

UDK: 336.1/.5

Prof. dr Slavko Vukša¹

KONTROLA ISKAZIVANJA I OPOREZIVANJA DOBITI PREDUZEĆA

Rezime

Poreska kontrola je instrument države i menadžmenta preduzeća i pomaže u blagovremenom otkrivanju slabih mesta u funkcionisanju internih kontrolnih sistema, sprečavanju zloupotreba i protivpravnog prisvajanja i istovremeno predlaže mere i aktivnosti na otklanjanju otkrivenih slabosti u organizaciji i funkcionisanju internih kontrolnih sistema.

Poreska kontrola je veoma bitna za vođenje računovodstvenih i finansijskih evidencija organizacije, a isto tako, veoma je važna za upravljanje preduzećem. Iz tog razloga su svi, od spoljnih revizora do uprave, borda direktora, akcionara velikih javnih kompanija do države, zainteresovani za poresku kontrolu.

Ključne reči: porez, kontrola, preduzeće, finansijski izveštaj, sistem.

Abstract

Tax control is instrument of country or management of company that helps on time finding weak pleases in functioning internal control system, to stop misuse money means. Simultaneous propose activity to find and remove weakness in functioning internal and control system.

¹ Univerzitet za poslovne studije Banja Luka

Tax control it is important for leading accounting and financial organization, it is also important for running a company. For this reason, all members, from outside audit to board director, stockholders big public company to the state are interested in tax control.

Key words: tax, control, company, financial report, system.

UVOD

Poreska kontrola se uobičajeno definiše kao proces, ustanovljen i sistematski sproveden od strane državnog organa, sa ciljem da obezbedi uverenje u vezi sa istinitošću iskazivanja finansijskih izveštaja, a radi postizanja najvažnijih ciljeva u sledećim domenima: pouzdanost finansijskog izveštavanja, usaglašenost sa postojećim zakonima i propisima (prvenstveno poreskim), zaštita imovine od neovlašćenog prisvajanja, korišćenja ili otuđenja i pravilnom odnosu lica prema izvršenju obaveza koje ima u odnosu na društvo i državu. Ova definicija odražava neke osnovne koncepte: 1. Poreska kontrola je "proces", što znači nije događaj ili okolnost, već niz aktivnosti koje proveravaju poslovanje preduzeća. Ove aktivnosti su značajne i sastavni su deo načina na koji menadžment vodi preduzeće. 2. Poresku kontrolu obavljaju službe državne organizacije, ali i menadžmenta, uvodeći u funkciju adekvatne kontrolne mehanizme. 3. Od poreske kontrole se može očekivati da vlasnicima preduzeća pruži samo razumno i apsolutno uverenje u kvalitet rada menadžmenta preduzeća prema obavezama koje preduzeće ima u pravcu države. Na verovatnoću ispunjenja ciljeva utiču ograničenja svojstvena svim sistemima kontrole. 4. Poreska kontrola se primenjuje radi postizanja ciljeva u jednoj ili više kategorija koje se međusobno preklapaju.

Postoje četiri osnovne kategorije ciljeva poreske kontrole:

1. poslovanje – u vezi sa zakonitim korišćenjem resursa preduzeća,
2. poresko izveštavanje – u vezi sa verodostojnošću poreskog bilansa, a u skladu sa tim i objavljenih finansijskih izveštaja,

3. usklađenost – u vezi sa usklađenošću poslovanja kompanije sa važećim zakonskim propisima (prvenstveno poreskim) i
4. zaštita budžetskih sredstava.

Ciljevi u vezi sa poreskim izveštavanjem i usklađenošću sa zakonima i propisima, baziraju se na standardima, a zavise od načina obavljanja kontrolnih aktivnosti unutar organizacije. Operativni ciljevi, kao što je dobit od ulaganja i učešća na tržištu, nisu uvek pod direktnom kontrolom vlasnika preduzeća, pa se poreskom kontrolom kao eksternim vidom kontrole daje doprinos sigurnosti vlasnika, prvenstveno uticajem na kvalitetno funkcionisanje menadžmenta preduzeća. Analiza koju je 2000. godine uradila revizorska firma KPMG u SAD-u, je pokazala da je 75% od 500 kompanija koje su obuhvaćene istraživanjem izjavilo da je osnovni problem pronevera, a 77% je navelo bar jedan slučaj prevare u poslednjih godinu dana. Procenjeno je da su godišnji gubici iznosili 244 miliona američkih dolara. Analiza je takođe pokazala da je najčešći način na koji je prevara bila otkrivena, ili putem revizije, ili putem interne kontrole.

Poresku kontrolu prvenstveno interesuju kontrole koje se odnose na pouzdanost finansijskog izveštavanja. Finansijsko izveštavanje predstavlja proces u kome se radnje mogu nejasno iskazati i time predstaviti potpuno različitu sliku o poslovanju lica. Ako su kontrole adekvatne, osiguraće se da, na primer, sva izdavanja računa, gotovinska primanja, otpisi, povraćaji i ispravke budu tačni, i konačni saldo na određenom računu će verovatno biti tačan.

OSNOVNA NAČELA PORESKE KONTROLE

Kada govorimo o načelima poreske kontrole, zapravo mislimo na osnovna pravila ponašanja koja su posledica kumuliranog praktičnog iskustva i dostignuća teorije i prakse. U tom smislu, **načelo je temelj struke koje ima teoretsku zasnovanost potvrđenu praksom**. Načela, shvaćena na ovaj način, nisu nešto što

je zauvek dato i što nije podložno promenama, već naprotiv, razvojem teorije i prakse dolazi i do promene – usavršavanja načela poreske kontrole.

Uvažavajući međunarodna iskustva, stavove naših i stranih autora, a na osnovu razmatranja suštine poreske kontrole, njene uloge i značenja u savremenim tržišnim ekonomijama, mogli bismo izdvojiti sledeća načela:

1. zakonitosti,
2. profesionalne etike,
3. stručnosti i kompetentnosti,
4. odgovornosti,
5. dokumentarnosti (pribavljanja dokaza), i
6. korektnog izveštavanja.

Načelo zakonitosti jedno je od najstarijih načela i predstavlja zahtev da se organ poreske kontrole u svome radu mora pridržavati postojećih zakonskih i drugih propisa.

Načelo profesionalne etike podrazumeva da se poreska kontrola u svom radu i ponašanju mora pridržavati određenih pravila ponašanja, kako bi sebe zaštitila i unapredila ugled.² Takođe se moraju sprečiti neprimereni postupci pojedinih poreskih kontrolora koji bi mogli narušiti dignitet struke, o čemu bi trebalo da se brine država.

Načelo stručnosti i kompetentnosti zahteva da poreski kontrolor, pored određenih etičkih i moralnih normi, mora imati i adekvatan nivo stručnog obrazovanja i znanja, koji mu omogućava da kvalitetno obavlja poslove kontrole.

Načelom odgovornosti država se obavezuje, preko poreske kontrole na utvrđivanje i kvantifikovanje konkretne odgovornosti, za učinjene propuste u radu. Sem toga, bitno je da su kontrolori direktno i neposredno odgovorni za svoj rad, ali da država suštinski preuzima potpunu odgovornost za njihov rad.

² Milojević D., *Implikacije nezakonitih radnji na izražavanje mišljenja revizora o finansijskim izveštajima firme*, doktorska disertacija, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999.

Načelo dokumentarnosti u bliskoj je vezi (kao uostalom i druga načela) sa načelima urednog knjigovodstva. U tom kontekstu, smatra se da svaka poslovna promena mora biti praćena sa odgovarajućom relevantnom dokumentacijom. Sem toga, u savremenim uslovima, načelo dokumentarnosti podrazumeva i to da se mišljenje poreske kontrole mora temeljiti na dokazima koji su dokumentovani.

Načelo korektnog izveštavanja obavezuje poresku kontrolu da korektno izveštava o svim utvrđenim nepravilnostima lica kome je izvršena kontrola. Nekorektno izveštavanje povlači sa sobom određene konsekvence po pitanju odgovornosti.

U neposrednoj vezi sa načelima su i metodi kojima se poreska kontrola služi obavljajući svoju misiju i koji su podložni neprekidnom usavršavanju.

PREDLOG MODELA OBAVLJANJA PORESKE KONTROLE

Već smo rekli da je poslovanje savremenog preduzeća kao sistema predmet pažnje mnogih subjekata i da se podaci o njegovom poslovanju, stanju i rezultatima iskazuju u računovodstvu i prezentuju javnosti putem finansijskih izveštaja. Zamislimo samo koliko promena ima u poslovanju jednog velikog sistema i koliko je teško postići da jednom obelodanjeni izveštaj pruži vernu sliku o finansijskom, imovinskom i svakom drugom položaju tog sistema.

Adekvatna poreska kontrola trebala bi da vrši povratni eksterni uticaj na računovodstvene izveštaje, kreirane u okviru najopštijih ciljeva finansijskog izveštavanja, na osnovu računovodstvenih pretpostavki i načela i pod značajnim uticajem usvojene računovodstvene politike koju preduzeće vodi.

Savremena poreska kontrola, u najmanju ruku, neće biti sigurna da li su finansijski izveštaji sastavljeni u saglasnosti sa računovodstvenim i poreskim pravilima, principima i standardima, ukoliko eksterna revizija koju su preduzeća obavezna da ispune ne

obavi svoju misiju.³

Posao provere poverava se revizijskoj profesiji⁴, čiji je zadatak da doda poverenje obelodanjenim finansijskim izveštajima. Poreska kontrola izvršava kontrolu finansijskih izveštaja preduzeća, a u cilju pravovremenog delovanja na sprečavanje evazije poreza na dobit, koje su preduzeća obavezna da plaćaju, i u skladu s tim sačinjavaju poreski bilans kao instrument koji služi za proveru adekvatnosti poslovanja preduzeća. Poreski bilans, kao nepristrastan instrument je ogledalo poslovanja poreskih obveznika ove vrste poreza, uprkos ostalim finansijskim izveštajima koji se od preduzeća do preduzeća razlikuju, ako ne po formalnoj, a ono suštinski. Da bi uspešno mogla da se izvrši kontrola finansijskih izveštaja od strane poreske kontrole, ona će kao i svaka druga delatnost morati da dodatno usavrši metode i pravila kojima će se ubuduće služiti. Metodi uvek sadrže pravila, kojih se u primeni treba pridržavati, a pravila proizlaze iz teorijskih stavova određene naučne discipline – u ovom slučaju javnih finansija.

Prema tome, pogrešno je razdvajati i nezavisno posmatrati teoriju i metode. Jedinstvo teorije i metoda ogleda se u tome što sistem stavova neke teorije sadrži i pravila (principe) metoda, koje treba sprovoditi. Osim toga, metodi poreske kontrole uslovljeni su objektom, predmetom i načelima.

Kada se govori o metodima poreske kontrole finansijskih izveštaja, nužno ih je razmatrati u kontekstu međuzavisnosti i to, s jedne strane sa teorijskim stavovima o kontroli, a sa druge strane sa objektom i predmetom kontrole.

Uobičajeno se smatra da se poreska kontrola služi nekim opštim metodima, koji se koriste u gotovo svim oblastima kontrole poslovanja, a tu se uglavnom misli na induktivni, deduktivni i iskustveni metod. Međutim, u svojim kontrolama država se prvenstveno služi sopstvenim specifičnim metodima, koji se nazivaju i **posebnim metodima kontrole**. U tu grupu specijalnih metoda

³ Dyckman D. Dukes, *Intrmediate Accounting*, fifth edition, McGraw – Hill Iteranational Editon, 2001.

⁴ Kada kažemo revizijskoj profesiji, samo želimo da naglasimo njen značaj, a nikako da je izdvojimo iz konteksta računovodstvene profesije, kojoj po prirodi stvari pripada.

kontrole ubrajaju se: metodi intenziteta ispitivanja, metodi smera ispitivanja, metodi obima i kontinuiteta ispitivanja i metodi načina ispitivanja.

Sem toga, u poslednje vreme, sve češće se ističe da kontrola u svom ispitivanju treba da koristi i analitičke metode, koji su zasnovani na raščlanjavanju i upoređivanju. Sličan stav moguće je naći i u američkoj literaturi, gde se ističe da poreska kontrola, između ostalog, obuhvata i određene analitičke postupke, kao što su npr. poređenje (prvenstveno putem komparativnih finansijskih izveštaja) i korišćenje pokazatelja (prvenstveno se misli na pokazatelje finansijske analize ili analize finansijskih izveštaja).⁵ Osim toga, u razmatranju budućeg razvoja poreske prakse Republike Srbije, ističe se značaj upotrebe analitičkih postupaka u kontroli.

Na osnovu poznavanja osnovnih zadataka poreske kontrole, kao i metoda i postupka kojima se ona služi, njene usmerenosti na uspešno poslovanje budžetskog sistema i to prvenstveno na pravilan odnos preduzeća prema državi kroz verodostojne finansijske izveštaje, može se sa određenom dozom sigurnosti zaključiti koje je njeno mesto i značaj na državnom i globalnom nivou.

Adekvatno pozicioniranje mesta i uloge kontrole oporezivanja neobično je važno za sve korisnike finansijskih (i naravno revizorskih) izveštaja, jer što su korisnici više uspeli da ih razumeju, to će biti u boljoj poziciji za donošenje kvalitetnije odluke, a time i u većoj prednosti u odnosu na druge korisnike finansijskih izveštaja. Ovakvo tumačenje daju prvenstveno poreski kontrolori. Pri tome se, naravno, podrazumeva postojanje bar minimuma poznavanja računovodstva ili kako se to često, ali nedovoljno adekvatno naziva – računovodstvene pismenosti.

Insistiranje države da preko poreske kontrole ostvari dosledno poštovanje unapred utvrđenih načela, principa i standarda pri sastavljanju i obelodanjivanju finansijskih izveštaja, podrazumeva da se buduće obavljanje poreske kontrole odvija primenom određene metodologije. Sve to usmereno je ka dostizanju jednog

⁵ Vukša S., Milojević I., *Analiza bilansa*, Fakultet za menadžment BK, Beograd, 2007.

osnovnog cilja, koji se u suštini svodi na to da informacije obelodanjene u finansijskim izveštajima na državnom i globalnom nivou budu: precizne, verodostojne, međusobno uporedive, u cilju stabilne i sigurne popune budžeta po osnovu naplate poreza na dobit preduzeća. Zbog toga se samo u tom kontekstu mogu i moraju posmatrati svi naponi koje čini savremena poreska kontrola u pogledu smanjenja poreske evazije.

Ovakav način preske kontrole ima povratni mehanizam na menadžment preduzeća, prvenstveno preko vlasnika kapitala. Ukoliko su veći izdaci za porez na dobit preduzeća, vlasnici to mogu da posmatraju dvojako, jedni će to posmatrati kao uspeh preduzeća, dok će drugi, zbog prevelike želje za profitom, smatrati to kao neuspeh menadžmenta preduzeća. Ovo je jedan od dominantnih razloga zbog čega se računovodstvena profesija u zemljama tržišne ekonomije smatra jednom od stubova održanja vlasničkog profita.

PROJEKCIJA OGRANIČENJA KONTROLE OPOREZIVANJA

Pri iznošenju objašnjenja navedenih ograničenja trudićemo se da pojasnimo, a ukoliko je moguće i da kvantifikujemo njihov uticaj na rezultate rada kontrole u celini. Ograničenja koja ćemo sada apsolvirati, odnose se na kontrolu finansijskih izveštaja poreske kontrole, a grupisaćemo ih putem:

1. Načina odabira i korišćenja uzoraka;
2. Obavljanja kontrole u uslovima korišćenja savremenog kompjuterizovanog računovodstvenog informacionog sistema;
3. Kontrolnih i drugih relevantnih rizika; i
4. Relevantnosti prikupljenih dokaza.

Poreska kontrola je u suštini zasnovana na uzorcima, jer bi ispitivanje svih promena – transakcija, zahtevalo suviše vremena i bilo bi veoma skupo. Može se reći da je potpuno ispitivanje najčešće nepotrebno, jer je cilj poreske kontrole da prikupi dovoljno pouzdanih dokaza koji će omogućiti donošenje odgovarajućeg

zaključka o pitanju ispravnosti izveštavanja preduzeća o sredstvima upućenih na račun države. Međutim, u veoma retkim slučajevima⁶ poreska kontrola će odlučiti da ispita celu populaciju.

Pošto se kontrola zasniva na uzorcima, u vezi sa tim javlja se rizik korišćenja uzorka (Sampling Risk). To je rizik koji postoji zbog mogućnosti da zaključci zasnovani na rezultatima ispitivanja uzorka budu različiti od zaključaka do kojih bi kontrolor došao da je sproveo postupke kontrole nad celokupnom populacijom, i to je zaista jedno od osnovnih ograničenja.

Poreska kontrola, prilikom kreiranja sopstvene metodologije kontrole, trebala bi da odredi odgovarajuće načine za izbor uzorka, kako bi se pribavili dokazi za postizanje ciljeva ove vrste provere. Međutim, ovaj zahtev u praksi nije nimalo lako na adekvatan način implementirati. Uzorkovanje u sistemu poreske kontrole može biti statističko i nestatističko. Statističko uzorkovanje se zasniva na zakonima verovatnoće, dok se kod nestatističkog uzorkovanja kontrola oslanja na svoj subjektivni sud pri određivanju veličine uzorka i vrednovanju rezultata. Zbog toga, kod nestatističkog uzorkovanja uvek postoji latentna mogućnost da poreska kontrola ne odabere reprezentativni uzorak. Međutim, oba pristupa, ukoliko su pravilno dizajnirana, mogu i treba da daju efektivne rezultate, a osnovna razlika je u tome što statističko uzorkovanje omogućava merenje rizika uzorkovanja, tj. omogućava bolje sagledavanje reprezentativnosti uzorka u odnosu na populaciju.

Ako se kontrola odluči za primenu statističkog uzorkovanja (što je u praksi znatno više zastupljeno), na raspolaganju joj stoje metodi nesistematskog ili sistematskog uzorka, blok uzorak i slučajni uzorak. Sve ove radnje u vezi sa izborom uzorka nazivaju se metodi planiranja (planovi) uzoraka. Mišljenja smo da svi spomenuti metodi, uprkos pojedinim ograničenjima, mogu biti sa uspehom primenjeni u praksi, što opet zavisi od procene i odluke same kontrole. Kontrola se, na primer, može odlučiti da primeni metod slučajnog izbora za kontrolu ispravnosti knjiženja na dugovanjima po osnovu iskazanog poreza i to korišćenjem:

⁶ To će se najčešće primeniti u sledećim uslovima: kada su pozicije izuzetno značajne po vrednosti ili nisu preterano zastupljene, a podložne su greškama i špekulacijama.

1. tablice slučajnih brojeva;
2. sistematske selekcije;
3. generatora slučajnih brojeva.

Još jednom naglašavamo da, ma kojim načinom uzorak bio izabran, on mora biti reprezentativan (mora oslikavati celu populaciju sa svim njenim relevantnim osobinama), tj. mora obezbediti dovoljan stepen pouzdanosti dobijenih rezultata uz optimalne uslove brzine i ekonomičnosti. Dakle, kod uzorkovanja se populacija sastoji od svih stavki i promena koje sačinjavaju populaciju iz koje je uzorak izabran i rezultati se mogu odnositi jedino na tu populaciju (u našem slučaju na finansijske izveštaje u celini).

Kontrola će imati slobodu u primeni uzorkovanja, tako na primer, može odlučiti da definiše populaciju koja uključuje određene transakcije do nekog ranijeg datuma, a onda uzeti u razmatranje da li su potrebni dodatni testovi za preostali period, što će zavisiti od: rezultata ranijih testova, dužine preostalog perioda, prirode i iznosa promena koje su završene tokom preostalog perioda, dokaza o efektivnosti kontrole dobijenih kroz završne pomoćne testove, itd.

Poslovanje velikih sistema u današnjim uslovima nezamislivo je bez savremenog kompjuterizovanog (računovodstvenog) informacionog sistema. Odgovornost za kreiranje, organizaciju i rad tog sistema snosi rukovodstvo sistema, a poreska kontrola mora biti spremna da obavi kvalitetnu kontrolu u takvim uslovima.

Da bi to mogla da na kvalitetan način obavi, ona mora potpuno razumeti kompjuterizovanoj računovodstveni informacioni sistem i sve relevantne kontrolne politike i postupke organa u kome obavlja ovu kontrolu. Ciljevi poreske kontrole bili bi obično isti, ali se u uslovima razvijenog kompjuterizovanog računovodstvenog informacionog sistema pažnja obavezno mora usmeriti:

- Tragovima transakcija. Pojedini kompjuterizovani računovodstveni informacioni sistemi su kreirani tako da transakcijski trag može postojati samo u određenom periodu, što bi kontrolor svakako trebalo da zna. Ukoliko proceni da relevantni trag nije u datom momentu dostupan, može zahtevati od lica odgovorna za kompjuterizovani

računovodstveni informacioni sistem, izvrše njegovu potpunu ili delimičnu rekonstrukciju.

- Razdvajanje funkcija. Mnogi kontrolni postupci su najčešće objedinjeni u kompjuterizovanom računovodstvenom informacionom sistemu, a poreska kontrola bi trebalo da bude u stanju da ih potpuno razgraniči.
- Mogućnost grešaka i nepravilnosti. Može postojati mogućnost neovlašćenog pristupa pojedinim podacima ili čak menjanja podataka bez ikakvog vidljivog traga. Ovakva realna mogućnost predstavlja veliko ograničenje za poresku kontrolu i zbog toga bi ona morala da najviše vremena posveti upravo ovoj oblasti, jer je ona veoma podložna greškama, špekulacijama, pa i kriminalnim radnjama u najširem smislu.

Zbog svojih dobrih karakteristika, savremeni kompjuterizovani računovodstveni informacioni sistem ima velike prednosti u odnosu na ručno vođeno knjigovodstvo i zbog njih je, uostalom, i ustrojen u najvećem broju današnjih preduzeća. Međutim, upravo iz tih karakteristika proističe mogućnost određenih grešaka, prevara, pa čak i kriminalnih radnji.

Specifične tehnike kontrole su razvijane u direktnoj proporciji sa razvojem KIS i danas su toliko razgranate da ih je jednostavno nemoguće pobrojati. Zbog toga ćemo izneti samo nekoliko mogućih pristupa.

Na primer, poreska kontrola se može odlučiti za tzv. reverzibilni metodi, koji podrazumeva da se prvo identifikuju najznačajnije stavke u obelodanjenim finansijskim izveštajima, a da zatim prati transakcije koje utiču na svaku pojedinačnu stavku, od finansijskih izveštaja pa do izvornog dokumenta, tj. obrnuto.

Pored ove, po našem mišljenju, veoma je efektivna tzv. realna strukturalna kontrola, koja je teža za primenu, jer zahteva odlično poznavanje računara, ali u praksi obično daje dobre rezultate. Ovaj metod podrazumeva da se, po obavljenom detaljnom upoznavanju strukture i funkcionisanja kompjuterizovanog računovodstvenog informacionog sistema, realni podaci implementiraju u

komputerizovani računovodstveni informacioni sistem i posmatra njihov tok po zadatim pozicijama i nivoima pristupa i vrši upoređivanje sa ranije proverenim rezultatima, ocenjujući na taj način pouzdanost i tačnost samog kompjuterizovanog računovodstvenog informacionog sistema preduzeća. Važno je naglasiti da kombinacija metoda obično daje najbolje rezultate u pravilnom razumevanju finansijskih izveštaja.

Relevantnost je jedan od osnovnih koncepata u kontroli uopšte, pa tako i u poreskoj kontroli. U tom smislu, informacija je relevantna ako bi njeno izostavljanje ili pogrešno prikazivanje moglo uticati na ekonomske odluke koje bi korisnici doneli na osnovu finansijskih izveštaja. Poreska kontrola treba da obezbedi da se, nakon prikupljanja i ocenjivanja dokaza i sprovođenja kontrolnih postupaka, stekne razumno uverenje da finansijski izveštaji ne sadrže značajne greške u pogledu mehaničke tačnosti, postojanja, potpunosti, vlasništva, vrednovanja, klasifikacije i obelodanjivanja. Neposredna realizacija relevantnosti u poreskoj kontroli ispoljava se kao:

1. preliminarna procena relevantnosti na nivou finansijskih izveštaja;
2. alokacija preliminarne relevantnosti na pojedine segmente i
3. procena verovatne greške i njeno poređenje sa dopustivom greškom.

Preliminarna procena relevantnosti na nivou finansijskih izveštaja predstavlja maksimalni pogrešan iznos, za koji kontrola veruje da ga finansijski izveštaji mogu sadržati, a koji pritom neće uticati na ostale pozicije finansijskih izveštaja. Nakon proračuna preliminarne relevantnosti po određenoj metodologiji, vrši se njena alokacija na pojedine segmente. Tu alokaciju dominantno određuju sledeći faktori:

- relativno učešće date pozicije;
- mogućnost greške i
- troškovi konkretne poreske kontrole.

Radna dokumentacija poreskih kontrolora mora biti potpuna i detaljna, što praktično znači da bi, na osnovu nje, trebalo da bude moguće izvršiti rekapitulaciju celog postupka koji je poreska kontrola sprovedla. Ovo je posebno značajno kada dođe do sudskih sporova i zahteva za naknadu štete. Kvalitet i obim dokumentacije, u dobroj meri zavisice od znanja i iskustva same poreske kontrole, kao i od njene sposobnosti za analitičko rasuđivanje.

IDENTIFIKACIJA RIZIKA RELEVANTNIH ZA KONTROLU OPOREZIVANJA

Prilikom izvršenja poreske kontrole neminovno se mogu javiti i greške koje sa sobom nose i određeni stepen rizika od njihovog pojavljivanja.

Jedan od važnijih rizika je osetljivost računa i salda u finansijskim izveštajima na materijalno pogrešne prikaze. Shvatanje ovog rizika trebalo bi da bude zasnovano na što boljem poznavanju poslovanja konkretnog preduzeća njegovih delova, kao i na prethodno sprovedenim analitičkim procedurama i ostalim kontrolnim postupcima. S obzirom na to da je ovaj rizik imanentan svim poslovnim promenama, neophodno je sagledati i kvantifikovati i promene u okruženju koje pružaju osnovu za njegovu pojavu.

Za procenu ovog rizika, poreska kontrola će se prvenstveno služiti profesionalnim prosuđivanjem i to naročito u pogledu:

1. integriteta sistema upravljanja;
2. iskustva i znanja sistema upravljanja, kao i uticaja fluktuacije sistema upravljanja;
3. neuobičajenih pritisaka na sistem upravljanja (npr. u pogledu realizacije pojedinih aktivnosti);
4. prirode poslovanja pravnog lica (npr. izraženost potreba za državnim subvencijama); i
5. ostalog.

Na nivou pojedinih računa i vrsta poslovnih događaja: pojedini račun i podložni su greškama (najčešće su to račun i prihoda od

prodaje, troškova amortizacije, troškova zaliha, itd.), kompleksnost određenih poslovnih promena, stepen prosuđivanja pri utvrđivanju stanja, podložnost sredstava gubitku ili protivpravnom prisvajanju, kompletiranje neuobičajenih i složenih poslovnih promena i poslovni događaji koji nisu obuhvaćeni redovnom obradom.

Za adekvatnu procenu rizika važno je poređenje informacija o konkretnom delu preduzeća sa relevantnim podacima drugih delova u preduzeću ili van njega. Poreska kontrola mora dobro poznavati računovodstvenu politiku i poslovnu praksu poreskog obveznika, kao i funkcionisanje i osnovne karakteristike računovodstvenog informacionog sistema i nivo prihvaćenosti i implementacije računovodstvenih standarda, principa i načela.

Samom poreskom kontrolom nemoguće je sprovesti sve kontrolne postupke (Control Procedures) koji bi trebalo da obuhvate i politike i procedure potpunog poznavanja celokupnog poslovnog sistema poreskog obveznika. Kada potpuno shvati i razume taj sistem poreskog obveznika, poreska kontrola vrši preliminarnu procenu kontrolnog rizika svih vrsta i obima poslovnih događaja.

Poreska kontrola bi u svojim radnim papirima trebalo da dokumentuje potpuno razumevanje poslovnog sistema poreskog obveznika, kao i procenu relevantnih rizika i njihov odnos sa ukupnim rizikom, što sve treba dokumentovati u radnim papirima. Za to dokumentovanje mogli bi se koristiti različiti metodi i tehnike koje smo prezentovali. Međutim, u ovome će izuzetno značajnu ulogu imati iskustvo ljudi koji obavljaju poresku kontrolu.

U budućoj poreskoj praksi često će se pojaviti i rizik neotkrivanja mogućnosti postojanja pogrešnog prikaza ili greške koje poreska kontrola neće biti u stanju da otkrije primenom do sada korišćenih metoda i analitičkih procedura. Ovaj rizik najčešće nastaje kao posledica neefikasnih i nedovoljno pripremljenih procedura, a manjim delom se zasniva i na činjenici da se testiranje transakcija gotovo uvek radi na osnovu uzoraka. Da bi se svi relevantni rizici sveli na prihvatljiv nivo, poreska kontrola morala bi da sprovede sve postupke suštinskog ispitivanja na svim relevantnim pozicijama, nezavisno od procenjenog nivoa bilo kojeg pojedinačnog rizika.

ZAKLJUČAK

Porez na dobit preduzeća trebalo bi da bude stabilan budžetski prihod sa tendencijom stalnog rasta. Popuna budžeta po osnovu ovog prihoda bi se morala obezbediti kontinuiranim kontrolama poreskih obveznika ove vrste poreza. Realizaciju navedenog država pokušava da olakša donošenjem precizno definisanog normativa po kojima se on prezentuje, i starajući se za njegovu doslednu primenu. Uslovi za implementaciju ovih normativa u praksi nisu nimalo laki, s obzirom na činjenicu da organi upravljanja preduzećima imaju za cilj ostvarenje što većeg stepena evazije ove vrste poreza. U tom smislu, neophodno je osmisliti i institucionalizovati adekvatan sistem poreske kontrole.

U ovom radu, tu poresku kontrolu definisali smo kao proces koji je država ustrojila i sistematski ga sprovodi, sa ciljem da obezbedi sigurnost u vezi sa istinitošću iskazivanja finansijskih izveštaja, a radi postizanja najvažnijih ciljeva u sledećim domenima: pouzdanost finansijskog izveštavanja, usaglašenost sa postojećim zakonima i propisima (prvenstveno poreskim), zaštita imovine od neovlašćenog prisvajanja, korišćenja ili otuđenja i pravilnom odnosu lica prema izvršenju obaveza koje ima u odnosu na društvo i državu. Da bi se mogli realizovati postavljeni ciljevi, poreska kontrola mora biti osmišljena i uspostavljena u skladu sa osnovnim načelima koji se u razvijenim državama i primenjuju. Adekvatna primena tih načela trebalo bi da obezbedi i kvalitetnu metodologiju izvršenja budućih poreskih kontrola. U tom smislu, u ovom radu prezentovali smo određene teorijsko-praktične metode koje bi bilo moguće koristiti pri obavljanju budućih poreskih kontrola u Republici Srbiji.

Kako je reč o novoj i za nas još neprihvaćenoj metodologiji, neminovno će se pojaviti i određena ograničenja pri njenom

spvođenju u našoj praksi. Ta ograničenja u ovom radu smo identifikovali, u cilju njihovog pravovremenog i što boljeg prevazilaženja. Svaka kontrola nosi sa sobom određene rizike koji prvenstveno karakterišu poresku kontrolu. Ove rizike smo takođe identifikovali i analizirali.

Na osnovu svega iznetog, dolazimo do zaključka da je neophodno postojeći sistem poreske kontrole Republike Srbije modifikovati u skladu sa iskustvima razvijenih zemalja i naših konkretnih potreba. Time se istovremeno obezbeđuje redovan budžetski priliv sredstava i ravnomerna preraspodela nacionalnog dohotka. U meri u kojoj naša država bude bila spremna da prihvati savremenu metodologiju poreske kontrole, ceniće se i nivo kvaliteta našeg ekonomsko-pravnog sistema na međunarodnom planu.

LITERATURA

1. Dyckman D., *Intermediate Planing and Accounting*, fifth edition, McGraw – Hill International Editon, 2001
2. Vukša S., Milojević I., *Analiza bilansa*, Fakultet za menadžment BK, Beograd, 2007.
3. Gill G., *Modern Auditing and Assurance Services*, 6th Edition, Monash University, 2002.
4. Milojević I., *Poreski bilans – instrument za utvrđivanje poreza na dobit*, magistarska teza, Ekonomski fakultet, Beograd, 2007.
5. Milojević D., *Implikacije nezakonitih radnji na izražavanje mišljenja revizora o finansijskim izveštajima firme*, doktorska disertacija, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999.
6. Raičević B., *Javne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005.
7. Stiglic J., *Ekonomija javnog sektora*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2004.