

**UDK: 657.375.3**

**Doc. dr Ivan Milojević<sup>1</sup>**

## **MESTO PORESKOG BILANSA MEĐU SPECIJALNIM BILANSIMA PREDUZEĆA**

### **Rezime**

U oblasti finansijskog izveštavanja i bilansiranja stanja i promena subjekata poslovanja, javlja se široka lepeza bilansa koji se mogu na različite načine klasifikovati.

Poreski bilans je specifičan izveštaj u okviru ove grupe bilansa kako po svojoj formalnoj tako i po materijalnoj strukturi. Najvažniji kriterijum podele bilansa je situacija kada se sastavljaju i prema njemu imamo: redovne i specijalne bilanse.

Poslovni subjekti moraju poznavati kako redovne tako i specijalne bilanse, jer je tržišno privređivanje neizvesno, što sa sobom nosi različite situacije u kojima se poslovni subjekti mogu naći. Kako bi bili u stanju da se uspešno suprotstave konkurenciji, oni moraju poznavati bilanse i njihovu međuzavisnost.

Ključne reči: bilans, porez, stečaj, likvidacija, preduzeće.

---

<sup>1</sup> Docent iz oblasti računovodstva i revizije Univerziteta za poslovne studije Banja Luka

## **Abstract**

In the area of financial reporting and the balance sheet and changes in business subjects appeared wide range of balance which can be classified in different ways.

Tax Balance is a specific report in the balance of this group, both in its formal and the material structure. The most important criteria of the division balance are the situation when the build and to him we have: regular and special balance.

Business entities must know how the regular and special balance, because the market economy uncertain which carries a variety of situations in which business entities can be found. To be able to successfully confront the competition, they must know their balance and interdependence.

Keywords: balance, tax, bankruptcy, liquidation, company.

## UVOD

Poreski bilans kao specifična vrsta u finansijskom izveštavanju, predstavlja spregu između poslovnog (trgovinskog) i poreskog prava, koji su osnov za funkcionisanje svih privrednih subjekata na teritoriji koja je pod jurisdikcijom ovakve vrste propisa.

Neizostavno je spomenuti da je poznavanje poreskog bilansa, njegove strukture i osnovnih karakteristika, osnov za uspešno upravljanje privrednim subjektima. Poreski bilans pripada širokoj familiji bilansa, pa se kao takav može i mora svrstavati po odgovarajućim kriterijumima u grupe kao srodne celine. Kriterijumi razvrstavanja mogu biti mnogobrojni, ali je za nas najznačajnija ona po kojoj se razlikuju bilansi u zavisnosti od toga da li se prilikom sačinjavanja zasnivaju na poreskim ili poslovnim zakonskim normama. Poreski bilans po svojoj formalnoj i materijalnoj bazi pripada grupi bilansa koji se zasnivaju na poreskim propisima i kao takav je neprikosnoven u ovoj grupi.

Sagledavanjem ovog kriterijuma razlikovanja ne može se izostaviti ni pitanje da li je poreski bilans u stvari specijalni bilans? Odgovor na ovo pitanje pokušali su da pronađu mnogobrojni autori koji su razmatrali ovaj problem. Prema nekima, poreski bilans treba svrstati u grupu specijalnih bilansa, dok se prema drugima poreski bilans može svrstati u redovne bilanse.

Odgovor na ovo pitanje ćemo tražiti u kriterijumu koji se koristi prilikom svrstavanja poreskog bilansa u grupu specijalnih bilansa. To bi značilo da ukoliko poreski bilans posmatramo sa stanovišta redovnosti sastavljanja u preduzeću, moramo ga svrstati u redovne bilanse. Na drugoj strani, imamo da on zaista poštuje poreske zakonske normative pa se stoga mora naći u grupi specijalnih bilansa. U našem slučaju, poreski bilans zbog svojih materijalnih obeležja svrstavamo u jednu širu skupinu specijalnih

bilansa i to bilansa sa karakterom računa uspeha.

Osobine koje karakterišu poreski bilans ćemo najlakše prepoznati komparacijom ovog bilansa sa srodnim bilansima, koji će uporednom metodom dati potpunu sliku ove vrste bilansa. Iz poštovanja poreskih zakonskih normi proizilazi i uloga poreskog bilansa kao posebne vrste specijalnog bilansa.

Kako poreski bilans pripada skupini bilansa, on kao takav ima i karakteristike i principe koji važe i za ostale bilanse.

## **SVRHA POSTOJANJA BILANSA I NJEGOVO POJMOVNO ODREĐENJE**

Sam naziv poreskog bilansa upućuje na reč latinskog porekla *bilancia*, koja označava vagu sa dva tase. U ekonomskoj teoriji se koriste različite definicije bilansa, kako bi prezentovale i na što jasniji način približile javnosti značenje bilansa, pa se među širokim spektrom definicija mogu izdvojiti neke:

1. Reč bilans se upotrebljava za prikazivanje formalno izravnatih delova imovine i kapitala;<sup>2</sup>
2. Bilans prikazuje situaciju u određenoj tački vremena.<sup>3</sup>

Najrazumljivija definicija bilansa koja se koristi je ta da je bilans dvostrani sumarni tabelarni pregled stanja sredstava i njihovih izvora ili rashoda i prihoda.<sup>4</sup>

Sve ovo izneseno važi i za poreski bilans ali u onoj meri u kojoj je poreski bilans u stvarnosti održiv.

Iz naziva, pored odrednice da se radi o bilansu, možemo videti da sadrži i reč poreski, što mu daje još jednu odrednicu koja mu određuje i svrhu postojanja. Reč poreski nas upućuje na funkciju koju on obavlja, odnosno na cilj koji je pred njega postavljen.

---

<sup>2</sup> Brigham, E., and Gapenski L., 2007, *Financial Management*, The Dryden Press, Harcourt Brace College Publishers, Orlando, p. 28.

<sup>3</sup> Žager K., i Žager L., 1999, *Analiza finansijskih izvještaja*, Masmedia, Zagreb, str. 34.

<sup>4</sup> Nadoveza V., Majstorović A., Milojević I., 2006, *Računovodstvo i upravljanje troškovima*, Mladost biro, Beograd, str. 73.

Cilj koji je postavljen pred poreski bilans je da jasno prikaže i utvrdi oporezivu osnovu poreskog obveznika. U poreskom bilansu se jasno definišu i iskazuju prihodi i rashodi u cilju određenja poreza. Poreski bilans sadrži podatke koji su značajni ne samo za utvrđivanje poreza na dobit već i za druge oblike poreza koji će u perspektivi predstavljati jedan zajednički oblik koji će biti objedinjen.

Iz cilja poreskog bilansa proizilaze i njegove funkcije, koje na prvi pogled nisu prepoznatljive. Funkcije poreskog bilansa su različite i možemo ih razvrstavati u zavisnosti od korisnika ovog izveštaja.

Korisnike ovog izveštaja možemo razvrstati u određene grupe:

1. Država;
2. Uprava preduzeća;
3. Vlasnici;
4. Poverioci;
5. Investitori;
6. Zaposleni;
7. Zajmodavci;
8. Kupci;
9. Javnost.

Svaka od ovih grupa korisnika na svoj način i u zavisnosti od potreba određuje i funkcije poreskog bilansa ponaosob, koje se mogu međusobno i preplitati.

1. **Država** kao korisnik poreskog bilansa u prvi plan ističe funkciju **utvrđivanja oporezive dobiti i ukupnog poreza** koji za državu predstavlja budžetski prihod, vlade i njihove agencije su zainteresovane za alokaciju resursa i stoga za aktivnost preduzeća. Razlozi zbog kojih su zainteresovane za poreski izveštaj su brojni: pomoć u kreditiranju, pomoć u izveznoj promociji, privatizacija i sl., koji na prvi pogled i nisu prioritet.

2. **Menadžment preduzeća** iz poreskog izveštaja najpreciznije može steći uvid u poslovanje preduzeća i u iznos poreza na dobit koji za preduzeće predstavlja jedan od ozbiljnijih rashoda. Ovi korisnici ističu **funkciju upoređivanja** bilansa, kako bi se moglo upravljati njime, o položaju njihovog preduzeća u odnosu na druga preduzeća jer im preciznost iskazivanja pozicija to omogućava i ostavlja mogućnost izbora organima upravljanja pri planiranju prihoda i rashoda za poreski period.
3. **Vlasnici** poreski bilans posmatraju kao izveštaj koji im daje pravu sliku o stanju prihoda i rashoda, što u prvi plan ističe **alokativnu funkciju**, koja je sa stanovišta vlasnika veoma bitna pri investiranju kapitala.
4. **Poverioci** su zainteresovani za informacije, tu se u prvi plan ističe **informativna funkcija** poreskog bilansa, koje im omogućavaju da analiziraju i procene da li će iznosi koje potražuju biti plaćeni o roku.
5. **Investitori**. Donosioci rizičnog kapitala i njihovi savetnici usmereni su na rizike koji su svojstveni ulaganju i na povraćaj prinosa od tih ulaganja, tako da je i tu istaknuta **alokativna funkcija** poreskog bilansa.
6. **Zaposleni**. Zaposleni i njihove predstavničke grupe zainteresovane su za informacije o stabilnosti i uspešnosti svojih poslodavaca zbog sigurnosti i visini svoje zarade, tu se u prvi plan ističe **informativna funkcija** poreskog bilansa.
7. **Zajmodavci**. Zajmodavci su zainteresovani za informacije koje im omogućavaju da izvrše analizu o tome da li će njihovi zajmovi i pripadajuće kamate biti plaćeni o roku i donesu odluku o tome.
8. **Kupci**. Kupce zanimaju informacije o nastavku poslovanja preduzeća, posebno kada imaju dugoročne poslovne odnose s njim ili su zavisni od tog preduzeća.
9. **Javnost**. Preduzeća utiču na pojedince i javnost na različite načine. Preduzeća, na primer, mogu značajno doprineti lokalnoj privredi na mnogo načina, uključujući zapošljavanje

većeg broja ljudi i nabavkama sirovina i repromaterijala od lokalnih dobavljača, posebno kada se ima u vidu tendencija decentralizacije državnog aparata, pa se tu u prvi plan ističe **redistributivna funkcija** poreskog bilansa.

Uloga poreskog bilansa se može prikazati kroz obezbeđenje novčanih sredstava neophodnih za finansiranje državnih potreba. Kako se poreski bilans posmatra kao redovni i kao specijalni bilans, može se reći da ukoliko je to poreski bilans na dobit preduzeća ili na dohodak, onda se može posmatrati kao redovni bilans. Ukoliko je to poreski bilans osnivanja preduzeća, poreski bilans promene pravne forme preduzeća ili poreski bilans likvidacije, onda se govori o poreskom bilansu kao specijalnom bilansu.

## **PORESKI BILANS IZMEĐU OSTALIH BILANSA**

Poreski bilans nije samostalan bilans, on uvažava princip nadležnosti poslovnih bilansa odnosno princip zavisnosti poreskog bilansa u odnosu na poslovni bilans. U nekim slučajevima javlja se i obrnuta nadležnost. Ako se ne sastavlja poslovni bilans, onda je poreski bilans jedini i

osnovni finansijski izveštaj i ako su odredbe poreskog prava povoljnije za preduzeće od odredbi trgovinskog prava.

Principi prilikom procene bilansnih vrednosti kod poreskog bilansa uvažavaju princip minimalne vrednosti za vrednovanje pozicija aktive i maksimalne vrednosti za vrednovanje pozicija pasive.

Princip zavisnosti poslovnog za poreski bilans se primenjuje u nekim evropskim zemljama npr. Irskoj, Holandiji, tako što se oporeziva dobit utvrđuje korigovanjem poslovnog rezultata iz poslovnog bilansa.<sup>5</sup>

Princip obrnute nadležnosti poslovnog za poreski bilans se primenjuje u nekim drugim zemljama npr. Italiji, Španiji. U ovim zemljama postoji zahtev da se spoje poslovni i poreski bilans, jer

---

<sup>5</sup> Juhani K., 2003, *European Tax Handbook*, Paris, France, str. 32

prema ovom zahtevu, bilansne vrednosti utvrđene za poreske svrhe treba da budu unete i u poslovni bilans.<sup>6</sup>

Centralno pitanje za poreski bilans je obuhvatanje latentnih rezervi.<sup>7</sup> Uglavnom se primenjuju dva metoda obuhvatanja ovih rezervi. Prvi je metod razgraničenja, primenjuje se u Italiji, Belgiji itd., i prema njoj poreski rashod se raspoređuje na onaj obračunski period u kome je i nastao. Druga metoda je statički metod i primenjuje se u Holandiji, Irskoj itd. Prema ovom metodu, narušava se princip realnog periodiziranja poslovnog rezultata u smislu da ukoliko su promene u poreskim stopama poznate na dan bilansiranja treba ih uzeti u obzir, bez obzira što su rezerve nastale u nekom ranijem obračunskom periodu. U Republici Srbiji je sve do 1991. godine važio princip obrnute nadležnosti, a donošenjem zakona o porezu na dobit preduzeća ovaj princip više ne važi.

Da bi se poreskom bilansu utvrdila pravilna pozicija između ostalih bilansa i to prvenstveno specijalnih, mora se poći od određenih ograničenja koja se javljaju prilikom ovog postupka.

Na prvom mestu se javljaju ograničenja u vezi sa normativnim propisima koji regulišu ovu oblast. Kada smo rekli da je poreski bilans pripadnik grupe specijalnih bilansa, napomenuli smo da ga određuju poreski normativi. Za ostale specijalne bilanse karakteristika je da ih regulišu normativi trgovinskog prava.

Kao sledeće ograničenje koje se javlja u iskazivanju odnosa poreskog bilansa sa ostalim specijalnim bilansima je redovnost sastavljanja. Prema ovom kriterijumu poreski bilans se može posmatrati kao redovni bilans. Redovni bilansi se sastavljaju u unapred određenim ili u dugoročno ponavljanim periodima. Rok za sastavljanje ovih bilansa je određen zakonskim normama ili internom regulativom konkretnog privrednog društva. Na drugoj strani, specijalni bilansi<sup>8</sup> se pojavljuju od slučaja do slučaja, odnosno kada nastanu određeni uslovi i okolnosti koji zahtevaju

---

<sup>6</sup> Juhani K., Op. cit., str. 31

<sup>7</sup> Latentne rezerve- skrivene – imaju za posledicu potcenjivanje vrednosti imovine poslovnog subjekta.

<sup>8</sup> Vasiljević K., 1970, *Teorija i analiza bilansa*, Savremena administracija, Beograd. str. 187-197.



preduzimanje određenih mera. Oni se sastavljaju u posebnim okolnostima u koje može da dođe privredni subjekt u toku poslovanja.

Ova ograničenja dovode do zaključka da je sfera poreskog bilansa u porodici specijalnih bilansa sužena sa određenih aspekata posmatranja. Ovakav odnos poreskog bilansa sa ostalim bilansima dovodi nas do polja na kome se mogu povući određene paralele na osnovu bilansnih procedura.

Poreski bilans se može posmatrati sa aspekta vremenske dimenzije, formalne i materijalne osobenosti u odnosu na ostale specijalne bilanse. Ove dimenzije poreskog bilansa sagledaćemo na najcelishodniji način ako pođemo prvenstveno od karakteristika ovih bilansnih grupa koje su osnova specijalnih bilansa.

Porodicu specijalnih bilansa možemo posmatrati po osnovu uslovljenosti pojedinačnih bilansa. Ovakvu podelu specijalnih bilansa možemo naći u okviru podele na: status bilanse i bilanse sa karakterom računa uspeha.<sup>9</sup> Status bilansi su specijalni bilansi koji prikazuju stanje određenog momenta, odnosno presek stanja na određeni dan u poslovnom životu subjekta poslovanja. Za razliku od status bilansa, bilansi sa karakterom računa uspeha posmatraju stanje i promene koje su se desile u poslovnom životu subjekta poslovanja posmatrano sa intervalnog aspekta.

U okviru ovako posmatranih grupa specijalnih bilansa, razmotrićemo najvažnije karakteristike pojedinačnih bilansa, kako bismo ukazali na njihov značaj prilikom komparacije sa poreskim bilansom.

Ovako posmatrane specijalne bilanse možemo okarakterisati kroz grupe: bilansa osnivanja, bilansa promene pravne forme, bilansa fuzije, bilansa razdvajanja, likviditetnog bilansa, sanacionog bilansa, stečajnog i likvidacionog bilansa.

Bilans osnivanja prethodi početku poslovanja svakog subjekta poslovanja. Kako bismo okarakterisali formalnu stranu ovog specijalnog bilansa, moramo napomenuti da bilans osnivanja nije ništa drugo do bilans stanja. On predstavlja pregled vrednosti

---

<sup>9</sup> Ranković J., 1996, *Specijalni bilansi*, Ekonomski fakultet, Beograd. str. 66

imovinskih delova subjekta poslovanja prilikom njegovog osnivanja. Ovaj specijalni bilans se prilaže prilikom osnivanja subjekta poslovanja. Formalni razlog sastavljanja ovog specijalnog bilansa se nalazi u obavezi vođenja knjigovodstva o sopstvenom poslovanju, a bilans osnivanja je neophodan uslov za otvaranje poslovnih evidencija subjekta poslovanja.<sup>10</sup>

Materijalni razlog sastavljanja ove vrste specijalnog bilansa je to što postoji zakonska i poslovna potreba identifikacije finansijske strukture subjekta poslovanja prilikom njegovog osnivanja, kao i potreba zadovoljenja određenih zakonskih minimuma u ulaganju kapitala za odnosne poslovne forme osnivanja subjekata privređivanja.

Osnova za sastavljanje ove vrste specijalnog bilansa je inventar<sup>11</sup> subjekta poslovanja, koji daje još jednu odrednicu ovom bilansu, što ga svrstava u inventarne specijalne bilanse.

Bilans osnivanja zavisi od postupaka osnivanja subjekta poslovanja, pa na osnovu toga mora da prati kriterijume za sagledavanje nastajanja subjekta poslovanja. U skladu sa tim, ove kriterijume smo podelili:

1. prema vrsti ulaganja:
  - ulaganje u novcu,
  - ulaganje u naturalnim oblicima,
  - mešovito ulaganje.
2. prema obimu preduzetih radnji od strane osnivača:

---

<sup>10</sup> Osnovna namena poslovnih knjiga je iskazivanje stanja i promena na imovini, kapitalu i obavezama, za praćenje prihoda i rashoda i drugih poslovnih promena. Prenosenje podataka iz knjigovodstvenih isprava u poslovne knjige predstavlja proces knjiženja. Za poslovne knjige je karakteristično da se zaključuju na kraju poslovne godine (31.12), a da se otvaraju početku sledeće poslovne godine (01.01), na osnovu početnog bilansa. Poslovne knjige treba voditi tako da je kontola ispravnosti knjiženja, čuvanja i korišćenja podataka kao i uvid u hronologiju vremena knjiženja dostupan u svakom trenutku.

<sup>11</sup> Inventar imovine je detaljan popis imovine preduzeća na određeni dan. U inventaru je imovina iskazana pojedinačno po vrstama, količini, ceni i vrednosti. U globalnoj proceduri kod novoosnovanih preduzeća inventar je prvi knjigovodstveni dokument koji nastaje. Njegov zadatak je da iskaže imovinu sa kojom novonastalo preduzeće raspolaže. Bilans osnivanja preduzeća je ujedno i jedini bilans u normalnim okolnostima koji se neposredno izvodi iz inventara.

- jednokratno ili simultano,
  - postepeno ili sukcesivno osnivanje.
3. prema pravnom polazištu:
- novoosnivanje,
  - promene pravne forme.

Ovi kriterijumi za osnivanje subjekta poslovanja utiču i na bilans osnivanja što čini osnovu za njegovu materijalnu stranu.

Sledeći u okviru specijalnih bilansa je bilans promene pravne forme subjekta poslovanja. On se sastavlja u slučajevima kada subjekt poslovanja menja pravni status i formu. Bilans promene pravne forme treba da prikaže imovinsko stanje subjekta poslovanja na dan promene njegove pravne forme i da stvori realnu osnovu za transparentno sagledavanje njegovih pozicija od strane korisnika bilansnih informacija. Od izuzetnog značaja je precizno identifikovanje dana promene pravne forme subjekta poslovanja, jer on direktno utiče na sastavljanje poreskog bilansa. Može se dogoditi da se promena pravne forme subjekta poslovanja ostvari početkom ili krajem poslovne godine, u tom slučaju završni bilans stanja dobija status bilansa promene pravne forme. Prilikom sačinjavanja bilansa promene pravne forme subjekta poslovanja, vrednost iskazana u bilansu odstupa od tržišne vrednosti bar za iznos goodwilla.<sup>12</sup>

Bilans fuzije je sledeći u okviru specijalnih bilansa koji se sastavlja u slučajevima kada dolazi do integracije ili spajanja dva ili više subjekata poslovanja.<sup>13</sup>

U okviru bilansa fuzije razlikujemo: fuziju, kao pripajanje, odnosno apsorpciju i fuziju kao spajanje, odnosno utapanje. Fuzija, kao pripajanje, predstavlja proces gašenja jednog subjekta poslovanja sa preuzimanjem njegove imovine od odnosnog subjekta poslovanja. U ovom slučaju ekonomsko-pravnu

---

<sup>12</sup> Goodwill je iznos plaćen iznad knjigovodstveno iskazanog kapitala kupljenog pravnog lica.

<sup>13</sup> Vasiljević K. Op., cit., str. 187

samostalnost gube pripojeni subjekti poslovanja.

Fuzija utapanja predstavlja proces gašenja dva ili više subjekata poslovanja i stvaranje potpuno novog subjekta poslovanja koje se upisuje u registar. U ovom slučaju, svi subjekti poslovanja gube ekonomsko-pravnu samostalnost. Procesom fuzije prenosi se imovina fuzionisanih subjekata poslovanja na novonastali subjekt poslovanja. Subjekti poslovanja postaju i poreski naslednici fuzionisanih subjekata poslovanja. Ovako država sprečava neoporezivanje latentnih rezervi fuzionisanih subjekata poslovanja. Iskazivanjem rezervi u bilansu fuzije ove rezerve postaju podloga oporezivanja.

Bilans fuzije se sastavlja pod onim datumom pod kojim je izvršeno fuzionisanje subjekata poslovanja. Rezultati poslovanja fuzionisanih subjekata poslovanja od dana sastavljanja novog bilansa fuzije do dana završetka procesa fuzije dodeljuju se novonastalom subjektu poslovanja.

Pri sastavljanju bilansa fuzije, najveći problem je pitanje visine vlasništva nad kapitalom u novonastalom subjektu poslovanja od fuzionisanih subjekata poslovanja. Ovaj problem se rešava određivanjem realne vrednosti fuzionisanih subjekata poslovanja i to: na osnovu vrednosti imovine, na osnovu sadašnje vrednosti očekivanih novčanih tokova (prinosna vrednost), na osnovu tržišne vrednosti, na osnovu prinosa vrednosti i knjigovodstvene vrednosti.

U konkretnom slučaju, bilans fuzije omogućava primenu odnosnog metoda za utvrđivanje visine vlasništva nad kapitalom.

Bilans razdvajanja je specijalni bilans koji pokazuje vrednost imovine subjekta poslovanja koje je objekat razdvajanja. U ovom bilansu se knjigovodstvena vrednost imovine i obaveza usklađuje sa stvarnim stanjem.

Ovaj specijalni bilans odražava stanje koje je suprotno bilansu fuzije, a kao najčešći razlozi razdvajanja su: razdvajanjem subjekta poslovanja se smanjuje njegova veličina sa ciljem da se obezbedi efikasniji menadžment, razdvajanje se javlja kada iz društva lica istupa neki član itd.

Prilikom razdvajanja subjekta poslovanja javljaju se dve vrste bilansa razdvajanja:

1. bilans celovitog subjekta poslovanja pre razdvajanja,
2. bilansi izdvojenih subjekata poslovanja.

Bilans celovitog subjekta poslovanja se sastavlja na dan razdvajanja, i predstavlja pregled celokupne imovine i njenih izvora finansiranja. Ovaj bilans predstavlja završni bilans dotadašnjeg subjekta poslovanja. Kao i kod bilansa fuzije i ovde je najveći problem vrednovanje imovinskih delova. Odnosni imovinski delovi se ne vrednuju po likvidacionim vrednostima, jer se subjekt poslovanja klasično ne likvidira. Nije adekvatna ni nabavna vrednost, jer se njenom primenom mogu stvoriti latentne rezerve, ili skriveni gubici<sup>14</sup>, što dovodi do neravnopravnog položaja vlasnika kapitala koji ostaju u starom subjektu poslovanja od vlasnika koji se iz njega izdvajaju. U slučaju da se bilans razdvajanja sastavlja na kraju poslovne godine subjekta poslovanja, on je identičan redovnom završnom bilansu.

Bilansi izdvojenih subjekata poslovanja se sačinjavaju posle izvršenog razdvajanja, oni su u stvari osnivački bilansi novonastalih subjekata poslovanja. Odnos između ove dve vrste bilansa razdvajanja reguliše se poštovanjem principa identiteta.<sup>15</sup> Odnos između ova dva bilansa je analogan odnosu između celine i delova nekog skupa. Poštovanjem ovog principa obezbeđuje se pravna sigurnost podele subjekta poslovanja i omogućava kontrola razdvajanja, te se osigurava eliminisanje poreske evazije od strane izdvojenih subjekata poslovanja, što je u direktnoj saglasnosti sa poreskim bilansom.

Likviditetni bilans se može posmatrati na dva načina. Prema jednom ovaj bilans sačinjava kreditor, odnosno poverilac određenog subjekta poslovanja. Razlika koja se utvrdi između vrednost imovine i obaveza subjekta poslovanja predstavlja osnovu sigurnosti za

---

<sup>14</sup> Skriveni gubici – latentni – imaju za posledicu precenjivanje vrednosti imovine poslovnog subjekta.

<sup>15</sup> Princip identiteta – predstavlja zahtev da zbir bilansa otvaranja izdvojenih poslovnih subjekata, odnosno zbir njihovih početnih bilansa bude jednak bilansu celine razdvojenog poslovnog subjekta.

kreditiranje. Ovaj bilans se razlikuje od redovnih bilansa po tome što su cene po kojima se utvrđuje vrednost imovine u suštini likvidacione.<sup>16</sup> Prema drugom shvatanju, likviditetni bilans se sačinjava u cilju određivanja stanja likvidnosti subjekta poslovanja na određeni dan bilansiranja. Pozicije aktive i pasive bilansa se grupišu na određeni način.<sup>17</sup> Ovakvo grupisanje omogućava utvrđivanje likvidnosti subjekta poslovanja na osnovu ovog bilansa. Prema ovakvom načinu grupisanja pozicije aktive se sistematizuju prema principu rastuće likvidnosti<sup>18</sup>, a pozicije pasive prema principu opadajuće dospelosti<sup>19</sup>, ili nasuprot tome ako se pozicije aktive grupišu prema principu opadajuće likvidnosti, pozicije pasive su grupisane prema principu rastuće dospelosti.

Sanacioni bilans je vrsta specijalnog bilansa, jer se sastavlja u situaciji kada se subjekt poslovanja nalazi u finansijski lošem stanju. Ovo finansijski loše stanje je proizvod trenutnog nedostatka finansijskih sredstava, što ne mora da znači da će se ovo stanje odraziti na duži rok. Sanacioni bilans je osnova za sanacioni program koji se donosi za odnosni subjekat poslovanja. Sanacioni bilans, sastavljen u skladu sa etičkim pravilima bilansiranja je izveštaj o finansijskom položaju subjekta poslovanja. On daje uvid u strukturu i obim finansijskih sredstava, na osnovu kojih se donose odluke o sanaciji.

Ovaj bilans daje osnovu za: otpis imovine i obaveza, što dovodi do smanjenja kako aktive tako i pasive bilansa, dodatno zaduženje kod poverilaca, što ima za posledicu povećanje kako aktive tako i pasive bilansa, upotrebu sredstava rezervi za pokriće gubitaka zbog održanja likvidnosti subjekta poslovanja, smanjenje osnovnog kapitala, konverziju dugova subjekta poslovanja u trajni ulog poverilaca, prodaja viška sredstava, povlačenje dugoročnih

---

<sup>16</sup> Likvidacione cene – cene delova imovine poslovnog subjekta u slučaju njegove likvidacije, odnosno prestanka rada.

<sup>17</sup> Način usklađenog grupisanja pozicija unutar bilansa proizilazi iz zahteva za sagledavanjem podudarnosti stepena likvidnosti odnosnih sredstava i rokova dospeća za plaćanje pojedinih obaveza poslovnog subjekta.

<sup>18</sup> Rastuća likvidnost u aktivi bilansa se postiže redanjem pozicija koje idu od osnovnih sredstava, preko zaliha i potraživanja pa sve do novčanih sredstava.

<sup>19</sup> Opadajuća dospelost (ročnost) u pasivi bilansa se postiže redanjem pozicija od sopstvenog kapitala preko dugoročnih obaveza i kratkoročnih obaveza pa do tekućih obaveza.

plasmama, itd.

Kako se proces sanacije vezuje za određeni period, tako mi izdvajamo dve vrste sanacionih bilansa: bilans pre postupka saniranja i bilans posle postupka saniranja subjekta poslovanja.

Bilans pre sanacije subjekta poslovanja pokazuje stepen zaduženosti i uspešnosti poslovanja subjekta poslovanja i obim sredstava neophodnih za nastavak poslovanja, odnosno održanje likvidnosti. Problem prilikom sastavljanja ovog bilansa je iskazivanje skrivenih gubitaka koje je neophodno prikazati kako bi se stvorila transparentna osnova za postupak sanacije.

Bilans posle postupka sanacije prikazuje efekte preduzetih mera sanacije na odnosni subjekt poslovanja. Ovaj bilans bi trebao da pokaže takav finansijski položaj subjekta poslovanja koji je garant održanja likvidnosti.

Likvidacioni bilans je specijalni bilans koji je neizbežan na kraju poslovanja subjekta poslovanja i njegova pojava je sve češća u privrednoj praksi. On predstavlja pregled imovine i obavezu subjekta poslovanja u slučaju likvidacije.<sup>20</sup> Postupak likvidacije predstavlja unovčavanje imovine subjekta poslovanja, da bi time oformila likvidna sredstva za izmirenje dospelih obaveza.

Kako je likvidacija proces koji traje od momenta donošenja odluke o likvidaciji subjekta poslovanja do njegove potpune likvidacije, tako se javljaju dve vrste likvidacionih bilansa: bilans otvaranja likvidacije, ili početni bilans likvidacije, i bilans završetka likvidacije, ili krajnji likvidacioni bilans.

U procesu likvidacije subjekt poslovanja svu svoju imovinu konvertuje u likvidna sredstva (novac) s ciljem izmirenja dospelih obaveza, pa se javlja mogućnost sastavljanja međubilansa likvidacije u procesu likvidacije.

Početni likvidacioni bilans se sastavlja pre početka procesa likvidacije i on predstavlja računovodstvenu osnovu za donošenje odluke o likvidaciji subjekta poslovanja. Ovaj bilans pruža podatke o

---

<sup>20</sup> Likvidacija poslovnog subjekta nastupa u slučaju da poslovni subjekt nema ekonomskih i zakonskih uslova za nastavak obavljanja delatnosti za koju je registrovan.

realnom iznosu aktive, tj. osnovnim sredstvima, zalihama, potraživanjima i novčanim sredstvima subjekta poslovanja sa jedne strane i obavezama i sopstvenom kapitalu sa druge. Likvidacioni bilans mora da nam pokaže poslovni rezultat subjekta poslovanja za poslednji obračunski period. U ovom bilansu se imovina vrednuje po likvidacionim cenama, koje su niže od nabavnih cena, a pogotovu od tržišnih cena. Razlika između vrednosti imovine vrednovane po likvidacionim cenama i knjigovodstvene vrednosti imovine unosi se u bilans uspeha subjekta poslovanja u likvidaciji.

Krajnji likvidacioni bilans je plan izmirenja obaveza subjekta poslovanja u postupku likvidacije iz formirane likvidacione mase<sup>21</sup>. Ovaj bilans se sastavlja posle prodaje realne imovine subjekta poslovanja i naplate potraživanja.<sup>22</sup> Ovaj bilans u aktivi sadrži novčana sredstva i nenaplaćena potraživanja, a u pasivi sopstveni kapital i obaveze.

Stečajni bilans je vrsta specijalnog bilansa koji se sastavlja uz poštovanje stečajnog postupka. On poznaje dve vrste stečajnog bilansa: jedan je bilans otvaranja stečaja, dok je drugi završni stečajni bilans. Početni stečajni bilans sastavlja stečajni upravnik na osnovu inventara koji takođe on sastavlja, a ne subjekt poslovanja u stečaju, što je slučaj kod likvidacionog bilansa. Subjekt poslovanja koji je u stečaju ne raspolaže imovinom od momenta ulaska u stečajni postupak. U ovom slučaju, stečajni bilans je diferenciran od likvidacionog bilansa u odnosu na korisnika bilansa.

---

<sup>21</sup> Sredstva koja su stvorena prodajom realne imovine poslovnog subjekta iz koje treba da se isplate dospele obaveze.

<sup>22</sup> Nenaplaćena potraživanja se proglašavaju trajno nenaplativim i otpisuju u celini.



## ZAKLJUČAK

Na osnovu ovako prezentovane porodice specijalnih bilansa možemo zaključiti da bilans kao ekonomska kategorija i veličina daje značaj elementima koji se na njega odnose, svrstavajući ih u određeni poredak. Kada primarni značaj damo formalnoj i materijalnoj bazi poreskog bilansa kao specijalnom bilansu posmatrajući ga kroz vremensku dimenziju, vidimo da poreski bilans po svojoj suštini spada u grupu redovnih bilansa, jer se sastavlja redovno svake godine, ali posmatrano sa druge strane, kod poreskog bilansa nalazimo normativnu stranu koja ga svrstava u specijalne bilanse. Kao što možemo videti, ovi bilansi pripadaju kako status bilansima tako i bilansima sa karakterom uspeha. Šta je to što ih čini srodnim sa poreskim bilansom? Odgovor na ovo pitanje pronalazimo u suštini a ne u karakteru bilansa. Suština sastavljanja predstavlja osnov za bilansiranje događaja koji nastaju u nekom subjektu poslovanja. Na primer, kod bilansa fuzije suština je spajanje subjekata poslovanja i potreba za iskazivanjem novonastalog stanja, kod likvidacionog bilansa suština je u prestanku postojanja subjekata poslovanja i potrebi iskazivanja likvidacione mase koje ono poseduje itd. Tako i kod poreskog bilansa sastavljanje ovog bilansa zavisi od situacije koja je karakteristična za poslovni subjekt. Poznato je da poreski bilans služi za utvrđivanje poreza na dobit preduzeća, a da li preduzeće mora da posluje čitavu godinu, odnosno da li period poslovanja preduzeća mora da se poklapa sa kalendarskom, odnosno budžetskom godinom, odgovor je ne mora. Iz ovoga vidimo da se prilikom likvidacije preduzeća, pored likvidacionog bilansa sastavlja i poreski bilans zbog neophodnosti oporezivanja dobiti. Ova dobit se utvrđuje kao pozitivna razlika neto imovine preduzeća na početku likvidacionog procesa i na kraju likvidacionog procesa. Ostatak posle izmirenja obaveza prema liferantima prilikom oporezivanja tretira se kao kapitalni dobitak

kako u postupku likvidacije tako i kod stečaja. Fuzije i razdvajanje odgađaju sastavljanje poreskog bilansa, jer se suština oporezivanja dobiti više ne odnosi na jedno već na više lica i obratno. Iz napred iznetog, možemo zaključiti da je značaj poreskog bilansa utoliko veći jer se vezuje za sve momente koji nastaju u životnom ciklusu jednog preduzeća tako da je veza sa ostalim bilansima izuzetno velika. Iako se malo pažnje posvećuje ovom bilansu, njegov značaj je time veći jer su nepoznanice u domenu oporezivanja dobiti preduzeća ostale nedorečene.

## LITERATURA

1. Brigham, E., and Gapenski L., 2007, *Financial Management*, The Dryden Press, Harcourt Brace College Publishers, Orlando
2. Vasiljević, K., 1970, *Teorija i analiza bilansa*, Savremena administracija, Beograd
3. Juhani, K. 2003, *European Tax Handbook*, Paris, France
4. Nadoveza, V., Majstorović, A., Milojević, I., 2006, *Računovodstvo i upravljanje troškovima*, Mladost biro, Beograd
5. Ranković, J., 1996, *Specijalni bilansi*, Ekonomski fakultet, Beograd
6. Žager, K., i Žager, L., 1999, *Analiza finansijskih izvještaja*, Masmedia, Zagreb
7. Williams, J. R.; Haka, S, Bettner, M. 2008, *Financial & Managerial Accounting*, McGraw-Hill Irwin
8. Wolk, H, Dodd, J., Tearney, M., 2004, *Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment*, University of Victoria, Canada
9. Warren, C., 2008, *Survey of Accounting*, Cincinnati: South-Western College Pub,
10. Helfert, Erich A., 2001, *The Nature of Financial Statements: The Income Statement*, McGraw-Hill
11. Juan S., Agtarap, D., 2007, *Fundamentals of Accounting: Basic Accounting Principles Simplified for Accounting Students*, AuthorHouse, New York