

PREDAVANJE XIV - МЕТОДОЛОШКИ ПОСТУПАК УТВРЂИВАЊА ФИНАНСИЈСКОГ РЕЗУЛТАТА

- 1) МЕТОДЕ УТВРЂИВАЊА ЗВАНИЧНОГ ФИНАНСИЈСКОГ РЕЗУЛТАТА
 - *КЊИГОВОДСТВЕНА МЕТОДА*
 - *БИЛАНСНА МЕТОДА*
- 2) ВАРИЈАНТЕ НАСТАНКА ДОБИТИ И ГУБИТКА
- 3) РАСПОДЕЛА ДОБИТИ И ПОКРИЋЕ ГУБИТКА

1) МЕТОДЕ УТВРЂИВАЊА ФИНАНСИЈСКОГ РЕЗУЛТАТА

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 финансијски резултат привредног субјекта изражава се у облику **добити** или **губитка**. Нето добит или нето губитак представљају, дакле, коначан финансијски резултат предузећа, односно у крајњој линији, **најважнији** показатељ успеха за обрачунску/календарску годину.

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 (**брuto** добит или губитак)

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

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

А) КЊИГОВОДСТВЕНИ МЕТОД УТВРЂИВАЊА ФИНАНСИЈСКОГ РЕЗУЛТАТА

Финансијски резултат се утврђује на рачунима групе **71 и 72** (шема 2). 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 **брuto** 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 стања 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.

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

Шема 2. Књиговодствни метод утврђивања финансијског резултата

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

Шема 2а. Утврђивање финансијског резултата предузећа

* 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.

Б) БИЛАНСНИ МЕТД УТВРЂИВАЊА ФИНАНСИЈСКОГ РЕЗУЛТАТА

Финансијски резултат се утврђује помоћу званичне шеме **Биланса успеха**. Приказана је званична форма биланса успеха, која је због ограничености простора, поједностављена и прилагођена потребама наставе. У билансу успеха нису уписивани подаци за претходну годину, с обзиром да рачуни биланса успеха **немају почетни салдо**, тј. сваке године се креће од нуле.

БИЛАНС УСПЕХА					
Предузећа АД "Аграр" Нови Сад, за <u>2016.</u> годину					
- у хиљадама динара					
Група, рачун	П О З И Ц И Ј А	АОП	Напо мена	И З Н О С	
				Текућа	Претходна
1	2	3	4	5	6
	А) ПРИХОДИ И РАСХОДИ				
	I. ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ (1+2+3-4+5+6)			1.037.256	
61	1. Приходи од продаје			840.301	
62	2. Приходи од активирања учинака и робе				
630	3. Повећање вредности залиха учинака			196.955	
631	4. Смањење вредности залиха учинака				
64	5. Приходи од премија, субвенција и сл.				
65	6. Други пословни приходи				
	II. ПОСЛОВНИ РАСХОДИ (1009 до 1015)			885.206	
50	1. Набавна вредност продате робе				
51	2. Трошкови материјала			338.706	
513	3. Трошкови горива и енергије				
52	3. Трошкови зарада, накнада и сл.			350.000	
53	4. Трошкови производних услуга				
54	4. Трошкови амортизације и резервисања			160.000	
55	5. Нематеријални трошкови			36.500	
	III. ПОСЛОВНИ ДОБИТАК (I - II)			152.050	
	IV. ПОСЛОВНИ ГУБИТАК (II - I)				
66	V. ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ			7.500	
56	VI. ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ			14.500	
67, 68	VII. ОСТАЛИ ПРИХОДИ			4.000	
57, 58	VIII. ОСТАЛИ РАСХОДИ			20.000	
	IX. БРУТО ДОБИТАК ИЗ РЕДОВНОГ ПОСЛОВАЊА (III-IV +V -VI +VII -VIII)			129.050	
	X. БРУТО ГУБИТАК ИЗ РЕДОВНОГ ПОСЛОВАЊА (IV -III +VI -V +VIII -VII)				
69- 59	XI. НЕТО ДОБИТАК ПОСЛОВАЊА КОЈЕ СЕ ОБУСТАВЉА				
59- 69	XII. НЕТО ГУБИТАК ПОСЛОВАЊА КОЈЕ СЕ ОБУСТАВЉА				
	Б) БРУТО ДОБИТАК (IX-X+XI-XII)			129.050	
	В) БРУТО ГУБИТАК (X-IX+XII-XI)				
721	Г) Порески расход периода			22.000	
	Д) НЕТО ДОБИТАК (Б - Г)			107.050	
	Ђ) НЕТО ГУБИТАК (В + Г)				

Резултат се у Билансу успеха такође утврђује по појединим елементима, односно појединим врстама прихода и расхода. У оквиру предмета „Анализа пословања“ који студенти слушају у IV години, детаљно се проучавају биланси и други финансијски извештаји предузећа.

Треба нагласити да се резултат из биланса успеха **не преписује** у биланс стања, већ се резултат утврђен **књиговодственом методом** одлаже у биланс стања (у оквиру класе 3, конта 341 или 351). Наравно, резултати утврђени књиговодственом и билансном методом **морају се слагати**.

Дакле, наш званични контни оквир је развијен по **билансном принципу** што, поред осталог, подразумева састављање БУ по „методу укупних трошкова“. Биланс успеха сачињен по „методу укупних трошкова“ полази од трошкова који су настали у обрачунском периоду (трошкови периода). Управо зато се у биланс успеха укључује и **разлика** између крајњих и почетних залиха недовршене производње, полупроизвода и готових производа. Може се доћи до смањења залиха учинака (ако су крајње залихе мање од почетних) или до повећања залиха учинака (ако су крајње залихе веће од почетних). Ово смањење или повећање у биланс успеха може се укључити алтернативно – или на расходну или на приходну страну (брuto и нето принцип). Књижење промене вредности залиха учинака на основи претходно састављеног извештаја у погонском књиговодству показано је претходној лекцији.

Наш званични БУ се саставља по методу **укупних трошкова**, по **нето** принципу, са корекцијом на **приходној страни** за промену вредности залиха учинака.

2) 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:
 - а) 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;
 - б) Укупни расходи су већи од укупних прихода, тј. оствари се **брuto 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:

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

Шема 26. 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 konto 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)
6)	260.000				
3)	305.000		16б)	35.000	
6)	125.000				
Σ	840.000				
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)
Σ	26.000				15.000 16б)
		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 **брuto 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 брuto 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 брuto губитак, који се потом још увећава за порез из резултата.

50-58 Редовни расходи (без конта 510)	710 - Резултат редовних расхода и прихода	60-68 Редовни приходи
1) 120.000 915.000 (16)	16) 915.000 870.000 16а)	16а) 870.000 210.000 (4
6) 305.000	----- -----	350.000 (5
3) 265.000	45.000 16б)	270.000 (13
6) 225.000		40.000 (15
Σ 915.000		870.000 Σ
59- Губитак пословања које се обуставља	711 - Резултат пословања које се обуставља	69- Добитак пословања које се обуставља
0		0
	712- Пренос укупног резултата	
	16б) 45.000 45.000 16в)	
	720- Бруто добит или губитак	
	16в) 45.000 45.000 16г)	
481- Обавезе за порез из резултата	721 - Порески расход периода	
11.000 (12)	12) 11.000 11.000 16г)	
341- Нераспоређени добитак текуће године	724 - Пренос нето добитка или губитка	351- Губитак текуће године
	16г) 56.000 56.000 (16д	(16д 56.000

Шема 4. Утврђивање губитка (варијанта II)

3) РАСПОДЕЛА ДОБИТИ И ПОКРИЋЕ ГУБИТКА

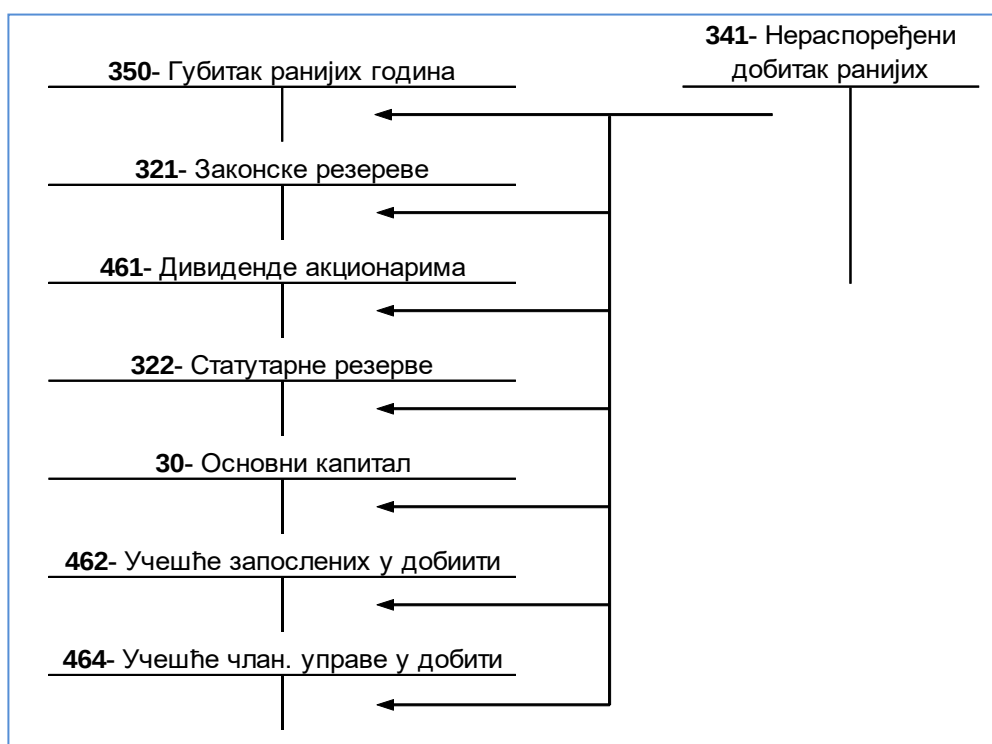
Нераспоређена добит (34), односно непокривени губитак (35) исказују се у билансу стања као посебне позиције капитала (класа 3). Добитак представља позитивну (додатну) ставку, а губитак негативну (одбитну) ставку у оквиру капитала. Према томе, ако

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. 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 покрити 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 расподелити 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 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 <i>За покриће губитка</i>	350		196.000