

ОСВРТ НА НЕАРГУМЕНТОВАНЕ КРИТИКЕ ЗВАНИЧНИХ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА

Познато квази удружење рачуновођа у свом таблоид-часопису објавило је чланак у којем је дат критички осврт на садржину и структуру званичних финансијских извештаја. У том чланку¹ поновљене су раније изнете мантре тог квази удружења о „штетности“ нових образаца Биланс стања и Биланс успеха, које су мањевише познате, а које смо раније већ коментарисали (ово се може прочитати у својевремено објављеним прилозима у овом часопису и на нашем веб сајту – www.prs.rs). Међутим, овај нови чланак, иако углавном понавља раније изнете критике тог квази удружења, заслужује посебан осврт, из тог разлога што његов аутор настоји да убеђења и ставове тог квази удружења прикаже као општеприхваћена правила у рачуноводственој теорији и пракси, тј. да их „научно“ уобличи, при чему се користи парцијалним, непотпуним и погрешним аргументима, а друге релевантне изворе који то оповргавају намерно изоставља, како би недовољно упућене читаоце довео у заблуду да су изнете критике оправдане и да нове образце финансијских извештаја треба, као „штетне“, што пре мењати. Такође, аутор не само што у чланку наводи изворе које лично преферира, а друге опонирајуће свесно изоставља, већ као извор којим поткрепљује своје „научне“ ставове, користи нетачну интерпретацију МРС/МСФИ и неосновано се позива на одредбе нове рачуноводствене директиве Европске уније 2013/ЕУ/34, о којој нема ни једног слова у нашој законској рачуноводственој регулативи, што сматрамо њеним битним недостатком.

У уводном делу чланка аутор наглашава да се у свом чланку „бави само критичком анализом образаца финансијских извештаја, дакле не и критичком анализом Закона о рачуноводству“, што значи да се бави анализом последица без сагледавања узрока, па су отуда и закључци које у чланку износи контроверзни и погрешни. Тај недостатак нормативне регулативе

која представља основу за доношење подзаконских прописа, аутор покушава да надомести парафразирањем *Концептуалног оквира за финансијско извештавање* (који је саставни део МСФИ), са намером да са значајем финансијског извештавања упозна читаоце јер је, како каже „*утисак да ове елементарне лекције још нису сви савладали*“. У том делу чланка аутор истиче и то да је „*прописивање садржине и структуре финансијских извештаја веома озбиљна активност која не трпи импровизације*“, са чиме се можемо сложити. Међутим, баш на импровизацијама аутор заснива свој критички осврт на садржину и структуру финансијских извештаја. Обратићемо пажњу само на неке критике које су, по нашој оцени, недоследне и одступају од установљене рачуноводствене праксе.

1. Осврт на примедбе у вези са садржином и формом Биланса успеха

Прво, главна примедба аутора на прописану садржину и форму Биланса успеха је што се у том образцу, конципираном по методи укупних трошкова, промене вредности залиха учинака не исказују на страни прихода, како је било у ранијем образцу, већ на страни расхода. Такво приказивање резултата, по аутору „*нема добру теоријску утемељеност*“, нарушава „*упоредивост информација*“ и неупоредиво је са „*релевантном међународном регулативом*“.

Када је у питању „*теоријска утемељеност*“ аутор безрезервно тврди да Биланс успеха сачињен по методи укупних трошкова треба на приходној страни да прикаже промене вредности **непродатих залиха недовршене производње и готових производа** (учинака) а не на расходној страни, како је сада прописано. Међутим, аутору је познато да постоје и други теоријски ставови о томе, као и другачија примена у пракси, што он у чланку намерно избегава да помене. На пример, у сада актуелном уџбенику Економског факултета, на којем је аутор чланка на који дајемо овај осврт професор, у

¹ Аутор чланка је члан тог квази удружења рачуновођа.

делу где се објашњава утврђивање резултата по „методи укупних трошкова“, стоји следеће:²

„Подаци о вредности залиха односно променама вредности залиха недовршене производње и готових производа могу се у билансу успеха исказати на различите начине:

– исказивањем на левој страни биланса успеха (корекција на страни расхода);

– исказивањем на десној страни биланса успеха (корекција на страни прихода);

– исказивањем на обе стране биланса успеха (корекција се врши на страни прихода у случају повећања залиха и на страни расхода у случају смањења залиха).

При томе, у сва три поменута случаја може да буде заступљен како бруто, тако и нето принцип корекције. С обзиром на претходно, јављају се и бројне варијанте методе укупних трошкова на које ћемо у наставку указати.“ У том факултетском уџбенику приказани су примери начина утврђивања пословног резултата по „методи укупних трошкова“, када се промене вредности залиха приказују и на страни расхода, што студенти са рачуноводственог смера морају да знају, а што и аутор чланка добро зна, али

због неуклапања у задату критику за потребе квази удружења то избегава да наведе.

Друго, када је у питању „неупоредивост са релевантном међународном регулативом“, аутор тенденциозно износи нетачне чињенице и податке на којима утемељује своју неаргументовану критику. Цитирамо речи аутора:

„У МРС 1 Презентација финансијских извештаја, у параграфима 99–105, недвосмислено се наводе две могућности за састављање биланса успеха. Прва подразумева примену метода продатих учинака и класификацију трошкова по функцијама, а друга примену метода укупних трошкова и класификацију трошкова по врстама. Разумљиво, у складу са теоријском подлогом, корекција вредности залиха врши се у оквиру прихода. У Упутству за примену МРС 1 – Презентација финансијских извештаја, које чини саставни део овог стандарда, све наведено је потврђено примерима.“

Наведене тврдње аутора, најблаже речено, представљају нетачно приказивање наведених одредаба МРС 1. У параграфу 102 објављеног превода МРС 1 („Службени гласник РС“, бр. 35/14), као и у оригиналном ИФАС-овом тексту на енглеском, стоји следеће: „Пример класификације коришћењем метода по врстама расхода дат је у наставку.“³

2 Проф. др Радмила Јаблан Стефановић, Интерни обрачун, издавач: Економски факултет Београд, 2003. стр. 271.

3 Extracted from IAS 1, Presentation of Financial Statements. © IFRS Foundation.

Приход (Revenue)		X
Остали приходи (Other income)		X
Промене вредности залиха готових производа и недовршене производње (Changes in inventories of finished goods and work in progress)	X	
Трошкови сировина и потрошног материјала (Raw materials and consumables used)	X	
Трошкови примања запослених (Employee benefits expense)	X	
Трошкови амортизације (Depreciation and amortisation expense)	X	
Остали расходи (Other expenses)	X	
Укупни расходи (Total expenses)		(X)
Добитак пре опорезивања (Profit before tax)		X

Према томе, нетачна је цитирана тврдња аутора да се корекција вредности залиха недовршене производње и готових производа према МРС 1 врши у оквиру прихода, већ напротив, у оквиру расхода како показује приказана класификација из параграфа 102 МРС 1.⁴ Међутим, овде морамо истаћи раније примећену грешку у преводу МРС 1, која се, вероватно под утицајем квази удружења рачуновођа, појавила у званично објављеним преводима МРС 1 у „Службеном гласнику РС“, бр. 133/03 у којима су промене вредности залиха готових производа и недовршене производње погре-

шно приказане у колони за приходе, уместо у колони за расходе, како је раније, а и сада дато у оригиналном тексту тог стандарда. Објављени превод параграфа 80 и 81 тадашњег текста МРС 1 био је следећи:

„80. Прво рашчлањавање односи се на поменути методу укупних трошкова. Трошкови се у билансу успеха групишу према својој природи (на пример, амортизација основних средстава, трошкови материјала, трошкови превоза, наднице и плате, трошкови маркетинга). Овај метод је једноставан за примену у многим мањим предузећима зато што није потребно да се трошкови распоређују на појединачне функције пословања. Пример класификације расхода по методи укупних трошкова је:

4 Наведена класификација дата је на стр. 22. у „Службеном гласнику РС“, бр. 35/14.

	Погрешан илустративни приказ који је објављен у „Службеном гласнику РС“, бр. 133/03.		Исправан илустративни приказ према оригиналном тексту МРС 1 требао је да буде како следи:	
Приходи од продаје	X			X
Остали приходи од пословања	X			X
Промене на залихама готових производа и производње у току (погрешно приказан податак – знак „X“ у колони за приходе, уместо у колони за расходе)	X		X	
Трошкови сировина и потрошног материјала		X	X	
Трошкови зарада запослених		X	X	
Трошкови амортизације		X	X	
Други пословни расходи		X	X	
Укупни пословни расходи	(X)			(X)
Пословни добитак	X			X

81. Промена на залихама готових производа и производње у току представљају корекцију трошкова производње која указује на чињеницу да је дошло или до пораста висине залиха због повећања производње или до пада висине залиха због тога што је продаја била већа од производње. У неким земљама, повећање залиха готових производа и производње у току приказује се одмах након прихода од продаје, као у наведеном примеру. Међутим, наведени начин приказивања не подразумева да такви износи представљају приход.“

Иначе, индикативно је то што је баш у преводима МРС, који су први пут примењени у Србији од 2004. године, погрешно приказана класификација промена залиха учинака на страни прихода у Билансу успеха, јер је тада постојао интерес да таква класификација остане у том обрасцу, с обзиром на то да је податак о висини пословних прихода битан за утврђивање величине правних лица на основу које се утврђује обавеза законске ревизије, обавеза примене МРС/МСФИ, примена одредаба о достављању и објављивању финансијских извештаја, примена прописа о порезу на добит и друго. Значајно је и то, да је тада квази удружење имало законом установљено монополско право на превођење и продају МРС/МСФИ у Србији, па је од величине правних лица зависио и број обвезника примене тих стандарда, другим речима број купаца превода тих стандарда.

Иначе, то није једини „погрешан“ превод, односно илустративни приказ МРС који је објављен у „Службеном гласнику РС“ под утицајем тог квази удружења. Сетимо се фалсификованог превода параграфа 23(б) МРС 21 – *Ефекти промена курсева страних валута*, који је преузет из издања тог квази удружења и објављен као званичан превод у „Службеном гласнику РС“, бр. 77/10, којим је то удружење покушало да своје погрешно тумачење о обавезном

курсирању плаћених аванса у инострану валуту на дан биланса, оправда погрешним преводом тог стандарда. На наше упозорење надлежно министарство није реаговало, о чему смо обавести ИФАС, који је реаговао брзо и грешка је, након тога, исправљена у „Службеном гласнику РС“, бр. 95/10.⁵

Међутим, за разлику од МРС 1, који у оба илустративна примера биланса успеха, по методу укупних трошкова и по методу продатих учинака (функционалном методу), промене вредности залиха недовршене производње и готових производа приказује на страни пословних расхода, нова рачуноводствена директива Европске уније 2013/34/ЕУ, промене вредности залиха учинака приказује на различит начин. Код метода укупних трошкова ове промене приказују се у оквиру прихода, а код функционалног метода у оквиру расхода.⁶ Разлог због којег није прихваћено решење предвиђено директивом 2013/34/ЕУ је у чињеници што су творци нових билансних шема под утицајем представника квази удружења у Националној комисији за рачуноводство, као и изричитих одредаба Закона о рачуноводству, који прописује обавезну примену МРС/МСФИ и МСФИ за МСП, настојали да подзаконска акта ускладе са МРС/МСФИ, па су у складу са параграфом 102 МРС 1 прописали структуру обрасца коју имамо. Према члановима 20. и 21. Закона о рачуноводству, за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, правна лица (микро, мала, средња и велика) примењују пуне МСФИ, односно МСФИ за МСП. Према томе, сходно закону, усклађивање прописа са рачуноводственом Директивом 2013/34/ЕУ за сада још увек није могуће, па се аутор и њего-

5 О томе детаљније у „Привредном саветнику“, бр. 22 и 23/10 и 25/10.

6 Видети превод Директиве 2013/34/ЕУ који је објављен у „Привредном саветнику“, бр. 14 и 15/14.

ви ментори неосновано позивају на ту директиву јер се безрезервно залажу за примену МРС/МСФИ, а за поменутом директивом посежу само декларативно, када су неки њихови лични интереси у питању.

Због тога је бесмислена следећа констатација аутора: „*После свега може се оправдано поставити питање одакле идеја креаторима финансијских извештаја да пропишу решење које не постоји ни у МСФИ/МРС ни у директиви 2013/34/ЕУ. Питање је нарочито смислено ако имамо у виду да је претходно решење у нас било исправно. Са којом регулативом су сада усклађене наше билансне шеме?*“

Одговор је садржан у претходно изнетом, да су форма и садржина ранијег Биланса успеха били супротни одредбама и илустративном приказу тог обрасца у параграфу 102 МРС 1, па је сада усклађена са тим одредбама, јер закон налаже обавезну примену МРС/МСФИ.

Треће, у делу чланка у којем је дата критика у вези са неупоредивошћу наших образаца финансијских извештаја са „**релевантном међународном регулативом**“, аутор наводи следеће: „*Имајући у виду интензивне активности Србије у процесу прикључивања ЕУ, логично је очекивати **достизање максимално могуће упоредивости са најновијом Директивом 2013/34/ЕУ....** С друге стране, општа тенденција коришћења Међународних стандарда финансијског извештавања и **опредељеност Србије да имплементира такву праксу, барем у претходном десетогодишњем периоду, намеће потребу за поштовањем решења прописаних МРС 1 Презентација финансијских извештаја.***“ Овако контраверзни ставови аутора изнети у истом пасусу, заправо говоре о томе да аутор сматра да се обрасци финансијских извештаја могу аутономно креирати мимо законске регулативе која уређује основе за њихово доношење. Заправо, овакви ставови су последица тога што аутор, заобилазећи одредбе Закона о рачуноводству (јер се у уводу определио за то да се њиме не бави), анализира подзаконска акта као да не постоји закон на основу којег се доносе и не узимајући у обзир чињеницу да се за **обелодањивање позиција у финансијским извештајима морају применити искључиво пуни МСФИ и МСФИ за МСП**, како је то уређено законом.

У наведеном контексту погрешно је приказана *Компаративна анализа примене метода билансирања резултата* (у табели 1), где је назначено да се код приказивања резултата према методу укупних расхода, према IFRS, за промене вредности залиха учинака врши корекција на страни прихода, што није тачно, већ на страни расхода према параграфу 102 МРС 1. Осим тога, овакво поређење је врло субјективно, јер аутор упоређује начин билансирања резултата код земаља које примењују пуне МСФИ са земљама које примењују своје националне стандарде донете у складу са Директивама ЕУ. Од земаља које су укључене у компаративну анализу, само Хрватска, БиХ и Србија примењују МСФИ (с тим што Хрватска има и своје стандарде усклађене са МСФИ), па је и нормално да ове земље код билансирања резултата промене

вредности залиха исказују на страни расхода у складу са МРС 1. Због тога је врло неумесан и лицемеран закључак аутора, поткрепљен погрешном интерпретацијом МРС 1, да „*од свих наведених земаља.... деформисану методу укупних трошкова примењују Хрватска и Федерација Босне и Херцеговине. Сада им се придружила и Србија.*“

2. Осврт на критике у вези са (не)прегледношћу финансијских извештаја

Јена од критика прописаних образаца Биланс стања и Биланс успеха односи се на превелики број ставки, односно позиција у тим обрасцима. Овакве критике прописаних образаца од стране академских теоретичара у нас су одувек постојале, а поготову у последњих неколико деценија. Једнима је сметао редослед позиција и њихова класификација, другима мали или велики број позиција, тако да су познати разни предлози „упрошћавања“ ових образаца. Један од маргиналних предлога је да Биланс стања има само две позиције (активу и пасиву) а Биланс успеха приходе, расходе и резултат. Полазећи од овог неприхватљивог минимума, поставља се питање шта је оптимум и где је горња граница у могућој теоријској бесконачности података у тим обрасцима и њиховом различитом редоследу класификовања у оквиру активе и пасиве, односно у оквиру прихода и расхода. Ипак, оријентациони број позиција у њима и начин класификовања (приказивања) садржан је одговарајућим рачуноводственим нормативима, односно основама којим се уређује приказивање и објављивање позиција у финансијским извештајима. Тако су у Директиви 2013/34/ЕУ садржана по два модела Биланса стања и Биланса успеха, уз омогућавање прописивања мањег или већег броја позиција у њима. Међутим, позивање аутора и ментора квази удружења на ову директиву сада је излишно, јер су примену ове директиве онемогућили они, залажући се као чланови IFAC-а за безусловну примену пуних МСФИ и МСФИ за МСП у Србији. У време доношења Закона о рачуноводству рачунали су да ће им примена МСФИ омогућити добијање монополских овлашћења за објављивање превода тих стандарда и за сертификавање рачуновођа, што законодавац није прихватио, па сада покушавају разним притисцима и неаргументованим критикама рачуноводствених прописа поново да покрену процедуру за измену закона.

Такође, у МРС 1 дат је оријентациони предлог садржаја и начина класификовања позиција у обрасцима финансијских извештаја, али није дат детаљнији приказ сличан онима из Директиве 2013/34/ЕУ, јер иначе МРС/МСФИ не представљају директно примењиве прописе, већ скуп рачуноводствених принципа и начела које субјекти њихове примене користе за доношење својих рачуноводствених политика и основа за признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима. У том смислу, у параграфу 57. МРС 1, за Биланс стања прописано је следеће:

„*57 Овај Стандард не прописује редослед ни облик у ком треба да буду презентоване позиције.*“

Параграф 54 једноставно даје листу ставки које се довољно разликују по својој природи или функцији, да им је потребно засебно приказивање у извештају о финансијској позицији.“ Овај принцип важи и за остале обрасце финансијских извештаја чија је оријентациона садржина дата у МРС 1.

Према томе, класификација позиција у нашим обрасцима Биланс стања и Биланс успеха вршена је на основу предлога тих образаца датих у МРС 1, с тим што је законодавац према дефинисаним потребама за одређеним подацима од стране различитих интересената прописао позиције које треба да садрже подаци у тим обрасцима. Да ли је прописан оптималан или превелики број позиција дискутабилно је питање, имајући у виду обим података и информација које интересују одређене кориснике наших финансијских извештаја, а пре свега оне који су утицали на њихово креирање.

Полазећи од чињенице да Директива 2013/34/ЕУ и МРС 1 не садрже дефинитивно прописане обрасце Биланс стања и Биланс успеха, а поготову не садрже збирове и подзбирове предложених ставки, што значи да такви подаци по броју ставки нису упоредиви са подацима из дефинитивно прописаних наших образаца који имају збирове и подзбирове, у том смислу дата *Компаративна анализа степена рашчлањавања позиција у билансу стања и извештају о резултату*, коју аутор приказује у свом критичком чланку, врло је субјективна и нетачно приказује већи број позиција у нашим обрасцима у односу на број позиција приказан у Директиви ЕУ и МРС 1. Такође, необјективан приступ аутора показује и чињеница да у спорном чланку нигде није поменуто податак да највећи број привредних субјеката у Србији спада у микро правна лица (преко 95%) за која је прописан скраћени обим података у Билансу стања (само 46 позиција) и Билансу успеха (само 45 позиција), уместо пуног обима података који се односи на велика, средња и мала правна лица која чине свега око 5% од укупног броја субјеката који јавно објављују годишње финансијске извештаје.

3. Осврт на критику прописаног начина билансирања губитка изнад капитала

У новом Билансу стања укупан губитак исказује се у пасиви као корективна ставка укупног капитала, а поред тога, део губитка који је изнад капитала исказује се још и као посебна рачунски изведена симболичка билансна позиција. Оваквим решењем не врши се никаква корекција обавеза за износ губитка изнад капитала, оне остају исте како су и раније приказиване у билансу, с тим што се укупан збир пасиве умањује за износ губитка изнад капитала, па је у том случају актива једнака вредности укупне имовине, а пасива је мања за износ губитка изнад висине капитала, што је и реално, јер је за тај износ изгубљен део поверљачке пасиве. За разлику од ранијег обрасца ово је много боље решење, а, између осталог, усклађено је са релевантном међународном регулативом (Директивом 2013/34/ЕУ и МРС 1) на коју се критичар овог решења свесрдно позива у свом чланку. У ранијем билансу губитак који је већи од капитала дељен је на

део који је једнак капиталу и билансиран је у пасиви, а део који је изнад капитала билансиран је у активи и укључиван у збир активе у циљу постизања билансне равнотеже. У том случају збир активе и пасиве био је увећаван за износ губитка изнад капитала.

Као аргументе за оспоравање усвојеног решења, аутор, као и у претходно наведеним случајевима, износи нетачне чињенице и даје погрешно тумачење Директиве ЕУ о билансирању губитка. Тако за билансирање губитка наводи следеће: „Директивом 2013/34/ЕУ предвиђено је билансирање губитка у оквиру капитала, што је добро решење, али није експлицитно предвиђено билансирање губитка изнад капитала, што се може разумети ако имамо у виду претходно изнет став о неодрживости таквих предузећа. Ипак, у раније поменутом члану 9, став 2. је, под одређеним условима, остављена могућност додавања нових ставки, што се може моћности и на билансирање губитка изнад капитала.“ Аутор овим даје погрешно тумачење да се у складу са Директивом 2013/34/ЕУ и даље губитак изнад капитала може билансирати у активи. Међутим, таква могућност била је прописана ранијим одредбама члана 9. IV Директиве (78/660/ЕЕЗ) које су примењиване до доношења нове Директиве 2013/34/ЕУ којом је изричито прописано да се укупан губитак ранијих и текуће године билансира у пасиви. Иначе и одредбе МРС 1 не дају могућност билансирања губитка у активи.

Исто тако, у табеларном приказу „Билансирање губитка и губитка изнад капитала“, аутор наводи нетачне податке да се у билансима свих држава у региону губитак изнад капитала билансира у активи. У томе га демантује пример Хрватске⁷ где се од 2010. године губитак изнад висине капитала искључиво билансира у пасиви, док аутор у свом чланку погрешно наводи да се билансира у активи и даје нетачан податак да једино Србија губитак изнад капитала билансира у пасиви.

4. Осврт на критику билансирања других позиција

Осим наведеног, аутор је дао критички осврт и на билансирање других позиција у прописаним обрасцима, од којих пажњу заслужују примедбе на *билансирање емисионе премије и на билансирање прихода од активирања учинака и робе*.

За билансирање емисионе премије у оквиру групе рачуна основног капитала, после краћег образложења аутор даје следећи критички закључак: „Произвољно стављање емисионе премије у основни капитал је у економском, правном и рачуноводственом смислу бесмислено. У Директиви 2013/34/ЕУ јасно је истакнуто да емисиона премија представља посебно

7 Детаљније видети: mr. sc. Đurđica Jurić, Sastavljanje bilance na dan 31. prosinca 2010., časopis „Računovodstvo revizija i financije“, br. 1/11, Zagreb 2011, u kojem je navedeno sledeće: „Najnovijom izmenom i dopunom Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Narodne novine, br. 38/08, 12/09 i 130/10) ponovo je došlo do promjene u strukturi i sadržaju Bilance. Najvažnije promjene u aktivi jesu sljedeće: d) Ukida se pozicija Gubitak iznad visine kapitala – ukupni gubitak ostavlja se u pasivi i zbroj kapitala i pričuva ima predznak minusa (-)“.

издвојену позицију у оквиру капитала, на истом нивоу рашчлањавања као и основни капитал“.

Међутим, и овде, као и раније, може се приметити да аутор погрешно анализира структуру и садржину прописаног Биланса стања у складу са прописом који се није примењивао приликом израде тог обрасца, па би критика могла бити смислена само ако прописано решење одступа од одредаба МРС 1, на основу којег је тај образац конципиран. Тако је у параграфу 54 тог стандарда прописано: **„Као минимум, извештај о финансијској позицији обухвата линијске ставке које приказују следеће износе:**

(љ) учешћа без права контроле, исказана у оквиру капитала; и

(р) емитовани капитал и резерве који се могу приписати власницима матичног ентитета.“

У параграфу 78(е) МРС 1, прописано је да у вези са информацијама које треба да буду презентоване у Билансу стања или у напоменама, субјект треба да *„уплаћени капитал и резерве разврстава на различите групе, као што су емитован и потпуно уплаћени капитал, премија на акцију и резерве“*. У вези са тим може се рећи да је исказивањем емисионе премије на посебном рачуну 306 – Емисиона премија, задовољен наведени услов јер се исказује на посебном рачуну одвојено од осталих врста основног капитала.

Залагање да се **билансирање прихода од активирања учинака** врши искључиво на страни прихода у Билансу успеха аутор заснива на сличним теоријским претпоставкама на којима темељи и билансирање промена вредности залиха недовршене производње и готових производа. Међутим, прописано решење којим се за интерно утврђене приходе по основу активирања сопствених учинака и робе за одређене сопствене потребе врши корекција пословних расхода у Билансу успеха, заснива се на потреби да се таквим решењем обезбеди потпуна упоредивост података у Билансу успеха на нивоу целе привреде, јер у нашој рачуноводственој пракси постоје два потпуно различита начина књижења коришћења учинака и робе за сопствене потребе који утичу на висину исказаних расхода и прихода у том обрасцу.

Први начин књижења активирања сопствених учинака заснива се на дуплом исказивању примарних трошкова на рачунима класе 5 у висини цене коштања (први пут код књижења примарних трошкова на рачунима класе 5, а други пут при активирању учинака, опет на рачунима класе 5), а једном се исказује приход на рачуну 621 код активирања тих учинака (нпр. 511/101, 52/45,...980/960 и 551/621). Исти ефекат настаје и код употребе робе за сопствене потребе, два пута се исказују трошкови на рачунима класе 5 у

висини набавне вредности робе, а једанпут приход на рачуну 620 (нпр. 501/134 и 551/620).

Други у пракси заступљен начин књижења врши се без коришћења рачуна групе 62 – Приходи од активирања учинака и робе и без двоструког исказивања расхода на рачунима класе 5. На пример, активирање учинака се евидентира само у класи 9 (980/960), а активирање робе сторнирањем са залиха робе на терет рачуна трошкова на којим се обухвата то активирање (нпр. 551,-134).

Код примене првог начина долази до повећања трошкова и прихода у Билансу успеха за износ интерно утврђеног прихода по основу употребе производа и робе за сопствене потребе, а код примене другог начина нема тог ефекта. Према томе, да би се независно од изабраног начина књижења активирања сопствених учинака и робе, постигла упоредивост података о пословним приходима и расходима на нивоу целе привреде, у Билансу успеха врши се умањење пословних расхода за износ прихода од активирања учинака чиме се дупло исказани расход елиминише. У супротном би подаци на нивоу привреде били неупоредиви.

5. Уместо закључка

Од доношења актуелног Закона о рачуноводству прошле су пуне две године и сачињени су први финансијски извештаји на основу подзаконских прописа донетих на основу тог закона. Међутим, још за време стручне расправе која се водила више од две године пре усвајања тог закона, а онда и након његовог доношења, представници квази удружења рачуновођа континуирано износе сензационалистичке и неистините податке о „огромним штетама“ које ће претрпети српска привреда ако ти прописи заживе и буду примењени. Та кампања кулминирала је почетком ове године, када су јавни медији били преплављени памфлетима о штетности рачуноводствених прописа, огромној штети мереној стотинама милиона евра коју ће претрпети српска привреда и да нико неће моћи до краја јуна ове године да састави финансијске извештаје за претходну годину. Међутим, као што смо и раније истицали, циљ те халабуке и медијске кампање био је поновно покретање процедуре за измену рачуноводствених прописа, рачунајући на то да би у неким новим промењеним околностима то удружење поново добило монополски положај да „погрешно“ преводи МРС/МСФИ на начин на који је то чинило раније – патворењем превода ради постизања одређених личних циљева. И најновији критички чланак који је објављен у њиховом часопису наставак је такве кампање, у којој се актери користе лажним и за такве потребе исконструисаним чињеницама и подацима. *Abusus non est usus, sed corruptela* (злоупотреба није употреба, него поквареност).