

POLITIKA PRIZNAVANJA PRIHODA I FINACIJSKA USPJEŠNOST

REVENUE RECOGNITION POLICIES AND FINANCIAL EFFICACY

STRUČNI ČLANAK

**Dragan Gabrić**

Visoka škola „Logos centar“ u Mostaru

[dragan.gabric@gmail.com](mailto:dragan.gabric@gmail.com)

**Sažetak:**

*Računovodstvene politike se mogu definirati za mnoga računovodstvena područja, ali za potrebe analize utjecaja računovodstvenih politika na financijsku uspješnost mjerenu financijskim i poreznim rezultatom, poseban naglasak se stavlja na područje priznavanja prihoda. Cilj ovog rada je ukazati da računovodstvenim politikama na području prihoda nije moguće kreirati (stvoriti) financijski rezultat, ali je moguće utjecati na vremenski raspored poslovnog i poreznog rezultata. Metodologija rada ogleda se u primjeni općih metoda znanstvenog i stručnog rada i istraživanja, prije svih metode studija slučaja i metoda modeliranja. Naime, da bi se dokazala istinitost postavljenih teza, neophodno je kvantificirati utjecaj odabranih računovodstvenih politika na području prihoda na financijsku uspješnost kroz model balance uspjeha, pod određenim pretpostavkama i u različitim vremenskim razdobljima. Rezultati analize ukazuju da odabrane računovodstvene politike na području prihoda imaju utjecaj na financijsku uspješnost u kraćem razdoblju, ali da odabir računovodstvenih politika na području prihoda nema utjecaja na ukupni poslovni i porezni rezultat promatrano u duljem razdoblju.*

**Ključne riječi:** računovodstvene politike, prihodi, financijska uspješnost

**Abstract:**

*The accounting policies can be defined for many accounting areas, but for the analyzing purposes of the impact of accounting policies on the financial success, measured by financial and tax result, special emphasis is placed on the area of revenue recognition. The aim of this paper is to point that with the usage of accounting policies in the area of revenue is not possible to create the financial results, but it is possible to impact on the timetable of business and tax result. The methodology of this article is reflected in the application of general methods of scientific and technical work and research, especially on the method of case study and the modeling method. Namely, in order to prove the truth of set thesis, it is necessary to quantify the impact of selected accounting policies in the area of income on the financial efficacy through the balance of success model, under certain assumptions and in the different time periods. The results of analysis indicate that the selected accounting policies in the area of income have an impact on financial efficacy in a shorter period, but the selection of accounting policies in the area of income has no impact on the overall business and tax result observed in a longer period.*

**Key words:** accounting policies, income, financial efficacy.

## 1. UVOD

Suvremene uvjete poslovanja karakterizira izrazito dinamična i turbulentna okolina i sve veći zahtjevi za profitabilnošću kapitala. Upravo zbog toga, zahtjeva se maksimalna i pravovremena informiranost kao neophodan preduvjet za donošenje adekvatnih poslovnih odluka koje su usmjerene ostvarivanju postavljenih ciljeva. Računovodstvo, odnosno računovodstveni informacijski sustav ima ulogu jednog od najznačajnijih generatora informacija o poslovanju potrebnih za poslovno upravljanje, a danas ta uloga još više dolazi do izražaja i označava računovodstvo kao posebno važan faktor poslovanja, neophodan da bi se ostvarili postavljeni ciljevi, te postigla i održala izvrsnost u poslovanju. Kada se raspravlja o specifičnostima računovodstvenog sustava i financijskih izvještaja, onda računovodstvene politike najbolje oslikavaju te odlike i specifičnosti kod računovodstvenog tretmana određenih poslovnih promjena. Iako se radi prvenstveno o računovodstvenom pojmu, računovodstvene politike su također značajan instrument i sredstvo za provođenje poslovne politike poduzeća. Računovodstvene politike se mogu definirati i koristiti u mnogim računovodstvenim područjima, ali za potrebe ovog rada posebna pozornost se usmjerava na pitanje utjecaja odabranih računovodstvenih politika na području prihoda na financijsku uspješnost kao bitnog cilja poslovanja poduzeća. Financijska uspješnost je varijabla koja se može na različite načine mjeriti i promatrati. Međutim, za potrebe analize utjecaja odabranih računovodstvenih politika na području prihoda na financijsku uspješnost, ista se mjeri ostvarenim financijskim rezultatom i poreznim opterećenjem. U kontekstu utjecaja odabranih računovodstvenih politika na području prihoda na poslovni i porezni rezultat, mogu se postaviti sljedeće teze:

- H<sub>1</sub>: Odabrana računovodstvena politika na području prihoda ima utjecaja na financijsku uspješnost u kraćem razdoblju.
- H<sub>2</sub>: Odabrana računovodstvena politika na području prihoda nema utjecaja na ukupnu financijsku uspješnost u duljem razdoblju.

Iz prethodnih teza proizlazi i osnovni cilj ovog rada, a to je pokazati da računovodstvenim politikama na području prihoda nije moguće kreirati (stvoriti) financijski rezultat, ali je moguće utjecati na vremenski raspored financijskog i poreznog rezultata u određenom razdoblju. Metodologija rada ogleda se u primjeni odgovarajućih metoda i tehnika istraživanja. U tom kontekstu u ovom radu koriste se opće metode znanstvenog i stručnog rada i istraživanja, prije svih metoda studija slučaja i metoda modeliranja. Primjena metode studija slučaja se ogleda u analizi utjecaja odabranih računovodstvenih politika na području prihoda na financijsku uspješnost kroz pojednostavljeni i simulirani, ali u isto vrijeme i konkretni slučaj. S druge strane, da bi se dokazala istinitost postavljenih teza, neophodno je kvantificirati utjecaj odabranih računovodstvenih politika na području prihoda na financijsku uspješnost kroz model bilance uspjeha, pod određenim pretpostavkama i u različitim vremenskim razdobljima.

## 2. POJMOVNO ODREĐENJE RAČUNOVODSTVENIH POLITIKA

Jedan od pristupa pojmovnog određenja računovodstvenih politika je i semantički pristup koji se temelji na analizi sintagme koja označava pojam računovodstvene politike. Predmetna sintagma se sastoji od dvije riječi računovodstvo i politike. Računovodstvo se može na različite načine promatrati i definirati. „Računovodstvo je sastavni dio ukupnog informacijskog sustava poduzeća koji osigurava kvantitativne informacije za potrebe odlučivanja i upravljanja poduzećem.“(Lajoš Žager, et.al. 2008.). S druge strane, „računovodstvo je sustav čije funkcioniranje osigurava informacije o financijskom položaju, uspješnosti poslovanja, tijekovima gotovine, promjenama na kapitalu i drugim financijskim i

nefinancijskim informacija značajnim za eksterne i interne korisnike finansijskih izvještaja.<sup>33</sup> U konačnici, kao najmjerodavniji može se uzeti pristup koji u potpunosti oslikava primarnu svrhu i prirodu računovodstva, a prema kojem se računovodstvo definira kao opisivanje, mjerenje i tumačenje ekonomskih aktivnosti određenih subjekata. Pri tome, „računovodstvo se koristi specifičnim "jezikom" što se temelji na sustavu načela, standarda, politika, tehnika i propisa koji omogućavaju da obuhvaćene ekonomske aktivnosti budu razumljive korisnicima koji poznaju "računovodstveni jezik" (Vinko Belak, et.al., 2006.).

Riječ politika etimološki potječe od starogrčke riječi „polis“ što znači grad, odnosno država, a u biti označava način vođenja, odnosno upravljanja gradom ili državom. Dakle, riječ politika se primarno odnosi na državničke poslove, ali je danas njezina primjena proširena i na mnoga druga područja društvenog života. Politika je pojam koji u biti označava „plan, smjer ili način izvršenja određenih radnji.“ (Žager, 2008, 102). Na temelju značenja sastavnih riječi sintagme računovodstvene politike, iste bi se u konačnici mogle definirati kao načela, odnosno načini opisivanja, mjerenja i tumačenja ekonomskih aktivnosti određenog subjekta. Pored toga, postoje različiti pristupi pojmovnom određenju računovodstvenih politika. Kao najmjerodavniji pristup u pojmovnom određenju računovodstvenih politika može se uzeti onaj iz MSFI/MRS<sup>34</sup> koji računovodstvene politike definira kao „posebna načela, osnove, konvencije, pravila i prakse koje pravna osoba primjenjuje pri sastavljanju i prezentaciji finansijskih izvještaja.“ (MRS 8, točka 5)<sup>35</sup>.

#### *a) Povijesni razvoj računovodstvenih politika*

Pojam računovodstvenih politika se prvi put pojavio pedesetih godina u SAD-u u funkciji promocije računovodstvene profesije. Strukovne organizacije računovođa su računovodstvene politike formulirali kao „specifična načela i metode koje je menadžment izabrao u cilju realnog prikazivanja finansijskog položaja, promjena finansijskog položaja i rezultata poslovanja i koja su u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima“ (Reuf Kapić, Jozo Piljić, 2007). Međutim, iako se pojam računovodstvenih politika danas usko veže uz MSFI/MRS, problematika računovodstvenih politika je postojala i prije pojave MSFI/MRS. Problematika računovodstvenih politika ranije se razmatrala i proučavala u kontekstu politike bilanciranja, odnosno bilančne politike. Politika bilanciranja se može definirati kao „svjesni utjecaj na godišnji obračun i ostale obračune s namjerom da se kroz poštivanje zakonom dozvoljenih mjera i određenih finansijskih ciljeva ostvare zacrtani poslovni ciljevi.“ (Harder, citirano prema Žager, 2008, 104). „Sam pojam bilanciranja na različitim stupnjevima razvoja računovodstvene teorije i prakse različito se poima. Prema klasičnom stajalištu bilanciranje je postupak zaključivanje konta (računa) glavne knjige i sastavljanje bilance (...) dok s druge strane, prema suvremenom pitanju, bilanciranje se ne usredotočuje samo na problematiku iskazivanja, već i na problematiku vrednovanja (procjene) pozicija imovine, obveza, kapitala, prihoda, rashoda i utvrđivanja periodičnog rezultata poslovanja.“ (Ivo Spremić, 1996).

Povijesno gledano, računovodstvenim politikama se na europskom tlu posvećuje posebna pozornost nakon Prvog svjetskog rata u Njemačkoj kada se nastojao eliminirati utjecaj sveprisutne inflacije iz vrednovanja stavki u finansijskim izvještajima, te što realnijeg prikazivanja finansijske uspješnosti i finansijskog položaja poduzeća. Pored navedenog kao ciljevi bilanciranja javljali su se:

<sup>33</sup> Članak 2. Zakona o računovodstvu i reviziji FBiH („Službene novine FBiH“, broj: 83/09)

<sup>34</sup> MSFI/MRS – Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja / Međunarodni računovodstveni standardi

<sup>35</sup> Međunarodni računovodstveni standard 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške

- utjecaj na financijski rezultat: određivanje visine dobiti, raspodjelu dobiti na dividende i zadržanu dobit, poboljšanje postojeće likvidnosti i rentabilnosti zbog ušteda na porezu,
- utjecaj na korisnike financijskih izvještaja kroz obavještavanje ili neobavještavanje o nekim segmentima koje zakon dopušta i dr. (G. Wohe, 1987).

Temeljno suvremeno pitanje računovodstvenih politika je pitanje procjene pojedinih bilančnih stavki. Budući da je svaka procjena, u bilo kojem području računovodstvenih politika, obilježena određenom razinom subjektivnosti, to se otvara određeni prostor za utjecaj na poslovni i porezni rezultat odabirom i primjenom odgovarajućih računovodstvenih politika. Stoga su danas računovodstvene politike važan dio ukupne poslovne politike poduzeća i snažan instrument u ostvarivanju postavljenih ciljeva.

*b) Računovodstvene politike prema MRS-u 8*

Iako se računovodstvene politike javljaju i definiraju u kontekstu različitih aspekata poslovanja (porezni, poslovno odlučivanje, upravljanje i drugo), problematika sadržaja i strukture računovodstvenih politika je dominantno računovodstveno pitanje. Računovodstvene politike su posebice važne za ona računovodstvena područja gdje su MSFI/MRS dozvolili određeni alternativni postupak, te se u takvim okolnostima zahtjeva od menadžmenta poduzeća da se kroz računovodstvene politike odredi i odabere odgovarajuću računovodstvenu politiku za koju smatra da će na najbolji mogući način omogućiti istinit i objektivni prikaz financijskog položaja i uspješnosti. Takva percepcija računovodstvenih politika je dodatno osnažena i kroz MRS 8: „u nedostatku konkretnog Standarda ili Tumačenja koji se primjenjuju na određenu transakciju, događaj ili okolnost, menadžment se mora osloniti na vlastiti sud kako bi razvio, odabrao i primijenio računovodstvenu politiku koja će osigurati informacije koje su relevantne i pouzdane.“ (MRS 8, točka 10). Jedno od temeljnih načela računovodstvenih politika je dosljednost u primjeni istih. Važnost istog dokazuje i činjenica je da je ono posebno naglašeno u MSFI/MRS na način da „pravna osoba treba biti dosljedna u izboru i primjeni svojih računovodstvenih politika za slične transakcije, događaje i okolnosti, osim ako određeni Standard ili Tumačenje zahtijeva ili dozvoljava kategorizaciju stavki za koje bi mogle biti adekvatne različite politike.“ (MRS 8, točka 13). Različite računovodstvene politike za iste transakcije, događaje i okolnosti imaju za posljedicu razlike u poslovnom i poreznom rezultatu, tako da menadžment poduzeća može i treba odabrati onu računovodstvenu politiku koja mu najviše odgovara s obzirom na postavljene ciljeve poslovne i porezne politike. Međutim, to ne znači da je dozvoljena promjena i primjena nove računovodstvene politike za svako novo obračunsko razdoblje u ovisnosti o potrebama za iskazivanjem i prezentiranjem boljeg poslovnog i poreznog rezultata. Naprotiv, jednom odabrana računovodstvena politika mora se dosljedno primjenjivati i podrazumijeva (u većini situacija) primjenu na duže vremensko razdoblje, osim ako objektivne okolnosti (npr. zahtjev koji proizlazi iz MSFI/MRS) ne zahtijevaju drugačije. Dakle, računovodstvene politike su snažan instrument poslovne politike koji može značajno odrediti vremenski raspored poslovnog i poreznog rezultata, ali je primarni računovodstveni cilj kroz dosljednost u primjeni istih osigurati istinitu i objektivnu prezentaciju financijskog položaja, financijske uspješnosti i novčanih tokova poduzeća.

### 3. PRETPOSTAVKE ZA ANALIZU UTJECAJA RAČUNOVODSTVENIH POLITIKA NA PODRUČJU PRIHODA NA FINACIJSKU USPJEŠNOST

Da bi se mogao kvantificirati i analizirati izolirani utjecaj odabranih računovodstvenih politika na području prihoda na poslovni i porezni rezultat, uz primjenu metode studija slučaja i metode modeliranja, potrebno je definirati određene polazne pretpostavke:

- razmatra se utjecaj odabrane računovodstvene politike na poslovni rezultat, odnosno neto dobit u promatranom razdoblju uz pretpostavku nepromijenjenosti ostalih stavki bilance uspjeha – ceteris paribus,
- razmatra se utjecaj odabrane računovodstvene politike na porezni rezultat, odnosno poreznu obvezu uz pretpostavku da nema stalnih i privremenih razlika između računovodstvene dobiti i porezne osnovice,
- razmatra se utjecaj odabrane računovodstvene politike na financijski položaj u kontekstu promjena vrijednosti neto dobiti i porezne obveze, uz pretpostavku nepromijenjenosti ostalih bilančnih stavki - ceteris paribus.
- razmatra se utjecaj odabrane računovodstvene politike na poslovni i porezni rezultat poduzeća u kraćem i duljem razdoblju. „Pri tome kratkoročna dimenzija razmatra jedan dio promjena neke pozicije, dok dugoročna uzima u obzir ukupne promjene.“ (Žager, 2008).

Pitanje distinkcije između kratkoročne i dugoročne dimenzije, odnosno razdoblja razmatranja, ovisi od prirode bilančne stavke i dinamike promjena na bilančnoj stavci. Kratkoročna dimenzija kod računovodstvenog tretmana prihoda obuhvaća razdoblje do godine dana, dok dugoročna dimenzija podrazumijeva vremensko razdoblje dulje od godinu dana.

### 4. UTJECAJ RAČUNOVODSTVENIH POLITIKA NA PODRUČJU PRIHODA NA FINACIJSKU USPJEŠNOST

Prihodi su jedan od osnovnih elementa uspješnosti poduzeća i jedan od osnovnih ciljeva poslovanja poduzeća. Sukladno MRS/MSFI, prihodi se definiraju kao „povećanje ekonomskih koristi koje se manifestira kroz povećanje imovine ili smanjenje obveza, a koje za posljedicu ima povećanje kapitala.“ (MRS 18, točka 1)<sup>36</sup>.

Prihodi se priznaju kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi pritijecati u poduzeće i kada se vrijednost tih koristi može pouzdano izmjeriti. Kod priznavanja prihoda posebnu pozornost treba obratiti na načelo nastanka događaja i načelo opreznosti. Prema načelu nastanka događaja prihodi se priznaju u trenutku njihovog nastanka, odnosno kada su ispunjeni uvjeti za njihovo priznavanje neovisno o priljevu novca i novčanih ekvivalenata u poduzeće po tom osnovu.

Načelo opreznosti zahtjeva da se u računovodstvu izbjegne situacija precjenjivanja dobitaka ili podcjenjivanja gubitaka, pa sukladno tome u kontekstu priznavanja prihoda treba zauzeti jedan oprezniji pristup u smislu izbjegavanja precijenjenosti prihoda, odnosno preranog priznavanja prihoda.

Ovdje se može raspravljati o zloupotrebi računovodstvenih politika na području prihoda i načela opreznosti, kako u računovodstvene, tako i u porezne svrhe<sup>37</sup>, na način da se

<sup>36</sup> Međunarodni računovodstveni standard 18 - Prihodi

<sup>37</sup> Sukladno članku 20. Zakona o porezu na dobit, prihodi za utvrđivanje oporezive dobiti u FBiH su prihodi od prodaje proizvoda, usluga, robe, materijala, kao i financijski, izvanredni i ostali prihodi obračunani u bilanci uspjeha sukladno propisima o računovodstvu i MRS.

neopravdano precjenjuju obveze koje su posljedica odgođenog priznavanja prihoda, što u konačnici rezultira stvaranjem tihih (skrivenih) rezervi u financijskim izvještajima.

Prihodi od prodaje proizvoda priznat će se kada su zadovoljeni svi sljedeće uvjeti (MRS 18., točka 14):

- subjekt je prenio na kupca značajne rizike i koristi od vlasništva nad proizvodima,
- subjekt ne zadržava kontinuirano sudjelovanje u upravljanju, do stupnja koji se obično povezuje s vlasništvom, niti učinkovitu kontrolu nad prodanim proizvodima,
- iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti,
- vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritijecati u subjekt, i
- troškovi, koji su nastali ili će nastati vezani za transakciju, mogu se pouzdano izmjeriti.

Budući da odredbe MRS/MSFI u dosta situacija zahtijevaju procjene menadžmenta o tome da li su kriteriji za priznavanja prihoda ispunjeni ili ne, to se zbog subjektivnosti tih procjena otvara određeni prostor za vremenski raspored prihoda u ovisnosti od potreba kako poslovne, tako i porezne politike poduzeća. Osnovno pitanje računovodstvenog tretmana prihoda, odnosno računovodstvenih politika na području prihoda se odnosi na odluku, odnosno procjenu kada i u kojem iznosu priznati prihode.

### *Simulacija i analiza*

Poslovni subjekt je tijekom 20x3. godine fakturiralo prodaju proizvoda u ukupnom iznosu od 5.000.000 KM. Menadžment poduzeća u pogledu vjerojatnosti pritijecanja ekonomskih koristi (naplate) temeljem istih procjenjuje:

- da je od ukupnog iznosa fakturiranih prodaja izvjesno pritijecanje ekonomskih koristi u poduzeće, te da su ispunjeni svi ostali kriterije za priznavanje cjelokupnog iznosa ostvarene prodaje kao prihoda.
- da je od ukupnog iznosa fakturiranih prodaja 5% neizvjesno u pogledu naplate, odnosno da nije izvjesno da će ekonomske koristi po tom osnovu pritijecati u poduzeće.
- da je od ukupnog iznosa fakturiranih prodaja 10% neizvjesno u pogledu naplate, odnosno da nije izvjesno da će ekonomske koristi po tom osnovu pritijecati u poduzeće.

Pored prethodno definiranih osnovnih pretpostavki modela, također se za potrebe analize pretpostavlja da su ukupni rashodi nepromijenjeni kroz cjelokupno promatrano razdoblje i iznose 4.700.000 KM.

Također se pretpostavlja da je cjelokupna fakturirana prodaja naplaćena u razdoblju od dvije (2) godine (dugoročna dimenzija). Razmatranje utjecaja odabranih računovodstvenih politika na području prihoda na poslovni i porezni rezultat potrebno je izvršiti kako u kraćem razdoblju, tako i u duljem razdoblju.

#### *a) Razmatranje utjecaja u kraćem razdoblju*

Prihodi se mogu ostvarivati po više osnova, ali najznačajnije vrste prihoda, koji dominiraju u ukupno ostvarenom prihodu kod većine poduzeća, su prihodi od prodaje proizvoda i robe, prihodi od pružanja usluga<sup>38</sup>, te prihodi od kamata, tantijema i dividendi<sup>39</sup>.

<sup>38</sup> Kada se ishod transakcije, koja obuhvaća pružanje usluga, može pouzdano procijeniti, prihodi povezani s tom transakcijom priznat će se prema stupnju dovršenosti transakcije na datum izvještaja o financijskom položaju. Ishod transakcije može se pouzdano procijeniti kada su ispunjeni svi sljedeći uvjeti (MRS 18., točka 20): iznos

Posebna pozornost u kontekstu analize modela utjecaja računovodstvenih politika na području prihoda na poslovni i porezni rezultat, posvećuje se upravo prihodima od prodaje proizvoda, odnosno trgovačke robe.

Razmatranje utjecaja odabranih računovodstvenih politika na području prihoda na poslovni i porezni rezultat u kraćem razdoblju obuhvaća vremensko razdoblje od jedne godine.

Red. broj	Opis	Procjena neizvjesnosti pritjecanja ekonomskih koristi		
		0% od prodaje	5% od prodaje	10% od prodaje
1.	Ukupni prihodi	5.000.000	4.750.000	4.500.000
2.	Ukupni rashodi	4.700.000	4.700.000	4.700.000
3.	Dobit prije poreza	300.000	50.000	(200.000)
4.	Porez na dobit – 10%	30.000	5.000	-
5.	Neto dobit	270.000	45.000	(200.000)

**Tabela 1.** Usporedni prikaz financijske uspješnosti za različite politike prihoda – kratki rok<sup>40</sup>

Iz prethodnog tabličnog prikaza se može uočiti da odabrana politika priznavanja prihoda ima utjecaja na poslovni i porezni rezultat, razmatrajući u kraćem razdoblju.

Naime, u situaciji kada je procjena menadžmenta da je izvjesna naplata cjelokupnih potraživanja, dobit poduzeća je 270.000 KM, dok porezni rashod iznosi 30.000 KM. S druge strane, u situaciji kada menadžment poduzeća procijeni da je 10% ostvarene prodaje neizvjesno u pogledu naplate, odnosno da ne zadovoljava uvjete za priznavanje u prihode, poduzeće je ostvarilo gubitak poslovanja.

Iznosi prodaje koji su neizvjesni u pogledu naplate, odnosno pritjecanja budućih ekonomskih koristi, se ne priznaju u prihode, već se kroz pasivna vremenska razgraničenja, odnosno stavku odgođenog priznavanja prihoda prenose u naredna razdoblja.

Zbog pretpostavke nepostojanja privremenih i stalnih razlika između računovodstvene i porezne osnovice, u situaciji kada je ostvaren poslovni gubitak ne iskazuje se porezna obveza. Dakle, razmatrajući u kraćem razdoblju, odabrana računovodstvena politika na području priznavanja prihoda ima značajan utjecaj na financijsku uspješnost, odnosno poslovni i porezni rezultat poduzeća.

#### *b) Razmatranje utjecaja u duljem razdoblju*

Dulje vremensko razdoblje obuhvaća razdoblje od nekoliko godina, odnosno razdoblje od početne evidencije potraživanja do priznavanja prihoda i uključivanja istih kao elemenata uspješnosti u bilancu uspjeha.

prihoda može se pouzdano izmjeriti, vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritjecati u subjekt, stupanj dovršenosti transakcije na datum izvještaja o financijskom položaju može se pouzdano izmjeriti, i nastali troškovi transakcije i troškovi dovršavanja transakcije mogu se pouzdano izmjeriti.

<sup>39</sup> Prihodi će se priznati na sljedećim osnovama: kamate će se priznati primjenom efektivne kamatne stope kako je navedeno u MRS-u 39, točke 9. i VP5-AVP8; tantijeme će se priznati na osnovi nastanka događaja u skladu sa suštinom relevantnog ugovora; i dividende će se priznati kada je ustanovljeno dioničarevo pravo na isplatu dividende.

<sup>40</sup> Vlastita izrada temeljem podataka iz simulacije i analize

Red. br.	Opis	0% od prodaje		5% od prodaje		10% od prodaje	
		1. god.	2. god.	1. god.	2. god.	1. god.	2. god.
1.	Ukupni prihodi	5.000.000	5.000.000	4.750.000	5.250.000	4.500.000	5.500.000
2.	Ukupni rashodi	4.700.000	4.700.000	4.700.000	4.700.000	4.700.000	4.700.000
3.	Dobit prije poreza	300.000	300.000	50.000	550.000	(200.000)	800.000
4.	Porez na dobit – 10%	30.000	30.000	5.000	55.000	-	60.000 <sup>41</sup>
5.	Neto dobit	270.000	270.000	45.000	495.000	(200.000)	740.000

**Tabela 2.** Usporedni prikaz financijske uspješnosti za različite politike prihoda – dugi rok<sup>42</sup>

Razmatrajući u duljem razdoblju, odnosno kroz više obračunskih razdoblja (u konkretnom slučaju kroz dva obračunska razdoblja), poduzeće je priznalo sve prihode temeljem ostvarene prodaje u protekle dvije godine. Utjecaj odabrane politike priznavanja prihoda na vremenski raspored poslovnog i poreznog rezultata, kao i na cjelokupnu kumulativnu masu ostvarenog poslovnog i poreznog rezultata u promatranom razdoblju najbolje se može uočiti kroz sljedeći tablični pregled.

Razdoblje promatranja	Neto dobit			Porezna obveza		
	0%	5%	10%	0%	5%	10%
Prva godina	270.000	45.000	(200.000)	30.000	5.000	0
Druga godina	270.000	495.000	740.000	30.000	55.000	60.000
UKUPNO	540.000	540.000	540.000	60.000	60.000	60.000

**Tabela 3.** Prikaz vremenskog rasporeda financijske uspješnosti po odabranim politikama prihoda<sup>43</sup>

U ukupno promatranom obračunskom razdoblju, ukupno ostvarena masa kumulativnog financijskog rezultata iskazanog kroz neto dobit je jednaka bez obzira na odabranu i primijenjenu politiku priznavanja prihoda. S druge strane, isto se može uvidjeti i kod ukupnog poreznog opterećenja. Dakle, ukupno kumulativno porezno opterećenje u promatranom razdoblju je istovjetno bez obzira na odabranu politiku priznavanja prihoda. Na temelju iznesenog može se zaključiti da odabir i primjena računovodstvene politike na području priznavanja prihoda, nema utjecaja na ukupnu masu financijskog rezultata i porezne obveze ostvarene u promatranom duljem razdoblju. Pokazuje se da računovodstvenim politikama na području prihoda nije moguće stvoriti rezultat, ali je moguće utjecati na vremenski raspored dobiti i poreznog rashoda u ukupnom promatranom razdoblju.

<sup>41</sup> Porezna obveza od 60.000 KM je utvrđena na poreznu osnovicu od 600.000 KM koja je utvrđena na način da je računovodstvena dobit ostvarena u obračunskom razdoblju u iznosu od 800.000 KM umanjena za iznos prenesenog poreznog gubitka iz prethodnog razdoblja u iznosu od 200.000 KM. Naime, ako se nakon umanjivanja osnovice poreza na dobit pokaže gubitak u poreznoj bilanci, tada se taj gubitak iskazan u poreznoj bilanci može prenijeti na račun dobiti iz budućih obračunskih razdoblja, a ne dulje od pet godina (članak 24. Zakona o porezu na dobit).

<sup>42</sup> ibid

<sup>43</sup> Ibid



## 5. ZAKLJUČAK

Računovodstvene politike su jedno od najvažnijih obilježja računovodstvenog sustava određenog subjekta. Radi se prvenstveno o računovodstvenom pojmu. Međutim, budući da je računovodstvo jedan od najvažnijih izvora informacija potrebnih za poslovno odlučivanje, to se i računovodstvene politike mogu dovesti u kontekst poslovnog upravljanja. Računovodstvene politike su, također i snažan instrument koji se koristi u ostvarivanju i postizanju poslovnih ciljeva poduzeća. Posebno zanimljivo područje je pitanje utjecaja računovodstvenih politika na području prihoda na poslovni i porezni rezultat kao bitnih ciljeva poslovanja poduzeća.

Razmatrajući u kraćem razdoblju, može se zaključiti da odabrana računovodstvena politika na području priznavanja prihoda ima utjecaja na poslovni i porezni rezultat poduzeća. U ukupno promatranom duljem razdoblju ostvarena ukupna masa kumulativnog financijskog rezultata mjenog neto dobiti je jednaka bez obzira na odabranu metodu priznavanja prihoda. Također, ukupni kumulativni porezni rashod u promatranom duljem razdoblju je istovjetan bez obzira na odabranu politiku priznavanja prihoda. Pokazuje se da odabir i primjena računovodstvene politike na području priznavanja prihoda, nema utjecaja na ukupnu masu financijskog rezultata i porezne obveze ostvarene u promatranom duljem razdoblju.

Na temelju prethodno iznesenog, pokazuju se ispravnim osnovne teze ovog rada, da odabrane računovodstvene politike na području prihoda imaju utjecaj na financijsku uspješnost, mjerenu poslovnim i poreznim rezultatom u kraćem razdoblju, ali da nemaju utjecaja na ukupno ostvareni kumulativni poslovni i porezni rezultat promatrano u duljem razdoblju, te se kao takve mogu prihvatiti. Dakle, izborom i dosljednom primjenom određenih računovodstvenih politika na području prihoda može se utjecati na financijsku uspješnost i porezno opterećenje, ali u kraćem razdoblju. Međutim, dugoročno razmatrajući takav utjecaj ne postoji. Radi se naime o vremenskom rasporedu financijske uspješnosti, odnosno poslovnog i poreznog rezultata koje se može postići primjenom odabranih računovodstvenih politika na području prihoda, ali je takav utjecaj privremenog karaktera.

## LITERATURA

1. Bošnjak, Ž., Mišić, A., 2006. Primjena MSFI i specifična pitanja primjene PDV-a. Mostar: Fircon d.o.o.,
2. Dražić-Lutinsky, I., Perčević, H., 2006. Mjerenje uspješnosti korporacija – EVA, Računovodstvo i financije. Zagreb, broj 8/2006,
3. Gabrić, D., (2010): Računovodstvene politike, Financijski propisi i praksa. Mostar: Fircon, broj 4/10,
4. Gabrić, D., 2010. Utjecaj odabranih računovodstvenih politika na poslovni i porezni rezultat, V. Međunarodni simpozij “Institucionalni okvir i realne pretpostavke za reformu financijskog sustava BiH sukladno standardima (zahtjevima) Europske komisije”. Mostar: Fircon d.o.o.
5. Gabrić, D., Ćorić, Z., Ramljak, D. 2011. Effects of applied accounting politics in the field of the supplies, Međunarodna znanstvena konferencija "Economy in Theory and Practice: Meeting the New Challenges", Ekonomski fakultet Sveučilišta u Kiseljaku, B&H,
6. Gulin, D., Tušek, B., Žager, L., 2004. Poslovno planiranje, kontrola i analiza. Zagreb: HZRFD,
7. Kapić, R., Piljić, J., 2007. Računovodstvene politike. Tuzla: Udruženje/udruga računovođa i revizora Tuzlanskog kantona i Econ d.o.o.,
8. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI), uključujući i Međunarodne računovodstvene standarde (MRS), 2006. Mostar: Savez računovođa, revizora i financijskih djelatnika Federacije BiH,
9. Meigs, R.F., Meigs, W.B., 1999. Računovodstvo. Zagreb: Mate d.o.o.,
10. Messier Jr., W., F., 1997. Revizija – priručnik za revizore i studente. New York: McGraw - Hill Companies, Inc.,
11. Švigir, A., 2009. Računovodstvene politike i njihov utjecaj na poslovni i porezni rezultat. Zagreb: RRiF broj 12/09,
12. Tušek, B., Žager, L., 2007. Revizija, drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Zagreb: HZRFD,
13. Wohe, G., 1987. Bilanzierung und Bilanzpolitik. Munchen: Verlag Vahlen,
14. Žager, K., Žager, L., 1996. Računovodstveni standardi, financijski izvještaji i revizija, Zagreb: Inženjerski biro d.d.,
15. Žager, L., et.al., 2008. Analiza financijskih izvještaja. Zagreb Masmedia,
16. Zakon o porezu na dobit „Službene novine FBiH“, broj 97/07, 14/08 i 39/09,
17. Zakon o računovodstvu i reviziji u FBiH „Službene novine FBiH“, broj 83/09,