

МЕТОДОЛОШКИ ПОСТУПАК УТВРЂИВАЊА ФИНАНСИЈСКОГ РЕЗУЛТАТА

1. *ВАРИЈАНТЕ НАСТАНКА ДОБИТИ И ГУБИТКА*
2. *РАСПОДЕЛА ДОБИТИ И ПОКРИЋЕ ГУБИТКА*

Финансијски резултат предузећа обавезно се утврђује у финансијском књиговодству, по методу „укупних трошкова“. Предузеће може, за сопствене потребе, утврђивати финансијски резултат и у погонском књиговодству, по методу „трошкова продатих учинака“. Овај резултат може се исказивати аналитички (за краће временске периоде, по појединим гранама, врстама производње, сродним групама производњи, организационим деловима и сл.), а може наравно и за годину дана на нивоу предузећа у целини. Утврђивање резултата у погонском књиговодству није обавезно али је препоручљиво из управљачких разлога.

На крају обрачунског периода, након што се прокњиже све пословне промене (укључујући и предзакључна књижења), приступа се утврђивању финансијског резултата. Резултат се обавезно исказује на дан 31. децембра, а предузећа то могу радити и чешће, за сопствене потребе, наравно без закључивања пословних књига. Званични резултат предузећа утврђује се на два начина:

- (1) књиговодственом методом и
- (2) билансном методом.



Шема 1. Методе утврђивања резултата предузећа

Независно од примењеног метода, укупни резултат предузећа представља разлику између укупних прихода и укупних расхода. У књиговодствено-техничком погледу укупан резултат се утврђује као збир следећих подрезултата:

+ Пословни резултат (60-65 минус 50-55)	}	РЕЗУЛТАТ ИЗ РЕДОВНОГ ПОСЛОВАЊА
+ Резултат финансирања (66 минус 56)		
+ Резултат осталих прихода и расхода (67 и 68 минус 57 и 58)		
+ Резултат пословања које се обуставља (69 минус 59)		
= ФИНАНСИЈСКИ РЕЗУЛТАТ ПРЕДУЗЕЋА (брutto добит или губитак)		

Ако је неки од наведених подрезултата губитак, његов износ се при утврђивању укупног резултата наравно одузима.

Књиговодствени метод

Финансијски резултат се утврђује на рачунима групе 71 и 72. Ове групе рачуна служе за закључак рачуна расхода и прихода, при чему се истовремено утврђује и финансијски резултат предузећа. У том поступку се утврђују следећи појединачни елементи резултата (на 710 – Резултат редовних прихода и расхода и 711 – Резултат пословања које се обуставља; 720 – Бруто резултат предузећа и 724 – нето резултат предузећа).

На конту 720 формира се бруто резултат предузећа (тј. добит или губитак пре опорезивања). Овај резултат се потом коригује за порезе на резултат (724) које је предузеће аконтативно уплатило у току године, и добије се нето резултат предузећа (724). Нето резултат се преноси на конто 341 – Нераспоређена добит текуће године, односно на 351- Губитак текуће године. На овим контима се исказује у Билансу успеха за текућу годину, а већ при отварању књига за наредну годину они се пребацују на конта 340 – Нераспоређена добит ранијих година, односно 350 – Нераспоређени губитак ранијих година.

Билансни метод

Финансијски резултат се утврђује помоћу званичне шеме Биланса успеха. Такође се утврђује по појединим елементима, односно појединим врстама прихода и расхода (званична шема Биланса успеха).

И књиговодственом и билансном методом се наравно мора добити исти резултат.

Код обе методе се, дакле, укупан резултат у суштини утврђује аналитички, тј. по појединим врстама прихода и расхода, што се шематски може приказати на следећи начин:

Добитак или губитак из редовног пословања		
	+ или -	
Лобитак или губитак пословања које се обуст.		
	-	
БРУТО резултат (добитак или губитак)		
	- или +	
Порез из резултата *		
	-	
НЕТО резултат (добитак или губитак)		

* Треба нагласити, да ако се добије негативан бруто резултат (тј. бруто губитак), онда се нето губитак (тј. укупан губитак) добије тако што се још дода (сабере) и порез на резултат. У случају добитка је обрнуто.

1) ВАРИЈАНТЕ НАСТАНКА ДОБИТИ И ГУБИТКА

При утврђивању нето финансијског резултата предузећа могуће су следеће варијанте настанка добити односно губитка, независно од тога да ли се користи билансна или књиговодствена метода:

- 1) Предузеће оствари бруто и нето добитак;
- 2) Предузеће оствари нето губитак, са следећим подваријантама:
 - a) Утврди се бруто добитак, али недовољан за покриће аконтативно уплаћеног пореза из резултата. У овом случају нето губитак се утврђује као разлика између плаћеног пореза и оствареног бруто добитка;
 - b) Укупни расходи су већи од укупних прихода, тј. оствари се бруто и нето губитак. Укупан или нето губитак добија се као збир бруто губитка и пореза на резултат.

У наставку се користи књиговодствена метода за илустрацију наведених варијанти финансијског резултата.

Књиговодственом методом финансијски резултат се утврђује у оквиру класе 7, тачније на рачунима групе 71- Закључак рачуна успеха и 72- Рачун добитка и губитка. Ове две групе рачуна служе за закључак рачуна расхода и прихода, при чему се истовремено, утврђује и финансијски резултат предузећа.

Табела 1. Варијанте утврђивања финансијског резултата

О П И С		ДОБИТАК	ГУБИТАК Варијанта I	ГУБИТАК Варијанта II
класа 6	+ Укупни приходи	995.000	886.000	870.000
класа 5	- Укупни расходи	863.000	866.000	915.000
конто 720	= Бруто добит (или губитак)	132.000	20.000	-45.000
конто 721	- Порез на резултат	22.000	32.000	11.000
341или 351	= Нето добит (или губитак)	110.000	-12.000	-56.000

У наставку се различите варијанте финансијског резултата приказују кроз цифарске примере на „Т“ контима.

УТВРЂИВАЊЕ ДОБИТКА:

<p>50-58 Редовни расходи (без конта 510)</p> <table border="1"> <tr><td>1)</td><td>125.000</td><td>825.000 (16)</td></tr> <tr><td>6)</td><td>330.000</td><td></td></tr> <tr><td>3)</td><td>175.000</td><td></td></tr> <tr><td>6)</td><td>195.000</td><td></td></tr> <tr><td>Σ</td><td>825.000</td><td></td></tr> </table>	1)	125.000	825.000 (16)	6)	330.000		3)	175.000		6)	195.000		Σ	825.000		<p>710 - Резултат редовних расхода и прихода</p> <table border="1"> <tr><td>16)</td><td>825.000</td><td>979.000 16а)</td></tr> <tr><td>166)</td><td>154.000</td><td></td></tr> </table>	16)	825.000	979.000 16а)	166)	154.000		<p>60-68 Редовни приходи</p> <table border="1"> <tr><td>16а)</td><td>979.000</td><td>335.000 (4)</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>420.000 (5)</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>255.000 (13)</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>(31000) (15)</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>979.000 Σ</td></tr> </table>	16а)	979.000	335.000 (4)			420.000 (5)			255.000 (13)			(31000) (15)			979.000 Σ
1)	125.000	825.000 (16)																																				
6)	330.000																																					
3)	175.000																																					
6)	195.000																																					
Σ	825.000																																					
16)	825.000	979.000 16а)																																				
166)	154.000																																					
16а)	979.000	335.000 (4)																																				
		420.000 (5)																																				
		255.000 (13)																																				
		(31000) (15)																																				
		979.000 Σ																																				
<p>59- Губитак пословања које се обуставља</p> <table border="1"> <tr><td>10)</td><td>38.000</td><td>38.000 (16)</td></tr> <tr><td>Σ</td><td>38.000</td><td></td></tr> </table>	10)	38.000	38.000 (16)	Σ	38.000		<p>711 - Резултат пословања које се обуставља</p> <table border="1"> <tr><td>16)</td><td>38.000</td><td>16.000 16а)</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>22.000 16б)</td></tr> </table>	16)	38.000	16.000 16а)			22.000 16б)	<p>69- Добитак пословања које се обуставља</p> <table border="1"> <tr><td>16а)</td><td>16.000</td><td>16.000 (11)</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>16.000 Σ</td></tr> </table>	16а)	16.000	16.000 (11)			16.000 Σ																		
10)	38.000	38.000 (16)																																				
Σ	38.000																																					
16)	38.000	16.000 16а)																																				
		22.000 16б)																																				
16а)	16.000	16.000 (11)																																				
		16.000 Σ																																				
	<p>712- Пренос укупног резултата</p> <table border="1"> <tr><td>16в)</td><td>132.000</td><td>132.000 16б)</td></tr> </table>	16в)	132.000	132.000 16б)																																		
16в)	132.000	132.000 16б)																																				
	<p>720- Бруто добит или губитак</p> <table border="1"> <tr><td>16г)</td><td>132.000</td><td>132.000 16в)</td></tr> </table>	16г)	132.000	132.000 16в)																																		
16г)	132.000	132.000 16в)																																				
<p>481 Обавезе за порез из резултата</p> <table border="1"> <tr><td></td><td>22.000 (12)</td></tr> </table>		22.000 (12)	<p>721 - Порески расход периода</p> <table border="1"> <tr><td>12)</td><td>22.000</td><td>22.000 16г)</td></tr> </table>	12)	22.000	22.000 16г)																																
	22.000 (12)																																					
12)	22.000	22.000 16г)																																				
<p>341 Нераспоређени добитак текуће године</p> <table border="1"> <tr><td></td><td>110.000 16д)</td></tr> </table>		110.000 16д)	<p>724 - Пренос нето добитка или губитка</p> <table border="1"> <tr><td>16д)</td><td>110.000</td><td>110.000 16г)</td></tr> </table>	16д)	110.000	110.000 16г)	<p>351 Губитак текуће године</p> <table border="1"> <tr><td></td><td></td></tr> </table>																															
	110.000 16д)																																					
16д)	110.000	110.000 16г)																																				

Шема 2. Утврђивање позитивног финансијског резултата (добитка)

У пракси се затварање рачуна прихода и расхода не врши непосредно преко рачуна групе 71 (710 / 50-58, односно 710 / 60-68), као што је то због једноставности приказано на претходној шеми, већ посредно, преко конта 599- Пренос расхода и 699- Пренос прихода.

За разлику од билансне методе, овде се утврђују само два подрезултата:

710- Резултат редовних прихода и расхода – који је основни и најважнији, и

711– Резултат пословања које се обуставља – односи се на евентуалне делове предузећа (погоне, организационе јединице и сл.) чије је пословање у току године обустављено, односно који су продати или се држе ради продаје).

На конту 720 формира се бруто резултат предузећа (добит или губитак пре опорезивања). Овај резултат се потом коригује за порезе на резултат (721) које је предузеће аконтативно уплатило у току године, и добије се нето резултат предузећа (724).

Нето резултат се преноси на конто 341-Нераспоређени добитак текуће године, односно на 351-Губитак текуће године. На овим контима се исказује у билансу стања за текућу годину. Већ при отварању књига за наредну годину, пребацују се на конта 340– Нераспоређени добитак ранијих година, односно 350–Губитак ранијих година.

Све промене које се односе на утврђивање резултата (16а до 16д) књиже наравно и у дневнику, што је показано у погл. III, тачка 1.1).

УТВРЂИВАЊЕ ГУБИТКА (ВАРИЈАНТА I):

50-58 Редовни расходи (без конта 510)		710 - Резултат редовних расхода и прихода		60-68 Редовни приходи	
1)	150.000 840.000 (16)	16)	840.000 875.000 16а)	16а)	875.000 340.000 (4
6)	260.000				310.000 (5
3)	305.000	16б)	35.000		270.000 (13
6)	125.000				(45000) (15
Σ	840.000				875.000 Σ
59- Губитак пословања које се обуставља		711 - Резултат пословања које се обуставља		69- Добитак пословања које се обуставља	
10)	26.000 26.000 (16)	16)	26.000 11.000 16а)	16а)	11.000 11.000 (11
Σ	26.000				11.000 Σ
		712- Пренос укупног резултата			
		16в)	20.000 20.000 16б)		
		720- Бруто добит или губитак			
		16г)	20.000 20.000 16в)		
481- Обавезе за порез из резултата		721 - Порески расход периода			
	32.000 (12)	12)	32.000 32.000 16г)		
341- Нераспоређени добитак текуће године		724 - Пренос нето добитка или губитка		351- Губитак текуће године	
		16г)	12.000 12.000 (16д)	(16д)	12.000

Шема 3. Утврђивање губитка (варијанта I)

Предузеће је остварило бруто добитак у износу од 20.000 динара, али је порез на резултат 32.000 динара, тако да је исказан нето губитак од 12.000 динара. Порез на резултат предузеће плаћа аконтативно, у месечним ратама, на основу решења пореског органа које се доноси почетком године. При обрачуна резултата за текућу годину, предузеће је практично већ уплатило разрезани порез на бруто добит. Ако се при састављању пореског биланса за текућу годину утврди да је порез на резултат преплаћен, и то потврди пореска управа својим решењем, може се тражити повраћај или признавање пореског кредита за наредну годину.

УТВРЂИВАЊЕ ГУБИТКА (ВАРИЈАНТА II):

Ово је најнеповољнија варијанта, јер су расходи већи од прихода. Предузеће исказује бруто губитак, који се потом још увећава за порез из резултата.

<p>50-58 Редовни расходи (без конта 510)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">1)</td> <td style="width: 15%;">120.000</td> <td style="width: 15%; border-right: 1px solid black;">915.000</td> <td style="width: 10%;">(16)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">6)</td> <td>305.000</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">3)</td> <td>265.000</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">6)</td> <td>225.000</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">Σ</td> <td>915.000</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	1)	120.000	915.000	(16)	6)	305.000			3)	265.000			6)	225.000			Σ	915.000			<p>710 - Резултат редовних расхода и прихода</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">16)</td> <td style="width: 15%;">915.000</td> <td style="width: 15%; border-right: 1px solid black;">870.000</td> <td style="width: 10%;">16а)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="border-top: 1px dashed black;"></td> <td style="border-top: 1px dashed black;">45.000</td> <td style="border-top: 1px dashed black;">16б)</td> </tr> </table>	16)	915.000	870.000	16а)			45.000	16б)	<p>60-68 Редовни приходи</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">16а)</td> <td style="width: 15%;">870.000</td> <td style="width: 15%; border-right: 1px solid black;">210.000</td> <td style="width: 10%;">(4)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> <td>350.000</td> <td>(5)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> <td>270.000</td> <td>(13)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> <td>40.000</td> <td>(15)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">Σ</td> <td></td> <td>870.000</td> <td>Σ</td> </tr> </table>	16а)	870.000	210.000	(4)			350.000	(5)			270.000	(13)			40.000	(15)	Σ		870.000	Σ
1)	120.000	915.000	(16)																																															
6)	305.000																																																	
3)	265.000																																																	
6)	225.000																																																	
Σ	915.000																																																	
16)	915.000	870.000	16а)																																															
		45.000	16б)																																															
16а)	870.000	210.000	(4)																																															
		350.000	(5)																																															
		270.000	(13)																																															
		40.000	(15)																																															
Σ		870.000	Σ																																															
<p>59- Губитак пословања које се обуставља</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 15%;">0</td> </tr> </table>		0	<p>711 - Резултат пословања које се обуставља</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 15%;"></td> </tr> </table>			<p>69- Добитак пословања које се обуставља</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 15%;">0</td> </tr> </table>		0																																										
	0																																																	
	0																																																	
	<p>712- Пренос укупног резултата</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">16б)</td> <td style="width: 15%;">45.000</td> <td style="width: 15%; border-right: 1px solid black;">45.000</td> <td style="width: 10%;">16в)</td> </tr> </table>	16б)	45.000	45.000	16в)																																													
16б)	45.000	45.000	16в)																																															
	<p>720- Бруто добит или губитак</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">16в)</td> <td style="width: 15%;">45.000</td> <td style="width: 15%; border-right: 1px solid black;">45.000</td> <td style="width: 10%;">16г)</td> </tr> </table>	16в)	45.000	45.000	16г)																																													
16в)	45.000	45.000	16г)																																															
<p>481-Обавезе за порез из резултата</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 15%;">11.000</td> <td style="width: 10%;">(12)</td> </tr> </table>		11.000	(12)	<p>721 - Порески расход периода</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">12)</td> <td style="width: 15%;">11.000</td> <td style="width: 15%; border-right: 1px solid black;">11.000</td> <td style="width: 10%;">16г)</td> </tr> </table>	12)	11.000	11.000	16г)																																										
	11.000	(12)																																																
12)	11.000	11.000	16г)																																															
<p>341-Нераспоређени добитак текуће године</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 15%;"></td> </tr> </table>			<p>724 - Пренос нето добитка или губитка</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">16г)</td> <td style="width: 15%;">56.000</td> <td style="width: 15%; border-right: 1px solid black;">56.000</td> <td style="width: 10%;">(16д)</td> </tr> </table>	16г)	56.000	56.000	(16д)	<p>351-Губитак текуће године</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">(16д)</td> <td style="width: 15%; background-color: #e0ffe0;">56.000</td> </tr> </table>	(16д)	56.000																																								
16г)	56.000	56.000	(16д)																																															
(16д)	56.000																																																	

Шема 4. Утврђивање губитка (варијанта II)

2) РАСПОДЕЛА ДОБИТИ И ПОКРИЋЕ ГУБИТКА

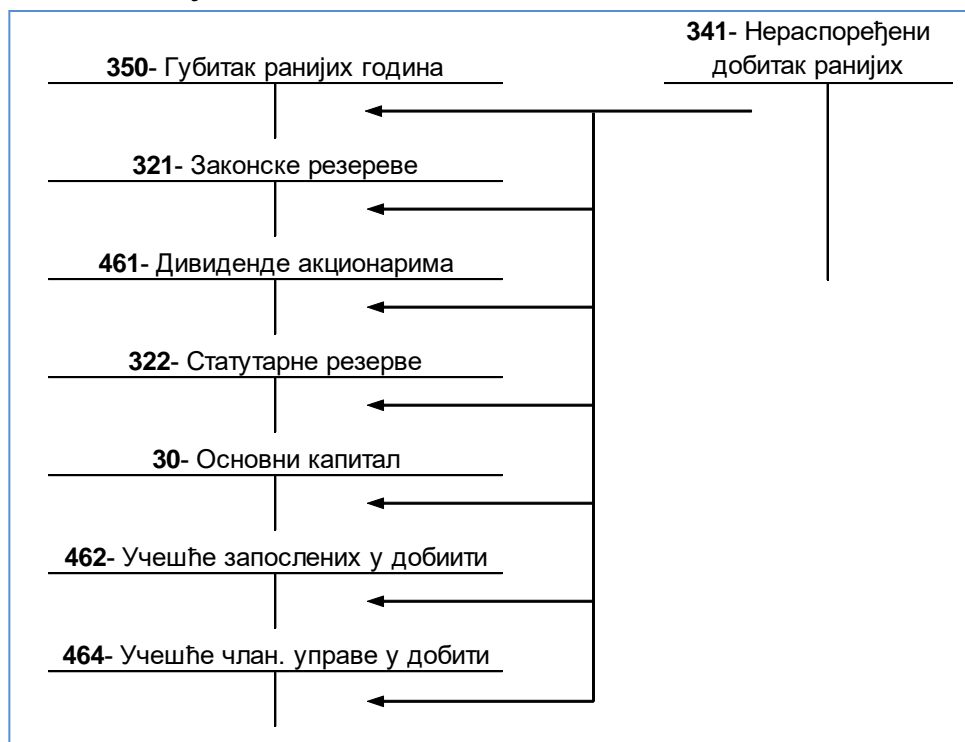
Нераспоређена добит (34), односно непокривени губитак (35) исказују се у билансу стања као посебне позиције капитала (класа 3). Добитак представља позитивну (додатну) ставку, а губитак негативну (одбитну) ставку у оквиру капитала. Према томе, ако предузеће оствари добитак значи да је повећало сопствени капитал, и обрнуто, исказани губитак показује колико је сопственог капитала предузеће изгубило у тој години.

Када се од бруто добитка (720) одузме порез на добит, добије се нето добитак. Нето добит се на конту 341-Нераспоређена добит текуће године, исказује у билансу стања само за текућу годину. У поступку отварања рачуна за наредну годину пребацују се на конта 340–Нераспоређена добит ранијих година. Расподела добитка врши се следеће године, након усвајања финансијских извештаја за претходну годину годину. Одлуку о начину расподеле добитка доносе органи управљања (скупштина акционара код акционарских друштава) у складу са статутом предузећа.

Начин расподеле/покрића у великој мери зависи од организационо-правног статуса предузећа, односно структуре основног капитала. Из нераспоређеног добитка најпре би требало покривати евентуални губитак ранијих година, а потом остатак може да се

расподељује. Не мора се цео добитак расподелити одмах, јер нема прописаних рокова до када се добитак мора расподелити. Део добитка, или чак цео добитак, може се пренети у наредну годину.

Добит акционарског друштва може се распоређивати према приоритетном редоследу приказаном на следећој шеми:



Шема 5. Расподела добитка

Део добити који остане у предузећу (ставке 2, 4 и 5) представља акумулацију предузећа, која у крајњој линији служи за повећање капитала. Приликом расподеле добити за намене са карактером личних примања (дивиденде, учешће запослених и менаџмента) обрачунавају се и плаћају одговарајући порези и доприноси.

Пример 1:

Предузеће је донело одлуку да се нераспоређена добит у износу од 110.000 динара расподели на следећи начин:

- 1) за покриће губитка из ранијих година 12.000 дин.
 - 2) за законске резерве 9.000 дин.
 - 3) за дивиденде акционара- нето..... 14.300 дин.
- плус порези и доприноси..... 3.200 дин.
 - 4) за статутарне резерве 11.000 дин.
 - 5) за повећање основног капитала..... 43.000 дин.
 - 6) за учешће запослених у добити..... 15.000 дин.
- плус порези и доприноси..... 2.800 дин.
- Укупно: 110.000 дин.**

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Нераспоређени добитак ранијих година	340	110.000	
	Губитак ранијих година	350		12.000
	Законске резерве	321		9.000
	Обавезе за дивиденде- нето износ	461		14.000
	Остале обавезе за порезе и доприносе	489		3.200
	Статутарне резерве	322		11.000
	Акцијски капитал	300		43.000
	Учешће запослених у добити- нето	462		15.000
	Остале обавезе за порезе и доприносе	489		2.800
	<i>За расподелу добити</i>			
1а)	Обавезе за дивиденде- нето износ	461	14.000	
	Остале обавезе за порезе и доприносе	489	3.200	
	Учешће запослених у добити- нето	462	15.000	
	Остале обавезе за порезе и доприносе	489	2.800	
	Текући рачун	241		35.000
	<i>Исплата обавеза</i>			

Губитак у суштини представља део капитала који је кроз пословање дефинитивно изгубљен. То значи да је сопствени капитал на крају обрачунског периода мањи од сопственог капитала на почетку обрачунског периода.

Утврђени губитак, исказан при отварању књига на конту 350 – Губитак ранијих година, покрива се на следеће начине:

- на терет нераспоређеног добитка из ранијих година, наравно ако постоји,
- смањењем резерви,
- смањењем сопственог основног капитала,

Ако се губитак не може покрити на наведене начине, онда се као евентуални извори за његово покриће могу појавити и: дотација, отпис потраживања поверилаца.

Пример 2:

Укупан остварени губитак у претходној години од 250.000 динара, предузеће је покрило само делимично, из следећих извора:

- нераспоређеног добитка из претходних година.....105.000 дин.
- статутарних резерви..... 60.000 дин
- законских резерви 31.000 дин.

Укупно: **196.000 дин.**

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
2)	Нераспоређени добитак ранијих година	340	105.000	
	Статутарне резерве	322	60.000	
	Законске резерве	321	31.000	
	Губитак ранијих година	350		196.000
	<i>За покриће губитка</i>			