristike tržišta,
- Usluge analize učešća na tržištu; usluge analize prodajnih aktivnosti,
- Usluge analize konkurencije i
- Usluge testiranja novih i postojećih proizvoda na tržištu.

Napominjemo da u ove usluge ne potpadaju usluge reklame i propagande, kao ni usluge oglašavanja.

Računovodstvene i revizorske usluge podrazumevaju usluge koje se odnose na sastavljanje finansijskih izveštaja, reviziju finansijskih izveštaja u cilju davanja nezavisnog stručnog mišljenja o tome da li finansijski izveštaji predstavljaju pošten i istinit prikaz finansijskog stanja i rezultata poslovanja entiteta. Navedene usluge se sprovode u skladu sa odgovarajućom regulativom koja se odnosi na sastavljanje finansijskih izveštaja.

Drugim uslugama iz oblasti pravnog i poslovnog savetovanja smatraju se usluge koje se odnose na svaki oblik pravnog i poslovnog savetovanja, a pre svega usluge poreskog savetovanja, usluge advokata, usluge upravljanja rezidentnim pravnim licem i svaka vrsta usluge koja podrazumeva konsultacije kao i davanje saveta koji se odnose na poslovanje rezidentnog pravnog lica. Ovde ne potpadaju usluge održavanja seminara, predavanja, radionica kao i usluge posredovanja u prometu dobara i usluga.

Uzmimo u razmatranje jedan primer gde se mogu uočiti promene u odnosu na primenu pravila pre 1. aprila 2018. godine. Nije redak slučaj da domaća pravna lica koriste usluge Google-a i Facebook-a u svrhu oglašavanja i reklamiranja svog poslovanja (usluga, proizvoda). Pravilo koje je važilo do 31. marta 2018. godine je da su isplatioci prihoda bili u obavezi da prilikom isplate prihoda poseduju potvrdu o rezidentnosti ovih nerezidentnih pravnih lica kako bi se oslobodili obaveze plaćanja poreza ili da plate porez po odbitku po stopi od 20%. Imajući u vidu nova pravila od 1. aprila 2018. godine, plaćanja koja rezidentna pravna lica vrše nerezidentnim pravnim licima po osnovu usluga oglašavanja, reklamiranja i propagande nisu više predmet oporezivanja porezom po odbitku. Domaći entitet neće biti u obavezi da pribavi potvrdu o rezidentnosti primaoca prihoda, što je bilo teško izvodljivo kada su u pitanju Google i Facebook, niti da podnose bilo kakvu poresku prijavu po ovom osnovu.

Imajući u vidu navedeno, može se zaključiti da je predmet oporezivanja značajno sužen za najveći broj usluga koje su u prethodnom periodu, pre primene novih pravila 1. aprila 2018. godine, bile oporezive porezom po odbitku. Usluge koje nerezidentna pravna lica pružaju na teritoriji Republike Srbije, kao što

su obrazovne (obuke), usluge prevoza, građevinske (montaža i ugradnja) i druge, od 1. aprila 2018. godine više nisu predmet oporezivanja. Takođe, usluge pružene u inostranstvu ali koje se koriste na teritoriji Republike Srbije kao što su IT usluge, marketinške usluge, usluge reklamiranja preko interneta (prethodno pomenute usluge koje pružaju Facebook i Google i sl.), zastupanje i posredovanje u prometu dobara i usluga i dr. od 1. aprila 2018. godine prestaju da budu predmet oporezivanja.

Sa druge strane, kod usluga istraživanja tržišta, računovodstvenih i revizorskih usluga i drugih usluga iz pravnog i poreskog savetovanja proširen je predmet oporezivanja, budući da su navedene usluge predmet oporezivanja porezom po odbitku, nezavisno od mesta njihovog pružanja ili korišćenja, odnosno mesta gde će biti ili pružene ili korišćene.

U slučajevima kada se primenjuje ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja (u daljem tekstu UIDO), prihodi od usluga i dalje će imati karakter dobiti od poslovanja, što znači da je prihod ostvaren od strane rezidenta zemlje sa kojom Republika Srbija ima zaključen UIDO predmet oporezivanja isključivo u zemlji rezidentstva (ukoliko isplatilac poseduje potvrdu o rezidentnosti i ukoliko je strano lice stvarni vlasnik prihoda). Navedene izmene se isključivo odnose na prihode nerezidentnih pravnih lica koja nisu iz neke od jurisdikcija sa preferencijalnim poreskim sistemom. U slučaju isplate prihoda kompanijama iz tzv. poreskih rajeva i dalje se oporezuju sve vrste usluga, nezavisno od toga gde su iste pružene ili korišćene, odnosno gde će biti pružene ili korišćene, po stopi od 25%.

Ostali prihodi nerezidentnih pravnih lica iz člana 40. Zakona o porezu na dobit pravnih lica kao što su prihodi od dividendi, autorske naknade, kamate i naknade od zakupa i podzakupa nepokretnosti i pokretnih stvari na teritoriji Republike oporezuju se po nepromenjenim pravilima.

IZMENJENI ROKOVI ZA PODNOŠENJE PORESKE PRIJAVE

U skladu sa pravilima koja su važila do 31. marta 2018. godine, domaće pravno lice je bilo u obavezi da na dan isplate prihoda, nerezidentnom pravnom licu, koji je predmet oporezivanja porezom po odbitku, podnese poresku prijavu (Obrazac PDPO/S) na dan isplate prihoda, kao i da obračuna i plati porez istog dana. U pojedinim situacijama isplatioci nisu imali informaciju o tačnom datumu kada je prihod isplaćen stranom pravnom licu (situacije u praksi koje su česte je da se nalog za plaćanje banci dostavi jednog dana, a da banka plaćanje realizuje sledećeg dana). Takva situacija je mogla da predstavlja problem za is-

platioce prihoda. Kako bi se navedeni problem regulisao, *propisan je rok za podnošenje poreske prijave za porez po odbitku (Obrazac PDPO/S) od tri dana od dana isplate prihoda, kao i rok za plaćanje poreza po odbitku od tri dana od dana isplate prihoda*. Navedeno pravilo se primenjuje kod svih vrsta prihoda koje ostvaruju nerezidentna pravna lica za koje se podnosi poreska prijava na Obrascu PDPO/S.

Pravilo koje se odnosi na momenat nastanka poreske obaveze nije promenjeno. To znači da poreska obaveza i dalje nastaje u momentu isplate prihoda, odnosno u drugim slučajevima kada se smatra da je prihod ostvaren, nezavisno od toga kada se podnosi poreska prijava, odnosno porez plaća.

PODNOŠENJE PORESKE PRIJAVE I PLAĆANJE POREZA PO ODBITKU

Vremenski rok za podnošenje poreske prijave i vremenski rok za plaćanje poreza po odbitku ne zavise jedan od drugog. To znači da isplatilac prihoda može samostalno da opredeli u kom trenutku u roku od tri dana podnosi prijavu, a u kom roku vrši plaćanje poreza. Bliže, isplatilac prihoda može na dan isplate prihoda da podnese poresku prijavu, a sutradan da izvrši plaćanje poreza.

Kada je prihod izuzet od oporezivanja u skladu sa UIDO, tj. kada se porez ne plaća u Republici Srbiji već u zemlji rezidentstva pravnog lica koje ostvaruje prihode na osnovu važećih rešenja iz UIDO, prema novim pravilima od 1. aprila 2018. godine, isplatilac prihoda, rezidentno pravno lice, više nije u obavezi da podnosi poresku prijavu i potvrdu o rezidentnosti, u momentu isplate prihoda, što značajno olakšava vršenje aktivnosti domaćih entiteta.

U skladu sa novim stavom 8. člana 2. Pravilnika o sadržaju poreske prijave za obračun poreza na dobit po odbitku na prihode i naknade koje ostvaruju nerezidentna i rezidentna pravna lica, poresku prijavu isplatilac ne podnosi u slučaju kada se primenom odredaba UIDO porez plaća u drugoj državi, pod uslovom da isplatilac u trenutku nastanka događaja koji je predmet oporezivanja poseduje dokaze da je nerezidentno pravno lice rezident države sa kojom je zaključen UIDO (validna potvrda o rezidentnosti) i da je stvarni vlasnik prihoda. Smatra se da je nerezidentno pravno lice stvarni vlasnik prihoda kada naplatu vrši u svoje ime i za svoj račun (ne prosleđuje novac nekom trećem licu). Kao dokaz mogu poslužiti faktura za pružene usluge ili ugovor o saradnji.

Iz navedenog se zaključuje da isplatilac prihoda nema obavezu da podnese poresku prijavu samo ukoliko u momentu isplate raspolaže validnom potvrdom o rezidentnosti (potvrda

na Obrascu POR 2 ili overeni prevod potvrde koja je izdata na obrascu druge države) lica koja ostvaruju prihode, i da to lice ima status stvarnog vlasnika prihoda. Ovde se naglašava i to da više ne postoji obaveza dokazivanja ispunjenosti uslova u trenutku isplate prihoda (kao što je to bio slučaj u prethodnom periodu kada je bilo potrebno dostaviti potvrdu o rezidentnosti kao prilog uz prijavu), tako da isplatilac prihoda nije u obavezi da poreskom organu dostavi potvrdu o rezidentnosti, ugovore niti drugu dokumentaciju, već je potrebno da predmetnu dokumentaciju čuva u svojoj evidenciji za slučaj poreske kontrole. Takođe, potrebno je da isplatilac ima dokaz da je posedovao potvrdu o rezidentnosti u momentu isplate prihoda.

U trenutku kada se nerezidentnom pravnom licu isplaćuje prihod, neophodno je da isplatilac prihoda poseduje validnu potvrdu o rezidentnosti, pri čemu datum izdavanja potvrde ne sme biti kasniji od datuma isplate, jer navedena potvrda dokazuje da je strano lice rezident u periodu kada je izvršena isplata. Pored toga, potrebno je da poseduje dokumentaciju kojom se dokazuje da je prihod isplaćen stvarnom vlasniku prihoda (ugovor, faktura i SWIFT nalog), kako ne bi postojala obaveza podnošenja poreske prijave na Obrascu PDPO/S. U suprotnom, ukoliko isplatilac, u trenutku isplate prihoda ne poseduje navedene dokaze, u obavezi je da podnese prijavu i obračuna porez po odbitku, imajući u vidu da nisu ispunjeni uslovi za primenu UIDO.

PRIMERI IZ PRAKSE – PORESKI TRETMAN PRIMANJA USLUGA IZ INOSTRANSTVA

U nastavku smatramo da je korisno osvrnuti se na neke primere iz prakse kada je reč o uslugama koje pružaju nerezidentna pravna lica domaćim entitetima.

Zakup opreme iz inostranstva

Nerezidentno pravno lice je ostvarilo prihod od naknade zakupa i podzakupa pokretnih stvari na teritoriji Republike Srbije od rezidentnog pravnog lica. Postavlja se pitanje da li je naknada koju ostvaruje pravno lice predmet oporezivanja porezom po odbitku.

Pod pokretnim stvarima u smislu člana 40. Zakona o porezu na dobit pravnih lica se podrazumevaju prevozna sredstva, mašine ili bilo koja druga oprema koja se daje na korišćenje na teritoriji Republike Srbije.

Ovde je reč o specifičnoj vrsti usluge jer može imati poreski tretman prema pravilima za zakup ili prema pravilima koja važe za autorske naknade (a ne za usluge).

Nezavisno od toga da li je u pitanju operativni lizing, korišćenje ili zakup, naknada koju u tom slučaju ostvaruje nerezidentno pravno lice po osnovu ove usluge jeste predmet oporezivanja porezom po odbitku kada je isplatilac rezidentno pravno lice. Ovde je reč o usluzi koju pruža nerezidentno pravno lice (usluga operativnog lizinga, ustupanje na korišćenje i usluga zakupa), međutim, ukoliko su ispunjeni uslovi za primenu rešenja iz UIDO, ova naknada (za korišćenje pokretnih stvari) na teritoriji Republike Srbije tretira se kao autorska naknada, osim ako je ostvaruju rezidenti Republike Hrvatske. Prema zaključenom UIDO sa Republikom Hrvatskom, prihod od korišćenja komercijalne, industrijske i naučne opreme se oporezuje prema članu 7 (6, 7-8) kao dobit od poslovanja zakupodavca iz Republike Hrvatske.

Bez obzira na to da li je na osnovu ugovora o zakupu, ugovora o ustupanju, ugovora o operativnom lizingu ili ugovora o korišćenju, zasnovano korišćenje i upotreba pokretnih stvari, prihod koji po tom osnovu nastaje oporezuje se porezom po odbitku kada je isplatilac rezidentno pravno lice ili preduzetnik koji vodi poslovne knjige.

Sušтина poreskog tretmana ove vrste usluge je u tome da dolazi do promene vrste prihoda ako dođe do primene rešenja iz UIDO. Ukoliko su ispunjeni uslovi za primenu UIDO, naknada za podzakup ili zakup pokretnih stvari ima karakter autorske naknade za potrebe oporezivanja porezom po odbitku. Prednost ispunjenja uslova iz UIDO i primene rešenja iz istog, je ta da isplatilac ima mogućnost da koristi beneficirane poreske stope iz UIDO koje važe za autorske naknade. Kada je reč o lizing naknadi, ista se tretira kao dobit od poslovanja, a ne kao au-



torska naknada. Naknada po navedenom osnovu predstavlja kupoprodajnu cenu dobara, imajući u vidu da se pravo svojine prenosi isplatom poslednje rate. U skladu sa navedenim, nezavisno od postojanja UIDO sa konkretnom zemljom, navedena naknada nema karakter naknade za zakup pokretnih stvari pa iz tog razloga nije predmet oporezivanja porezom po odbitku.

KAMATA ZA PLAĆANJE NABAVLJENE OPREME – ZATEZNA KAMATA

Sa nerezidentnim pravnim licem sklopljen je ugovor o kupoprodaji opreme na rate. Pored prodajne cene ugovoreno je i plaćanje kamate u periodu otplate (anuitet se sastoji od rate i ugovorene kamate). Pitanje koje se postavlja je da li su ugovorena i zatezna kamata koja se plaća zbog neblagovremenog ispunjenja obaveze predmet oporezivanja porezom po odbitku.

U skladu sa Mišljenjem Ministarstva finansija br. 011-00-469/2017-04 od 28.07.2017. godine (2, 186-188), imajući u vidu da izraz kamata, shodno Sporazumu, predstavlja dohodak od potraživanja svake vrste, prihod koji ostvaruje nerezidentno pravno lice a po osnovu ugovorene kamate za plaćanje nabavljene opreme predmet je oporezivanja porezom po odbitku u skladu sa članom 40. Zakona o porezu na dobit pravnih lica. U skladu sa iznetim, ukoliko rezidentno pravno lice, prilikom isplate kamate, ne poseduje potvrdu o rezidentnosti dužan je da obračuna i plati porez po odbitku po stopi od 20% u skladu sa članom 40. stav 1. tačka 3. Zakona o porezu na dobit pravnih lica.

Dalje, zatezna kamata zbog kašnjenja u ispunjenju novčane obaveze od strane rezidentnog pravnog lica nije predmet oporezivanja porezom po odbitku u skladu sa članom 40. Zakona o porezu na dobit pravnih lica. U skladu sa Mišljenjem Ministarstva finansija br. 430-07-00068/2004-04 od 05.04.2006. godine, članom 40. stav 2. Zakona o porezu na dobit pravnih lica, propisana je obaveza rezidentna Republike Srbije da obračuna i plati porez po odbitku po stopi od 20% na autorske naknade i kamate koje ostvari nerezidentno pravno lice. Navedena odredba Zakona o porezu na dobit pravnih lica, pod kamatom podrazumeva ugovoreni prihod od kapitala, odnosno od potraživanja svake vrste. U skladu sa članom 277. i 278. Zakona o obligacionim odnosima zatezna (zakonska) kamata, koju pored glavnice, u skladu sa zakonom duguje dužnik koji zakasni sa plaćanjem novčane obaveze, u suštini predstavlja naknadu štete i novčanu kaznu, a ne ugovoreni prihod obveznika od kapitala, odnosno potraživanja duga. U tom smislu, na zateznu kamatu koju je nerezidentno pravno lice u obavezi da plati zbog kašnjenja u plaćanju glavnice, do visine propisane domaćim

zakonom koji uređuje visinu stope zatezne kamate, ne obračunava se i ne plaća porez po odbitku u smislu člana 40. Zakona o porezu na dobit pravnih lica.

LICENCA ZA SOFTVER

Primer koji sledi je značajan, ne zbog novih pravila čija je primena stupila na snagu 1. aprila 2018. godine, jer primena istih nije uticala na promenu u poreskom tretmanu ove vrste prihoda od usluga koje ostvaruju nerezidentna pravna lica, već zbog učestalosti javljanja ove vrste usluga u praksi.

Nerezidentno pravno lice je ostvarilo prihod od naknade za pravo korišćenja računarskog programa – softvera na teritoriji Republike Srbije od rezidentnog pravnog lica. Postavlja se pitanje da li je naknada koju ostvaruje nerezidentno pravno lice predmet oporezivanja porezom po odbitku.

Pre svega, potrebno je razjasniti dilemu koja se može javiti, a to je kako razlikovati autorske naknade i naknade od usluga. Ovo pitanje je pogotovo od značaja kada dolazi do primene UIDO, budući da u skladu sa većinom UIDO koje je Republika Srbija zaključila, pravo oporezivanja prihoda od usluga ima isključivo država primaoca prihoda, dok pravo oporezivanja autorskih naknada ima i država isplatioca prihoda (po određenoj beneficiranoj stopi).

Računarski programi, u bilo kom obliku da se javljaju, uključujući i pripremljeni materijal za njihovu izradu, smatraju se autorskim delom u skladu sa odredbom člana 2. stav 1. Zakona o autorskim i srodnim pravima (7). U tekstu je pomenuto da u skladu sa članom 40. Zakona o porezu na dobit pravnih lica, ukoliko međunarodnim ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja nije drugačije uređeno, porez na dobit po odbitku po stopi od 20% obračunava se i plaća na prihode koje ostvari nerezidentno pravno lice od rezidentnog pravnog lica po osnovu naknada od autorskih i srodnih prava industrijske svojine. To bi značilo da naknada za pravo korišćenja računarskog programa – softvera jeste predmet oporezivanja porezom po odbitku. Prilikom isplate naknade, rezidentno pravno lice, primalac usluge je u obavezi da obračuna, obustavi i plati porez po odbitku što jeste u skladu sa Mišljenjem Ministarstva finansija br. 011-00-493/2016-04 od 17.07.2016. godine (1, 97-98).

U skladu sa članom 12. stav 4. Zakona o PDV-u (10), mesto prometa predmetne usluge koja se vrši poreskom obvezniku smatra se mesto u kojem primalac usluga, rezidentno pravno lice, ima sedište ili stalnu poslovnu jedinicu ako se promet usluga vrši stalnoj poslovnoj jedinici koja se ne nalazi u mestu u kojem primalac usluge ima sedište, odnosno mesto u kojem

primalac usluga ima prebivalište ili boravište, pa društvo kao poreski dužnik ima obavezu da interno obračuna PDV u skladu sa odredbama člana 10. stav 1. tačka 3. Zakona o PDV-u. Kada rezidentno pravno lice kao primalac usluge ispuni uslove propisane odredbama člana 28. stav 1. Zakona o PDV-u, a to je da: usluge koje su mu pružene koristiti ili će koristiti za promet sa pravom na odbitak prethodnog poreza, tj. za promet koji je oporeziv, promet za koji u skladu sa članom 24. Zakona o PDV-u postoji oslobađanje od plaćanja PDV-a ili promet koji je izvršen u inostranstvu, ukoliko bi za taj promet postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza da je izvršenu Republici Srbiji – društvo koje je obveznik PDV-a ima pravo da PDV koji je kao primalac usluga tj. poreski dužnik obračunao za dati promet usluga stranog lica odbije od PDV-a koji duguje.

Navodimo slučaj kada nerezidentno pravno lice od kojeg se kupuje licenca za softver ima PDV punomoćnika u Srbiji. Tada je na računu obračunat PDV od 20%. Ukoliko se poresko punomoćje odnosi samo na PDV, primalac računa, rezidentno pravno lice, nije poreski dužnik za PDV. Može se javiti dilema da li se u ovoj situaciji plaća porez po odbitku i ukoliko se plaća, šta je osnovica za plaćanje istog. Kada je strano lice registrovano kao obveznik PDV-a u Srbiji, posmatrano sa aspekta PDV-a, primalac usluge, rezidentno pravno lice nije poreski dužnik. Navedena činjenica nije od uticaja na porez po odbitku. Isplatilac prihoda je u obavezi da obračuna i plati porez po odbitku i u slučaju kada je nerezidentno pravno lice evidentirano kao obveznik PDV-a.

Bruto iznos naknade koji sadrži iznos poreza po odbitku predstavlja poresku osnovicu za porez po odbitku. Napominjemo da se u osnovicu za porez po odbitku ne uračunava iznos PDV-a. Takođe napominjemo, da u osnovicu za PDV treba da bude uračunat iznos poreza po odbitku. Dalje, poreski punomoćnik nerezidentnog pravog lica koji izdaje račun treba iznos poreza po odbitku da uračuna u osnovicu za PDV. Konačno, iznos za plaćanje po računu treba da bude umanjen za porez po odbitku.

Prethodno izneto ne treba mešati sa slučajem kada rezidentno pravno lice plaća nerezidentnom pravnom licu naknadu za korišćenje servera. Prema domaćim propisima predmetna naknada se ne smatra autorskom naknadom, već naknadom od usluge. Prema većini UIDO koji je Republika Srbija zaključila, predmetna naknada se definiše kao autorska naknada (osim kod UIDO koji je zaključen sa Republikom Hrvatskom). S tim u vezi, u skladu sa starim pravilima naknada za korišćenje servera je bila predmet oporezivanja porezom po odbitku u skladu sa članom 40. stav 1. tačka 5. Zakona o porezu na dobit pravnih lica (pod uslovom da rezidentno pravno lice tu uslugu koristi radi obavljanja svoje delatnosti na teritoriji Republi-

NEWS IN TAX TREATMENT OF REVENUE REALISED BY NON-RESIDENTS SUMMARY

Key words: foreign services, non-resident legal entity, place of service, deduction tax, tax deduction tax application, deadline for filing a tax return, payment deadline.

In cases where non-resident legal entities provide services to resident legal entities, there may be a dilemma whether and in which cases there is an obligation to charge, suspend and pay the tax on deduction. The dilemmas can be larger and more frequent given the application of the new rules that came into force on April 1, 2018, and the subject of taxation has been significantly changed. The subject of taxation is significantly narrowed when taking into account the fact that most of the services that were subject to taxation before the application of the new rules are no longer subject to taxation with deduction. On the other hand, for three types of services, the subject of taxation has been expanded, since these services are subject to taxation by deduction, regardless of where they are provided or used, or where they will be provided or used.

ke Srbije). Prema novim propisima koji se primenjuju od 1. aprila 2018. godine, u skladu sa većinom UIDO, naša zemlja ima pravo oporezivanja ove naknade po beneficiranoj poreskoj stopi. Međutim, imajući u vidu nova pravila, isplatioci nisu u obavezi da plaćaju porez po odbitku prilikom isplate naknade za korišćenje servera. U skladu sa domaćim propisima, navedena naknada se smatra naknadom od usluge, a ne autorskom naknadom i predmetna usluga nije navedena kao predmet oporezivanja u novom članu 40. stav 1. tačka 5. Zakona o porezu na dobit pravnih lica. Treba imati u vidu da u ovom slučaju nije bitno što odredbe UIDO naknadu za korišćenje servera definišu kao autorsku naknadu, budući da do primene UIDO u ovom slučaju neće ni doći, jer predmetna naknada, u skladu sa novim pravilima, nije više predmet oporezivanja porezom po odbitku.

LITERATURA

1. Bilten – službena mišljenja i stručna mišljenja 7-8 2016, str. 97-98 (Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-493/2016-04 od 19.07.2016. godine); dostupno na: <http://www.mfin.gov.rs/User-Files/File/bilten%20strucna%20misljenja/2016/BILTEN%207-8%202016.pdf>
2. Bilten – službena mišljenja i stručna mišljenja 7-8 2017., str 186-188 (Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-469/2017-04 od 28.07.2017. godine); dostupno na: <http://www.mfin.gov.rs/User-Files/File/bilten%20strucna%20misljenja/2017/Bilten%207-8%202017.pdf>
3. Mišljenje Ministarstva finansija, br. 430-07-00068/2004-04 od 05.04.2006. godine;
4. Pravilnik o sadržaju poreske prijave za obračun poreza na dobit po odbitku na prihode i naknade koje ostvaruju nerezidentna i rezidentna pravna lica (Sl. glasnik RS, br. 97/2015, 111/2015, 14/2016, 15/2016 - ispr. i 20/2018)
5. Pravilnik o vrstama usluga po osnovu kojih nerezidentno pravno lice ostvaruje prihod koji se oporezuje porezom po odbitku (Sl. glasnik RS, br. 18/2018)
6. Ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja u odnosu na porez na dohodak i na imovinu sa Republikom Hrvatskom
7. Zakon o autorskim i srodnim pravima (Sl. glasnik RS, br. 104/2009, 99/2011, 119/2012 i 29/2016 - odluka US)
8. Zakon o obligacionim odnosima (Sl. list SFRJ, br. 29/78, 39/85, 45/89 - odluka USJ i 57/89, Sl. list SRJ, br. 31/93 i Sl. list SCG, br. 1/2003 - Ustavna povelja)
9. 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)
10. Zakon o porezu na dodatu vrednost (Sl. 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. i 30/2018)

SLUŽBENA PUTOVANJA – RAČUNOVODSTVENI I PORESKI ASPEKT

POJAM SLUŽBENOG PUTOVANJA

Zakonski propisi ne uređuju šta se podrazumeva pod službenim putovanjima. Kako bi se utvrdilo koje obaveze poslodavac ima prema zaposlenom u konkretnoj situaciji, od velike je važnosti odrediti pojam službenog putovanja. Definisane pojma službenog putovanja omogućava razlikovanje službenih putovanja od drugih sličnih pojmova, kao što je rad i boravak na terenu.

Službeno putovanje predstavlja putovanje van uobičajenog mesta u kom zaposleni obavlja svoje radne zadatke, kako bi izvršio odgovarajući službeni posao na osnovu naloga ovlašćenog lica kod poslodavca. U zavisnosti da li je zaposleni upućen da obavi odgovarajući posao u Republici Srbiji ili u stranoj državi, razlikujemo službeno putovanje u zemlji i službeno putovanje u inostranstvo. Zaposleni ima pravo na naknadu troškova koji nastanu za vreme koje provede na službenom putovanju, u skladu sa internom regulativom poslodavca. Navedeno pravo zaposlenog je definisano odredbama člana 118 stav 1 tačke 2 i 3 Zakona o radu (u daljem tekstu Zakon) (10). Zakonom o porezu na dohodak građana (u daljem tekstu ZPDG) (9) definisani su uslovi pod kojima su naknade troškova službenih putovanja izuzete od oporezivanja (određene vrste naknada su u celosti neoporezive, dok su određene naknade neoporezive samo do određenog iznosa). Poslodavac nema obavezu da zaposlenima isplaćuje naknade troškova u predviđenim neoporezivim iznosima, jer oni služe samo u sistemu oporezivanja. Poslodavac svojim opštim aktom (pravilnikom o radu ili kolektivnim ugovorom) i ugovorom o radu utvrđuje koji sve troškovi predstavljaju troškove službenih putovanja, u kojoj visini se vrši

REZIME

Ključne reči: službeno putovanje, u zemlji, u inostranstvu, dnevna, prevoz, smeštaj

Iako pojam i definicija službenog putovanja nisu određeni konkretnim zakonskim propisima, prava i obaveze zaposlenog i poslodavca u vezi sa službenim putovanjima određeni su većim brojem propisa, pre svega Zakonom o radu i Zakonom o porezu na dohodak građana. Opštim aktom i ugovorima o radu poslodavac utvrđuje koji troškovi nastali na službenom putovanju se nadoknađuju zaposlenom i u kom iznosu. Iznos troškova na službenim putovanjima koji se nadoknađuje zaposlenima može biti niži ili viši od propisanih neoporezivih iznosa. Samo adekvatno dokumentovani troškovi službenih putovanja mogu biti priznati u računovodstvene i poreske svrhe.

naknada ovih troškova, na koji način se ova naknada isplaćuje, i na koji način i pod kojim uslovima zaposleni ostvaruje pravo na naknadu ovih troškova, s obzirom da se pravo zaposlenih utvrđuje propisima o radu, a ne poreskim propisima.

DNEVNICA

Troškovi koji se najčešće nadoknađuju iz dnevnice su troškovi ishrane i gradskog prevoza u mestu u kojem se vrši službeni posao.

U skladu sa dopunama člana 18 stav 1 tačka 2 ZPDG (9), koje se primenjuju od 01.01.2018. godine, visina neoporezivog iznosa *dnevnice za službena putovanja u zemlji* utvrđuje se na način i u skladu sa Uredbom o naknadi troškova i otpremnini državnih službenika i nameštenika (8). Na primanja zaposlenog od poslodavca po osnovu dnevnice do iznosa od RSD 2.303,00 za celu dnevnicu, odnosno u iznosu od RSD 1.151,50 za polovinu dnevnice, ne plaća se porez na zarade (neoporezivi iznos od 2.303 dinara primenjuje u periodu od 01.02.2018. do 31.01.2019. godine jer prema članu 12a ZPDG (9), svi dinarski iznosi iz člana 18 ovog zakona usklađuju se godišnjim indeksom potrošačkih cena u kalendarskoj godini koja prethodi godini u kojoj se usklađivanje vrši). Dnevnicu za službeno putovanje se računa od trenutka polaska sa službenog puta do trenutka povratka sa službenog putovanja. Cela dnevnicu se isplaćuje za službeni put u zemlji u trajanju između 12 i 24 časova, a polovina dnevnice za put u trajanju od 8 do 12 časova. Ukoliko poslodavac isplaćuje zaposlenom dnevnicu za službeni put u trajanju manjem od 8 časova, ili preko neoporezivog iznosa, dužan je da obračuna porez na zarade po stopi od 10%. Kako pomenuta naknada troškova, saglasno odredbama člana 105 stav 3 Zakona (10), nema karakter zarade, poslodavac nije u obavezi da obračuna i uplati doprinose za socijalno osiguranje na iznos naknade troškova koji prelazi neoporezivi iznos. Kada se vrši obračun poreza, potrebno je iznos koji prevazilazi neoporezivi, preračunati u bruto iznos pomoću koeficijenta 0,90. Nakon obračuna poreza na zarade na iznos naknade troškova koji prelazi neoporezivi iznos, nadležnoj organizacionoj jedinici poreske uprave dostavlja se poreska prijava na Obrascu PPP-PD (OVP 110).

Dnevnicu za službeni put u inostranstvo utvrđuje se na osnovu ukupnog broja časova koji su provedeni u inostranstvu, što podrazumeva vreme od trenutka prelaska državne granice Republike Srbije u polasku, do trenutka prelaska državne granice Republike Srbije u povratku (u slučaju avio/pomorskog transporta, vreme polaska aviona/broda sa poslednjeg aero-

droma/pristaništa u Srbiji do časa povratka na prvi aerodrom/pristanište u Srbiji). Propisani neoporezivi iznos dnevnice u iznosu od EUR 50,00 primenjuje se na svako službeno putovanje u sve države. Ukoliko zaposleni u skladu sa opštim aktom ili ugovorom o radu ostvaruje pravo na polovinu dnevnice i propisani neoporezivi iznos primenjuje se srazmerno (za službeni put u inostranstvo u trajanju između 12 i 24 časova EUR 50,00, za službeni put u inostranstvo u trajanju između 8 i 12 časova EUR 25,00). Ukoliko poslodavac osim isplate dnevnice nadoknađuje zaposlenom i troškove ishrane prema priloženim računima restorana, potrebno je obračunati ukupan iznos koji se nadoknađuje zaposlenom (zbir dnevnice i nadoknađenih troškova ishrane) i na pozitivnu razliku između nadoknađenog iznosa i propisanog neoporezivog iznosa platiti porez na zarade. U skladu sa Mišljenjem Ministarstva finansija br. 413-00-290/2016-04 od 28.02.2017. godine (u daljem tekstu MF) (6, 160-162) ne postoji obaveza dokumentovanja troškova koji se nadoknađuju putem dnevnice do visine propisanog neoporezivog dnevnog iznosa. U skladu sa ZPDG, za utvrđivanje poreza na zarade po osnovu troškova na službenom putovanju u inostranstvo iznos iznad propisanog neoporezivog iznosa konvertuju se u dinarski iznos po zvaničnom srednjem kursu Narodne banke Srbije na dan obračuna troškova.

U praksi se pojavila dilema da li postoji mogućnost isplate različitih iznosa dnevnica za vreme provedeno na službenom putovanju u zemlji ili inostranstvu za različite kategorije zaposlenih, ili je potrebno da dnevnice za službena putovanja budu jednake za sve zaposlene? Uzimajući u obzir da se dnevnicom koristi za naknadu troškova prevoza i ishrane zaposlenih u mestu u kome je zaposleni odseo tokom trajanja službenog putovanja i da je teško utvrditi vezu između određenih kategorija zaposlenih i njihove veće potrebe za ishranom i prevozom, potrebno je definisati isto pravo na dnevnicu za sve zaposlene. U suprotnom, isplata većih dnevnica mogla bi se tumačiti kao diskriminacija zaposlenih ili pokušaj isplate bonusa kroz uvećane dnevnice.

TROŠKOVI PREVOZA

Troškovima prevoza, do mesta boravka i od mesta boravka na službenom putovanju, koji se priznaju prema priloženim računima, smatraju se svi troškovi prevoza (službenim automobilom, privatnim automobilom, autobusom, avionom, vozom, brodom). Sa druge strane, troškovi gradskog, taksi ili drugih vrsta prevoza u mestu boravka na službenom putu nadoknađuju se iz dnevnice. Prilikom formiranja putnog naloga kojim

se zaposleni upućuje na službeno putovanje, ovlašćeno lice kod poslodavca između ostalog navodi i način prevoza, odnosno vrstu prevoznog sredstva kojim se putuje.

Poslodavac svojim opštim aktom uređuje pravila za upotrebu službenog vozila i način na koji će se vršiti evidentiranje pređenih kilometara po službenim putovanjima, odnosno po putnim nalogima. Kada zaposleni za potrebe službenog putovanja upotrebljava službeno vozilo ostvaruje pravo da mu se nadoknade troškovi za kupljeno gorivo, na osnovu priloženih računa. Zaposlenom se nadoknađuju i sporedni troškovi koji su nastali u vezi sa službenim putovanjem (kao što je npr. putarina, na osnovu priloženih računa). Troškovi goriva koji nastanu na službenom putovanju ne obuhvataju deo zarade zaposlenog, već predstavljaju trošak poslovanja poslodavca. Poslodavac najčešće svojim opštim aktom ili ugovorom o radu definiše obavezu zaposlenog da u slučaju kada za potrebe prevoza na službenom putovanju koristi javni saobraćaj, dostavi prevoznu kartu ili plaćeni račun za prevoznog sredstvo koje je predviđeno u putnom nalogu, na osnovu čega će se izvršiti naknada troškova na službenom putovanju. Naknada troškova prevoza na službenom putovanju koja je dokumentovana računima prevoznika u javnom saobraćaju u celosti je neoporeziva. Ukoliko zaposleni putuje na službeni put u inostranstvo u mesto koje ne poseduje aerodrom, a proceni se da je avio-prevoz u kombinaciji sa ostalim vrstama prevoza najekonomičniji, kao troškovi prevoza priznaju se troškovi autobusnog ili taksi prevoza do aerodroma, trošak avio-karte, kao i troškovi železničkog, autobusnog ili taksi prevoza do mesta boravka na službenom putovanju. Dodatni troškovi koji mogu nastati kao što su troškovi pribavljanja putne isprave, rezervacije mesta, aerodromske takse, prevoz prtljaga ili putarine mogu se takođe priznati ukoliko su dokumentovani (kopijom vize sa pasoša kao potvrde da je viza plaćena, fiskalnim isečkom i/ili slipom na kojima su prikazani iznos i vrsta troška). Navedeni izdaci mogu biti poreski priznati ukoliko se na osnovu ostale dokumentacije nedvosmisleno može dokazati da se radi o troškovima koji su nastali za potrebe konkretnog službenog putovanja (izveštaj sa službenog puta, obračun putnih troškova).

Poslodavac može omogućiti zaposlenom da na službenom putu upotrebljava sopstveno vozilo u privatnom vlasništvu zaposlenog. Ukoliko se poslodavac odluči za navedenu mogućnost, potrebno je da opštim aktom definiše pod kojim uslovima zaposleni može da koristi sopstveno vozilo za prevoz na službenom putu. Takođe, potrebno je utvrditi u kom iznosu će se troškovi korišćenja sopstvenog vozila nadoknaditi zaposlenom. Zaposlenom se nadoknađuju troškovi goriva koji su nastali na konkretnom službenom putovanju i sporedni troškovi,

i ovi izdaci ne predstavljaju deo zarade zaposlenog već trošak poslovanja. Osim toga, poslodavac će zaposlenom nadoknaditi i upotrebu sopstvenog vozila na službenom putovanju na osnovu odredbi opšteg akta i ugovora o radu kojima je navedeno pitanje regulisano. Članom 18 stav 1 tačka 5 ZPDG (9) definisan je iznos naknade za upotrebu sopstvenog vozila za službeni put koji je neoporeziv. Ovaj iznos se priznaje do 30% cene po osnovnoj jedinici mere pogonskog goriva koja se množi sa brojem jedinica mere pogonskog goriva koje je utrošeno, pod uslovom da je iznos naknade manji od RSD 6.716,00 mesečno. Ukoliko se zaposlenom isplaćuje naknada troškova za upotrebu sopstvenog automobila u iznosu većem od neoporezivog iznosa, obračunava se i plaća porez na zarade po stopi 10% na iznos koji prelazi neoporezivi iznos (2, 204-206).

Primer obračuna troškova koji se zaposlenom isplaćuju na ime korišćenja sopstvenog vozila

Primer obračuna naknade za korišćenje sopstvenog vozila u službene svrhe zasnovan je na neoporezivom mesečnom iznosu naknade od RSD 6.716,00 (u primeni u periodu od 1. februara 2018. do 31. januara 2019. godine). Zaposleni je, uz saglasnost poslodavca, koristio za prevoz sopstveni automobil. Tip automobila je Suzuki SX4, koji je u proseku trošio 10 litara goriva na 100 km. Zaposleni je u toku posmatranog meseca tokom 15 službenih putovanja prešao 3.000 km sopstvenim automobilom za službene svrhe.

Obračun troškova za korišćenje sopstvenog vozila u službene svrhe		
RB	Opis	Iznos (u RSD)
1.	Broj pređenih kilometara na službenim putovanjima	3.000,00
2.	Cena jednog litra goriva	150,00
3.	Prosečna potrošnja goriva na 100 km	10,00
4.	Stvarno potrošeno gorivo po priloženom računu – u litrima (1. * 3. / 100)	300,00
5.	Iznos potrošenog goriva (2. * 4.)	45.000,00
6.	Broj korišćenja službenog vozila u posmatranom mesecu	15,00
7.	Iznos amortizovanja sopstvenog vozila zaposlenog (5. * 0,30)	13.500,00
8.	Ukupan stvarni trošak na ime korišćenja sopstvenog automobila zaposlenog na ovom službenom putovanju (5. + 7.)	58.500,00
9.	Neoporezivi iznos mesečno	6.716,00
10.	Iznos za oporezivanje (7. - 9.)	6.784,00
11.	Bruto oporezivi iznos (10. / 0,90)	7.537,78
12.	Porez (11. * 0,10)	753,78
13.	Neto iznos koji je oporezovan (11. - 12.)	6.784,00
14.	Ukupan stvarni trošak poslodavca sa porezom (8. + 12.)	59.253,78

Evidentiranje troškova službenih putovanja					
Nalog za knjiženje		Račun		Iznos	
Broj	Datum	Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje
RA01	08.11.2018.	513		45.000,00	
RA01	08.11.2018.	529		14.253,78	
RA01	08.11.2018.		463		58.500,00
RA01	08.11.2018.		489		753,78
TR01	09.11.2018.	463		58.500,00	
TR01	09.11.2018.	489		753,78	
TR01	09.11.2018.		241		59.253,78

Za svih 15 putovanja stvarni troškovi potrošenog benzina, po priloženim računima, koji se zaposlenom nadoknađuju idu na teret poslovnih rashoda poslodavca na koje se ne plaća porez. Uzimajući u obzir da je privatno vozilo zaposlenog za potrebe službenog puta korišćeno 15 puta u toku meseca i da je zaposleni imao pravo na višestruki iznos amortizacije za svako pojedinačno korišćenje vozila (RSD 13.500,00), ukupan mesečni iznos amortizacije je iznad neoporezivog iznosa. Na razliku od neoporezivog mesečnog iznosa od 6.716,00 dinara do iznosa koji se isplaćuje po ovom osnovu, a to je iznos od 6.784,00 dinara (RSD 13.500,00. - RSD 6.716,00), poslodavac plaća porez na zarade po stopi od 10%. Koeficijent za preračun na bruto je $Bruto = Neto / 0,90$.

TROŠKOVI SMEŠTAJA

Troškovi smeštaja u mestu boravka na službenom putovanju priznaju se prema dostavljenim računima (u vrednosti iskazanoj na računima), bez obaveze plaćanja poreza na zarade. Troškovi smeštaja obuhvataju plaćeni hotelski smeštaj za prenoćište, odnosno plaćeni hotelski smeštaj za prenoćište i doručak. Često nije moguće izvršiti rezervaciju samo prenoćišta, već je neophodno rezervisati prenoćište sa doručkom. U navedenom slučaju trošak doručka se ne smatra troškovima ishrane. Zaposlenom se može obezbediti smeštaj i u ostalim vrstama ugostiteljskih objekata, kao što je privatni smeštaju (zakup stana ili kuće), ukoliko se ovakvi troškovi adekvatno dokumentuju. Nije potrebno posedovati račun za usluge smeštaja da bi se ostvarilo pravo na propisano poresko oslobođenje, ukoliko se zaključi ugovor o zakupu nepokretnosti (ili dela nepokretnosti) sa zakupodavcem za smeštaj zaposlenog za vreme trajanja službenog puta i/ili pribavi dokaz o izvršenom plaćanju (priznanica), ili račun u slobodnoj formi, ukoliko odgovarajući dokument sa-

drži sve relevantne podatke važne za identifikaciju fizičkog lica zakupodavca (1, 31-32).

Poslodavac može svojim opštim aktom ograničiti kategoriju smeštaja na službenom putu za koju će zaposleni ostvariti pravo na naknadu troškova. Na primer, može predvideti da će se zaposlenom nadoknaditi troškovi smeštaja, osim za prenoćište i doručak u hotelu prve kategorije (pet zvezdica).

DRUGA ZNAČAJNA PITANJA

Uzimajući u obzir da je Autonomna pokrajina Kosovo i Metohija u skladu sa Ustavom sastavni deo Republike Srbije, *službeno putovanje na teritoriju APKM* ima tretman službenog putovanja u zemlji. Na osnovu navedenog možemo zaključiti da se prilikom obračuna i naknade troškova službenog putovanja na teritoriju APKM ne primenjuju odredbe Zakona o deviznom poslovanju i da se troškovi nadoknađuju u dinarima.

Zakonom nije definisano šta se podrazumeva pod terminima službeni put i *rad i boravak na terenu*, a samim tim ni na koji način se navedeni termini razlikuju. Po svojoj suštini, navedeni termini imaju isto značenje. Razlika između službenog puta i rada i boravka na terenu je u njihovom trajanju. Rad i boravak na terenu podrazumeva rad i boravak zaposlenih van sedišta poslodavca, odnosno njegovog organizacionog dela, koji zahteva neprekidno duže odsustvo zaposlenih van tog sedišta. Duže odsustvo podrazumeva rad koji zaposleni izvodi van mesta svog redovnog zaposlenja u trajanju od najmanje 15 dana neprekidno (moguća su i druga rešenja, npr. minimum 30 dana neprekidno). Napominjemo da ukoliko zaposleni radi na



terenu, ali svaki dan odlazi i vraća se sa posla, nisu ispunjeni uslovi za ostvarivanje prava na naknadu troškova u skladu sa ZPDG (9).

Često se tokom trajanja službenog puta u inostranstvo organizuju poslovni ručkovi sa partnerima. Po svojoj suštini ovakav rashod predstavlja *trošak reprezentacije*. Neretko zaposleni na službenom putu u inostranstvu ne dobiju račun u onoj formi koja je kod nas uobičajna (gotovinski račun), ili dokument koji bude izdat ne glasi na poslodavca. Nedostatak eksterno formiranog dokumenta koji glasi na poslodavca mogao bi da se nadomesti interno kreiranim dokumentom koji bi taj trošak dokumentovao, ukoliko bi društvo pre odlaska zaposlenog na službeni put kreiralo odluku kojom se zaposlenom omogućava da na službenom putu potroši određeni iznos radi organizovanja poslovnog ručka sa predstavnicima poslovnih partnera. Pod pretpostavkom da kao prilog uz navedeni obračun/izveštaj zaposleni obezbedi i odgovarajuće dokaze o nastanku troška (slip poslovne kartice, fiskalni isečak i sl.). U situaciji kada zaposleni plati neki izdatak iz sredstava poslodavca i o tome ne dostavi relevantan dokaz, pretpostavlja se da je zaposleni izvršio izdatak u neposlovne svrhe i takvo primanje ima tretman zarade, u skladu sa čim je poslodavac u obavezi pa plati porez na zarade i pripadajuće doprinose po tom osnovu.

Radno vreme za vreme trajanja službenog putovanja regulisano je Zakonom. Tokom službenog putovanja, zaposlenom se po pravilu računa i evidentira redovno radno vreme u trajanju od 8 časova, pod pretpostavkom da je službeno putovanje trajalo jednako ili duže u odnosu na redovno radno vreme zaposlenog (ukoliko je efektivno radno vreme kraće od redovnog radnog vremena). U situaciji kada zaposleni tokom službenog putovanja efektivno radi duže u odnosu na puno radno vreme, takav rad se posebno evidentira i računa kao rad u preraspodeli radnog vremena ili kao prekovremeni rad, u zavisnosti od konkretne situacije, odnosno od toga da li je vreme provedeno na efektivnom radu dužem od punog radnog vremena iznenadni i neplanirani posao, ili je unapred planirano. Preostalo vreme koje se provede na službenom putovanju preko punog radnog vremena (vreme koje se utroši da se stigne do mesta službenog putovanja, vreme odmora i sl.) ne tretira se kao radno vreme, odnosno prekovremeni rad ili preraspodela radnog vremena (7).

Rok u kojem zaposleni treba da podnese izveštaj sa službenog putovanja poslodavcu treba da bude definisan opštim aktom poslodavca. Ovaj rok bi trebalo da bude što kraći, uzimajući u obzir odredbe člana 10 Zakona o računovodstvu (11) koje obavezuju lica koja sastavljaju i vrše prijem računovodstvenih isprava da računovodstvene isprave i prateću dokumentaciju u

vezi na nastalim poslovnim promenama dostave u roku ne dužem od tri radna dana od datuma nastanka poslovne promene, odnosno prijema prateće dokumentacije. Lica koja su zadužena za vođenje poslovnih knjiga u obavezi su da prekontrolišu primljenu dokumentaciju i evidentiraju računovodstvene isprave u roku od pet radnih dana od datuma prijema dokumentacije.

U praksi se postavilo pitanje da li se u slučaju naknade troškova za službeni put u inostranstvo, plaćanje, naplaćivanje i prenos može vršiti, osim u devizama, odnosno efektivnom stranom novcu, i u dinarima. U vezi sa službenim putovanjem u inostranstvo mogu nastati različiti troškovi koji mogu biti plaćeni u nekoj od stranih valuta ili u dinarima (3, 159-160).

Troškovi službenih putovanja lica koja nisu zaposlena kod naručioca kroz prizmu mišljenja Ministarstva finansija

Ukoliko domaće privredno društvo, kao učesnik međunarodnog projekta, izvrši naknadu putnih troškova za boravak u inostranstvu, fizičkom licu koje je na osnovu ugovora o autorskom delu angažovano na tom međunarodnom projektu, takva naknada smatra se prihodom fizičkog lica koji podleže plaćanju poreza na dohodak građana. Prihod koje fizičko lice ostvari na osnovu ugovora o autorskom delu, koji čini ugovorenu naknadu za to autorsko delo (u slučaju kada takva naknada obuhvata i troškove koje za potrebe realizacije tog autorskog dela snosi fizičko lice, kao što su npr. troškovi prevoza i sl.), u potpunosti podleže obavezi plaćanja poreza na prihode od autorskih prava. U skladu sa odredbama ZPDG (9), na prihode koji se ostvare po osnovu autorskog ugovora plaćaju se i doprinosi za obavezno socijalno osiguranje.

U slučaju kada bi se nezavisno od naknade za samo autorsko delo definisane ugovorom o autorskom delu, posebno vršila i naknada troškova koja tim ugovorom nije obuhvaćena u okviru naknade za autorsko delo, takva naknada bi imala poreski tretman drugih prihoda fizičkog lica kao naknada troškova i drugih rashoda licima koja nisu zaposlena kod isplatioca (5, 112-115).

U slučaju kada određeni entitet kao organizator seminara snosi troškove prevoza i smeštaja za učesnike na seminaru, i to fizičkih lica koja nisu zaposlena kod njega, takva naknada oporezuje se porezom na dohodak građana u skladu sa odredbama člana 85 stav 1 tačka 12 i stav 4 i član 86 stav 1 ZPDG (9). Međutim, ukoliko navedena fizička lica na konkretnom događaju obavljaju određene taksativno navedene aktivnosti za potrebe domaćeg entiteta, ili za lica koje ih je uputilo na službeni put, na naknadu troškova prevoza i smeštaja fizičkih lica koja učestvu-

ju na seminaru i koja nisu u radnom odnosu kod organizatora seminara, niti ostvaruju bilo koju drugu nadoknadu po osnovu pomenute saradnje, ne plaća se porez na dohodak građana saglasno odredbi člana 85 stav 6 tačka 5 Zakona (10), niti doprinosi za obavezno socijalno osiguranje. U skladu sa načelom fakticiteta, u svakom pojedinačnom slučaju utvrdiće se poreske činjenice od značaja za postojanje poreske obaveze (4, 123-125).

RAČUNOVODSTVENA DOKUMENTACIJA

- Odluka/rešenje o upućivanju na službeni put
 - Nalog za službeno putovanje
 - Obračun troškova po službenom putu
 - Svi računi koji se odnose na putni nalog (putarine, vinjete, karte za prevoz, taksi računi, hotelski računi, kotizacija za sajmove, izložbe i seminare, troškovi goriva i sl.)
 - Računi za troškove koji nisu obuhvaćeni putnim nalogom (avio-karte, autobuske karte, hotelski računi, taksi računi, troškovi goriva i sl.)
 - Dokazi o isplati akontacije i plaćanja po konačnom obračunu (izvodi banaka i/ili blagajnički izveštaji)

Ovlašćeno lice kod poslodavca donosi odluku o upućivanju na službeni put i izdaje nalog za službeni put pre službenog putovanja zaposlenog koji se upućuje na službeni put. Iako sadržina odluke i naloga za službeni put nije uređena zakonskim propisima, prilikom sastavljanja navedenih dokumenata potrebno je obuhvatiti određene osnovne elemente.

Odluka o upućivanju na službeno putovanje bi trebala da sadrži:

- Podatke o poslodavcu
- Datum i mesto donošenja odluke
- Period u kom će se realizovati službeno putovanje
- Mesto u koje se zaposleni upućuje
- Za koje potrebe se organizuje službeno putovanje
- Podatke o zaposlenom koji se upućuje na službeni put
- Potpis i pečat ovlašćenog lica kod poslodavca koje je odobrilo službeno putovanje

Osnovni elementi *naloga za službeno putovanje* su:

- Broj naloga za službeno putovanje i datum izdavanja
- Podaci o zaposlenom koji je upućen na službeni put (ime i prezime, JMBG / broj pasoša)
- Radno mesto / pozicija zaposlenog koji je upućen na službeni put
- Mesto u koje se putuje i vreme trajanja putovanja
- Svrha službenog putovanja

- Vrsta prevoznog sredstva koje se koristi na službenom putovanju
- Podaci o troškovima službenog putovanja, ko snosi troškove službenog putovanja i način obračuna istih
- Iznos akontacije, ukoliko se ista isplaćuje, potpis ovlašćenog lica i pečat poslodavca

Primer evidentiranja troškova službenog putovanja sa prenoćištem

Pre polaska na službeni put zaposlenom je iz blagajne isplaćena akontacija u iznosu od RSD 8.000,00. Nakon povratka sa službenog puta, zaposleni je podneo sledeći putni obračun: 2 pune dnevnicе (društvo isplaćuje dnevnicu u iznosu od RSD 2.500,00); autobuske kartu u iznosu od RSD 2.200,00; račun za prenoćište u iznosu od RSD 4.760,00. Zaposlenom je iz blagajne isplaćena razlika.

Obračun troškova službenog putovanja					
RB	Opis	Neto	Oporezivi iznos	Porez	Bruto
1.	Dnevnicе (x2)	5.000,00	5.000,00 - 4.606,00 = 394,00	43,78	5.043,78
2.	Autobuska karta				2.200,00
3.	Posebna stopa – prenoćište	4.000,00		400,00	4.400,00
	Opšta stopa – doručak	300,00		60,00	360,00
	Ukupno hotelski račun	4.300,00		460,00	4.760,00
4.	Ukupno troškovi				12.003,78
5.	Akontacija				8.000,00
6.	Porez				43,78
7.	Za isplatu				3.960,00

Evidentiranje troškova službenog putovanja					
Nalog za knjiženje		Račun		Iznos	
Broj	Datum	Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje
BL01	24.09.2018.	221		8.000,00	
BL01	24.09.2018.		243		8.000,00
BL02	24.09.2018.	529		11.543,78	
BL02	24.09.2018.	270		60,00	
BL02	24.09.2018.	271		400,00	
BL02	24.09.2018.		221		8.000,00
BL02	24.09.2018.		243		3.960,00
BL02	24.09.2018.		489		43,78

LITERATURA

1. Bilten – službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 5/2005, 31-32, dostupno na: http://mfin.gov.rs/download/pdf/strucna_misljenja/bilten_-_sluzbena_objasnjenja_i_strucna_misljenja_za_primenu_finansijskih_propisa,_maj_2005.pdf
2. Bilten – službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 1/2016, 204-206, dostupno na: <http://mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2016/Bilten%201-2016.pdf>
3. Bilten – službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 5/2016, 159-160, dostupno na: http://mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2016/Bilten%20%20br_%205%202016.pdf
4. Bilten – službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 7-8/2016, 123-125, dostupno na: <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2016/BILTEN%207-8%202016.pdf>
5. Bilten – službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 11/2016, 112-115 dostupno na: http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2016/Bilten%20br_11%202016.pdf
6. Bilten – službena mišljenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa br. 3/2017, 160-162 dostupno na: <http://mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2017/BILTEN%203-2017.pdf>
7. Službeni put – Računanje radnog vremena zaposlenom na službenom putu, dostupno na: <http://www.biljanatrifunovicifa.com/2016/10/sluzbeni-put/>
8. Uredba o naknadi troškova i otpremnini državnih službenika i nameštenika (Sl. glasnik RS, br. 98/2007 - prečišćen tekst, 84/2014 i 84/2015)
9. Zakon o porezu na dohodak građana (Sl. glasnik RS, br. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - ispr., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - odluka US, 7/2012 - usklađeni din. izn., 93/2012, 114/2012 - odluka US, 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 48/2013 - ispr., 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 i 7/2018 - usklađeni din. izn.)
10. Zakon o radu (Sl. glasnik RS, br. 24/2005, 61/2005, 54/2009, 32/2013, 75/2014, 13/2017 - odluka US i 113/2017)
11. Zakon o računovodstvu (Sl. glasnik RS, br. 62/2013)

BUSINESS TRIPS – ACCOUNTING AND TAX ASPECT SUMMARY

Key words: business trip, in country, abroad, per diem, transport, accommodation

Although the term and definition of a business trip are not determined by legal regulations, rights and obligations of the employee and the employer related to business trip are determined by a number of regulations, primarily the Labor Law and the Individual Income Tax Law. By general act and labor contracts, the employer determines what costs incurred on business trip are compensated for employee and in what amount. The amount of costs on business trip compensated to employees may be lower or higher than the prescribed tax allowance. Only adequately documented business trip costs can be recognized for accounting and tax purposes.

POREZ NA DOHODAK GRAĐANA

U skladu sa članom 1. Zakona o porezu na dohodak građana (Sl. glasnik RS, br. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - ispr., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - odluka US, 7/2012 - usklađeni din. izn., 93/2012, 114/2012 - odluka US, 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 48/2013 - ispr., 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 i 7/2018 - usklađeni din. izn.), porez na dohodak građana plaćaju sva fizička lica koja ostvaruju dohodak. Opoprezivi prihod predstavlja razliku između bruto prihoda koji je ostvario poreski obveznik i troškova koje je imao pri njihovom ostvarivanju. Prihodi koji podležu ovoj vrsti oporezivanja jesu: zarade; prihodi od samostalne delatnosti; prihodi od autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine; prihodi od kapitala; prihodi od nepokretnosti; kapitalni dobitci – nezavisno od toga da li su ostvareni u novcu, u naturi, činjenjem, ili na neki drugi način.

Obveznik poreza na dohodak građana je svako fizičko lice koje ostvari dohodak na teritoriji Republike Srbije, bilo da je rezident ili nerezident.

U ovom tekstu se nećemo baviti utvrđivanjem osnovice i obračunom poreza na dohodak građana za svaku vrstu ostvarenog prihoda obveznika na koji se pomenuti porez plaća, već ćemo obraditi najčešće postavljena pitanja i aktuelne poreske teme tekuće godine.

VRSTE OSTVARENOG DOHOTKA GRAĐANA

Porezi i doprinosi na zarade zaposlenih

Pod zaradom se prema članu 13. Zakona o porezu na dohodak građana podrazumeva:

REZIME

Ključne reči: porez na dohodak građana, naknade zaposlenima, kapitalni dobitak, pravo na poresko izuzimanje, naknada za rad direktora

Porez na dohodak građana predstavlja jedan od bilansno najznačajnijih poreskih oblika u poreskoj strukturi naše zemlje. Ovaj porez plaćaju svi rezidenti i nerezidenti koji ostvaruju neku vrstu dohotka, kao što su: zarade, prihodi od samostalne delatnosti, prihodi od autorskih prava, prihodi od kapitala, prihodi od nepokretnosti, kapitalni dobitci ili ostali prihodi.

Kroz izdata mišljenja Ministarstva finansija u 2018. godini dali smo osvrt na dileme i pitanja koja se odnose na obavezu plaćanja poreza na dohodak građana i socijalnih doprinosa ostvarenu kroz primanja zaposlenih koja se smatraju zaradom, zatim obavezu plaćanja poreza na dohodak građana na ostvarene kapitalne dobitke fizičkih lica, kao i obavezu plaćanja ovog poreza na naknadu direktoru sa kojim nije zasnovan radni odnos, odnosno nije zaključen ugovor o radu.

- zarada ostvorena po osnovu radnog odnosa;
- ugovorena naknada i druga primanja ostvorena obavljanjem privremenih i povremenih poslova;
- isplaćena lična zarada preduzetnika;
- primanja koja zaposleni u vezi sa radom kod domaćeg poslodavca ostvari od povezanog lica poslodavca;
- primanja koja po osnovu prava iz radnog odnosa lice ostvari po prestanku istog.

Obveznik poreza na zarade je fizičko lice koje ostvaruje zaradu, dok su obveznici socijalnih doprinosa definisani članom 6. Zakona 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 i 7/2018 - usklađeni din. izn.) kao „osiguranik i poslodavac ili isplatilac prihoda, na čiji teret se plaća doprinos“.

U praksi se često javljaju situacije iz kojih proizilaze dileme da li pojedina davanja poslodavca za zaposlene predstavljaju davanja koja se smatraju zaradom i da li u skladu sa tim ona podležu oporezivanju ovom vrstom poreza, ili su u pitanju izdaci poslodavca koji se ne oporezuju porezom na dohodak građana.

Naknada za neiskorišćeni godišnji odmor u slučaju prestanka radnog odnosa

Jedna od uvek aktuelnih tema kada je u pitanju obaveza za obračunavanje i plaćanje poreza na dohodak građana i pripadajućih socijalnih doprinosa jeste i način oporezivanja novčane naknade koju u slučaju prestanka radnog odnosa poslodavac isplaćuje zaposlenom koji nije iskoristio godišnji odmor, odnosno postavlja se pitanje da li ova naknada ima karakter zarade.

Prema članu 68. Zakona o radu (Sl. glasnik RS, br. 24/2005, 61/2005, 54/2009, 32/2013, 75/2014, 13/2017 - odluka US i 113/2017), zaposleni ima pravo na godišnji odmor koji stiče nakon mesec dana neprekidnog rada od dana zasnivanja radnog odnosa kod poslodavca. Neprekidnim radom se smatra i vreme privremene sprečenosti za rad u smislu propisa o zdravstvenom osiguranju i odsustva sa rada uz naknadu štete. Takođe, navodi se još da zaposleni ne može da se odrekne prava na godišnji odmor, niti mu se to pravo može uskratiti ili zameniti novčanom naknadom, osim u slučaju prestanka radnog odnosa.

Zakonska obaveza poslodavca, prema članu 76. Zakona o radu, jeste isplata novčane naknade zaposlenom koji nije iskoristio godišnji odmor, u celini ili delimično. Ta novčana naknada se isplaćuje u visini prosečne zarade u prethodnih 12 meseci i to srazmerno broju dana neiskorišćenog godišnjeg odmora.

Kako smo već prethodno naveli, prema odredbi člana 13. Zakona o porezu na dohodak građana, zaradom se smatra zarada koja se ostvaruje po osnovu radnog odnosa, kao i primanje u vezi sa radom kod poslodavca koje po osnovu prava iz radnog odnosa lice ostvari po prestanku istog.

Shodno navedenom, izdato je *Mišljenje Ministarstva finansija broj 011-00-1142/2016-04 od 11. juna 2018. godine* (6, 58), koje se poziva na navedene zakonske odredbe i *Mišljenje Ministarstva za rad, zapošljavanje, boračka i socijalna pitanja broj 011-00-721/2016-02 od 07. oktobra 2016. godine*, u kom se navodi da ukoliko dođe do prestanka radnog odnosa zaključenog između poslodavca i zaposlenog, poslodavac je dužan da zaposlenom koji nije iskoristio svoj godišnji odmor, delimično ili u celini, isplati novčanu naknadu kao primanje u vezi sa radom kod poslodavca koje po osnovu prava iz radnog odnosa zaposleni ostvari po prestanku radnog odnosa. Ta naknada ima karakter zarade, na koju se obračunavaju i plaćaju porez na dohodak građana i doprinosi za obavezno socijalno osiguranje po osnovu zarade.

Naknade za sistematske preglede zaposlenih koje ne predstavljaju zaradu

O pitanju poreskog tretmana davanja za zaposlene u slučaju plaćanja preventivnih zdravstvenih pregleda (tzv. sistematskih pregleda) od strane poslodavca, Ministarstvo finansija je izdalo više mišljenja. *Mišljenje Ministarstva finansija broj 413-00-44/2018-04 od 15. marta 2018. godine* (7, 124) odnosi se na pitanje da li se zaradom smatra davanje koje vrši poslodavac plaćanjem direktno na račun davaoca usluge sistematskih pregleda, odnosno direktnim plaćanjem na račun zdravstvene ustanove.

Odredbom člana 12. Zakona o radu propisano je da „zaposleni ima pravo na odgovarajuću zaradu, bezbednost i zdravlje na radu, zdravstvenu zaštitu, zaštitu ličnog integriteta, dostojanstvo ličnosti i druga prava u slučaju bolesti, smanjenja ili gubitka radne sposobnosti i starosti, materijalno obezbeđenje za vreme privremene nezaposlenosti, kao i pravo na druge oblike zaštite, u skladu sa zakonom i opštim aktom, odnosno ugovorom o radu“.

Takođe, shodno odredbi člana 14. Zakona o zdravstvenoj zaštiti (Sl. glasnik RS, br. 107/2005, 72/2009 - dr. zakon, 88/2010, 99/2010, 57/2011, 119/2012, 45/2013 - dr. zakon, 93/2014, 96/2015, 106/2015 i 113/2017 - dr. zakon), poslodavac treba da organizuje i obezbedi iz svojih sredstava zdravstvenu zaštitu zaposlenih u cilju stvaranja uslova za zdravstveno odgovorno ponašanje i zaštitu zdravlja na radnom mestu zaposlenog.

Zdravstveno odgovorno ponašanje poslodavca, odnosno njegova briga za zdravlje svojih zaposlenih, podrazumeva i vršenje periodičnih zdravstvenih pregleda radnika, poput siste-

matskih pregleda, u cilju obezbeđenja mera bezbednosti i zdravlja na radu u skladu sa propisima kojima se ta oblast uređuje.

Na osnovu ranije navedenog, u slučaju kada poslodavac vrši plaćanje za sistematske preglede zaposlenih, odnosno kada vrši plaćanje direktno zdravstvenoj ustanovi angažovanoj u cilju pružanja redovne zdravstvene zaštite svim svojim zaposlenima, radi utvrđivanja njihovog zdravstvenog stanja u funkciji obavljanja poslova radnog mesta na kojima su raspoređeni, to ne predstavlja davanje zaposlenima od strane poslodavaca i kao takvo ne podleže oporezivanju porezom na dohodak građana na zaradu i plaćanju doprinosa za obavezno socijalno osiguranje, već predstavlja izdatak za poslodavca. Svakako, navedeno treba biti saglasno opštem aktu poslodavca kojim treba da se uredi to pravo dato zaposlenima, u smislu da se odnosi na sve zaposlene na način da imaju jednaku mogućnost da ga iskoriste.

POREZ NA KAPITALNI DOBITAK

Brojna su pitanja i dileme koje se odnose na ostvarivanje prava na poresko izuzimanje prilikom plaćanja poreza na kapitalni dobitak, pa ćemo, shodno tome, u nastavku nešto reći o samom pojmu kapitalnog dobitka, u kom slučaju se ostvaruje pravo na poresko izuzimanje u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak građana, a u kom pak ne, kao i o iznosu u kom se navedeni prihod oporezuje u slučaju da to pravo nije ostvareno.

Kapitalni dobitak, odnosno gubitak predstavlja razliku između prodajne cene prava, udela i hartija od vrednosti i njihove nabavne cene. Ta razlika se može ostvariti prenosom: stvarnih prava na nepokretnostima; autorskih i srodnih prava i prava industrijske svojine; udela u kapitalu pravnih lica, akcija i ostalih hartija od vrednosti; investicione jedinice – osim investicionih jedinica dobrovoljnih penzijskih fondova, otkupljene od strane otvorenog investicionog fonda, u skladu sa propisima kojima se uređuju investicioni fondovi.

Prenosom se smatra prodaja ili drugi prenos uz novčanu ili nenovčanu naknadu, a obveznik poreza na kapitalni dobitak jeste svako fizičko lice, uključujući i preduzetnika, koje je izvršilo prenos prethodno navedenih prava, udela i hartija od vrednosti.

Za svrhu određivanja kapitalnog dobitka prodajnom cenom se smatra ugovorena cena, odnosno tržišna cena koju utvrđuje nadležni poreski organ ako oceni da je ugovorena cena niža od tržišne. Kod prenosa prava putem razmene za drugo pravo, prodajnom cenom se smatra tržišna cena prava koje se daje u razmenu. Nabavnom cenom smatra se cena po kojoj je obveznik stekao pravo, udeo ili hartiju od vrednosti, s tim da se uvećava godišnjim indeksom potrošačkih cena od dana sticanja do dana

prenosa, prema podacima republičkog organa nadležnog za poslove statistike. Stopa poreza na kapitalni dobitak iznosi 15%.

U skladu sa članom 72a. Zakona o porezu na dohodak, kapitalnim dobitkom ne smatra se razlika nastala prenosom prava, udela ili hartija od vrednosti, kada:

- „su stečeni nasleđem u prvom naslednom redu;

Mišljenje Ministarstva finansija broj 430-00-161/2018-04 od 10. aprila 2018. godine (8, 27): Poreski tretman prihoda koji fizičko lice ostvari po osnovu prodaje nepokretnosti koja je stečena nasleđem u prvom naslednom redu

Prema odredbi člana 72. stav 1. tačka 1) Zakona o porezu na dohodak građana (Sl. 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, 47/13, 48/13 - ispravka, 108/13, 57/14, 68/14 - dr. zakon, 112/15 i 113/17, u daljem tekstu: Zakon), kapitalni dobitak, odnosno gubitak u smislu ovog zakona predstavlja razliku između prodajne cene prava, udela i hartija od vrednosti i njihove nabavne cene, ostvarenu prenosom stvarnih prava na nepokretnostima.

Odredbom člana 72a stav 1. tačka 1) Zakona propisano je da kapitalnim dobitkom, odnosno gubitkom u smislu ovog zakona ne smatra se razlika nastala prenosom prava, udela ili hartija od vrednosti kada su stečeni nasleđem u prvom naslednom redu.

Prema odredbi člana 8. stav 1. Zakona o nasleđivanju (Sl. glasnik RS, br. 46/95, 103/03 - US i 6/15), koji se odnosi na krug zakonskih naslednika, na osnovu zakona, ostavioca nasleđuju: njegovi potomci, njegovi usvojenici i njihovi potomci, njegov bračni drug, njegovi roditelji, njegovi usvojioci, njegova braća i sestre i njihovi potomci, njegovi dedovi i babe i njihovi potomci i njegovi ostali preci.

Prvi nasledni red, prema odredbi člana 9. stav 1. Zakona o nasleđivanju, ostaviočeva deca i bračni drug nasleđuju na jednake delove.

Imajući u vidu navedene zakonske odredbe, prihod (kao razlika između prodajne i nabavne cene nepokretnosti) koji fizičko lice ostvari po osnovu prodaje nepokretnosti koja je stečena u prvom naslednom redu (u konkretnom slučaju, nakon ostaviočeve smrti, prema ostavinskom rešenju, bračni drug i deca ostavioca kao naslednici prvog naslednog reda nasledili su po 1/3 nepokretnosti – stana), nije predmet oporezivanja porezom na kapitalni dobitak.

- se prenos vrši između bračnih drugova i krvnih srodnika u pravoj liniji;
- se prenos vrši između razvedenih bračnih drugova, a u neposrednoj je vezi sa razvodom braka;
- se vrši prenos dužničkih hartija od vrednosti čiji je izdavalac Republika, autonomna pokrajina, jedinica lokalne samouprave ili Narodna banka Srbije;
- je obveznik izvršio prenos prava, udela ili hartija od vrednosti koje je pre prenosa imao u svom vlasništvu neprekidno najmanje deset godina.“

Kada je reč o prodaji prava, odnosno udela, u slučaju kada je tokom perioda vlasništva dolazilo do promene procenta prava, odnosno učešća u kapitalu, obveznik može da ostvari pravo na poresko izuzimanje u odnosu na procentualni deo prava, odnosno deo udela po osnovu koga je neprekidno najmanje 10 godina imao pravo učešća u kapitalu, u procentu koji je jednak procentu koji je inicijalno stečen najmanje 10 godina pre prodaje udela. Takođe, u slučaju kada je tokom perioda vlasništva dolazilo do promene nominalne vrednosti prava, odnosno uloga, pravo na poresko izuzimanje se može ostvariti u odnosu na deo prava, odnosno udela koji odgovara iznosu, odnosno ulogu koji je uplaćen najmanje 10 godina pre prodaje prava, odnosno udela.

Veliki broj pitanja u toku 2018. godine upućenih Ministarstvu finansija se upravo odnosio na prethodno navedeno pravo na poresko izuzimanje, pa u nastavku navodimo nekoliko primera iz prakse. *Mišljenje Ministarstva finansija broj 430-00-434/2018-04 od 26. jula 2018. godine (7-8, 93)* dato je jednom privrednom društvu koje je osnovano 2000. godine i njegov jedini član sa 100% udela je fizičko lice. U 2018. godini upisana je promena vlasništva nad 100% udela u korist kupca – pravnog lica. Fizičko lice je vršilo povećanje kapitala u periodu od decembra 2013. godine do oktobra 2015. godine s tim što je vlasništvo ostalo nepromenjeno, tj. iznosilo je 100% sve do otuđenja udela u januaru 2018. godine.

Kako se navodi u Zakonu o porezu na dohodak građana, pravo na poresko izuzimanje kod prodaje prava, odnosno udela, u slučaju kada je tokom perioda vlasništva dolazilo do promene procenta prava, odnosno učešća u kapitalu, obveznik može da ostvari u odnosu na procentualni deo prava, odnosno deo udela po osnovu koga je neprekidno najmanje 10 godina imao pravo učešća u kapitalu u procentu koji je jednak procentu koji je inicijalno stečen najmanje 10 godina pre prodaje udela. Zatim, u skladu sa Zakonom o privrednim društvima (Sl. glasnik RS, br. 36/2011, 99/2011, 83/2014 - dr. zakon, 5/2015 i 44/2018), član društva stiče udeo srazmerno vrednosti svog uloga u ukupnom osnovnom kapitalu društva, osim ako osnivačkim aktom nije drugačije uređeno.

Na osnovu svega navedenog, u slučaju kada je vlasnik jednočlanog društva sa 100% udela fizičko lice, koje ih je pre prodaje imao u svom vlasništvu neprekidno najmanje 10 godina i koje je tokom tog perioda vlasništva vršilo povećanje vlasništva novčanim ulozima, pravo na poresko izuzimanje može da koristi samo u odnosu na ulog koji je uplaćen najmanje 10 godina pre prodaje udela. To u ovom slučaju znači da se pravo na poresko izuzimanje ima isključivo na vrednost osnivačkog uloga, dok se na dokapitalizaciju udela iz perioda od decembra 2013. godine do oktobra 2015. godine to pravo ne ostvaruje.

Jedno od pitanja na koje je izdato *mišljenje Ministarstva finansija br. 011-00-379/2017-04 od 02. marta 2018. godine* (10, 131) odnosi se na privredno društvo „X“ u kome fizičko lice „A“ ima udeo od 66,67%. Upis svog udela u Agenciji za privredne registre je izvršilo u decembru 2007. godine. Preostalih 33,33% udela ovo lice je kupilo u decembru 2008. godine i na taj način je postalo vlasnik 100% udela u društvu. Kasnije, u oktobru 2010. godine privrednom društvu „X“ je pripojeno privredno društvo „Y“ čiji je vlasnik lice „B“. Time je promenjena struktura vlasništva, tako da je lice „A“ posedovalo 91,43% vlasništva, a lice „B“ 8,57%. Jula 2011. godine lice „B“ prodaje licu „A“ svoj udeo, tako da lice „A“ ponovo postaje vlasnik 100% udela privrednog društva „X“.

Prethodno je već navedeno da obveznik može da ostvari procentualni deo prava na poresko izuzimanje, u slučaju kada je tokom perioda vlasništva dolazilo do promene nominalne vrednosti uloga, na osnovu učešća u kapitalu po osnovu koga je neprekidno najmanje 10 godina imao pravo učešća u kapitalu. U ovom slučaju došlo je do promene nominalne vrednosti uloga statusnom promenom pripajanja, a prema Zakonu o privrednim društvima propisano je da se statusnom promenom društvo prenosilac reorganizuje tako što na drugo društvo (društvo sticaoca) prenosi imovinu i obaveze, dok njegovi članovi u tom društvu stiču udele.



U slučaju da fizičko lice želi da izvrši prenos svojih udela u kapitalu privrednog društva uz naknadu, a koje poseduje neprekidno duže od 10 godina, pravo na poresko izuzimanje može da ostvari samo na deo udela od 66,67% koje je inicijalno stekao najmanje 10 godina pre prodaje udela.

Konkretno, tokom perioda vlasništva nad društvom dolazi lo je do promene vlasništva lica „A“ od sticanja udela u društvu u decembru 2007. godine, kada je lice ostvarilo 66,67% udela, zatim kupovinom 2008. godine preostalih 33,33% učešća, pa preko statusne promene pripajanja 2010. godine kada ulaskom novog člana udeo opada na 91,43%, sve do 2011. godine kada kupovinom dela udela od drugog člana lice ponovo postaje jedini član privrednog društva. Stoga, obaveza obračunavanja i plaćanja poreza na kapitalni dobitak po osnovu prodaje udela postoji po osnovu dela udela stečenih u periodu koji je kraći od 10 godina pre prodaje udela, odnosno odnosi se na deo koji je stečen 2008. godine, jer još uvek nije prošlo 10 godina od sticanja udela, i deo koji je stečen 2011. godine. Oporezivi kapitalni dobitak se određuje srazmerno vrednosti dela udela koji nije izuzet iz oporezivanja u odnosu na vrednost udela tog fizičkog lica.

POREZ NA OSTALE PRIHODE

Ostalim prihodima, u smislu Zakona o porezu na dohodak građana, smatraju se: prihodi koje obveznik ostvari davanjem u zakup opreme, transportnih sredstava i drugih pokretnih stvari; dobiti od igara na sreću; prihodi od osiguranja lica; prihodi sportista i sportskih stručnjaka i drugi prihodi, osim onih koji su posebno izuzeti ovim zakonom.

Jedan od drugih prihoda, o kome će u nastavku teksta biti reči, jeste i naknada za rad direktora u slučaju kada se sa njim zaključuje ugovor o pravima i obavezama direktora.

Pojam „adekvatne naknade za rad direktora“ kao osnovice za obračun poreza i socijalnih doprinosa

Članom 48. Zakona o radu definisano je da direktor društva može obavljati poslove zastupanja i rukovođenja na osnovu:

- ugovora o radu kojim se zasniva radni odnos;
- ugovora o pravima i obavezama direktora koji se zaključuje prilikom rada direktora bez zasnivanja radnog odnosa; i
- kao osnivač koji radi u svom privrednom društvu, ali sa društvom nije zaključio ugovor o radu.

Znači, u slučaju da jedno privredno društvo ne zasniva radni odnos sa direktorom zaključenjem ugovora o radu, na pri-

mer iz razloga što je lice koje je izabrano za direktora već u radnom odnosu kod nekog drugog privrednog društva, između tog privrednog društva i lica angažovanog da obavlja funkciju direktora društva, moguće je zaključiti ugovor o pravima i obavezama direktora.

Zaključenjem ugovora o pravima i obavezama direktora, direktor ima pravo na naknadu za rad koja nema karakter zarade, već predstavlja drugi prihod i u skladu sa tim se i oporezuje. Iako zaključenjem ovog ugovora nije zasnovan radni odnos sa licem koje tu funkciju obavlja, privredno društvo koje ga je angažovalo je u obavezi da ga prijavi na obavezno socijalno osiguranje, ukoliko to lice već nije prijavljeno po nekom drugom osnovu. Porez na drugi prihod se obračunava na bruto osnovicu, uz priznavanje normiranih troškova, po istoj stopi koja iznosi 20%. Na ovaj prihod fizičkog lica se obračunavaju i socijalni doprinosi i to, doprinos za PIO od 26% i doprinos za zdravstveno osiguranje od 10,3%, samo u slučaju da direktor nije već osiguran po nekom drugom osnovu, kao što je radni odnos kod drugog poslodavca, po osnovu samostalne delatnosti – preduzetnik itd.

Naknadu za rad direktora, poslodavac i angažovano lice mogu dogovoriti u bilo kom iznosu, s obzirom na to da naknada za rad direktora po ovom ugovoru nije uslovljena minimalnom cenom rada. Pored naknade za rad, poslodavac može direktoru nadoknaditi i ostale troškove u vezi sa radom, kao što su troškovi prevoza na posao i sa posla, troškovi službenih putovanja u zemlji i inostranstvo, pokloni deci zaposlenih itd. koji su definisani članom 18. Zakona o porezu na dohodak građana. S obzirom na to da po osnovu ugovora o pravima i obavezama direktora, direktor nema status zaposlenog lica, prilikom isplate naknade navedenih troškova koji su povezani sa radom, a koji su definisani ugovorom, poslodavac ne ostvaruje pravo na poresko oslobađanje iz člana 18. Zakona o porezu na dohodak građana. Iznos naknade troškova u vezi sa radom se oporezuje na isti način kao i naknada za rad direktora, odnosno zbir troškova i naknade za rad predstavljaju osnovicu za obračun poreza i socijalnih doprinosa na druge prihode.

Kako smo već naveli u prethodnom delu teksta, naknada za rad direktora može biti manja od minimalne cene rada, što implicira da se direktor može i odreći ove naknade, tj. može pristati da mu se ona ne isplaćuje. Ovakva situacija se, takođe, definiše ugovorom i tada ne postoji ni obaveza obračuna poreza i socijalnih doprinosa za rad direktora iz razloga što je osnovica za njihov obračun jednaka nuli. Naglašavamo da treba voditi računa da ukoliko angažovani direktor prima naknadu troškova u vezi sa radom, na taj iznos treba obračunati i platiti porez i socijalne doprinose bez obzira na to što se on odrekao nakna-

de za svoj rad, jer ovi troškovi imaju isti poreski tretman kao i naknada.

U slučaju da se direktor odrekao naknade za rad, u vezi sa tim u praksi mogu nastati određeni problemi. Za svaki konkretan slučaj Poreska uprava ocenjuje da li se radi o realno prikazanoj situaciji, ili se direktor samo formalno odriče naknade koju zapravo prima u gotovini i na taj način se izbegava plaćanje poreza. Na primer, kada funkciju direktora obavlja lice koje je u nekakvoj vezi sa osnivačima, bilo da su u pitanju rodbinske ili prijateljske veze, rad bez naknade je moguće razumeti, dok u nekim drugim slučajevima Poreska uprava može posumnjati u istinitost odricanja direktora od naknade, jer je osnovni interes svakog lica da adekvatno bude plaćen za svoj rad.

Mišljenje ministarstva finansija br. 011-00-1137/2018-04 od 11.06.2018. godine (11, 78)

„Imajući u vidu da prema Zakonu o radu lice koja obavlja poslove direktora ima pravo na naknadu za rad i druga prava, obaveze i odgovornosti u skladu sa ugovorom, kao i mišljenje Ministarstva za rad, zapošljavanje, boračka i socijalna pitanja da direktor koji obavlja poslove po osnovu ugovora kojim se ne zasniva radni odnos ima pravo na naknadu za rad i da se naknada za rad smatra obaveznim elementom ugovora o međusobnim pravima, obavezama i odgovornostima direktora koji nije zasnovao radni odnos, saglasno tome kad fizičko lice (u konkretnom slučaju, koje nije osnivač ni član privrednog društva) obavlja poslove direktora po osnovu ugovora o pravima i obavezama direktora, bez zasnivanja radnog odnosa u tom privrednom društvu, postoji obaveza obračunavanja i plaćanja poreza na dohodak građana na drugi prihod i pripadajućih doprinosa za obavezno socijalno osiguranje po osnovu ugovorene naknade za rad (bitan element ugovora o međusobnim pravima, obavezama i odgovornostima direktora). Kako je iznos naknade za rad direktora bitan element ugovora o međusobnim pravima, obavezama i odgovornostima direktora i kao takav trebalo bi da bude iskazan u tom ugovoru, onda je ugovorena naknada (u kojoj su sadržani porez i doprinosi koji se plaćaju na teret lica koje ostvaruje tu naknadu) kao ekvivalent - adekvatna naknada za rad direktora, osnovica poreza i doprinosa (nezavisno od okolnosti da li se fizičko lice - direktor odriče ugovorene naknade za rad u korist drugog lica).

Porez na drugi prihod obračunava se po stopi od 20% koja se primenjuje na osnovcu - oporezivi prihod koju čini bruto prihod (ugovorena naknada) umanjen za normirane troškove od 20% (član 85. stav 3. i član 86. stav 1. Zakona).

Po predmetnom osnovu obračunavaju se i plaćaju pripadajući doprinosi za obavezno socijalno osiguranje, i to doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje ako je lice osigurano po drugom osnovu, a ako nije onda i doprinos za zdravstveno osiguranje. Osnovica doprinosa je oporezivi prihod od ugovorene naknade u skladu sa zakonom koji uređuje porez na dohodak građana (član 28. Zakona o doprinosima).“

LITERATURA

1. Zakon o radu (Sl. glasnik RS, br. 24/2005, 61/2005, 54/2009, 32/2013, 75/2014, 13/2017 - odluka US i 113/2017)
2. Zakon o porezu na dohodak građana (Sl. glasnik RS, br. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - ispr., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - odluka US, 7/2012 - usklađeni din. izn., 93/2012, 114/2012 - odluka US, 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 48/2013 - ispr., 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 i 7/2018 - usklađeni din. izn.)
3. 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 i 7/2018 - usklađeni din. izn.)
4. Zakon o zdravstvenoj zaštiti (Sl. glasnik RS, br. 107/2005, 72/2009 - dr. zakon, 88/2010, 99/2010, 57/2011, 119/2012, 45/2013 - dr. zakon, 93/2014, 96/2015, 106/2015 i 113/2017 - dr. zakon)
5. Zakon o privrednim društvima (Sl. glasnik RS, br. 36/2011, 99/2011, 83/2014 - dr. zakon, 5/2015 i 44/2018)
6. Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa broj 6, jun 2018.; Mišljenje Ministarstva finansija broj 011-00-1142/2016-04 od 11. juna 2018. godine
7. Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa broj 3, mart 2018.; Mišljenje Ministarstva finansija broj 413-00-44/2018-04 od 15. marta 2018. godine
8. Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa broj 4, april 2018.; Mišljenje Ministarstva finansija broj 430-00-161/2018-04 od 10. aprila 2018. godine
9. Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa broj 7-8, jul-avgust 2018.; Mišljenje Ministarstva finansija broj 430-00-434/2018-04 od 26. jula 2018. godine
10. Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa broj 3, mart 2018.; Mišljenje Ministarstva finansija br. 011-00-379/2017-04 od 02. marta 2018. godine
11. Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa broj 6, jun 2018.; Mišljenje ministarstva finansija br. 011-00-1137/2018-04 od 11.06.2018. godine

PERSONAL INCOME TAX SUMMARY

Key words: personal income tax, employee salaries and benefits, capital gains, rights of tax exclusion, director's remuneration

Personal 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, capital gains or other income. Through the issued opinions of the Ministry of Finance in 2018 we gave a review of the dilemmas and questions related to the obligation to pay taxes on the personal income of citizens and social contributions earned through employee benefits considered as salaries, then the obligation to pay personal income tax for the realized capital gains of individuals, as well as the obligation to pay this tax on director's fee with whom the employment relationship was not arranged, ie the employment contract was not concluded.

SNAGA OBJEKTIVNOSTI

Objektivnost je sila ravnoteže i pravde.
Objektivnosti nema bez nepristrasnosti koja podrazumeva
vrednovanje bez predubedenja i vezanosti interesom.
Objektivnost je vrlina, što znači dobro po sebi i dobro za sve.



REVIZIJA

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING



RSM

NAKNADNO VREDNOVANJE ZALIIHA

RAČUNOVODSTVENI I PORESKI ASPEKT

UVOD

Zalihe čine značajan deo aktive mnogih privrednih subjekata. Drugim rečima, zalihe predstavljaju toliko značajnu stavku u poslovanju trgovinskih i proizvodnih društava, da obavljanje njihovih delatnosti ne bi bilo moguće bez zaliha. Kada govorimo o zalihama, treba imati u vidu da ulaganja u zalihe imobilisu tj. „zarobljavaju“ novčana sredstva entiteta od trenutka njihove nabavke pa sve do njihove prodaje na tržištu. Pored toga, u vezi sa zalihama vrlo često nastaju i značajni troškovi držanja i skladištenja istih. Svaki entitet u čijem poslovanju zalihe imaju značajnu ulogu treba da nastoji da njima što racionalnije upravlja, kako bi predupredio nastanak visokih troškova usled držanja prevelike količine zaliha, dok, s druge strane, držanje nedovoljne količine zaliha može da dovede do brojnih teškoća u poslovanju. Imajući u vidu prethodno navedeno, bitan momenat u pripremi i sastavljanju finansijskih izveštaja predstavlja vrednovanje zaliha, kako inicijalno, tako i naknadno. Naknadno vrednovanje zaliha pojednostavljeno možemo definisati kao svako naredno vrednovanje zaliha nakon njihovog inicijalnog tj. početnog vrednovanja (vrednovanja kada su prvi put evidentirane u poslovnim knjigama entiteta). U praksi se pod naknadnim vrednovanjem zaliha podrazumeva njihovo vrednovanje na datum bilansa, o čemu ćemo nešto više reći u tekstu koji sledi.

Normativna osnova i regulatorni okvir

Zakonom o računovodstvu (Službeni glasnik RS br. 62/13 i 30/2018) (10) propisana su tri normativna osnova za vrednovanje zaliha u finansijskim izveštajima velikih, srednjih, ma-

REZIME

Ključne reči: vrednovanje, nabavna vrednost, cena koštanja, neto ostvariva vrednost, obezvređenje zaliha

Zalihe predstavljaju značajnu stavku u bilansima mnogih privrednih subjekata, pri čemu su one esencijalne za poslovanje trgovinskih i proizvodnih društava. Poput svih ostalih oblika imovine, i zalihe su predmet vrednovanja na kraju izveštajnog perioda, kao što to nalažu relevantni standardi i propisi. Budući da su zalihe široka i raznovrsna grupa sredstava, njihovom naknadnom vrednovanju treba pristupiti temeljno, uz adekvatnu pripremu i razmatranje svih relevantnih faktora.

lih i mikro pravnih lica i preduzetnika. To su puni IFRS, IFRS za MSP (5) i Pravilnik o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica (Službeni glasnik RS br. 118/13 i 95/14) (9). Velika pravna lica i srednja pravna lica koja su se odlučila za primenu punih IFRS, zalihe vrednuju u skladu sa IAS 2 – Zalihe (1), IAS 11 – Ugovori o izgradnji (2), IAS 41 – Poljoprivreda (3) i drugim relevantnim računovodstvenim standardima. Mala pravna lica i srednja pravna lica koja su odlučila da primenjuju IFRS za MSP (5) zalihe vrednuju u skladu sa Odeljkom 13 Zalihe i drugim relevantnim odeljcima ovog standarda, dok mikro pravna lica i preduzetnici zalihe vrednuju u skladu sa članom 18. prethodno pomenutog Pravilnika (9).

VREDNOVANJE ZALIHA

Kako je definisano IAS 2 – Zalihe (1), pod zalihama se podrazumevaju:

- sredstva koja se nabavljaju i drže kako bi bila prodana u toku redovnog poslovanja (npr. roba);
- sredstva koja nastaju u procesu proizvodnje i koriste se za dalju upotrebu u proizvodnom procesu (nedovršena proizvodnja) i za prodaju (gotovi proizvodi);
- sredstva u obliku materijala ili nekog drugog oblika zaliha koja se nabavljaju kako bi bila utrošena u proizvodnom procesu i pri pružanju usluga (npr. zalihe osnovnog i pomoćnog materijala, rezervnih delova, ambalaže i sl.).

Prema IFRS za MSP (5), Odeljak 13 i IAS 2 (1), zalihe se inicijalno vrednuju prema istorijskom trošku, tj. prema nabavnoj vrednosti ili po ceni koštanja (za nedovršenu proizvodnju i gotove proizvode). Naknadno vrednovanje zaliha vrši se po nabavnoj vrednosti/ceni koštanja ili po neto ostvarivoj vrednosti ako je ona niža. Iz prethodno pomenutog dolazi se do zaključka da se zalihe po punim IFRS i IFRS za MSP (5) vrednuju na isti način, ali treba naglasiti i da među njima postoji jedna bitna razlika kod inicijalnog vrednovanja – IFRS za MSP (5) ne dozvoljavaju uključivanje troškova pozajmljivanja u vrednost zaliha, dok puni IFRS to dozvoljavaju, ali pod uslovima koji su propisani u IAS 23.

Prema IAS 2 – Zalihe (1) pod nabavnom vrednošću odnosno cenom koštanja podrazumeva se vrednost koja obuhvata sve troškove nabavke, troškove konverzije i druge troškove čiji nastanak je bio neophodan kako bi se zalihe dovele u sadašnje stanje i na sadašnju lokaciju. Troškovi nabavke uključuju fakturnu vrednost, carine i druge dažbine koje entitet ne može kasnije da povрати od poreskih organa, troškove prevoza, ma-

nipulativne troškove i druge troškove koji mogu direktno da se vežu za nabavku određenih zaliha. Rabati, trgovački popusti i slične stavke se ne mogu uključiti u nabavnu vrednost zaliha. Troškovi konverzije obuhvataju troškove koji su direktno vezani za proizvodnju gotovih proizvoda, kao što je direktan rad, ali i sistematski raspored opštih fiksnih i varijabilnih troškova proizvodnje koji nastaju tokom prerade materijala u gotove proizvode.

Neto ostvariva vrednost predstavlja procenjenu vrednost po kojoj se sredstvo može prodati na tržištu u uobičajenom toku poslovanja koja je umanjena za procenjene neophodne troškove prodaje i za procenjene troškove dovršenja proizvodnje (ukoliko je reč o nedovršenoj proizvodnji i nedovršenim uslugama). Pri tom, treba imati u vidu da se ta procenjena prodajna vrednost utvrđuje ne uključujući porez na dodatu vrednost, akcize ili neke druge dažbine koje mogu biti sadržane u prodajnoj ceni. Situacija u kojoj je neto ostvariva vrednost manja od nabavne vrednosti, odnosno cene koštanja po kojoj su zalihe prvobitno vrednovane, može se javiti ako dođe do potpunog ili delimičnog oštećenja zaliha, njihovog zastarevanja, velikog pada prodajnih cena ili povećanja troškova prodaje i troškova dovršenja proizvoda.

Prema Odeljku 27 – Umanjenje vrednosti imovine IFRS za MSP (5) entitet je u obavezi da na dan svakog finansijskog izveštavanja utvrdi da li je došlo do umanjenja vrednosti zaliha, tj. da li se knjigovodstvena vrednost zaliha može nadoknaditi u potpunosti. Ako je zalihama umanjena vrednost, onda je potrebno priznati gubitak zbog umanjenja vrednosti zaliha. Takođe, u okviru ovog odeljka nameće se i zahtev storniranja prethodnih umanjenja vrednosti.

Nezavisno od toga da li se kao normativna osnova za sastavljanje finansijskih izveštaja koriste puni IFRS, IFRS za MSP (5) ili Pravilnik o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica (9), zahteva se od entiteta koji u svojim poslovnim knjigama evidentiraju zalihe, da na dan bilansa preispituju osnovanost iskazivanja ovog oblika imovine, kao i da preispituju vrednost po kojoj će ona u bilansu biti iskazana.

Pošto je neophodno očuvanje podataka o prvobitnoj nabavnoj vrednosti, umanjenje vrednosti tj. svođenje vrednosti zaliha na neto ostvarivu vrednost kada je ona niža od nabavne, evidentira se na posebnim računima ispravke vrednosti u okviru svake vrsta zaliha. Podatak o prvobitnoj vrednosti je bitan jer entiteti u svakom izveštajnom periodu, na dan bilansa porede prvobitnu vrednost zaliha (nabavnu vrednost/cenu koštanja) sa neto ostvarivom vrednošću, a ne sa neto ostvarivom vrednošću koja je utvrđena u prethodnom izveštajnom periodu.

Zalihe materijala, rezervnih delova, alata i sitnog inventara se na dan bilansa vrednuju po nabavnoj vrednosti ili po neto ostvarivoj vrednosti, ukoliko je niža. Na dan bilansa entitet poredi nabavnu vrednost zaliha materijala i neto ostvarivu vrednost kako bi utvrdio da li se javila potreba za svođenjem vrednosti zaliha na neto ostvarivu vrednost. Razlika između nabavne vrednosti i niže neto ostvarive vrednosti materijala evidentira se na odgovarajućem kontu ispravke vrednosti materijala – kontu 109, kao što je definisano Pravilnikom o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru (8). Razne vrste materijala i drugi oblici zaliha (kao što je npr. nedovršena proizvodnja) koji se drže radi dalje upotrebe u proizvodnji, ne otpisuju se ispod svoje nabavne vrednosti/cene koštanja ako se očekuje da će gotovi proizvodi dobijeni njihovom preradom biti prodati po ceni većoj od cene koštanja, ili makar po ceni koja je jednaka ceni koštanja.

Zalihe robe na dan bilansa vrednuju se po nabavnoj vrednosti ili po neto ostvarivoj vrednosti, ukoliko je ona niža. Iako se zalihe robe u poslovnim knjigama entiteta iskazuju tokom godine po različitim vrednostima (nabavnoj, prodajnoj vrednosti bez PDV-a i prodajnoj vrednosti sa PDV-om), na dan finansijskog izveštavanja njihova vrednost se iskazuje po nabavnoj vrednosti ili neto prodajnoj vrednosti, ukoliko je niža. To se postiže evidentiranjem ukalkulisane razlike u ceni i ukalkulisane PDV-a na posebnim analitičkim računima pomoću kojih se prodajna vrednost svodi na nabavnu vrednost zaliha. Razlika između nabavne vrednosti i niže neto ostvarive vrednosti robe evidentira se na odgovarajućem kontu ispravke vrednosti robe – kontu 139.

Zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda se na dan bilansa vrednuju po ceni koštanja ili po neto ostvarivoj vrednosti, ukoliko je ona niža. Entitet na kraju obračunskog perioda poredi cenu koštanja nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda i njihove neto ostvarive vrednosti kako bi utvrdio da li je došlo do umanjenja njihove vrednosti.

Cena koštanja obuhvata direktne troškove materijala i troškove konverzije. Drugim rečima, u cenu koštanja gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje uključeni su troškovi materijala za izradu i troškovi prerade u koje spadaju troškovi direktnih zarada, opšti fiksni i opšti varijabilni troškovi proizvodnje. Opšte fiksne troškove proizvodnje čine, na primer, troškovi održavanja, troškovi amortizacije, zarade režije u proizvodnji i slično, dok bismo kao primer opštih varijabilnih troškova proizvodnje mogli navesti troškove pogonske energije. Opšti fiksni i varijabilni troškovi proizvodnje se raspoređuju po proizvodima na osnovu uobičajenog kapaciteta. Uobičajeni kapacitet predstavlja obim proizvodnje za koji se očekuje da će u proseku

biti ostvaren tokom više narednih perioda u uobičajenim uslovima poslovanja, uzimajući u obzir umanjene proizvodnih kapaciteta usled održavanja. Iznos opštih fiksnih troškova koji se dodeljuje svakoj jedinici proizvoda se ne povećava usled smanjenog obima proizvodnje, dok se u periodima neuobičajeno velike proizvodnje iznos ovih troškova po jedinici proizvoda smanjuje.

Troškovi koji se ne mogu uključiti u cenu koštanja, već se tretiraju kao rashod perioda, jesu sledeći:

- prekomerno trošenje materijala, troškovi neefikasnog rada (rada iza koga ne stoji odgovarajući učinak);
- opšti administrativni troškovi, kao što su recimo troškovi opšteg sektora, računovodstva i sl. (ovi troškovi ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje);
- troškovi prodaje – ovi troškovi se ne mogu uključiti u cenu koštanja jer se oni odnose na prodane gotove proizvode koji više nisu na zalihama;
- troškovi skladištenja (sem ako je njihov nastanak neophodan za dalje odvijanje proizvodnog procesa), itd.

Entiteti koji se bave pružanjem usluga, nedovršene usluge vrednuju po ceni koštanja. Ova cena koštanja sastoji se pre svega od troškova direktnog materijala i direktnog rada (troškova rada i drugih troškova osoblja angažovanog na izvršenju usluge, uključujući nadzorno osoblje). Profitna marža, troškovi prodaje, opšti troškovi administrativnog osoblja i neki drugi opšti troškovi ne mogu se uključiti u cenu koštanja nedovršenih usluga. Vrednost usluga po ceni koštanja ne može biti veća od ugovorene vrednosti. Ukoliko dođe do situacije da je cena koštanja nedovršenih usluga veća od ugovorene, za razliku je potrebno izvršiti umanjene vrednosti nedovršenih usluga.

Poređenjem cene koštanja i neto ostvarive vrednosti gotovih proizvoda, nedovršene proizvodnje i nedovršenih usluga (tamo gde je moguće istu utvrditi) entitet utvrđuje da li je došlo do umanjene vrednosti ovih zaliha. Za razliku od ostalih vrsta zaliha kod kojih se umanjene vrednosti iskazuje na posebnim računima ispravke vrednosti, kod ovih zaliha se umanjene vrednosti evidentira u okviru računa 983.

Vrednovanje poljoprivrednih proizvoda određeno je odredbama IAS 41 – Poljoprivreda (3), Odeljkom 34 IFRS za MSP (5) i Članom 19. Pravilnika za mikro i druga pravna lica (9). U skladu sa odredbama pomenutih normativnih okvira, poljoprivredni proizvodi ubrani od bioloških sredstava entiteta, inicijalno i naknadno se vrednuju po fer vrednosti u momentu ubiranja, umanjenoj za procenjene troškove prodaje. Promene fer vrednosti umanjene za procenjene troškove prodaje se priznaju kao dobiti ili gubici u Bilansu uspeha. Pri određivanju fer vred-

nosti, ako za konkretni poljoprivredni proizvod postoji aktivno tržište, entitet kao polaznu osnovu koristi cenu koja je određena na tom tržištu. Ukoliko entitet ima pristup različitim tržištima, onda koristi cenu sa onog tržišta koje je za njega najrelevantnije, tj. na kome namerava da trguje tim poljoprivrednim proizvodom. Međutim, za pojedine poljoprivredne proizvode nije moguće utvrditi fer vrednost u trenutku ubiranja, iz prostog razloga što oni nisu još ubrani ili požnjeveni na dan bilansa stanja (posejane iznikle žitarice na dan bilansa). U takvim slučajevima bilansiranje se vrši po ceni koštanja. Entiteti vrlo često sklapanju ugovore o prodaji svojih poljoprivrednih proizvoda na neki datum u budućnosti. Ta ugovorena cena ne predstavlja osnovu za vrednovanje zaliha poljoprivrednih proizvoda ukoliko takav ugovor postoji, jer fer vrednost ukazuje na trenutno stanje na tržištu. Samim tim, neće biti korekcije fer vrednosti zbog činjenice da ugovor o prodaji u nekom budućem trenutku postoji, već će se vrednovanje vršiti po fer vrednosti na dan ubiranja. Iako upotreba poljoprivrednih proizvoda u daljoj proizvodnji deluje kao logičan nastavak poljoprivredne delatnosti, IAS 41 (3) se ne bavi vrednovanjem ovih proizvoda. Vrednovanje ovih proizvoda se vrši u skladu sa odredbama IAS 2 Zalihe (1), a ova vrednost se posmatra kao nabavna vrednost u daljem proizvodnom procesu, koja će ući u cenu koštanja proizvoda dobijenih njihovom preradom (npr. grožđe u proizvodnji vina, vuna u proizvodnji džempera, pšenica u proizvodnji brašna itd.).

Sredstva koja se grade po osnovu ugovora o izgradnji, u skladu sa odredbama IAS 11 – Ugovor o izgradnji (2), vrednuju se po ceni koštanja. Troškovi koji mogu biti uključeni u ovu cenu koštanja obuhvataju sve one troškove koje je moguće vezati za konkretan ugovor o izgradnji od dana njegovog zaključenja pa sve do konačnog ispunjenja tog ugovora.

Troškovi koji nastaju u vezi sa nekim ugovorom o izgradnji obuhvataju:

- troškove koji direktno mogu da se vežu za konkretan ugovor (za koje se nedvosmisleno može utvrditi da se odnose na konkretan ugovor o izgradnji);
- troškove koji se indirektno mogu vezati za dva ili više ugovora o izgradnji;
- neke druge troškove kojima se može teretiti naručilac shodno uslovima definisanim u ugovoru (a samim tim i ugovor o izgradnji).

Direktni troškovi konkretnog ugovora o izgradnji obuhvataju: troškove materijala koji je utrošen u izgradnji, troškove radne snage koja radi na gradilištu, uključujući i troškove nadzora, amortizaciju opreme i postrojenja koji se koriste u izvršenju tog ugovora, troškove prevoza materijala, opreme i postrojenja na gradilište i sa gradilišta, troškove iznajmljivanja postrojenja

i opreme koji se koriste za izvršenje tog ugovora, troškove izrade nacrti i tehničke pomoći koji se odnose na taj konkretan ugovor, procenjene troškove održavanja i popravki po osnovu garancija i obaveze prema trećim licima (npr. odštete vlasnicima parcela prevoze kojih je prevožen materijal, odvožen šut sa gradilišta i sl.).

Prethodno navedeni troškovi mogu se umanjiti za iznos bilo kojih sporednih prihoda koji nisu uključeni u ugovorene prihode, kao što su prihodi od prodaje viška materijala koji je preostao nakon izvršenja ugovora ili prihodi od prodaje opreme. Troškovi materijala bili bi umanjeni za iznos prihoda koji je ostvaren prodajom preostalog materijala, a troškovi amortizacije za iznos razlike između sadašnje i prodajne vrednosti opreme, ukoliko je ta oprema nabavljena isključivo za to gradilište.

Indirektni troškovi ugovora o izgradnji (oni koji se mogu indirektno vezati za dva ili više ugovora o izgradnji) obuhvataju: troškove osiguranja, troškove projektovanja i tehničke podrške koji nisu vezani samo za jedan konkretan ugovor, opšte troškove izgradnje, ostale indirektno troškove (kao što su recimo, troškovi popravke i održavanja opreme koja se koristi za izvođenje radova, troškovi kontrole kvaliteta i drugi troškovi). Ove troškove treba vezati za konkretne ugovore o izgradnji na osnovu metoda koje se dosledno primenjuju iz perioda u period i koje su racionalne (utvrđivanje i upotreba kriterijuma za raspodelu ne bi trebalo da bude previše komplikovana). Troškovi koji se mogu alocirati na konkretne ugovore i pripisivati njihovom izvršenju obuhvataju i troškove pozajmljivanja, ukoliko se oni mogu povezati sa ugovorima o izgradnji.

Drugi troškovi kojima se može teretiti naručilac obuhvataju troškove razvoja i neke opšte administrativne i druge troškove koji su precizno definisani i pobrojani u ugovoru.

Troškovi koje nije moguće vezati za određeni ugovor o izgradnji obuhvataju: opšte troškove upravljanja čija naknada nije definisana ugovorom (npr. administrativni troškovi preduzeća, fiksni troškovi izgradnje i drugi troškovi koji nisu vezani za neki specifičan ugovor), troškove prodaje, troškove istraživanja i razvoja čija naknada nije obuhvaćena ugovorom, kao i amortizaciju postrojenja i opreme koji nisu korišćeni tokom izvršenja konkretnog ugovora.

Troškovi koji su nastali pri zaključivanju ugovora, kada je bilo izvesno da će ugovor biti zaključen, a moguće ih je posebno utvrditi i pouzdano izmeriti, mogu se tretirati kao troškovi nastali u vezi sa ugovorom o izgradnji.

Stalna sredstva namenjena prodaji predstavljaju još jednu grupu sredstava koja se iskazuje u okviru zaliha. Treba napomenuti da je kod svrstavanja ovih sredstava u obrtnu imovinu entiteta bitna namera zbog koje se ona drže (ili nabavljaju), a to

je njihova prodaja. Znači, reč je o stalnim sredstvima čija će se vrednost nadoknaditi pre svega kroz prodaju, a ne kroz njihovo korišćenje za obavljanje delatnosti. U okviru ovih sredstava iskazuju se dve grupe sredstava:

- sredstva koja su nabavljena kako bi bila prodana (ona su u delokrugu IAS 2 – Zalihe (1)),
- sredstva koja je entitet koristio pri obavljanju svoje delatnosti kao stalna sredstva, ali je doneta odluka da se prodaju i
- sredstva koja pripadaju poslovanju koje se obustavlja i koja će biti otuđena (ova sredstva su u delokrugu IFRS 5 (4) i drugih relevantnih standarda) – entiteti koji primenjuju IFRS za MSP (5) ne vrše reklasifikaciju ovih sredstava na račune stalnih sredstava namenjenih prodaji.

Da bi neko sredstvo moglo biti svrstano u stalna sredstva namenjena prodaji, potrebno je da sledeći uslovi budu ispunjeni: da su ispunjeni opšti uslovi koji važe za priznavanje svih sredstava (da postoji kontrola nad tim sredstvom, da mu se može pouzdano utvrditi vrednost i da preduzeću pritiču ili će priticati koristi od tog sredstva), da ono po svojoj prirodi i karakteristikama može biti stalno sredstvo i da ga preduzeće poseduje kako bi njime trgovalo.

Da bi entitet mogao da reklasifikuje stalno sredstvo kao stalno sredstvo namenjeno prodaji, prema IFRS 5 (4) potrebno je da bude ispunjeno više uslova, i to:

- da je sredstvo spremno za momentalnu prodaju i njegova prodaja je jako verovatna pod uslovima koji su uobičajeni za prodaju tih sredstava;
- da postoji aktivno tržište ovih sredstava na kome se ona prodaju po razumnoj ceni;
- odgovarajući nivo uprave entiteta mora aktivno da se posveti pripremi plana prodaje i njegovom sprovođenju;
- prodaja treba da bude realizovana u roku od godinu dana (neke okolnosti mogu da dovedu do situacije da ovaj uslov ne može da bude ispoštovan, ali se ova sredstva i dalje klasifikuju kao namenjena prodaji – ako su te okolnosti van kontrole preduzeća i postoji dovoljno dokaza da se ono pridržava plana prodaje).

Stalna sredstva namenjena prodaji vrednuju se na dan bilansa po knjigovodstvenoj vrednosti ili po fer vrednosti umanjenoj za procenjene troškove prodaje, ukoliko je ona niža.

Za sredstva koja su reklasifikovana na stalna sredstva namenjena prodaji ne obračunava se amortizacija sve dok se klasifikuju kao takva. Stalno sredstvo klasifikovano kao sredstvo namenjeno prodaji se može koristiti u obavljanju delatnosti. Jednom utvrđena vrednost po kojoj se stalna sredstva namenjena prodaji vrednuju nije nepromenljiva. Drugim rečima, prvobitno utvrđe-

na vrednost ovih sredstava ne mora ostati ista sve do trenutka njihove prodaje. Na svaki datum bilansa, entitet treba da utvrdi fer vrednost ovih sredstava umanjenu za troškove prodaje i da je uporedi sa knjigovodstvenom vrednošću. Ukoliko se očekuje da će se konkretno sredstvo prodati u periodu dužem od godinu dana od njegovog klasifikovanja kao sredstvo namenjeno prodaji, IFRS 5 (4) nalaže merenje procenjenih troškova prodaje po njihovoj sadašnjoj vrednosti postupkom diskontovanja.

Nakon utvrđivanja fer vrednosti umanjene za troškove prodaje, entitet je upoređuje sa knjigovodstvenom vrednošću stalnog sredstva koje je namenjeno prodaji. Ukoliko je fer vrednost umanjena za troškove prodaje manja od knjigovodstvene vrednosti, znači da je došlo do umanjenja vrednosti sredstva namenjenog prodaji i treba knjigovodstvenu vrednost svesti na utvrđenu fer vrednost umanjenu za troškove prodaje. Ukoliko je na dan bilansa fer vrednost umanjena za troškove prodaje veća od knjigovodstvene vrednosti sredstva, tada entitet vrši ukidanje ranijeg obezvređenja ili dela obezvređenja najviše do iznosa kumuliranih obezvređenja (u obzir se uzimaju sve promene vrednosti, i smanjenja i povećanja, a ne samo ukupan iznos smanjenja vrednosti).

Ukoliko nakon isteka vremenskog perioda od godinu dana stalno sredstvo namenjeno prodaji nije prodato, niti ima indicija da će biti prodato u veoma kratkom roku nakon isteka ovog vremenskog perioda, potrebno ga je reklasifikovati na odgovarajući račun stalne imovine. Ako je pomenuto sredstvo korišćeno za obavljanje delatnosti, vrši se retroaktivni obračun amortizacije za taj period. U suprotnom, retroaktivni obračun amortizacije se ne vrši. Takva sredstva se prilikom ponovnog klasifikovanja vrednuju po knjigovodstvenoj vrednosti koja je bila evidentirana u poslovnim knjigama pre reklasifikacije na stalna sredstva namenjena prodaji korigovanoj za amortizaciju i revalorizaciju koja bi bila priznata da reklasifikacije nije ni bilo, ili po nadoknadivoj vrednosti na datum odluke da se ta sredstva ipak neće prodavati.

UTVRĐIVANJE NETO OSTVARIVE VREDNOSTI I OBEZVREĐENJE IMOVINE

Koju god normativnu osnovu za sastavljanje finansijskih izveštaja da entitet primenjuje, trebalo bi na kraju svakog izveštajnog perioda da proceni da li postoje indikatori koji ukazuju na činjenicu da zalihe sadrže imparitetne gubitke, usled činjenice da neto ostvariva vrednost niža od knjigovodstvene.

Ukoliko postoje naznake da je knjigovodstvena vrednost zaliha precenjena, trebalo bi da se proceni neto ostvariva vrednost

i da se knjigovodstvena vrednost zaliha testira na obezvređenje, kako bi se eventualni rashodi po osnovu obezvređenja priznali u godini kada su nastali, u skladu sa načelima opreznosti i impariteta, i relevantnim računovodstvenim propisima.

Verovatnoća da vrednosti po kojima su zalihe inicijalno vrednovane (nabavna vrednost/cena koštanja) neće moći da se nadoknadi u nekom od budućih perioda uvek postoji. Okolnosti koje mogu da dovedu do toga je oštećenje zaliha (potpuno ili delimično), njihovo zastarevanje (najčešće kod obuće, konfekcije i proizvoda visoke tehnologije), izražen pad prodajnih cena zbog tržišnih kretanja, ali i sezonskog karaktera zaliha. Pored toga, nemogućnost da se prvobitna vrednost zaliha nadoknadi, može da se javi i ako dođe do povećanja procenjenih troškova dovršenja proizvodnje i usluga ili procenjenih troškova prodaje.

Svođenje vrednosti zaliha na njihovu neto ostvarivu vrednost je u skladu sa principom opreznosti, po kome imovinu ne treba vrednovati po većim iznosima od onih za koje se očekuje da će preduzeće dobiti njihovom prodajom ili upotrebom.

Prilikom svođenja zaliha na neto ostvarivu vrednost obično se prati princip stavka po stavka, što znači da se utvrđivanje neto ostvarive vrednosti vrši za svaku pojedinačnu vrstu zaliha. Međutim, u nekim slučajevima utvrđivanje na ovaj način može biti neprikladno, pa grupisanje sličnih ili povezanih stavki može da bude opravdano. Takav je recimo, slučaj sa zalihama slične namene ili krajnje upotrebe, artikala iste proizvodne linije i sl.

Utvrđivanje (procena) neto ostvarive vrednosti treba uvek da se zasniva na najpouzdanijim dokazima koji su raspoloživi u vreme kada se vrši procena ove vrednosti. Prilikom ove procene u obzir treba uzeti i fluktuacije cena i troškova koje su neposredno vezane za događaje nakon dana bilansa do datuma odobravanja finansijskih izveštaja, u meri u kojoj je to moguće. Prilikom procenjivanja neto ostvarive vrednosti u obzir treba uzeti i svrhu držanja tih zaliha. Procena neto ostvarive vrednosti zaliha koje se drže kako bi se ispunile ugovorne obaveze po osnovu fiksnih ugovora o prodaji ili ugovora o pružanju usluga zasniva se na ugovorenoj ceni. To znači da se polazi od cene definisane u ugovoru i ona se koriguje za procenjene troškove prodaje. Ako se ugovori o prodaji odnose na manju količinu zaliha od one koja se nalazi na stanju, za količinu zaliha iznad količine koja se odnosi na ugovor o prodaji procenjivanje neto ostvarive vrednosti vrši se na osnovu tržišnih cena.

Prilikom procenjivanja neto ostvarive vrednosti zaliha, treba imati u vidu celinu koju čine zalihe i proizvodni proces. Zalihe osnovnog i pomoćnog materijala koji se koristi u proizvodnom procesu, neće biti vrednovane po neto ostvarivoj vrednosti koja je niža od nabavne, ukoliko se očekuje da će gotovi proizvodi

koji se dobijaju njihovom preradom biti prodati najmanje po ceni koštanja.

Budući da neto ostvariva vrednost uzima u obzir i procenjene troškove realizacije, treba naglasiti da njihovo utvrđivanje nije uvek jednostavno. Ukoliko na polju prodaje nije bilo značajnih promena, polazna osnova za njihovo utvrđivanje može da bude njihov dotadašnji nivo po 1,00 dinaru prodajne vrednosti zaliha koje su prodavane. Još jedan od načina utvrđivanja ovih troškova mogao bi biti utvrđivanje primenom određenog procenta na prodajnu cenu koji je utvrđen na osnovu prethodnih iskustava. Procenjene neophodne troškove prodaje i neto ostvarivu cenu najčešće utvrđuje služba prodaje, finansijska, ili neka druga služba. Nezavisno od toga, pri utvrđivanju neto ostvarive vrednosti treba poći od najpouzdanijih dokaza i relevantnih faktora.

Kada se u nekom periodu izvrši utvrđivanje neto ostvarive vrednosti zaliha i njihovo obezvređenje, to ne znači da se ono više neće vršiti. Naprotiv, entiteti su u obavezi da na kraju svakog izveštajnog perioda sprovedu analizu svojih zaliha i vrše novu procenu neto ostvarive vrednosti. Ukoliko okolnosti koje su prethodno dovele do svođenja vrednosti zaliha ispod nabavne vrednosti/cene koštanja više ne postoje, ili postoje pouzdani dokazi da je došlo do povećanja neto ostvarive vrednosti u odnosu na prethodni period, vrednost zaliha se povećava do nivoa nove neto ostvarive cene ili najviše do nivoa nabavne vrednosti/cene koštanja.

Navedeno možemo ilustrovati kroz par primera.

Primer 1. Obezvređenje zaliha zbog oštećenja.

1. Na dan bilansa društvo „BCD“ je utvrdilo da je zbog neadekvatnog skladištenja došlo do delimičnog oštećenja zaliha brašna i kvasca i sastavljen je obračun ispravke vrednosti.

R.br.	Materijal	Knjigovodstvena vrednost	Ispravka vrednosti
1.	Brašno	350.000,00	30.000,00
2.	Kvasac	120.000,00	10.000,00
		Ukupno ispravka:	40.000,00

Na kraju sledećeg izveštajnog perioda sastavljen je obračun ispravke vrednosti zaliha:

R. br.	Materijal	Knjigovodstvena vrednost	Ispravka vrednosti
1.	Brašno	400.000,00	15.000,00
2.	Kvasac	90.000,00	5.000,00
		Ukupno ispravka:	20.000,00
		Prethodno evidentirano na 109:	40.000,00
		Ukidanje obezvređenja:	20.000,00

U poslovnim knjigama društva navedene promene biće evidentirane na sledeći način:

R.br.	Konto		Opis	Iznos	
	Duguje	Potražuje		Duguje	Potražuje
1)	584		Obezvredenje zaliha materijala i robe	40.000,00	
		109	Ispravka vrednosti zaliha materijala za ispravku vrednosti zbog oštećenja		40.000,00
2)	109		Ispravka vrednosti zaliha materijala	20.000,00	
		684	Prihodi od usklađivanja vrednosti zaliha za ukidanje dela ispravke vrednosti		20.000,00

Primer 2. Obezvredenje usled pada prodajne cene.

- 1) Društvo „BCD“ je na dan bilansa utvrdilo da je prodajna cena zaliha robe opala i da ove zalihe treba obezvređiti za 275.000,00 dinara;
- 2) Na dan bilansa naredne godine, zalihe koje su prethodno obezvređene se još uvek nalaze u magacinu, tj. nisu prodane. Utvrđeno je da je prodajna cena ovih zaliha porasla iznad nivoa od prethodne godine.

U poslovnim knjigama društva navedene promene biće evidentirane na sledeći način:

R.br.	Konto		Opis	Iznos	
	Duguje	Potražuje		Duguje	Potražuje
1)	584		Obezvredenje zaliha materijala i robe	275.000,00	
		139	Ispravka vrednosti zaliha materijala za ispravku vrednosti zbog pada cena		275.000,00
2)	139		Ispravka vrednosti zaliha materijala	275.000,00	
		684	Prihodi od usklađivanja vrednosti zaliha za ukidanje obezvređenja		275.000,00

Ukoliko bi došlo do pada prodajne cene gotovih proizvoda pri čemu bi njihova neto ostvariva vrednost bila manja od cene koštanja, ovo obezvređenje bilo bi evidentirano zaduženjem računa 983 i odobrenjem računa 969.

Ako dođe do obezvređenja zaliha usled pada cena (ili nekog drugog razloga) nakon dana bilansa, a pre datuma odobravanja finansijskih izveštaja, ovakav događaj se smatra korektivnim događajem i njegove efekte treba obuhvatiti finansijskim izveštajima entiteta.

Primer 3. Utvrđivanje neto ostvarive vrednosti i vrednosti koja se ne može nadoknaditi.

Na zalihama društva nalazi se 1.000 komada stolica marke „Venera“. Knjigovodstvena cena ovog artikla je 550,00 dinara.

Društvo procenjuje da se stolice mogu prodati po ceni od 560,00 dinara, pri čemu bi troškovi prodaje po jednoj stolici iznosili 15,00 dinara. Društvo je sastavilo sledeći obračun:

R.br.	Opis	Iznos
1.	Knjigovodstvena vrednost	550.000,00
2.	Ostvariva vrednost	560.000,00
3.	Procenjeni troškovi prodaje	15.000,00
4.	Neto ostvariva vrednost (2.-3.)	545.000,00
5.	Iznos koji se ne može nadoknaditi (obezvređenje) (1.- 4.)	5.000,00

Ovaj iznos obezvređenja takođe bi bio evidentiran na kontu 584.

Svi iznosi otpisivanja kojima se zalihe svode na neto ostvarivu vrednost priznaju se kao rashod perioda u kome nastanu.

PORESKI TRETMAN OBEZVREĐENJA ZALIHA

Svođenje vrednosti zaliha na neto ostvarivu vrednost tj. računovodstveno obuhvatanje obezvređenja zaliha, uglavnom ne predstavlja izazov. Ključni momenat jeste utvrđivanje neto ostvarive vrednosti na osnovu tržišnih uslova i relevantnih faktora i indikatora, kako bi ona mogla da se uporedi sa knjigovodstvenom vrednošću zaliha i kako bi se utvrdilo da li je do obezvređenja došlo ili ne.

Nakon što je utvrđeno obezvređenje zaliha i na odgovarajući način računovodstveno obuhvaćeno, tj. iskazan je rashod po ovom osnovu u poslovnim knjigama entiteta, nameće se pitanje poreskog tretmana ovih rashoda.

U članu 22v, stav 1. Zakona o porezu na dobit pravnih lica navodi se sledeće: „Na teret rashoda u poreskom bilansu ne priznaju se rashodi nastali po osnovu obezvređenja imovine, koje se utvrđuje kao razlika između neto sadašnje vrednosti imovine utvrđene u skladu sa IAS, odnosno IFRS 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.“ (11).

Iz prethodno navedenog možemo zaključiti da se rashod po osnovu obezvređenja zaliha ne može priznati u poreskom bilansu u onom poreskom periodu kada je izvršeno obezvređenje tih zaliha, ukoliko obezvređene zalihe nisu u istom poreskom periodu i otuđene, upotrebljene, oštećene i sl. Međutim, ovaj rashod se može priznati u onom poreskom periodu u kom su te zalihe otuđene, što potvrđuju i Mišljenje Ministarstva finansija br. 011-00-162/2017-04 od 14.07.2017. (6) i Mišljenje Ministarstva finansija br. 011-00-75/2018-04 od 22.05.2018 (7). Prema pomenutim mišljenjima, ukoliko je entitet iskazao rashod

SUBSEQUENT EVALUATION OF THE STOCK - ACCOUNTING AND TAX ASPECT SUMMARY

Key words: valuation, cost, cost price, net realizable value, impairment of inventories

Inventories represent a significant item in the balance sheets of many economic entities, where they are essential for the operation of trade and manufacturing companies. Like all other forms of assets, inventories are subject to valuation at the end of the reporting period, as required by relevant standards and regulations. Since stocks are a wide and diverse group of assets, their subsequent evaluation should be thoroughly approached, preceded by adequate preparation and consideration of all relevant factors.

po osnovu obezvređenja zaliha, a prema važećim propisima dužan je da uništi obezvređene zalihe i o tome poseduje svu adekvatnu dokumentaciju (kao što je izveštaj referentne ustanove o ispitivanju otpada, o načinu uništenja te robe, kao i dokumenta o kretanju otpada), tada rashod po osnovu obezvređenja zaliha može biti priznat u poreske svrhe u tom periodu jer su se stekli uslovi za njegovo priznavanje u skladu sa članom 22v, stav 1. Zakona o porezu na dobit pravnih lica (11).

ZAKLJUČAK

Kako bi finansijski izveštaji odražavali fer i realistično finansijsku poziciju i prinosni položaj entiteta, jedan od bitnih činilaca je i adekvatno vrednovanje imovine, a samim tim i zaliha. Da bi zalihe bile adekvatno odmerene, odnosno da ne bi bile ni precenjene ni potcenjene, društvo mora da utvrdi da li je došlo do obezvređenja nekog oblika imovine.

Obezvređenje sredstava zapravo predstavlja priznavanje nerealizovanih gubitaka koji su se javili usled smanjenja vrednosti koja se može nadoknaditi njihovom upotrebom ili prodajom. Budući da se sprovodi na kraju svakog izveštajnog perioda i da zalihe neretko predstavljaju značajnu stavku u bilansima mnogih preduzeća, naknadno vrednovanje zaliha predstavlja jednu široku, kompleksnu i značajnu temu u finansijskom izveštavanju velikog broja preduzeća.

LITERATURA

1. IAS 2 – Zalihe (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
2. IAS 11 – Ugovori o izgradnji (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
3. IAS 41 – Poljoprivreda (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
4. IFRS 5 – Stalna imovina koja se drži za prodaju i prestanak poslovanja (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
5. IFRS za MSP (Sl. glasnik RS, br. 117/2013)
6. Bilten – Službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa, Ministarstvo finansija RS, br. 7-8, jul 2017.
7. Bilten – Službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa, RS Ministarstvo finansija br. 5, maj 2018.
8. Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge preduzetnike (Sl. glasnik RS, br. 95/2014)
9. Pravilnik o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica (Sl. glasnik RS, br. 118/2013 i 95/2014)
10. Zakon o računovodstvu (Sl. glasnik RS, br. 62/2013 i 30/2018)
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 i 113/2017)

NAJČEŠĆE GREŠKE PRILIKOM KNJIŽENJA OBAVEZA I RASHODA

Obaveze i rashodi predstavljaju odraz svakodnevnog poslovanja privrednih subjekata bez obzira na prirodu delatnosti kojom se bave. Kako bi informacije o finansijskom i prinosnom položaju društva bile adekvatne, potrebno je da računovodstvene evidencije budu ažurne, sveobuhvatne i sastavljene bez grešaka. Greške koje se u računovodstvu javljaju mogu biti posledica nepažnje, tzv. slučajne greške, nepoznavanja računovodstvenih propisa, ili pak namerne greške koje se javljaju u slučaju želje da se manipuliše finansijskim izveštajima. Predmet rada biće primeri iz prakse kod kojih su se najčešće javljale nepravilnosti, a sve u svrhu smanjenja grešaka prilikom sastavljanja seta predstojećih finansijskih izveštaja.

LIZING

Prema IAS 17, lizing je sporazum po kome davalac lizinga prenosi na korisnika lizinga pravo korišćenja sredstva za dogovoreni period u zamenu za plaćanje ili niz plaćanja. (2) Prema stepenu u kom se rizici i koristi svojstveni vlasništvu nad sredstvom prenose na korisnika, lizing se može klasifikovati kao finansijski i poslovni. Ukoliko se ugovorom prenose svi rizici i koristi povezani sa vlasništvom, reč je o finansijskom lizingu, u suprotnom, lizing je poslovni. U praksi se greške prilikom knjiženja javljaju češće kod ugovora o finansijskom lizingu. Korisnici lizinga priznaju finansijski lizing kao sredstvo i obavezu u bilansu stanja u iznosima koji su jednaki fer vrednosti sredstva koje je predmet lizinga, ili po sadašnjoj vrednosti minimalnih plaćanja, ako je ona niža i koja se dobija korišćenjem diskontne stope ko-

REZIME

Ključne reči: obaveze, rashodi, transakcije, greške, nepravilnosti

Korisnici informacija iz finansijskih izveštaja mogu biti kreditori, potencijalni investitori, menadžment, dobavljači, zaposleni, vlasnici. Zbog toga poslovne transakcije moraju biti proknjižene tačno i u skladu sa propisima. Rad je fokusiran na najznačajnije nepravilnosti prilikom knjiženja obaveza i rashoda koje se javljaju kao posledica slučajne greške, pogrešne interpretacije ili primene računovodstvenih politika i propisa. Takođe, date su i najznačajnije preporuke kako bi se greške otklonile pre sastavljanja finansijskih izveštaja.

ja je sadržana u lizingu bez obzira na to što korisnik lizinga ne može da stekne zakonsko pravo svojine nad tim sredstvom. Razlog je taj što kod ovakvih ugovora korisnik stiže ekonomske koristi od korišćenja sredstva u toku većeg dela njegovog ekonomskog veka trajanja u zamenu za plaćanje odgovarajuće naknade. Neiskazivanje lizinga u finansijskim izveštajima dovodi do potcenjivanja sredstava i obaveza. U nabavnu vrednost sredstva se mogu uključiti direktni troškovi koji se odnose na pregovaranje i obezbeđivanje ugovora o lizingu, dok se kamata alokira na sve periode tokom trajanja ugovora i ne čini sastavni deo nabavne vrednosti.

PRIMER

Društvo „AB“ je dana 4. jula 2017. godine zaključilo ugovor o finansijskom lizingu broj 123 sa lizing kućom „XY“. Predmet ugovora je teretno vozilo koje će se koristiti za potrebe prevoza robe, pa samim tim društvo ima pravo na odbitak prethodnog PDV--a. Navedeno društvo koristi IFRS za SME. Elementi fakture su prikazani u tabeli koja sledi:

Elementi fakture	Iznos u RSD
Fakturna vrednost	1.882.000,00
Kamata	121.000,00
Poreska osnovica	2.003.000,00
PDV 20%	400.600,00
Ukupno sa PDV-om	2.403.600,00

Društvo je navedeno sredstvo knjižilo u svojim poslovnim knjigama tako što je zadužilo postrojenja i opremu i odobrilo obaveze po osnovu finansijskog lizinga u iznosu od RSD 2.403.600,00. Na osnovu navedenog knjiženja možemo zaključiti da je društvo uključilo troškove finansiranja (rashode kamata) u iznosu od RSD 121.000,00 i porez na dodatu vrednost u iznosu od RSD 400.600,00, što nije u skladu sa zahtevima IFRS za SME Odeljak 20 – Lizing i Odeljak 25 – Troškovi pozajmljivanja (4). To za posledicu ima precenjivanje nabavne vrednosti stalne imovine za iznos od RSD 521.600,00, potcenjivanje aktivnih vremenskih razgraničenja za iznos od RSD 121.000,00 (nedospеле kamate) i potcenjivanje poreza na dodatu vrednost u primljenim fakturama po opštoj stopi u iznosu od RSD 400.600,00. Dalji uticaj pogrešnog priznavanja imovine u poslovnim knjigama se odnosi na troškove amortizacije. S obzirom da je nabavna vrednost sredstva precenjena, biće precenjени i ovi troškovi, kao i ispravka vrednosti postrojenja i opreme. Efekat pogrešnog obračuna amortizacije dat je u tabeli koja sledi:

Nabavna vrednost klijent	Ispravna nabavna vrednost	Stopa u %	Broj meseci korišćenja	Amortizacija klijent	Ispravna amortizacija	Razlika
2.403.600,00	1.882.000,00	10	6	120.180,00	94.100,00	26.080,00

Društvo je, pored navedenog, narušilo i ročnu strukturu obaveza jer nije izvršilo reklasifikovanje dela dugoročnih obaveza po osnovu finansijskog lizinga koje dospevaju za plaćanje u toku 2018. godine u okviru dela ostalih dugoročnih obaveza koje dospevaju do jedne godine, što nije u skladu sa IFRS za SME Odeljak 3 – Prezentacija finansijskih izveštaja, odredbama Pravilnika o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike i sa IAS 1 – Prezentacija finansijskih izveštaja (4, 5 i 1). U finansijskim izveštajima za 2017. godinu iskazane su precenjene obaveze po osnovu finansijskog lizinga i potcenjene kratkoročne finansijske obaveze kao posledica navedene nepravilnosti.

Obaveze po osnovu rezervisanja za troškove u garantnom roku

PRIMER

Društvo „PP“, koje se bavi građevinskom delatnošću, izvršilo je obračun rezervisanja za troškove u garantnom roku prema obračunu koji sledi:

Korisnik	O P I S	Realizovana vrednost ugovora	% Rezervisanja	Osnovica rezervisanja = real.vred x % rezervisanja	Procentualni odbitak po danima 31.12.2017.	Iznos rezervisanja	Rok važnosti OD	DO	Ukupan broj dana	Preostali broj dana
AA	Garantni rok	200.000.000,00	10%	20.000.000,00	10.095.238,10	9.904.761,90	26.12.2016	31.12.2018	735	364
BB	Garantni rok	100.000.000,00	10%	10.000.000,00	5.526.992,29	4.473.007,71	28.10.2016	15.12.2018	778	348
CC	Garantni rok	50.000.000,00	5%	2.500.000,00	1.185.897,44	1.314.102,56	27.12.2016	15.02.2019	780	410
		350.000.000,00		32.500.000,00	16.808.127,82	15.691.872,18				

Društvo je pošlo od pretpostavke da bi trebalo izvršiti rezervisanje u određenom procentu od ukupne realizovane vrednosti ugovora, pri čemu je ukupan iznos rezervisanja podeljen na deo koji se odnosi na 2017. godinu i ostatak koji se odnosi na preostale godine do datuma do kog garancije važe. U skladu sa IAS 37 i IFRS za SME Odeljak 21, rezervisanja se priznaju ukoliko:

- entitet ima sadašnju obavezu koja je rezultat nekog prošlog događaja;

- postoji verovatnoća da će odliv resursa koji predstavlja ekonomske koristi biti zahtevan da se izmiri obaveza;
- visina obaveze može pouzdano da se proceni (3).

Kada govorimo o građevinskoj delatnosti, možemo sa sigurnošću reći da postoji velika verovatnoća da će doći do odliva sredstava po osnovu otklanjanja nedostataka na izgrađenim objektima, ali kao i kod ostalih vrsta rezervisanja, i ovde postoji veliki problem prilikom procenjivanja iznosa koji treba priznati u poslovnim knjigama. Prilikom procene potrebno je rukovoditi se načelom opreznosti jer u slučaju nerealno procenjenih iznosa može doći do iskazivanja latentnih rezervi, u slučaju previsokih iznosa rezervisanja, nastaju skriveni gubici.. Rukovodstvo najčešće ima ključnu ulogu prilikom procene ovih rezervisanja jer je često neisplativo angažovati nezavisna lica. Razlog zašto je navedeni primer predmet rada je taj što pomenuto društvo godinama obračunava obaveze po osnovu rezervisanja za troškove u garantnom roku u određenom iznosu i na kraju iste godine ukida celokupan iznos rezervisanja iz prethodne godine, što ukazuje na činjenicu da u poslednjih nekoliko godina uopšte nije bilo iskorišćenja rezervisanja, pa se samim tim dovodi u pitanje realnost navedenog obračuna.

Društvo se pri obračunu rezervisanja ne poziva na Ugovor o izgradnji i konkretni član ugovora po kojem je stvorilo obligacionu obavezu otklanjanja nedostataka u garantnom roku. U realizovanoj vrednosti ugovora sigurno postoje i vrednosti na koje ne treba da se obračunava rezervisanje. U samom obračunu i obrazloženju društvo se ne poziva na iskustva u vezi sa otklanjanjem nedostataka u garantnom roku.

Neophodno je da stručna lica, iz iskustva na otklanjanju nedostataka u garantnom roku na izgrađenim objektima i preduzetim merama za neponavljanje istih nedostataka/grešaka u gradnji, izvrše adekvatan obračun, a ukoliko oni nisu u stanju da taj posao obavljaju svake godine, obuče saranike koji će to na adekvatan način činiti.

Nepoštovanje načela uzročnosti prihoda i rashoda

U skladu sa IAS 1, paragraf 27, entiteti sastavljaju finansijske izveštaje, osim izveštaja o tokovima gotovine u skladu sa načelom uzročnosti (1). S druge strane, IFRS za SME (Odeljak 2 – Koncepti i sveobuhvatni principi, paragraf 2.42 – Rashodi), propisuje da entitet treba da priznaje rashod u izveštaju o ukupnom rezultatu (ili u bilansu uspeha, ako se prezentuje) kada dođe do smanjenja budućih ekonomskih koristi povezanih sa smanjenjem imovine ili povećanjem obaveza koje može pouzdano da izmeri (4). Sam princip podrazumeva knjiženje prihoda i rashoda u onim periodima na koje se odnose, bez obzira na

raniji ili kasniji datum izdavanja fakture. Fakture koje se odnose na troškove električne energije, troškove komunalnih usluga, troškove zakupa za decembar mesec, najčešće se izdaju prvog radnog dana posle Nove godine, pa se samim tim troškovi koji se odnose na prethodnu godinu ipak vrlo često knjiže u godini izdavanja fakture. Razlog za to je različit računovodstveni i poreski aspekt.

PRIMER

Društvo „ND“ je dobilo konačnu fakturu za troškove sertifikacije proizvoda u januaru 2018. godine, a koja se odnose na 2017. godinu na iznos od RSD 10.000.000,00. Pregled predračuna koji su proknjiženi u 2017. godini dat je u tabeli koja sledi:

Datum predračuna	Iznos bez PDV-a	PDV	Ukupno sa PDV-om
5.7.2017	2.000.000,00	400.000,00	2.400.000,00
10.10.2017	3.000.000,00	600.000,00	3.600.000,00
	5.000.000,00	1.000.000,00	6.000.000,00

U januaru 2018. godine preostao je neproknjižen iznos troška u iznosu od RSD 5.000.000,00. Društvo nije u okviru rashoda perioda iskazalo ostale nematerijalne troškove koji se odnose na decembar 2017. godine po osnovu fakture ispostavljene od strane dobavljača u januaru 2018. godine, što nije u skladu sa načelom uzročnosti prihoda i rashoda i zahtevima IAS 1 – Prezentacija finansijskih izveštaja/IFRS za SME Odeljak 3 – Prezentacija finansijskih izveštaja (1). U finansijskim izveštajima za 2017. godinu iskazani su potcenjeni Rashodi i PVR u navedenom iznosu.

Jedan od razloga zašto se ovakve greške ponavljaju iz godine u godinu jeste zanemarljivo učešće ovakvih troškova u ukupnoj masi troškova. Ukoliko privredno društvo ne proknjiži trošak električne energije od svega par stotina hiljada dinara, ili trošak komunalnih usluga koji je još manji, dok su ostali troškovi u sumi daleko veći, ovakva greška će ostati nezapažena jer neće imati prožimajući uticaj na finansijske izveštaje.

UZIMANJE IZ IMOVINE DRUŠTVA

Društva sa ograničenom odgovornošću i akcionarska društva predstavljaju privredne subjekte kod kojih je imovina vlasnika odvojena od imovine društva. Samim tim, vlasnici se prema imovini društva ne mogu ponašati kao prema svojoj privatnoj svojini. Korišćenje sredstava sa računa privrednog društva za

plaćanje privatnih troškova vlasnika smatra se uzimanjem iz imovine privrednog društva. Zakon o porezu na dohodak građana tretira ove transakcije prihodom od kapitala (6). U praksi postoji veliki broj primera koji predstavljaju uzimanja iz imovine privrednog subjekta, a neki od njih su:

- plaćanje porodičnih letovanja i zimovanja;
- spa centri;
- kupovina „markirane“ garderobe;
- troškovi renoviranja porodične kuće vlasnika;
- kupovina robe široke potrošnje korišćenjem platnih kartica koje glase na firmu.

Prethodnonavedeni troškovi podležu oporezivanju po stopi od 15%, kao i isplati dividende, pri čemu osnovica za obračun predstavlja bruto prihod.

PRIMER

Društvo „SD“ je dobilo fakturu za usluge spa centra na iznos od RSD 150.000,00, koja glasi na navedeno društvo. U tabeli koja sledi dati su elementi za obračun poreza, kao i sam obračun:

Neto prihod	150.000,00
Koeficijent za preračun na bruto prihod	1,17647059
Bruto prihod	176.470,59
Porez 15%	26.470,59
Ukupno	202.941,18

S obzirom na to da navedeni trošak nije ni u kakvoj vezi sa poslovanjem društva, jasno je da je reč o jednom od načina uzimanja iz imovine društva. Smatramo da ova transakcija ne bi trebala da tangira bilans uspeha, već bi trebalo da bude proknjižena na sledeći način:

Broj konta duguje	Broj konta potražuje	Naziv konta	Iznos duguje	Iznos potražuje
723		Lična primanja poslodavca	176.470,59	
	435	Dobavljači u zemlji		150.000,00
	489	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine		26.470,59

Društva najčešće u praksi ovakve fakture knjiže u okviru troškova reprezentacije, što za posledicu ima priznavanje dela troškova u poreske svrhe. Prethodnonavedeno se odnosi na to da je uslugu koristio lično vlasnik ili članovi njegove porodice. Ukoliko bi ovakve usluge bile omogućene svim zaposlenima,

trošak bi imao drugačiji poreski tretman i društvo bi bilo u obavezi da obračuna i plati pripadajući porez i doprinose po osnovu zarade.

ZAKLJUČAK

Na osnovu prezentovanog može se zaključiti da su greške koje se odnose na obaveze najčešće svojstvene onim privrednim društvima koja nemaju dovoljno iskustva u knjiženju obaveza koje se ne pojavljuju često, kao što su recimo lizing i rezervisanja. Takođe, društva imaju veliki broj različitih troškova čije knjiženje na neadekvatnom kontu ili u neadekvatnom iznosu utiče na finansijski rezultat, u slučaju njihovog precenjivanja ili potcenjivanja, s jedne strane, i na visinu obaveze za porez na dobit, s druge strane. Posebnu pažnju u praksi svakako privlače troškovi koji nisu svojstveni delatnosti društva. U proteklom periodu Ministarstvo finansija izdalo je veliki broj mišljenja na ovu temu, što zajedno sa mnoštvom važećih propisa koji uređuju ovu oblast poslovanja čini pozamašan skup informacija koje kreatori finansijskih izveštaja moraju imati u vidu prilikom priznavanja ovih tipova troškova. Ovo je, bez namere da se takve greške i opravdaju, jedan od razloga zašto se one najčešće ponavljaju.

LITERATURA

1. IAS 1 – Presentacija finansijskih izveštaja (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
2. IAS 17 – Lizing (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
3. IAS 37 – Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina, (Sl. glasnik RS, br. 35/2014)
4. IFRS za SME, Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja za mala i srednja pravna lica (Sl. glasnik RS, br. 117/2013)
5. Pravilnik o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike (Sl. glasnik RS, br. 95/2014)
6. Zakon o porezu na dohodak građana (Sl. glasnik RS, br. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - ispr., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - odluka US, 7/2012 - usklađeni din. izn., 93/2012, 114/2012 - odluka US, 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 48/2013 - ispr., 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 i 7/2018 - usklađeni din. izn.)

THE MOST OFTEN ERRORS IN RECORDING LIABILITIES AND EXPENSES SUMMARY

Key words: liabilities, expenses, transactions, errors, irregularities

Users of financial statements information can be creditors, potential investors, management, suppliers, employees, shareholders. Because of that business transactions must be recorded correctly and in accordance with regulation. The paper is focused on most often irregularities in recording liabilities and expenses which occurs as a result of accidental error, incorrect interpretation or application of accounting policies and regulations. Also, the most important recommendations are given in order to eliminate the errors before the preparation of the financial statements.

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"/>

Ukupan iznos uplaćen je na račun Instituta 160-7932-45

Ime i prezime JMBG

Ime organizacije PIB

Mesto i adresa

E-mail tel fax

Datum Potpis

FINANSIJSKI AFORIZMI

Priradio
Miloje A. Milenković

FINANSIJSKI AFORIZMI

NOVAC I ...



... I KAKO S NJIM

Novac izdaješ ako ga imaš. To razume svak sem država.

Stefan Rogal

Veći je strah od gubitka no radost od dobitka.

Jean Paul

Ruka u ruci – vrlo rizično kad je novac između.

Erhard Horst Bellermann

Vrednost zlata meri se novcem.

George Herbert

... I VIŠE NOVCA

Što više novca imate to više imate posla s ljudima sa kojima vas ne veže ništa sem novca.

Tennessee Williams

NOVAC I ...

Bogastvo počinje sa štednjom.

Narodna mudrost

...I NEOPHODNOST

Za potrebe duha novac nije neophodan.

Kenry Thoreau

Novac je neophodan, ali ne i dovoljan. Neophodno je da ga ima dovoljno kako ne bi bio neophodan.

Manfred Hinrich

.. I ZAHTEVI

Novac zahteva jedinstvo tela i duha.

Manfred Hinrich

Vera za sve, novac samo za neke

Manfred Hinrich

Prava ljubav menja svet, naročito ona prema novcu.

Frank Wisniewski

...I KO KOGA POSEDUJE

Jedni trče novcu u susret, drugi trče za njim a većinu njih novac ulovi.

Mathias Scharlach

Novac je maget koji privlači i orobljuje ljude.

Erhard Horst Bellemann

Posed novca razvija radost posednika, poklon novca veseli darodavca i darovanog.

Helmut Glassl

Organizmu koje me novac krv, empatija je bolest.

Torsten Marold

Novac čini ljude.

Manfred Hinrich

...I VIŠE NOVCA

Ima ljudi koji imaju više novca u torbi nego pameti u glavi.

Heinz Nitschke

Nije lako zaraditi milione, mnoge je teže smisljeno iz utrošiti.

Stefan Rogel

Jedini razlog zbog koga sam u Holivudu je što nemam dovoljno morala i hrabrosti da odbijem novac.

Maarlon Brando

...I UPOTREBA

Novac je stvar čija upotreba se realizuje samo otuđenjem.

Immanuel Kant

Novac ima bezbroj upotreba, ali do njega doći ima samo dva puta, ili da radimo za njega ili on za nas.

Berbhard Baruch

...I SIROTINJA

Sirotinja daje vreme za novac. Bogati daje novac za vreme.

Juergen Hoeller

Sirotinja nije sramota, ali ni bogatstvo.

Curt Goetz

Uobičajenije je biti siromah a ne kukati nego biti bogat a na hvalisati se.

Kineska izreka

Ironija novca je jasna

Bogati ga stiće bez rizika iako ga ne treba

Siromašni mora u rizik, ali ga ne dobija.

Jonathan Clemens

GLOSSARY OF AUDITING / POJMOVNIK NEZAVISNE REVIZIJE

Prof. dr Dušan Milojević

G

Generally accepted auditing standards – GAAS

(*Opšteprihvaćeni standardi revizije*) – Reč je o standardima revizije koji se danas primenjenju u SAD, Ujedinjenom Kraljevstvu, kao i o Međunarodnim standardima revizije koje danas primenjuje najveći broj zemalja, posebno kad su u pitanju zemlje u tranziciji. Primena tih standarda, u kombinaciji sa GAAP-om, stvara uslove za harmonizaciju prakse finansijskog izveštavanja na najširem globalnom nivou. To je, istovremeno, veoma važan preduslov za efikasno funkcionisanje finansijskih tržišta i za optimalnu alokaciju kapitala.

General controls in Computer Information Systems

(*Opšte kontrole u kompjuterskim informacionim sistemima*) – Aktivnosti u vezi sa uspostavljanjem okvira za opšti nadzor nad kompjuterskim informacionim sistemima, čija je svrha da se u razumnoj meri obezbedi postizanje opštih ciljeva sistema interne kontrole.

Generalization argument

(*Argument generalizacije*) – U moralnoj filozofiji to se odnosi na kombinaciju zapovednih (obaveznih) i utilitarnih (korisnih) principa.

Ghost employees

(*Fiktivni zaposleni / „mrtve duše“*) – Fiktivni i posebno iskazani zaposleni koji se knjiže u posebnim i krivotvorenim platnim listama.

Going concern assumption

(*Pretpostavka u vezi sa nastavkom poslovanja*) – Pretpostavka u vezi sa nastavkom poslovanja se obično posmatra kao nastavak poslovanja u doglednom periodu u budućnosti (obično najmanje još godinu dana od dana bilansiranja), bez namere ili neophod-

nosti likvidacije, prestanka rada ili zahteva zaštite od poverilaca u skladu sa važećim zakonima i propisima. Prema tome, imovina i obaveze se vrednuju uz pretpostavku da je firma u stanju da redovno koristi svoju imovinu i izmiruje svoje obaveze u regularnom toku poslovanja.

Governance

(*Upravljanje*) – Izraz „upravljanje“ opisuje ulogu lica kojima su povereni nadzor, kontrola i rukovođenje. Oni kojima su poverena ovlašćenja za upravljanje su, po pravilu, odgovorni da obezbede uslove da pravno lice ostvaruje svoje strateške poslovne ciljeve, kao i da redovno podnosi finansijske i druge izveštaje zainteresovanim subjektima. Rukovodstvo spada u krug lica kojima su poverena takva ovlašćenja samo u slučaju ako zaista i obavlja takve funkcije.

Government business enterprises

(*Javna preduzeća*) – Poslovni subjekti koji posluju u okviru javnog sektora, obično radi ispunjavanja nekog političkog ili društvenog interesa. Od njih se obično zahteva da posluju na komercijalnoj osnovi, to jest da ostvaruju dobit ili da preko tarifa za svoje usluge nadoknade najveći deo svojih troškova poslovanja.

Gross negligence

(*Grubi nehat*) – Situacija kada računovođa ili revizor neoprezno ne uzme u obzir važeće standarde računovodstva, revizije i izveštavanja. Ukoliko se to desi, finansijski izveštaji će korisnicima tih izveštaja pružati nepouzdanu osnovu za donošenje njihovih optimalnih poslovnih odluka, kao i za ostvarivanje dugoročnih (profitabilnost) i kratkoročnih (likvidnost) strateških poslovnih ciljeva.

H

Haphazard selection

(*Slučajan odabir*) – Situacija kada revizor slučajnim odabirom uzima stavke za proveru iz populacije, i pri tome izbegava svesnu pristrasnost, npr. kada izbegava odabir stavki za koje mu se čini da će na njih utrošiti suviše vremena. Problem je u tome što taj metod ne izbegava moguću nesvesnu pristrasnost.

Hedging instruments

(*Instrumenti za smanjenje rizika*) – Ulaganje koje se koristi za smanjenje rizika ukoliko dođe do nepovoljnog kretanja cena hartija od vrednosti. Time se smanjuje potenci-

jalni rizik ukoliko dođe do nepovoljnog ishoda po osnovu transakcija sa terminskim i rizičnim poslovima sa hartijama od vrednosti.

Heuristic

(*Pravilo zdravog razuma*) – Skup pravila čija je namera lakoća rešavanja problema, u ovom slučaju u procesu obavljanja nezavisne revizije.

Horizontal analysis

(*Horizontalna analiza*) – Uporedna analiza promena u bilansu stanja i bilansu uspeha u tekućem i prethodnom obračunskom periodu.

Independence of auditors (*Nezavisnost revizora*) – Jedna od tri najbitnije lične osobine koje treba da poseduje nezavisni revizor. Ostale dve lične osobine su adekvatno obrazovanje i iskustvo u radu, kao i dosledno poštovanje opšteprihvaćenih standarda revizije.

Independence in appearance (*Pojavna nezavisnost revizora*) – Izbegavanje činjenica i okolnosti koje su od takvog značaja koje razumna i informisana treća strana, ima saznanja o svim bitnim informacijama i da može objektivno da zaključi da li revizorska firma ili neko od njenih članova ne poseduju integritet, objektivnost ili dovoljan obim profesionalnog skepticizma za efikasno obavljanje procesa nezavisne revizije.

Independence in facts (*Faktička nezavisnost revizora*) – Sposobnost revizora da zadrži nepristrasno i objektivno mišljenje u procesu pružanja profesionalnih usluga.

Independence in mind (*Nezavisna namera/svest revizora*) – Stanje svesti koje omogućava mišljenje revizora koje nije pod bilo čijim uticajem, koje ne kompromituje profesionalno prosuđivanje, kao i omogućava revizoru da deluje sa integritetom, objektivno i sa željenom dozom profesionalnog skepticizma.

Inductive reasoning (*Indukciono rezonovanje/zaključivanje*) – Korišćenje raspoloživih dokaza revizije da bi se došlo do verovatnog, ali ne i sigurnog, zaključka, analogije, kao i generalizacije iz prethodnih slučajeva.

Independence threats and risks (*Nezavisne pretnje i rizici*) – Eksterna nezavisnost revizora može biti pod uticajem pretnji, kao što su sopstveni (sebični) interesi, samocenzura, zastupanje, familijarnost, ili poverenje i zastrašivanje.

Information asymmetry (*Informaciona asimetrija*) – Tiče se slučaja gde agent (menadžer) ima obuhvatnije informacije nego vlasnik (akcionar) o mogućnostima, prioritetima i budućim poslovnim učincima i perspektivama firme.

Information hypothesis (*Informaciona hipoteza*) – Ova hipoteza potencira važnu ulogu eksternog revizora u povećanju kredibiliteta finansijskih i korporativnih izveštaja koji su od koristi za investitore.

Information risk (*Informacioni rizik*) – Realan rizik da neka bilansna pozicija sadrži nepouzdana, krivotvorene ili podatke koji nepravilno prezentiraju poslovne transakcije i događaje, koji su se desili u okviru poslovanja nekog pravnog lica čiji su finansijski izveštaji predmet revizije.

Impaired assets (*Umanjena imovina*) – Računovodstvena načela zahtevaju da se dugoročna imovina vrednuje po nabavnoj vrednosti umanjenoj za akumuliranu amortizaciju. Iako ne postoji odredba za priznavanje povećanja vrednosti, postoji odredba da se taj iznos umanjuje kada

više ne postoji očekivanje da se ti iznosi mogu nadoknaditi iz budućeg poslovanja.

Incoming auditor (*Novi revizor*) – Novi revizor finansijskih izveštaja za tekući period je onaj revizor koji nije vršio reviziju finansijskih izveštaja za prethodni obračunski period.

Inquiry (*Ispitivanje*) – Ispitivanje (kao postupak revizije) predstavlja pribavljanje informacija od stručnih lica u okviru ili izvan poslovnog subjekta – klijenta revizije.

Inspection (*Inspekcija*) – Inspekcija predstavlja postupak revizije koji se svodi na ispitivanje evidencija, dokumenata ili imovine u materijalnom obliku.

Integrated test facilities – ITF (*Integrirani alati za testiranje*) – Alati koji čine deo softvera klijenta, koji omogućavaju da se test podaci revizora integrišu i obrade u procesu unosa „živih“ ulaznih podataka klijenta. Ti alati omogućavaju da test podaci revizora ažuriraju lažne datoteke, umesto realnih poslovnih datoteka klijenta. Lažne datoteke se zatim ispituju da bi se utvrdilo da li su test podaci procesirani na očekivani način. Ovaj postupak pruža dokaz efektivnosti programiranih kontrolnih postupaka klijenta.

Internal auditing (*Interna revizija*) – Funkcija interne revizije je ustanovljena ocenjivačka aktivnost u okviru nekog poslovnog subjekta, radi pružanja usluga tom subjektu. Njene funkcije, između ostalog, uključuju ispitivanje, ocenu i praćenje adekvatnosti i efikasnosti računovodstvenog sistema i sistema interne kontrole (u okviru komponente monitoringa – nadzora).

Internal control (*Interna kontrola*) – Proces koji je uveden od strane upravnog odbora, menadžmenta ili drugih ključnih subjekata pravnog lica, čiji je cilj da pruži razumno uveravanje o ostvarenju sledećih ciljeva: efektivnosti i efikasnosti poslovanja, pouzdanosti finansijskog izveštavanja, kao i poštovanja zakona, propisa i ostale regulative.

Internal control components (*Komponente interne kontrole*) – U komponente interne kontrole spadaju: kontrolno okruženje, procena rizika, kontrolne aktivnosti, informisanje i komuniciranje i nadzor (monitoring).

Internal control questionnaire (*Upitnik o internoj kontroli*) – Postavljanje serije pitanja o kontrolama u svim područjima revizije, kao sredstvo ukazivanja na one aspekte sistema interne kontrole koji nisu adekvatni i pouzdani za svrhe finansijskog izveštavanja.

Internal control structure (*Struktura interne kontrole*) – Skup politika i postupaka čiji je cilj da rukovodstvu pravnog lica pruži razumno uveravanje o tome da će se glavne strategije i strateški poslovni ciljevi ostvariti onako kako je to i planirano.

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 odvajaju 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 obuhvataju 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.



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 - 2018

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



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

Sila razumevanja

A man with a beard and mustache, wearing a black top hat, a black tuxedo jacket, a white shirt, and a red and black patterned bow tie. He is wearing white gloves and holding a glowing, bright white orb in his right hand, pointing it towards the viewer. The background is dark.



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



Objektivnost je
sila ravnoteže i pravde.

Objektivnosti nema
bez nepristrasnosti
koja podrazumeva
vrednovanje
bez predubeđenja
i vezanosti interesom.

SNAGA OBJEKTIVNOSTI

Objektivnost je vrlina,
što znači dobro po sebi
i dobro za sve.



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