

PREDAVANJE XIII - РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ПРИХОДА

- Пословни приходи
- Финансијски приходи
- Остали и ванредни приходи

У процесу репродукције предузеће ангажује и троши факторе производње (тј. прави трошкове и друге расходе), а као резултат добијају се нови учинци (производи и услуге). Реализацијом учинака остварују се најважнији пословни приходи (приходи од продаје), с тим да предузеће остварује и друге врсте пословних и непословних прихода.

Приходи се, дакле, јављају као позитивна компонента пословног резултата. Наспрам њих стоје расходи, а разлика је резултат (добит или губитак).

Укупан приход је комплексна категорија, која у суштини представља новчани израз свих корисних активности – учинака, који се у предузећу остваре у одређеном обрачунском периоду. Математички се укупан приход добија као збир свих остварених прихода, пословних, финансијских и осталих.

ПРИНЦИПИ ОБРАЧУНА ПРИХОДА:

Рачуноводствена теорија и пракса разликују три принципа **обрачуна** (процењивања, признавања) прихода:

1. Принцип обрачуна на бази завршене производње

Као што сам назив каже, привредни субјекти обрачунавају свој приход на основу вредности произведених производа. Овакав обрачун је био могућ у условима када је први и основни задатак привредних организација био да производе одређене артикле. Пласман није довољен у питање, све што се произведе одмах се дистрибуира потрошачима, најчешће плански уз државно посредовање. То је било могуће у условима нетржишне привреде и мањка производа на тржишту.

Завршетком производње, привредна организација је извршила свој задатак и после тога може да обрачуна укупан приход и друге резултате пословања. При томе се подразумева да завршени производи морају бити способни за један од облика потрошње: личне, друштвене, производне или инвестиционе.

Да би овај систем обрачуна био могућ, потребна су два услова:

- 1) да је вредност производа позната у моменту када су они завршени, тј. пре него што су изнети на тржиште, и
- 2) да је унапред обезбеђена реализација.

Овај принцип се у домаћој пракси већ одавно не примењује, а у нормалним тржишном економијама се такорећи никада није ни примењивао. Код нас се примењивао релативно кратко, после Другог светског рата, када је било мањак скоро свих врста роба. Осим тога, било је то време тзв. „државног социјализма“ и централне планске привреде, што је напуштено већ почетком 50-их година прошлог века, постепеним преласком на тржишни начин пословања. Овакво друштвено уређење (централистички државни социјализам) се у другим социјалистичким земљама задржало знатно дуже, а тиме и овај принцип обрачуна прихода.

2. Принцип обрачуна на бази фактурисане реализације

Одмах треба рећи да овај принцип примењује и у нашој земљи већ дуже време, као и у већини тржишно развијених земаља. Овај принцип почива на схватању да је приход остварен онда када је прометом верификован, односно потврђен прометним актом (фактура). То практично значи да се приход формира када је купцу испоручен производ односно учињена услуга, извршен обрачун те продаје (фактурисање). У књиговодству се то обухвата књижењем продаје производа (204/614,470), при чему у приход улази, наравно, само износ прокњижен на конту 614-Приходи од продаје, али не и износ ПДВ-а (470).

Када се приходи обрачунавају по систему фактурисане реализације, расходи су равни трошковима садржаним у продатим производима и услугама увећаним за евентуалне трошкове периода¹ на који се обрачун односи. Ово је свакако позитивна страна овог принципа обрачуна, јер у први план ставља начело реализације. Такође се у великој мери поштује и начело узрочности прихода и расхода (осим евентуалних трошкова периода). Другим речима, постоји јасна корелација између обрачунатих прихода са једне стране, и расхода који су настали у њиховом стварању, са друге стране.

Негативна страна овог система обрачуна огледа се у томе што, у неким ситуацијама, при расподели финансијског резултата, може да узрокује додатно финансијско напрезање предузећа. То се дешава када се након сачињавања БУ расподели цео финансијски резултат (укључујући и екстерне кориснике), а да при томе, још увек постоје ненаплаћена потраживања од купаца, односно ненаплаћени приходи на основу којих је тај резултат и обрачунат у БУ. Ипак, у пракси се ово финансијско напрезање најчешће умањује, а често и потпуно укида, с обзиром да се обрачун резултата (тј. израда биланса) врши знатно после завршетка обрачунске/календарске године (крај фебруара, односно јуна), а потом се још касније доноси одлука о расподели оствареног резултата.

Лоша страна оваквог обрачуна може бити ризик наплате потраживања, јер постоји могућност да један део потраживања не буде наплаћен, из различитих разлога (нпр. неликвидности купаца, судских спорова и сл.). То доводи до нереалности БУ, с обзиром да су у њему исказани сви фактурисани приходи. Ипак, у нормалним условима пословања овакви ризици су минимални, јер постоје начини да се они смање и покрију.

3. Принцип обрачуна на бази наплаћене реализације

Систем обрачуна прихода по наплаћеној реализацији подразумева да је приход остварен тек када се потраживања од купаца наплате. Дакле, није довољно да се прода и испостави фактура, већ се приход формира тек када купац плати испоручени производ/услугу. Везивањем остварења прихода за моменат наплате очито је да се начело опрезности ставља испред начела реализације, што у одређеним околностима може бити корисно. Будући да се само наплаћена потраживања укључују у биланс успеха, очито је да су ненаплаћена потраживања покривена, што значи да не захтевају посебне изворе финансирања, као код система обрачуна по фактурисаној реализацији.

¹ Трошкови периода су они који се не расподељују на поједине носиоце (линије производње), тј. не улазе у њихову цену коштања, већ се у целости сматрају расходима за ту годину. Ми у Рачуноводству нисмо имали оваквих трошкова, али смо на ту могућност указали (конто 982).

Као лоша страна може се навести недовољно поштовање принципа узрочности, односно корелације прихода и расхода. У овом случају се знатно већи део прихода и расхода (тј. оних ненаплаћених прихода и расхода који стоје иза њих) одлаже у билансу стања у виду пасивних и активних временских разграничења. Практично се и приходи и расходи исказани у БУ умањују за износ ненаплаћених потраживања односно прихода, што негативно утиче на реалност биланса. Међутим, када се овај принцип примењује више година заредом, наведени недостаци се углавном елиминишу.

У нашој земљи је, код привредних организација, овај принцип примењиван релативно кратко време у другој половини прошлог века. Овај принцип се и сада примењује код неких „непривредних организација“ које послују углавном по принципу буџета (нпр. факултети, школе, осигуравајуће организације и сл.).

Према званичном Контном оквиру сви приходи се налазе у **класи 6**, а у оквиру њих можемо разликовати следеће групе прихода:

- | | | |
|---|---|-------------------------|
| ▪ пословни приходи - 60 до 65 (вредност производње) | } | РЕДОВНИ ПРИХОДИ |
| ▪ финансијски приходи - 66 | | |
| ▪ остали и ванредни приходи - 67 до 69 | } | ВАНРЕДНИ ПРИХОДИ |

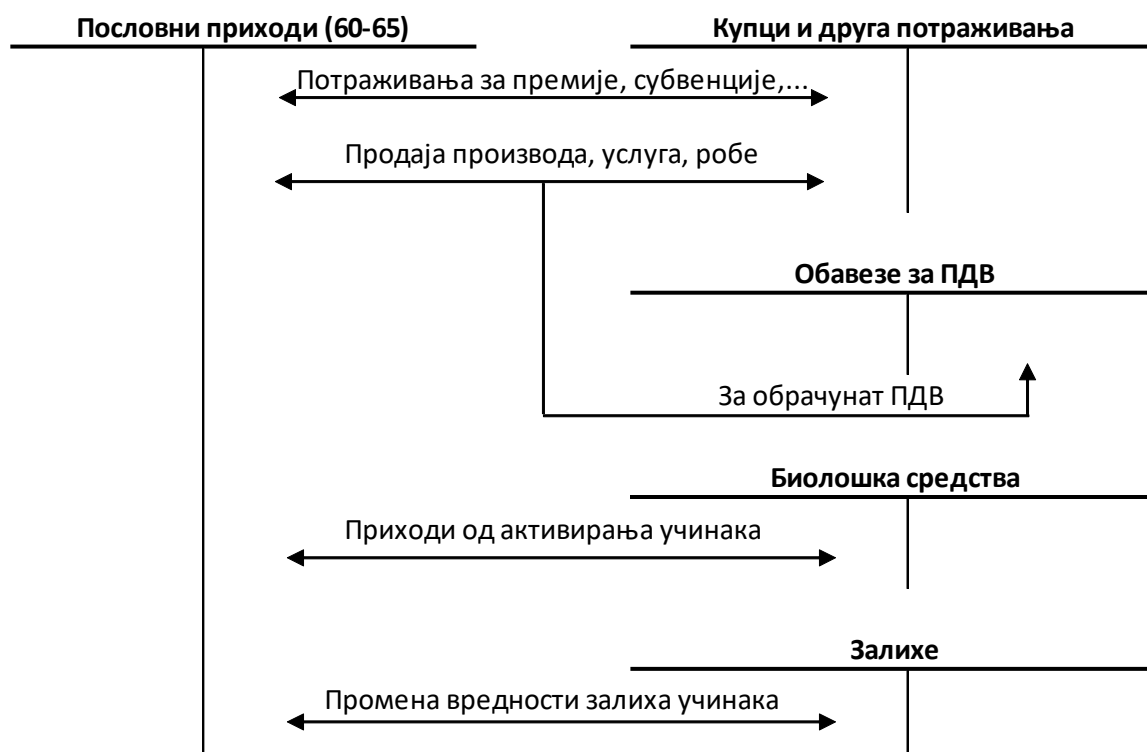
1) ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ

Пословни приходи су еквивалент вредности производње, наравно, на нивоу предузећа. Посматрано са аспекта дефинисаних група рачуна у званичном Контном оквиру, пословни приходи се могу груписати на:

- 60** - Приходи од продаје робе (*не радимо*);
- 61** - Приходи од продаје производа и услуга;
- 62** - Приходи од активирања учинака;
- 63** - Промена вредности залиха учинака;
- 64** - Приходи од премија, субвенција и дотација;
- 65** - Други пословни приходи.

Пословни приходи, односно њихово евидентирање, добрим делом су обрађени кроз претходне лекције (приходи од продаје производа и услуга, приходи од активирања учинака за сопствене потребе). На шематском приказу се види на који начин се књиже дате промене, тј. које рачуне задужујемо, пошто се повећање прихода увек књижи на потражној страни (*шема 1*).

Приходи се, као и расходи, могу преузимати у погонско књиговодство у циљу утврђивања оствареног резултата у овом делу књиговодства. Међутим, ово није предвиђено да се ради у оквиру предмета Рачуноводство пољопривредних предузећа.



Шема 1. Књиговодствено обухватање пословних прихода

У наставку дајемо примере карактеристичних промена у вези са пословним приходима које можда нису довољно обрађене у претходним лекцијама.

Примери:

- 1) Пољопривредно предузеће подиже засад крушака у сопственој режији. Укупни трошкови који су настали у току периода подизања износе 2.600.000 динара. Период подизања је завршен и треба извршити активирање (укњижавање) новог основног средства.
- 2) Предузећу је одобрена државна субвенција у износу 120.000 динара. Субвенција је уплаћена.
- 3) Предузеће ја фактурисало приходе од закупнине магацина до краја текуће године² у износу од 52.000 динара, ПДВ по општој стопи. Потраживања су наплаћена.

Књижење у дневнику:

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Вишегодишњи засади	031	2.600.000	
	Приходи од активирања учинака за сопствене потребе	621		2.600.000
	<i>За активирање засада</i>			
1а)	Трошкови продатих производа - крушка	9809	2.600.000	
	Подизање засада крушке	976		2.600.000
	<i>Затварање МТ у погонском књиговодству</i>			
2)	Потраживања за субвенције	2225	120.000	

² Важно је напоменути да се приходи односе на текућу годину, јер би у супротном имали ПВР, што је објашњено у предавању бр. 17.

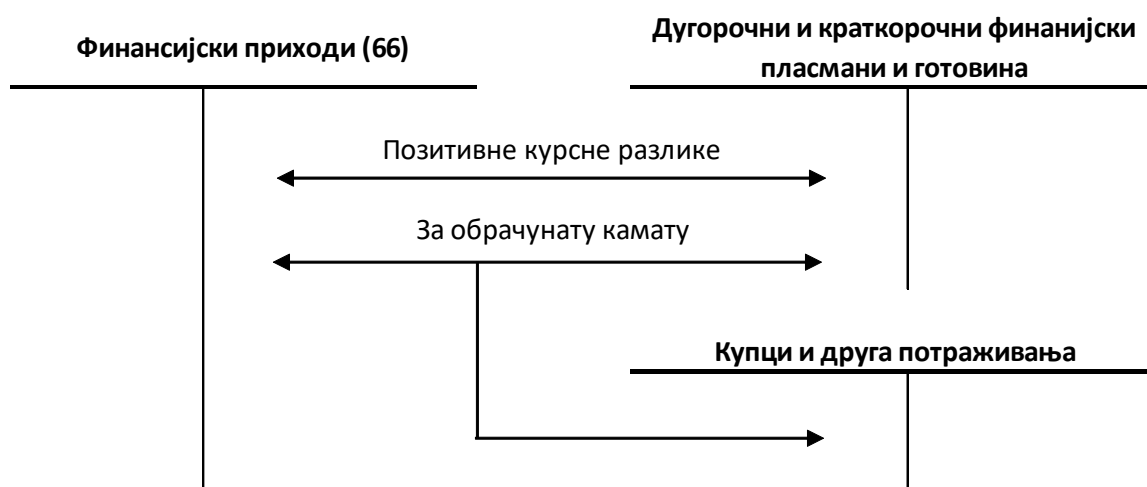
	Приходи од субвенција	6401		120.000
	<i>Потраживања за субвенције</i>			
2а)	Текући рачун	241	120.000	
	Потраживања за субвенције	2225		120.000
	<i>За наплаћена потраживања</i>			
3)	Купци у земљи	204	62.400	
	Обавезе за ПДВ - општа стопа	470		10.400
	Приходи од закупнина	650		52.000
	<i>По фактури бр..</i>			
3а)	Текући рачун	241	62.400	
	Купци у земљи	204		62.400
	<i>За наплаћена потраживања</i>			

2) ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ

Финансијски приходи (група 66) у суштини обухватају приходе по основу: камата, позитивних курсних разлика, позитивних ефеката по основу валутне клаузуле и остале финансијске приходе. Посматрано са аспекта дефинисаних синтетичких рачуна у званичном Контном оквиру, финансијски приходи се могу груписати на:

- (1) приходе из односа са повезаним правним лицима (матичним, зависним, осталим),
- (2) приходе од камата,
- (3) позитивне курсне разлике и ефекте валутних клаузула и
- (4) остали финансијски приходи.

Финансијски приходи могу настати по основу дугорочних финансијских пласмана и краткорочних финансијских активности. За сваку врсту финансијског прихода одобрава се књиговодствени рачун конкретне врсте прихода, уз истовремено повећање одговарајућег облика средстава (шема 2).



Шема 2. Књиговодствено обухватање финансијских прихода

Примери:

- 1) Предузеће је продало кукуруз са одложеним роком плаћања од 60 дана (претпоставка је да је сама продаја раније прокњижена). За одложени рок плаћања уговорена је камата. По истеку уговореног рока камата је обрачуната у износу од 14.200 динара, што је купац и уплатио.
- 2) Извезено је 10 тона пшенице по цени 230 € по тони, по курсу 1€ = 116,0 РСД. У моменту наплате курс евра је био 1€ = 118,2 РСД. Фер вредност пшенице је 23.000 РСД по тони. На извезене производе и услуге ПДВ се не обрачунава. Потраживања су наплаћена.

Књижење у дневнику:

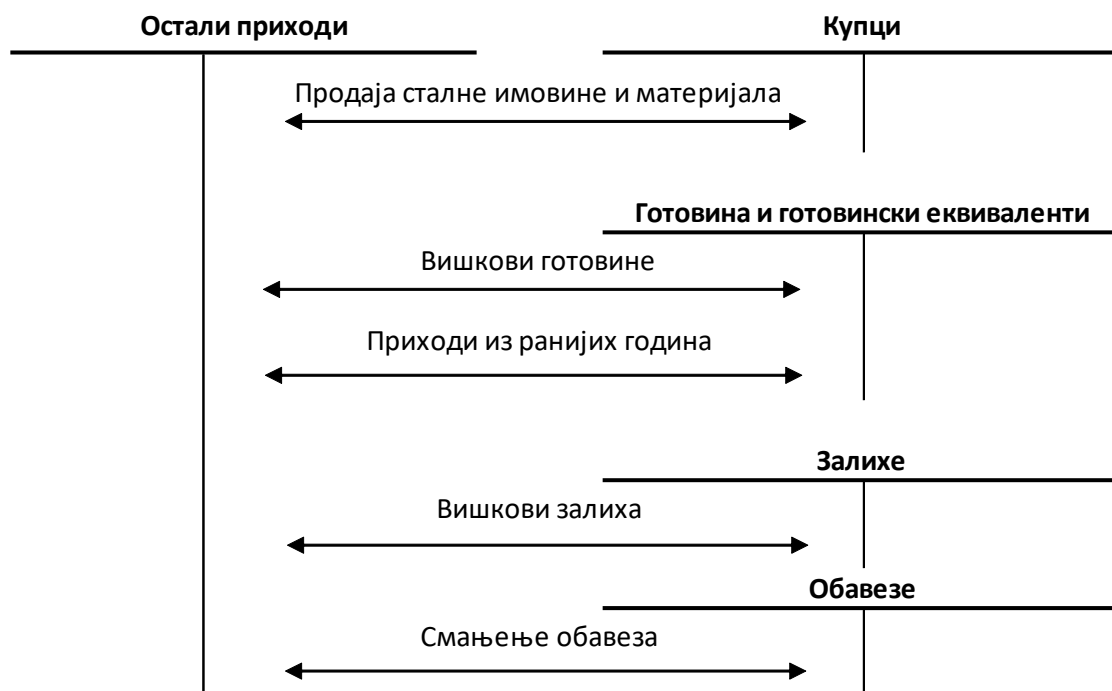
Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Потраживања за камату	220	14.200	
	Приходи од субвенција	662		14.200
	<i>За обрачунату камату</i>			
1а)	Текући рачун	241	14.200	
	Потраживања за камату	220		14.200
	<i>За наплаћена потраживања</i>			
2)	Купци у иностранству	205	266.800	
	Приходи од продаје у иностранству	615		266.800
	<i>За продате производе</i>			
2а)	Трошкови продатих производа - пшеница	9800	230.000	
	Готов производ - пшеница	9600		230.000
	<i>За издате производе са складишта</i>			
26)	Девизни рачун	244	271.860	
	Купци у иностранству	205		266.800
	Позитивне курсне разлике	663		5.060
	<i>За издате производе са складишта</i>			

3) ОСТАЛИ И ВАНРЕДНИ ПРИХОДИ

„Остали и ванредни“ приходи су доста различити и хетерогени, самим тим што су разврстани у три различите групе (*групе 67, 68 и 69*). Они су углавном резултат непредвиђених (ванредних) активности предузећа, појављују се повремено и непланирано, односно нису резултат редовне пословне активности (*шема 3*).

Остали приходи (*група 67*) представљају доста бројну групу прихода који се могу поделити на следећи начин:

- добици по основу продаје нематеријалне имовине, некретнина, постројења и опреме, биолошких средстава, учешћа у капиталу, хартија од вредности и материјала;
- вишкови (сталне и обртне имовине),
- наплаћена отписана потраживања и остали непоменути приходи.



Шема 3. Књиговодствено обухватање „осталих и ванредних“ прихода

„Приходи од усклађивања вредности имовине“ (група 68), обухватају приходе по основу усклађивања вредности:

- сталне имовине (нематеријалне, биолошких средстава, објеката, постројења и опреме и дугорочних финансијских пласмана),
- залиха материјала и робе,
- потраживања, краткорочних финансијских пласмана и остале имовине.

Приходи односно повећање вредности имовине настаје у случају када је тзв. **„надокнадива вредност“** неког средства већа од његове књиговодствене (садашње) вредности (*упоредити са обезвређењем имовине - лекција 21*). Корекције треба да се примењују само ако је разлика између „надокнадиве вредности“ и књиговодствене вредности материјално значајна.

„Добитак пословања које се обуставља“, ефекти промене рачуноводствене политике, исправке грешака ранијих периода и пренос прихода“ (група 69), обухвата рачуне неколико врста прихода, на којима се врше одређена књижења која су добрим делом књиговодствено-техничког карактера. Релативно ретко се појављују у предузећима, посебно пољопривредним. Могу се груписати на следећи начин:

- добици и приходи организационих делова за које је донета одлука да се њихово пословање обуставља (нпр. добици по основу процене и продаје имовине, текући приходи пословања ових делова пре продаје итд.);
- приходи по основу ефеката промене рачуноводствених политика и по основу исправки грешака из ранијих година, под условом да нису материјално значајне. Ако су ови ефекти односно грешке материјално значајне, онда се врши корекција почетног стања резултата (јер се ради о ефектима односно грешкама из претходне године).

Примери:

- 1) Предузеће „Аграр“ је купило 100 обичних акција предузећа „Панонка“, по цени од 15.000 дин., што укупно износи 1.500.000 дин. После одређеног времена, продато је 50 акција по цени од 18.000 динара.
- 2) Предузеће је утврдило да је уплаћено више пореза на имовину у износу 38.000 динара. Одлуком пореског органа предузећу је враћен износ преплаћеног пореза.
- 3) Укупно повећање вредности основног стада приплодних бикова износи 300.000 динара, од чега се на прираст односи 220.000 динара, а остатак је резултат повећања тржишних цена. Цена коштања прираста је 180.000 динара.
- 4) Из погона за који је донета одлука да се пословање обуставља, продато је опреме за 200.000 динара, ПДВ 20%. Процењена вредност опреме је 170.000 динара.

Књижење у дневнику:

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Обичне акције	046	1.500.000	
	Текући рачун	241		1.500.000
	<i>За купљене акције</i>			
1а)	Текући рачун	241	900.000	
	Обичне акције	046		750.000
	Добици по основу продаје ХоВ	672		150.000
	<i>За продате акције</i>			
2)	Потраживања за преплаћене порезе	2240	38.000	
	Остали непоменути приходи	679		38.000
	<i>По коначном обрачуну пореза на имовину</i>			
2а)	Текући рачун	241	38.000	
	Потраживања за преплаћене порезе	2240		38.000
	<i>За повраћај преплаћеног пореза</i>			
3)	Основно стадо - крмаче	0323	300.000	
	Приходи од активирања учинака	621		220.000
	Приходи од усклађивања вредности осн. стада	680		80.000
	<i>За активирање засада</i>			
3а)	Трошкови продатих производа	980	180.000	
	Производња прасади - крмаче	9348		180.000
	<i>Затварање МТ у погонском књиговодству</i>			
4)	Купци у земљи	204	240.000	
	Обавезе за ПДВ по издатим фактурама	470		40.000
	Средства пословања које се обуставља	147		170.000
	Добитак пословања које се обуставља	690		30.000
	<i>Продаја опреме пословања које је обустављено</i>			