

др Здравка Петковић
др Чедомир Глигорић

МЕНАЏЕРСКО РАЧУНОВОДСТВО (2)

ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈИ КАО ИНФОРМАЦИОНА
БАЗА ЗА ПОТРЕБЕ МЕНАЏЕРСКОГ РАЧУНОВОДСТВА

Финансијски извештаји као информациона база за потребе менаџерског рачуноводства

- У нашој земљи, законски је дефинисано да свако правно лице саставља редовни годишњи финансијски извештај који се састоји из неколико засебних извештаја. Сва предузећа која примењују Међународне стандарде финансијског извештавања (МСФИ), односно Међународне стандарде финансијског извештавања за мала и средња лица (МСФИ за МСП), дужна су да израде следеће финансијске извештаје:
 - Биланс стања,
 - Биланс успеха,
 - Извештај о осталом резултату,
 - Извештај о променама на капиталу,
 - Извештај о токовима готовине и
 - Напомене уз финансијске извештаје.

Финансијски извештаји као информациона база за потребе менаџерског рачуноводства

- **Биланс стања**

- **Биланс стања** представља финансијски извештај који показује стање средстава и извора средстава на тачно утврђени дан, у току године (на пример 31. децембар). Уколико се предузеће оснива, почетни биланс базира се на почетном инвентару.
- Сваки имовински део у активи предузећа води одређено порекло (финансирано је сопственим или позајмљеним капиталом), те је **актива је увек једнака пасиви**.
- Овај књиговодствени инструмент може се приказати путем **две форме**:
 - Форме конта и
 - Форме листе.
- **Која је разлика наведених форми????**

Финансијски извештаји као информациона база за потребе менаџерског рачуноводства

- **Биланс стања**

- Биланс стања предузећа 'А' из Београда на дан 31.12.2015. године

СРЕДСТВА ПРЕДУЗЕЋА	ИЗНОС	КАПИТАЛ ПРЕДУЗЕЋА	ИЗНОС
1. Земљиште	400.000	1. Сопствени капитал	620.000
2. Грађевински објекти	250.000	2. Дугорочни кред.	400.000
3. Постројења опрема	250.000	3. Краткорочни кред.	50.000
4. Материјал	20.000	4. Добављачи	20.000
5. Недов. производња	50.000		
6. Готови производи	30.000		
7. Купци	25.000		
8. Готовина	65.000		
ЗБИР:	1.090.000	ЗБИР:	1.090.000

На левој страни биланса стања налазе се средства предузећа (**актива**), а на десној страни извори средстава (**пасива**). Биланс стања је у сталној равнотежи. Прве три позиције у активи предузећа чине основна средства, а остале позиције обртна средства. Прва позиција у пасиви биланса стања показује износ сопственог капитала, а остале позиције износ позајмљеног капитала.

Одређена позиција на левој страни биланса стања (у активи) може, али не мора, да одговара одређеној позицији на десној страни биланса (у пасиви). **Пример???**

Приликом састављања биланса стања, примењен је **принцип растуће ликвидности и опадајуће доспелости (рочности)**.

Финансијски извештаји као информациона база за потребе менаџерског рачуноводства

- **Биланс успеха**

- Биланс успеха предузећа 'А' из Београда за 2015. год.

РАСХОДИ	ИЗНОС	ПРИХОДИ	ИЗНОС
1. Трошкови материјала	50.000	1. Приходи од продаје	100.000
2. Трошкови зарада	20.000	2. Корекција вр. залиха	10.000
3. Амортизација	10.000	3. Финан. приходи	15.000
4. Трош. производ. услуга	5.000	4. Ванредни приходи	5.000
5. Трош. непроиз. услуга	5.000		
6. Финансијски расходи	10.000		
7. Ванредни расходи	10.000		
8. Нераспор. добитак	20.000		
ЗБИР:	130.000	ЗБИР:	130.000

Приходи предузећа састоје се из: пословних прихода, финансијских прихода и осталих (ванредних) прихода. Посматрано са аспекта биланса стања, приходи индиректно повећавају пасиву предузећа.

Поступак свођења укупног износа трошкова по врстама на трошкове који се односе на продате производе врши се **корекцијом вредности залиха** готових производа и недовршене производње. Ако је крајње стање залиха веће од почетних, увећавају се приходи, а уколико је крајње стање залиха мање од почетних увећавају се расходи предузећа.

На страни расхода налазе се трошкови предузећа. Сви расходи деле се на: пословне расходе, финансијске расходе и ванредне расходе. Неопходно је 'свести' пословне расходе (укупну вредност трошкова по врстама) тако да одражавају трошкове који се односе на продате количине.

На страни расхода налазе трошкови по врстама, а приходи су кориговани за промену вредности залиха готових производа и недовршене производње – **биланс успеха по методи укупних трошкова**. То значи да одвојено егзистирају два одвојена рачуноводствена система: систем финансијског рачуноводства и систем обрачуна трошкова. Систем обрачуна трошкова, у овом случају, даје информације финансијском рачуноводству о крајњим залихама готових производа и недовршене производње.

Финансијски извештаји као информациона база за потребе менаџерског рачуноводства

- Извештај о осталом резултату
- Следећи елемент редовног финансијског извештаја је **извештај о осталом резултату**. Ради се о новијој врсти извештаја чија је израда обавезна према законским прописима Републике Србије. У овом извештају се налазе ставке прихода и расхода које нису признате у званичном билансу успеха како се захтева или дозвољава према другим Међународним рачуноводственим стандардима.
 - Извештај о променама на капиталу
- **Извештај о променама на капиталу** представља посебан део финансијског извештаја предузећа у коме се приказују подаци о променама висине сопственог капитала од почетка пословне године, па до дана израде биланса стања. Првенствено је намењен власницима предузећа. У овом извештају јасно је дефинисан износ нето добитка или губитка у обрачунском периоду, ставке прихода и расхода које нису обухваћене у билансу успеха али се признају у корист или на терет капитала и ефекти промене рачуноводствених политика.
 -
 - Суштински посматрано, промене у висини сопственог капитала могу настати по основу улагања власника или исплата дивиденди (или учешћа у добити) власницима, али и по основу самог пословања предузећа.
 -
 - У питању је детаљан преглед свих ставки које се тичу сопственог капитала, од капиталних трансакција (додатног повећања сопственог капитала услед, рецимо, емисије новог кола акција или смањења сопственог капитала због повлачења улога), преко износа акумулираног добитка или губитка између два периода, стања резерви предузећа и промена у нивоу резерви до упоредне књиговодствене евиденције за сваку врсту сопственог капитала.
 -
 - Менаџери, на основу овог извештаја, могу сагледати ефективност и ефикасност пословања предузећа, будући да све промене у вредности сопственог капитала директно утичу на доношење управљачких одлука. Исто тако, овај извештај представља својеврсну контролу власника над менаџерима, јер увећања капитала представљају сигнал власницима да менаџери свој посао обављају на ваљан начин.

Финансијски извештаји као информациона база за потребе менаџерског рачуноводства

▪ Извештај о новчаним токовима

- Приходи предузећа билансирају се по принципу фактурисане реализације, што значи да је моменат продаје довољан да би се у билансу успеха прокњижио приход, иако ће прилив по основу продаје уследити касније (осим ако се производи или роба не продају за готово). Моменат настанка трошка не мора се подударати са моментом одлива.
- **Извештај о новчаним токовима** даје основне информације о приливима и одливима готовине у предузећу у одређеном временском периоду.
- Сви токови готовине у предузећу могу настати по основу: пословне активности, инвестиционе активности и финансијске активности.
- Овај извештај је изразито **користан за менаџере предузећа** јер помаже у доношењу управљачких одлука како би се повећала ликвидност и солвентност предузећа.
- На основу историјских извештаја о новчаним токовима, менаџери могу саставити планске извештаје, а затим контролисати могућа одступања — у питању је неопходни инструмент менаџерима за планирање токова готовине.

Финансијски извештаји као информациона база за потребе менаџерског рачуноводства

■ Извештај о новчаним токовима

<i>АКТИВНОСТИ</i>	<i>Приливи</i>	<i>Одливи</i>
<i>Пословна</i>	<ol style="list-style-type: none">1. Приливи од продаје2. Примљене камате и дивиденде3. Остали приливи	<ol style="list-style-type: none">1. Издаци за робу и услуге (добављачи)2. Издаци за зараде3. Исплаћене камате4. Исплаћени порези5. Остали издаци
<i>Инвестициона</i>	<ol style="list-style-type: none">1. Примици од продаје хартија од вредности2. Примици од продаје основних средства3. Примици од наплате главнице кредита	<ol style="list-style-type: none">1. Издаци по основу куповине хартија од вредности2. Издаци по основу куповине основних средстава3. Исплате дате зајмопримцима
<i>Финансијска</i>	<ol style="list-style-type: none">1. Примици од краткорочних позајмица2. Примици од дугорочних позајмица3. Примици од емисије акција	<ol style="list-style-type: none">1. Отплате кредита (не и камате)2. Исплате власницима капитала по основу учешћа у добити (нпр. дивиденде)

До износа прилива и одлива у предузећу најчешће се долази **коришћењем података из биланса стања и биланса успеха**. (На пример смањење салда купаца на крају године једнако је приливу по основу продаје).

Финансијски извештаји као информациона база за потребе менаџерског рачуноводства

▪ Напомене уз финансијске извештаје

- У овом извештају обично се, описно или детаљније, представљају поједине позиције биланса стања, биланса успеха или извештаја о новчаним токовима.
-
- **Циљ састављања напомена** је да пружи корисницима (а самим тим и менаџерима) информације потребне за тумачење и исправну интерпретацију биланса стања и биланса успеха, те да омогуће истинито и поштено приказивање информација у финансијским извештајима.
- У напоменама се, између осталог, наводе **опште информације о самом предузећу**. У њима се презентирају **информације о припремању финансијских извештаја и рачуноводственим политикама које су примењене на пословне трансакције и догађаје**. Такође, у напоменама се **обелодањују одређене информације које нису приказане у другим финансијским извештајима** – ове информације посебно су значајне за оцену финансијског положаја и успешности пословања предузећа, што је један од важнијих циљева менаџерског рачуноводства.
- **Најважнији део напомена односи се на информације о примењеним рачуноводственим политикама.**

Финансијски извештаји као информациона база за потребе менаџерског рачуноводства

- **Биланс успеха по методи трошкова продатих учинака**
- **Метода трошкова продатих учинака** подразумева да се периодични резултат обрачунава као разлика прихода обрачунског периода и расхода који су изражени у форми трошкова продатих учинака. Наиме, ова метода захтева **јединствено књиговодство и прецизан обрачун цене коштања**. Сходно томе, менаџери предузећа састављају биланс успеха по методи трошкова продатих учинака, која не захтева кориговање вредности залиха. **До периодичног резултата се долази тако што се од укупних прихода одузму расходи који се односе на продате (а не на произведене) производе.**
- **Трошкови по врстама обухватају се по ужим организационим целинама** (местима и носиоцима трошкова). Укупни трошкови по врстама раздвајају се на: трошкове производње, трошкове управе, трошкове продаје и маркетинга, трошкове истраживања и развоја и слично.

Финансијски извештаји као информациона база за потребе менаџерског рачуноводства

- Предности Биланса успеха по методи трошкова продатих учинака
- Израда биланса успеха по методи трошкова продатих учинака показује значајне предности у односу на биланс израђен по методи укупних трошкова, **посебно са аспекта који се тичу менаџера и менаџерског рачуноводства.**
- 1. биланс успеха по методи трошкова продатих учинака је репрезентативнији за менаџере јер омогућава степеничато и сегментирано утврђивање резултата (брutto добит, пословна добит, добит пре опорезивања, нето добит). С једне стране, менаџерима је олакшано извођење финансијских показатеља, а с друге стране могу лакше контролисати и пратити појединачне сегменте резултата и факторе који утичу на резултате пословања;
- 2. биланс успеха по методи трошкова продатих учинака омогућава лакшу контролу и утврђивање ефикасности ужих организационих целина (места и носилаца трошкова);
- 3. биланс успеха по методи трошкова продатих учинака јасно раздваја трошкове производа и трошкове периода, што значајно олакшава израду калкулација цене коштања и осталих обрачуна за менаџере.

Финансијски извештаји као информациона база за потребе менаџерског рачуноводства

- **Биланс успеха по методи трошкова продатих учинака**

Приходи од продаје готових производа
– Трошкови продатих готових производа
= *Бруто добит (губитак)*
+ Остали пословни приходи
– Трошкови продаје и трошкови маркетинга
– Трошкови управе и администрације
– Трошкови истраживања развоја и други функционални трошкови
= *Пословна добит (губитак)*
+ Финансијски приходи
– Финансијски расходи } (финансијски добитак/губитак)
+ Остали приходи (добици)
– Остали расходи (губици) } (ванредни добитак/губитак)
= *Добит пре опорезивања*
– Порез на добит
= *Нето добит (губитак)*

Финансијски извештаји као информациона база за потребе менаџерског рачуноводства

- **Биланс успеха по методи трошкова продатих учинака**
- **Периодични резултат приказан је степеничasto** (што олакшава израчунавање најважнијих финансијских показатеља);
- **Периодични резултат приказан је и по активностима** (пословна добит/губитак, финансијски добитак/губитак и ванредни добитак/губитак што олакшава менаџерима да прате резултате по активностима).
- **До износа бруто добити/губитка** долазимо тако што приходе од продаје готових производа умањимо за износ трошкова реализованих готових производа. **Податак о бруто добити/губитку показује менаџерима колико је био ефикасан (или неефикасан) процес производње, да ли је продајна цена могла бити виша или нижа у односу на текућу** и тако даље. Менаџери на основу тога могу донети менаџерске одлуке како би створили или увећали бруто добит променом политике цена или захтевом за ефикаснијом производњом.
- **Пословна добит/губитак** је резултат пословања који је настао у предузећу независно од структуре уложеног капитала. Другим речима, пословни добитак је категорија која представља принос на укупно ангажован капитал предузећа (сопствени и позајмљени). Ова категорија не укључује финансијске приходе и расходе и остале (ванредне) приходе и расходе.
- **Трошкови (цена коштања) реализованих готових производа** представљају трошкове продатих залиха. Трошкови залиха готових производа састоје се од трошкова непосредног материјала, трошкова непосредног рада и трошкова производне режије.
- **Сви остали непроизводни трошкови разврставају се по функционалној класификацији** на: трошкове продаје и маркетинга, трошкове управе и администрације, трошкове истраживања и развоја и слично. **Реч је о пословним расходима, али се ови трошкови не везују на крајње носиоце трошкова, већ се третирају расходима периода**
- **Нето добит** представља чист принос на сопствени капитал предузећа. Износ нето добити/губитка интересантан је и менаџерима, из најмање **два разлога**:
 1. вредност нето добити/губитка индиректно показује власницима предузећа да ли су, приликом постављања менаџера, донели праву пословну одлуку и
 2. вредност нето добити/губитка, у крајњој инстанци, може утицати на будућу зараду менаџера, запосленог у предузећу.

Финансијски извештаји као информациона база за потребе менаџерског рачуноводства

- **Додатни извештаји за потребе менаџерског рачуноводства**
- За разлику од званичних финансијских извештаја финансијског рачуноводства, **извештаји за менаџерско рачуноводство нису строго формализовани, не подлежу деловању закона и обично се односе на уже организационе (функционалне) целине.** Они се користе за интерне потребе.
- Систем финансијског извештавања по ужим организационим деловима (децентрализовано рачуноводствено извештавање) је рачуноводствено праћење и извештавање о оствареним резултатима **ужих делова организације – тзв. рачуноводствених подручја (центара) одговорности.**
- **Основни циљеви извештавања по центрима одговорности су:**
 1. утврђивање успеха пословања појединих центара одговорности и њиховог доприноса укупном резултату пословања предузећа;
 2. планирање и контрола трошкова, прихода и резултата у циљу утврђивања профитабилности и економичности центара одговорности;
 3. мотивисање менаџера и запослених по центрима одговорности за остваривање циљева самог центра чиме се остварује и врховна мисија предузећа;
 4. испуњавање захтева за међусобном комуникацијом и повезаношћу центара одговорности;
 5. утврђивање одговорности за неуспех центара одговорности.
- Финансијско извештавање подручја одговорности за интерне потребе уобичајено подразумева **различите врсте краткорочних извештаја (једномесечних и по потреби и краћих) о остварењима сегмента (центра одговорности) и остварењима менаџера сегмента (центра одговорности).**