

PLASMAN KAO INSTRUMENT KRIVOTVORENJA FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA SPORTSKIH DRUŠTAVA

Predrag Stojanović¹, Dejan Gojkov²

¹Univerzitet Union Nikola Tesla Beograd

²Angestellt, Lead Supply Chain, E.ON SE, Essen, Germany, dejan.gojkov@gmail.com

Rezime

Istorija krivotvorenja finansijskih izveštaja stara je koliko i sami finansijski izveštaji. Novija vremena beleže ovaj fenomen u slučajevima Enrona, Waste Management, Sunbema, WordCom, itd. Poslednji udarac koji je ozbiljno uzdrmao u svetskim razmerama validnost globalnog izveštavanja je slučaj Fujitsu. U senci ovih globalnih devastacija validnosti finansijskih izveštaja zemlje u tranziciji su bezmalo pošteđene uprkos ukazivanju od strane struke da je najveći broj krivotvorenih izveštaja upravno asigniranim u tim zemljama. Ova tendencija ima posebnu težinu sa razloga što su ciljna grupa potencijalnih investicionih ulaganja, čiji je osnov visina poslovnog rizika.

Keywords: sportski klubovi, finansijsko izveštavanje, rizik

1. Uvod

U ovom prilogu se fokusiramo fenomen koji ima najveću akumulativnu snagu izazivanja poslovnog rizika, a to je krivotvorenje finansijskih izveštaja. Prilog je usresredjen na ekspertize, analize, procene sastavljene na poslovnim podacima koji nemaju urednu istoriju nastanka, nisu mogli da sagledaju momente gde i kada nastaje primena kreativne kombinacije iz oblikovanog finansijskog izveštaja. Radi jasno će kreativne kombinacije se odnose na opšteprihvaćen termin kreativno računovodstva u ulozi finansijskog izveštavanja, koje je usko vezano za „imitiranje“ nerealnog finansijsko stanja poslovanja posmatranog subjekta, sa ciljem da bude realno i prihvatljivo za sve učesnike. Po nama pojam krivotvorenje je bliži realnosti, zato ga i češće koristimo, jer osnovna njegova intencija jeste skup radnji sa odredjeno namenom. Znači takav izveštaj ima: naručioca i odredjenu namenu. Naša osnovna intencija u prilogu je da na bazi primene naučnih disciplina (finansijska forenzika, statistika, aktuarska matematika i sl.) objasnimo šta predstavlja krivotvoren izveštaj i kako se prezentuje.

Metodom studije slučaja - key study pokušali smo da objasnimo procedura i suštinu kako se sprovodi namenski cilj krivotvorenja. Dokazivanje se nije vršila preko tehnike knjiženja, niti kroz kalkulacije, niti standardom procedurom u računovodstvu. već smo se poslužili da tu pojavu objasnimo kroz jednu „ustaljenu praksu“ koja nije zapažena a izazvala je posledice. Najučestalija posledica su stečaj i bankroti. Praksa koja je najdostupnija u imitiranju krivotvorenja finansijskog izveštaja smo prezentovali kroz primer funkcionisanja tzv. „Arhimedom zakona“. To je onaj moment kada se potisne drugi predmet (u našem slučaju = drugi podatak) u vodu (u našem slučaju = okruženje matičnog

društva) ,onda se istisne voda (u našem slučaju promena poslovnog rezultata) a efekti pripadaju „NN“ menadžmentu. Svakom posmatraču (bilo da je menadžment, revizor, poreski organ, javnost i druge kontrolne institucije) razlozi takve promene poslovnih rezultata nisu bili od interesa za dalji postupak kontrole. Takvo okruženje koje je opredeljivalo simbiozu između kreatori krivotvorenih izveštaja i odsustva kontrolnog sistema, da bi decenijama uspešno stvarali svoj namenski cilj. Privredni subjekti na čiji se teret sprovodila „računovodstvena kreacija“ mimo uobičajenih računovodstvenih standarda su postepeno bili gašeni. Ta vrsta “završnog čina”- likvidacija privrednog subjekta u našem prilogu nije analizirana u domenu uzroka nastanka. U makroekonomskom smislu ostalo je pod velom “tajni” gde su završila sredstva obezvređene imovine. Generalno gledano, posledice krivotvorenja finansijskog izveštaja nije samo problematika menadžmenta, već svih učesnike u lancu poslovanja: poverioce, banke, berze, države, itd.

Sve napred izneto alarmantno ukazuje na činjenocu da se u finansijskom izveštavanju mora menjati način izveštavanja, uspostaviti nova pravila kontrole i jasnije definisati određeni međunarodni standardi.

2. FALSIFIKAT SVOJSTVO I OSOBINE

Namenski zadatak u krivotvorenju ima svoju unapred određenu putanju kojom se dolazi do opšteg cilja. Funkcionalnu ulogu putanje, njen kreator, svoje ciljeve ostvaruje i uz pomoć , korumpiranih institucija, nedorečenih propozicije i sl. Kada se namenskom daju obeležaja u okruženjima nacionalnih standarda ili objašnjenjima, koje nose opise kao što su: ispravka, podvedi, prebijanje, oblikovanje, dodavanje, preuzimanje , preračunaj, promeni datum, vrednost i dokument, konto, i sl., onda realan izveštaje iz standardne procedure se seli u „kreiranu radnju“. U takvim slučajevima cilj izveštavanja nije više opšte društveno prihvaćen, već je on usmeren protiv društvenih normativa. **Pretpostavka, da promene u finansijskom izveštajima imaju određene osobinu, a to je kada podaci nemaju jasnu korelacionu vezu.** Takvo saznanje može poslužiti kao indikator da je prisustvo kretivo računovodstvo i treba ga istražiti. Svaki falsifikat ima tri ključna svojstva i to: forme ispoljavanja, oceanu pouzdanosti i vrstu merljivosti.

3. PREDMET ISTRAŽIVANJA

Predmet istraživanja je **krivotvorenje finansijskih izveštaja** (kroz primenu kreativnog računovodstva). Kreiranje u svrsi simuliranja i imitacija podatka predstavljaju mesta gde se te pojave javljaju.

3.1. Problem istraživanja

Problem istraživanja krivotvorenja finansijskih izveštaja predstavlja **način prikazivanja izveštaja i razlozi zbog čega nisu blagovremeno uočeni**. Osnovni problem istraživanja su nedostupnost podacima koji na direktan i indirektan način prikazuje bilo koji oblik primene kreativnog računovodstva.

3.2. Cilj istraživanja

Cilj istraživanja je načina **utvrđivanje forme prikrivanja podataka**. Ovo istraživanje može da pokrene inicijativu da se u MRS kod finansijskog izveštavanja jasno navede koji je to moment kada određeni podatak prelazi u formu postojanosti njegove zloupotrebe.

3.3. Metod istraživanja

Metod istraživanja krivotvorenja finansijskih izveštaja je preko odabranog slučaja. Zatim se daju makroekonomski efekti kako takvi slučajevi su uticali na opštu sliku finansijskog izveštavanja.

3.4. Uzorci u istraživanju

U radu je korišćena metoda istraživanja kroz obraćeni učestali slučajeva, a na osnovu uzorkovanja podataka koji su obelodanjeni za 1000 preduzeća u periodu od 2010. do 2014. godine, kao i 1000. preduzeća u otvorenom stečaju 326 (Popis otvorenih stečaja od 2010. do 2014. godine u prilogu) za isti period. Na prikupljene podatke se nije opisivalo osnov njihovog nastanka.

Pregled uzorkovanih preduzeća koja su obuhvaćena ovom istraživanju Tabela. 1

Grupa šifre	Vroj preduzeća uzorkovanih po vrsti delatnosti grupa:	Godine				
		2010	2011	2012	2013	2014
		972	853	897	806	812

Izvor: <http://www.scoring.rs/Pristup/UlogujSe?returnUrl=%2FKorisnik%2FPretragaNapredna>

4. FORME KRIVOTVORENJA FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA

Forma krivotvorenja finansijskih izveštaja se ne razlikuje od uobičajene forme finansijskog izveštaja. Da bi se objasnilo prisustvo krivotvorenja finansijskog izveštaja ,uzet je slučaj **gde su podaci u bilansima, služili da budu mamac prikrivanja zarad ostvarenja njima (kretorima) poznatog cilja**. U tabeli 1. je prikazana manifestaciona forma krivotvorenja finansijskog izveštaja na relaciji Proizvod-Partner –Prihod. Takva šema je postavljena radi boljeg praćenja slučaja , Tabela 2.

Manifestaciona forma krivotvorenja finansijskog izveštaja

Tabela 2

Manifestacija: Forma/Ocena	Kreativna kombinacija i njena manifestacija	
	Poznati	Nedostajući elementi
Proizvod i	Ima podatak	Nema podatak

usluga :		
Partner:	Naziv poznat	Lice koje predstavlja nepoznato
Promene:	Prikazuju se u izveštaju	Nema osnov. nastanka

Izvor: Autorski

Preduzeća koja smo testirali su:

- Prikazali **proizvode i uslugu** kao sopstvenu aktivnost. Nedostajući element je taj da nisu imali podatke koji su bili u direktnoj vezi sa delatnošću kojom su registrovana.
- **Imaju pravno svojstvo -Subjekti**
- **Ostvarila promene**, a nisu imali podatkepo kom osnovu je nastao promet.

U ovim formama knjigovodstvena kreacija kojom se želi odrediti momenat nastanka knjigovodstvene kreacije i forme ispoljavanja, mogu se izvesti iz svih postojećih elemeneta (po kontima , opisima, događajima i sl) iz finansijskih izveštaja, a da nemaju bilo koju korelacionu vezi sa rezultatom poslovanja. Dovoljno ih je posmatrati kroz postavljenu manifestacionu formu finansijskog izveštavanja kako je prikazana u Tabeli 2 ovoga rada.

5. FAKTOGRAFIJA ISTRAŽIVANJA

U našim stručnim radovima na području Republike Srbije nisu zapažena istraživanaj krivotvorena finansijskih izveštaja na temeljima makroekonomskog pristupa. Ne treba zanemariti objavljeni nalsoV (UTICAJ KREATIVNOG RAČUNOVODSTVA NA KVALITET FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA)⁵. rada koji opšte navodi negativan značaj uticaja kreativnog računovodstva na finansijsko izveštavanje. U samom radu nedostaju ključni elementi gde se takav uticaj pojavljuje i kada nastaje momenat kreativne primene u računovodstvu sa podacima. Dali je neki sluicaj javno obelodanje i sl. U radu autor objašnjava značaj prisustva kreativnog računovodstva na sam kvalitete finansijskog izveštavanja i to sa stanovišta uloge menadžmenta u odlučivanju. U Svetu se pojava krivotvorenja finansijskih izveštaja istražuje u okvir postojanja korupcije. U našem istraživanju uzteta su dokumenta iz obelodanjenih finansijski izveštaja za posmatrani periode. Naša Istraživanja se temelje na izdvojenim 15 . slučajeva⁶. U Materijalu su izdvojene i nekoliko preduzeća gde se ta kreativnost u računovodstvu vidi i koje su posledice nastala za ta preduzeća . Njihovu prepravku (kreaciju) opisujemo kroz dominantne slučajeve koji su u istraživanjima uopštena kao dominantne pojave krivotvorenja finansijskih izveštaja. Naime radi se o tome da se putem prikrivenog podatka vršila (prepravka dokumenta) imitacija finansijskog izveštaja (krivotvorenjem).

⁵ UTICAJ KREATIVNOG RAČUNOVODSTVA NA KVALITET FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA Nemanja Kaparavlović EKONOMSKI HORIZONTI, 2011, 13, (1) str. 155-168, Ekonomski fakultet Univerziteta u Kragujevcu, EKONOMSKI HORIZONTI, 2011, 13, (1) str. 155-168

⁶ PIK Zemun , Stankom, Minele elketro oprema, Rudnik Kriva Feja Vranje, SO Rakovica, JP Bogatić, El NIŠ, Grot Vranje, Prokupac AD, Inter export AD, Lola Korporacija, Beobanka AD, Željezara Smederevo, Rudnik Bor i ,Mesna industrija Čoka,

Nismo postavljali crvene zastave, radi obilježivanja mesta gde se manifestuje takva radnje.

U Pregledu 1., generisali som preduzeća u redovnom poslovanju i preduzeća u stečaju.

Kategorisani posmatranja privredni subjekti

Pregled 1

**PREDUZEĆA U
REDOVNOM POSLOVANJU** / **PREDUZEĆA U STEČAJU**

Izvor: Autorski

Preduzeće u redovnom poslovanju kome je **evidentirana imovina i kapital**. Obelodanili su podatke APR-a⁷, i to Bilans stanja, Bilans uspeha i drugi izveštaji. Preduzeća u stečaju kome su evidentirani **obaveze i potraživanja i imovina**, **Podaci se mogu dobiti** preko registra APR-a⁸.

SLUAČAJ KRIVOTVORENJA

Polazne osnove

Posmatrani finansijski izveštaj po kategorijama poslovanja preduzeća posmatrali smo pre otvaranja stečaja i u samom stečaju. Akcentat smo stavili na prikazane podatke (sudbinu) datih plasmana preduzećima, koja su preko zatečenih bilansa nastavila da se prikazuju u stečaju i te podatke smo posmatrali preko obalodanjenih bilansa nad kojima je stečaj bio u toku. Osnov istraživanja su bili razlozi zašto su preko tih podataka značajno korigovani rezultati poslovanja u preduzećima koja su imala redovno poslovanje za primljene plasmane. U dinamičkom ciklusu ti plasmani su postali nasleđena potraživanja i onda kada su preduzeća iz redovnog poslovanja ušla u stečaj. To je razlog da finansijski izveštaje posmatramo pre promena i finansijski izveštaj posle primene kreativne transakcije.

Posmatrani su plasmani i njihova istorija nastanka. To iz razloga jer nastanka knjiženja datih plasmana nisu bili u većini slučajeva (iz uzoraka) **kao produkt prometa sa likvidnim sredstvima, već samo knjiženja kojim bi se formiralo tzv. „potraživanje“ odnosno iz tzv. „data sredstva“**. Imamo stanje sa terena da kod subjekata koje smo posmatrali, je utvđeno da knjiženja u poslovnim knjigama na kontima datih plasma, predstavljaju potraživanja koja nemaju za podlogu promena data likvidna (operativna) sredstava. Kao posledicu, nad tako formiranim plasmanima, privredni subjekti koja su ih evidentirala u svojim poslovnim knjigama kasnije je nad njima otvoren stečaj. Ta radnja je izazvala sumnju da se istraži, i kao efekat istraživanja došlo se do saznanja da je to produkt knjigovodstvene kreacije da se **na jednu stranu formiraju obaveze u okviru rerezvisanja –pasiva, dok u aktivni su knjiženi kratkoročni plasmani, koji su „ tzv dati „ trećim licima.**

⁷ Agencija za privredne registre RS <http://www.apr.gov.rs/>

⁸ Agencija za privredne registre RS <http://www.apr.gov.rs/>

Tehnika knjigovodstvene kreacije

Počiva na poslovnim promenama koje su suprotne od uobičajenih računovodstvenih standarda. To su situacije kada se određena količina sredstva izdvaja iz redovnih poslovnih kombinacija ,bez jasne procedure. **Prvi korak** „kreativne knjigovodstvene kombinatorike „ je izbor dobrog stručnjaka koji poznaje knjigovodstvene poslove. **Drugi korak je** gde se vrši izbor pozicije u finansijskom izveštavanju koje će se koristiti za svoj projektovani cilj . **Treći korak** kreacije da se sačine dokumenta , odrede subjekti i redosled kreacije. (Prilog 2)

Prikaz tehnike kroz knjigovodstvenu kreaciju

Bilansne pozicije nad kojima se najčešće primenjuje knjigovodstvena kreacij:			Pregled 2
	Prvi korak	Drugi korak	Treći korak
✓ Imovina (Trajna sredstva i Nematerijalna ulaganja):	Biraju se ona imovina koja je podložna za primenu knjigovodstvenu kreaciju Kreira se nova forma plasmana i služi kao „knjigovodstveni ventil“	Izdvajane pozicije ne smiju da se uoči	Dokumentacije se oblikuju Pre izboru i pozicijama
✓ Plasmani:	Kondiciono je kreator u računovodstveni izveštajima oblikuje	Vežu se za one pozicije u pasivi	Dokumenta se sastavljaju za Pozicijama iz bilansa , učesnicima i Prilagođavaju radnjama Kreira se način njene transformacije da ne budu uočljive
✓ Dobit		Određivanje lokacije i zbor subjekta Gde će se prikazati	

Izvor :Autorski

Ka **prvi razlog** kreatori računovodstvenih kombinacija biraju imovinu jer je ona prenosiva. **Drugi razlog** je taj što ne postoji centralizovanih baza podataka. **Treći razlog** je da se njome brzo manipuliše kroz transformaciju u operativni novac. Ovo objašnjenje je dato u Doktorskoj disertaciji „Uloga paralelnog finansijskog tržišta u privređivanju republici Srbije“⁹. U radu se objašnjava prestanak systemske kontrole u Srbiji u periodu od 1990 do 1998. godine. Tehniku knjigovodstvene kreacije treba posmatrati u kontekstu određenih bilansnih pozicija i to kroz tzv. korake. Proces nastanka deregulacije u privredi RS je vezan za : obavezan otkup stanova (1990), privatizacija po modelu dokapitalizacije i aukcijske prodaje (1990-1994), uvođenja berzanskog tržišta i ukidanje systemske kontrole (1998-2010) i sl.. Ovo stanje predstavlja „okidač“ gde je mestu kontrole finansijskog sistema, tu ulogu zauzelo kreativno računovodstvo.

Kreativno računovodstvo u svrsi promene namene i karaktera imovine u finansijskom izveštavanju

Primena kreativnog računovodstva na našim odabranim slučajevima je **manipulisanjem : imovinom (kolona 1. Pregled 3), plasmanima** koji su knjigovodstveno evidentirani, a nisu imali svoj „ fluidni „ (novčani), oblik (odliv). Tada su potraživanja u **finansijskom rezultatu postao zvanična jer su ona** menjana po već unapred zacrtanom cilju. Cilj je bio da ubede „N“ lice o bogastvu koje ima u imovini koja se nalazi kod trćih lica, a dok ustvari to bogastvo ne postoji. U radu „Merenje uticaja dodavanja finansijskih prevara“¹⁰ , gde autori

⁹ Doktorska disertacije Nenada kaluderovića, Univerzitet Džon Nezbit , Beograd, 2016

¹⁰ Moepya, S.O.a b , Akhoury, S.S.a , Nelwamondo, F.V.a b , Twala, B.b Measuring the impact of imputation in financial

navode da sa uticajem finansijskih prevara nestaju neke vrednosti. U našem slučaju, nestaje imovina ka vrednosni pokazatelj. Time se dolazi do suštinskog gubljenja bitnih informacija za buduća ocenjivanja položaja određenog subjekta.

Trajna sredstva kroz kreativno računovodstvo navodno „menjaju“ vlasnika u jednom ciklusu bez elemenata ekvivalentnosti. To su obično radnje koje su se dešavale između privatnih subjekata. Imovina koja je predmet manipulacije svoje poreklo (u većini slučajeva) vodi iz postupka privatizacije. **Plasmani** su bili direktni nosioci kreativnog računovodstva i služili su kao zamena ekvivalenta da bi se došlo u posed željene imovine. Da bi kreativno računovodstvo (privremeno) bilo uspešno u svrsi promene namene i karakteru imovine uvek je tu radnju pratiča promena vlasnika subjekta gde se ono primenjivalo. U ovom slučaju se menjaju vlasnici sa ciljem da se jedna kombinacija ne bude dovedena u vezi sa istim subjektom (vlasnikom). To je momenat kada se gibe podaci kao redovan tok stvari. To znači da se kroz jedan ciklus transformacije imovinom upravlja sa različitim pozicija subjekata. Prvo je **subekat koji upravlja izvorni vlasnik**, Drugi subekat **koji upravlja je založni vlasnik**, **treći subjekat koji upravlja su Poverioci**. A u stvari „N“ ti subjekat ostaje neotkriven, jer preko stečaja ta vrsta imovine u većini slučajeva nije predmet stečajne mase. U pregledu 3. dat je ciklus promene vlasnika u sprezi gde se kreativno računovodstvo pojavljuje.

Vlasnik	Ciklusi promene vlasnika i osnov promene				
	Pregled 3				
	I. Vlasnik	II. Vlasnik	III. Vlasnik	IV. „N“-ti Vlasnik	V. Bankrot
U osnivanju	Planira kreaciju,	Kroz način ulaganja	Izbor kompanija sa kojima ce da radi ili ih osniva	Nastupa se na tržištu, radi plasiranja kroz metodu usitnjavanja – izbacivanje sredstava	Vrši izbor učesnika za bankrot
U zaduženju	Zadužuje se sa sredstvima kod?	Prenosi sredstva	Pravi kontra aktivnosti sa kompanijama	Izbor forme plasmana	Pristupa koncentraciji
U projektovanju obaveza	Vrši izbor poslova	Vrši izbor dobavljača/ kreditora i sl.	Preuzimanje obaveza ili i deli na više učesnike	Projektuje da ponovo koncentriše plasirana sredstva u drugim formama	Kreira brzi bankrot
Rezime	Prvi korak „kreativne knjigovodstvene kombinatorike „ je izbor dobrog stručnjaka koji poznaje knjigovodstvene poslove	Drugi korak je gde se vrši izbor pozicije u finansijskom izveštavanju koje će se koristiti za svoj projektovani	Treći korak kreacije da se sačine dokumenta odrede subjekti i redosled kreacije	Ocena postignutog cilja	Posledica: da ne bude predmet naknadnih posmatranja

fraud

(2015) Lecture Notes in Computer Science (including subseries Lecture Notes in Artificial Intelligence and Lecture Notes in Bioinformatics), 9330, pp. 533-543. Cited 1 time.

Izvor: Autorski

Plasmani stvaraju odstupni teren da se prave namene kreacije u računovodstvu ne utvrde. Istraživanja koja smo sprovedi i rezultate koje u radu prezentuju ukazuju da su prikazani plasmani u finansijskim izveštajima kod subjekata jedan od razloga kreirane nelikvidnosti i postao je „tihan uzrok“ stečaja i likvidacije.

Vlasni	Ciklusi kretanja plasmana i osnov promene Pregled 5.				
	I. Vlasnik	II. Vlasnik	III. Vlasnik	IV. „N“-ti Vlasnik	V. Bankrot
U osnivanju	Planira kreaciju	Kroz način prikupljanja	Izbor kompanija koje ce da budu kooperanti ili povezana lica	Kreira radnju koja stvara privid izvesnosti	Kod subjekta gde su plasmani izraženi
U zaduženju	Kredit od povezanog subjekta ili „N“ tog lica	Dobija sredstva kroz plasmane od nekog vlasnika u ciklusu	Pravi kontra aktivnosti sa kompanijama	Izbor forme datih i primljenih plasmana	Kod subjekta gde su uzeti krediti izraženi
U projektovanju obaveza	Vrši izbor poslova (stambena izgradnja najučestalija)	Izbor dobavljača	Preuzimanje obaveza prema kooperantima	Projektuje da ponovo koncentriše plasirana sredstva u drugim formama	Kreira brzi bankrot
Rezime	Prvi korak „kreativne knjigovodstvene kombinatorike „ je izbor dobrog stručnjaka koji poznaje knjigovodstvene poslove	Drugi korak je gde se vrši izbor pozicije u finansijskom izveštavanju koje će se koristiti za svoj projektovani cilj	Treći korak kreacije da se sačine dokumenta odrede subjekti i redosled kreacije	Primena/ za postizanje cilja	Posledica/ da ne bude predmet naknadnih posmatranja

Izvor: Autorski

Poslovni rezultat, predstavlja vrhunski momenta prikripanja odnosno transformacije u finansijskom izveštavanju da je prevara prisutna kao produkt primene kreativnog računovodstva.

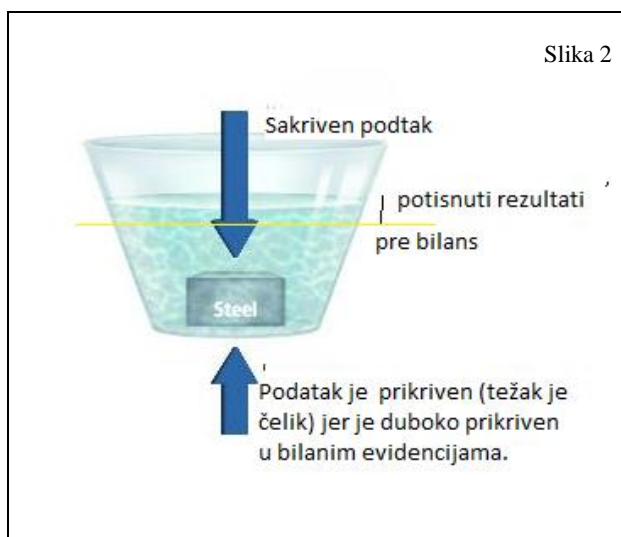


Slika 1

Slika 1, najbolje prikazuje šta se to desi u finansijskom izvštavanju kao posledica primene kreativnog računovodstva. Kada to objašnjavamo metodom bilansiranja, onda je to promena u strukturi bilansa. Zato se na prvi pogled nevidi i ne može se uočiti. Podaci predaju kao konačni i „pod prepostavkom“ da su tačni. Isprekidana crvena linija predstavlja granicu realnih podataka.

Prikazana “ predmet “ u vodu koji pluta je slučaj kada se on može uočiti zahvaljujućim korealcionim analizama. Kada se on ne može u očit, ali je prisutan. Njega otkriva predmet koji je otežan i (ukupnom bilansu) je potisnuo nivo vode naviše. Tada nova crta vode predstavlja novi rezultat.

Duboko prikrivene podatke revizori ne mogu odmah da ih otkriju? Slika 2. Pokazuje da je “težak predmet” sakriven duboko (u vodi = more podataka) u more podataka. U tom slučaju podatak je kao “teški čelik” koji je potisnut u dubini



podataka, svojim potiskivanjem je istisnuo vodu odnosno promenio rezultat (nivo vode).

U Našm slučaju plasmane koje smo Toboš dali , kao ravnoteža su imali dđu obavezu. Nako isteka vremena . Tuđu obavezu smo prihodovali. Prihod je izvršen po isteku vremena kroz otpis obaveza. Samim prihodovawem uvećan je poslovni rezulata i time se on mamifetovao na dobit. Koja nema likvidno pokriće. Plasma je i dalje ostau aktivi , sa namerom dalje maipulisanje. Manipulacija se dešavala tako što je kroz

koverziju strukture aktive imovina koja je zatećena otuđena a na njeno mesto došli su plasmani. Tako kao rezultat imamo da nije došlo do promene ukupne aktive. Privredni subejkt je izgubio trajnu imovinu, a na njeno mesto došli su plamani koji nikada novčano nisu bili

Rezultati istraživanja

Dokumentacija kao sastavni deo primene kreativnog računovostva (imitiranja i sl)

Iskazivanje finansijskog izveštaja u ovom radu smo posmatrali sa stanovišta koja je dokumentacija pratila primenu kreativnog računovodstva u finansijskom izvštavanju. Kroz dokumenta se sprovodilo „imitiranjem“ orginalnog događaja kroz prizmu prikazivanja da on ima ekonomsku suštinu. Način na koji su se menadžeri često upuštali da to učine je dosta rasprostranjen način. Pre svega ogleda se u sastavljanju klasičnog document o “poslovnoj saradnji ili preuzimanje obaveza”. To omogućavaju pravila iz obligacionih odnosa. Kada jedan dokument u knjigama kao podlogu nema stvarni premet prometa (u našem slučaju ne postoji

nijedno opipljivo dobro) onda se taj prome drugačije tretira. Tako da mesto imitiranja nastaje prvo kod preuzimanja obaveza (prikazane u pasivi) , a drugo mesto imitiranja prikazivanje potraživanja (bez prethodnog svarne razmene dobava i sl) kroz plasmane (bez puštanja bilo kojeg „novčanog agregata „ U pasivi dokumenta se pojavljuju samo ulazni račun i tzv „Obračuni“. U aktiv kao dokumenta se pojavljuju ugovor o poslovnoj saradnji uz navodno dvanje palsmana za uzvrat da mu vremenski ustupi trajno sredstvo ili dobro u određeni rok. Na 15 preuzeća koje smo posmatrali svi su rokovi istekli, imovina je nestala a plasmani nisu vraćeni. Dokumentima kreator (rganizator) dokazuje fakcitet poslovnih poduhvata. Fakcitet se može objasniti kao ekonomska suština. Da bi boje pojasnili gde je ekonomska suština nestala protrebno je opisati kro dokumenta koja prate postojanosti ekonomske suštine . U našem slučaju terba opisati šta je ekonomska suština. U **prvom slučaju** kada su preneti finansijsk sredstva drugim preduzećima na ime finansiranje zajedničkog poduhvata (kao što je proizvodnja poljoprivrednih kultura, izgradnja stanbenih jedinica zajedničke usluge I sl) putem plasmana , dokumenta činie:

- Program,
- Plan sa efektima ulaganja
- Struktura troškova i način pokrivanja
- Odluka organa upravljanja
- Ugovor (s jasnom definisanim pravima obavezama i garancijama)

Pored ovih dokumenata, pre svega poterbno je obezbediti minimalne podatke koje opredeljuju: da li program (ili progami, proizvodi) imaju svoju ekonomsku suštinu, materijalni dokaz o postojanju te suštine (lokacija, naziv proizvoda, mesto nastanka,, vreme izrade, tržište, fizičkke pokazatelje I sl)da se on sprovodi I da je vezan za obavljanje delatnosti subjekta.

U našem slučaju postojao je ugovor o prenosu sredstav po osnovu plasmana i ispunjeni su svi uslovi. Kada su preuzete obaveze drugih preduzeća nije zadovoljen uslo kojim se dokazuje veza obaveza i nekoga zajedničkog dobra: a to je da postoji program, objekat proizvod i sl. Proizvod je veza za obaveze koje su preuzete. To su obaveze i program koje sprovode druga preduzeća. Kada ne postoje ove pretpostavke pribjegava ju se oblikovaje dokumenta kojima se radnje podvode. Nezavisno na oblikovani document, radnja je ta koja je poslodavca morala da usmeri u karateru preuzetih obaveza i njihovo iskazivanju kroz finansijski izveštaj. Kada se oblikuju dokumeta kojima se sele podaci iz bilansa jednog entiteta u drugi , može imati dugu kvalifikaciju. Posebno u kvalifikaciju koja nema suštinu a iman namenu. Ovde se potvrđuje osnovna pretpostavka koja karakteriše amenski zadatak. Ponavljamo da namenski zadatak ima svoju putanju kojom se dolazi do opšteg cilja. Putanja je usko vezana za radnje koje su usmerene prema suštini zadatka. U našem slučaju je da se iznađe način kako bi se osnivač obešteti na faktičko preuzimanje obaveze koje nije siguran da ih može servirati. Njegovo obeštećenje je tako što je prikazao potraživanje po osnovu dividend . Putanja „namnsko“ završava se sa proektovanim ciljem. Imamo jedan

zaključak koji se nameće da je isplativo osnivati više povezanih subjekata, kroz krivotvorenje finansijske izveštaje mogu da opstaju sa različitim argumentacijama.

Literature

1. Raičević, B., Javne finansije u teoriji i praksi, Ekonomski fakultet u Beogradu, 2011.,
2. Popović, D., Poresko pravo, Pravni fakultet, Beograd, 2014.,
3. Trkulja, M., Finansijsko pravo-javni rashodi i javni prihodi, Pravni fakultet, Novi Sad, 1999.,
4. Ognjenović, V., Javne finansije, teorija i praksa, Editor, Zagreb, 2008.,
5. Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova ("Sl. glasnik RS", br. 18/2015)
6. Statistički godišnjak Republike Srbije, Republički zavod za statistiku, Beograd, 2017.
7. IMF, (2014), Government Finance Statistics Manual 2014, International Monetary Fund, Washington, D.C.
8. Eurostat, (2013), European System of Accounts - ESA 2010, Publication Office of the European Union, Luxembourg.
9. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) - Presentation of Budget Information in Financial Statements
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-24-presenta.pdf>
(preuzeto dana 10.04.2018. godine)
10. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) - Disclosure of Financial Information about the General Government Sector
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-22-disclosu.pdf>
(preuzeto dana 10.04.2018. godine)
11. Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting, International Public Sector Accounting Standard, International Federation of Accountants,
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Exposure-Draft-61-Marked-up-IPSAS-2.pdf> (preuzeto dana 10.04.2018. godine)