

Visoka poslovna škola
strukovnih studija
LESKOVAC



Висока пословна школа
струковних студија
ЛЕСКОВАЦ

OSNOVE RAČUNOVODSTVA

Dr Ivan Mihailović
Mr Dragana Ranđelović



Leskovac, 2016.

Nastavno naučno veće Visoke poslovne škole strukovnih studija Leskovac je na svojoj sednici održanoj 24.10.2016.godine usvojilo knjigu „Osnove računovodstva“ kao udžbenik za nastavne predmete iz oblasti računovodstva

**VISOKA POSLOVNA ŠKOLA STRUKOVNIH STUDIJA
LESKOVAC**

OSNOVE RAČUNOVODSTVA

Dr Ivan Mihailović

Mr Dragana Ranđelović

Leskovac, 2016

OSNOVE RAČUNOVODSTVA

dr Ivan Mihailović

mr Dragana Randelović

Izdavač:

VISOKA POSLOVNA ŠKLA STRUKOVNIH STUDIJA LESKOVAC

Urednik publikacije:

mr Dragan Stojanović, predavač

Recenzenti:

Prof. dr Tadija Đukić

Prof. dr Dejan Spasić

Štampa:

SCERO-print - Niš

Tiraž:

160

ISBN:

978-86-84331-62-7

Sadržaj

Uvod	9
I RAČUNOVODSTVO: OPŠTI PREGLED	11
1. Računovodstvo u poslovanju savremenog preduzeća	11
1.1. Faze u razvoju računovodstva	11
1.2. Pojmovno određenje i obuhvat računovodstva	13
1.3. Računovodstvo i privredne operacije	15
1.4. Funkcije računovodstva.....	16
1.5. Računovodstveni informacioni sistem, računovodstvene informacije i njihovi korisnici	23
1.6. Kvalitativne karakteristike računovodstvenih informacija.....	26
1.7. Organizacija računovodstvenog procesa	30
1.8. Računovodstvena načela	38
1.9. Osnovni finansijski izveštaji	42
2. Osnovne bilanse promene	51
2.1. Bilansne promene koje utiču na bilans stanja	51
2.2. Bilansne promene koje utiču na bilans stanja i bilans uspeha...	53
3. Rasčlanjivanje bilansa uspeha – knjigovodstveni račun	56
3.1. Oblici knjigovodstvenih računa.....	57
3.2. Klasifikacija računa	60
3.3. Kontni plan	63
3.4. Zvanični kontni okvir	63
3.5. Vrste računa.....	80
II PRIMENA SISTEMA DVOJNOG KNJIGOVODSTVA.....	89
1. Poslovne knjige i knjigovodstvena dokumenta i inventarisanje	89
1.1. Dnevnik - hronološka evidencija.....	89
1.2. Glavna knjiga – sistematska evidencija.....	91
1.3. Otvaranje poslovnih knjiga	92
1.4. Pomoćne knjige	96
1.5. Probni bilans i zaključni list	97
1.6. Knjigovodstvena dokumenta	99
1.7. Inventarisanje	101
2. Greške u knjigovodstvu.....	103
3. Pribavljanje finansijskih sredstava	106

3.1. Knjigovodstvena evidencija sopstvenog kapitala.....	106
3.2. Knjigovodstvena evidencija pribavljanja pozajmljenih sredstava	109
4. Knjigovodstveno obuhvatanje nematerijalnih ulaganja i osnovnih sredstava	118
4.1. Knjigovodstvena evidencija nematerijalnih ulaganja.....	120
4.2. Knjigovodstvena evidencija osnovnih sredstava.....	122
5. Knjigovodstvena evidencija novčanih sredstava, čekova, menica, potraživanja i obaveza	149
5.1. Knjigovodstvena evidencija novčanih sredstava.....	149
5.2. Knjigovodstvena evidencija gotovinskih ekvivalenata	152
5.3. Knjigovodstvena evidencija datih i primljenih avansa.....	155
5.4. Knjigovodstvena evidencija otvorenih akreditiva.....	156
5.5. Knjigovodstvena evidencija Poreza na dodatu vrednost (PDV)	157
6. Knjigovodstveno obuhvatanje zaliha materijala	163
6.1. Knjiženje nabavke materijala kada se zalihe vode po nabavnoj ceni	165
6.2. Knjiženje nabavke materijala kada se zalihe vode po planskoj ceni	167
6.3. Knjiženje izdavanja materijala u proizvodnju kada se zalihe vode po nabavnoj ceni (ista vrsta materijala).....	170
6.4. Knjiženje izdavanja materijala u proizvodnju kada se zalihe vode po planskoj ceni (ista vrsta materijala).....	174
7. Knjigovodstveno evidentiranje proizvodnje, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda.....	180
8. Knjigovodstvena evidencija zaliha trgovinske robe.....	189
8.1. Knjigovodstvena evidencija trgovinske robe u veleprodaji	190
8.1.2. Knjigovodstvena evidencija nabavke robe kada se zalihe vode po prodajnoj ceni	192
8.2. Knjigovodstvena evidencija robe u maloprodaji.....	198
8.3. Promena cena trgovinske robe - nivelacija.....	201
8.4. Knjigovodstvena evidencija internog kretanja robe.....	203
9. Knjigovodstvena evidencija rashoda.....	209
9.1. Knjigovodstvena evidencija poslovnih rashoda	212
Dobavljači	217

9.2. Knjigovodstvena evidencija finansijskih rashoda	223
9.3. Knjigovodstvena evidencija ostalih rashoda	227
10. Knjigovodstvena evidencija prihoda	233
10.1. Knjigovodstvena evidencija poslovnih prihoda	234
10.2. Knjigovodstvena evidencija finansijskih prihoda	240
10.3. Knjigovodstvena evidencija ostalih prihoda	242
11. Predzaključne radnje i knjiženja.....	247
11.1. Usaglašavanje knjigovodstvenih evidencija.....	247
11.2. Usklađivanje knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem	248
Finansijski izveštaji privrednih subjekata obelodanjuju efekte poslovnih događaja na sredstva i njihove izvore, finansijski rezultat i novčane tokove zaključno sa datumom bilansa (31.12.20__ godine). Određene poslovne događaje nastale nakon datuma bilansiranja, a do dana usvajanja tj. objavljivanja finansijskih izveštaja, treba proknjižiti po datumom 31.12.20__ godine, iako su nastali po okončanju poslovne godine na koju se finansijski izveštaji odnose. Događaji nakon dana bilansa stanja odnose se na:	255
11.3. Vrednovanje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme	256
12. Utvrđivanje rezultata poslovanja, zaključivanje poslovnih knjiga i priprema osnovnih finansijskih izveštaja	263
12.1. Metode utvrđivanja rezultata.....	263
12.2. Zaključivanje poslovnih knjiga i priprema osnovnih finansijskih izveštaja	268
Literatura	281

Uvod

Računovodstvo je formalizovani i sistematizovani deo upravljačkog informacionog sistema, čiji se cilj ogleda u pružanju informacija menadžmentu o poslovanju preduzeća, radi efikasne kontrole i praćenja njegovog imovinskog, finansijskog i prinosnog položaja. Uspeh preduzeća u realizaciji sopstvenih ciljeva, zavisi od čitavog niza plansko-kontrolnih aktivnosti, što dovodi do određenih materijalno-finansijskih promena stanja preduzeća. Informacije koje generiše i produkuje računovodstvo imaju ulogu pokretačkog impulsa poslovnih aktivnosti, što upućuje na neposrednu povezanost između ovog dela upravljačkog informacionog sistema i efikasnosti menadžemnta.

U ovom udžbeniku iznete su samo načelne i teorijske osnove o vođenju poslovnih knjiga, primeni kontnih planova, izradi periodičnih i završnih računa i ostalih računovodstvenih iskaza.

Knjiga „Osnove računovodstva“ je pripremana u okviru realizacije TEMPUS projekta „Modernizacija i harmonizacija turističkih studijskih programa u Republici Srbiji. Namena knjige je da studentima izloži osnove računovodstvene metodologije i računovodstvene logike, kako bi stekli uvid u ulogu i značaj računovodstvene funkcije u usmeravanju i kontroli poslovnih tokova preduzeća. Knjiga je pisana prema nastavnom programu za predmet „Osnove računovodstva“. Materijal je usklađen sa aktuelnom normativnom regulativom i zahtevima profesionalne prakse, te je prvenstveno namenjena studentima, ali može biti korisna svima onima koji žele da se upoznaju sa računovodstvenom materijom.

Unapred se zahvaljujemo na svim dobronamernim predlozima, sugestijama i predbama budućih korisnika, koji će svakako doprineti višem nivou kvaliteta nastavnog rada.

U Leskovcu, 08.02.2016.god.

Autori

I RAČUNOVODSTVO: OPŠTI PREGLED

1. Računovodstvo u poslovanju savremenog preduzeća

Preduzeće u savremenim uslovima poslovanja, ne može obezbediti opstanak i razvoj na tržištu bez finansijskih informacija određenog kvaliteta. Računovodstvo, uz pomoć ustaljene metodologije koja je uređena odgovarajućim propisima, sintetizuje i evidentira podatke o poslovanju preduzeća, što je osnova za njihovu dalju obradu i prezentaciju u vidu računovodstvenih izveštaja i iskaza. Pripremljeni računovodstveni izveštaji i iskazi omogućavaju korisnicima u preduzeću, kao i korisnicima van preduzeća donošenje adekvatnih poslovnih odluka, čime svoje poslovanje usmeravaju ka postavljenim ciljevima.

1.1. Faze u razvoju računovodstva

Poslovanje privrednih subjekta podrazumeva realizaciju niza paralelnih i sukcesivnih procesa u kojima učestvuju članovi kolektiva koristeći raspoloživa sredstva. U toku poslovanja preduzeće teži da ostvari adekvatan finansijski rezultat. Cilj poslovanja svakog preduzeća je ostvarivanje što većeg finansijskog rezultata, uz održavanje platežne sposobnosti, kako kratkoročno, tako i dugoročno gledano. Ostvarivanje ciljeva poslovanja preduzeća i njegov dalji rast i razvoj pretpostavlja postojanje podataka o odvijanju poslovnih aktivnosti. Usled nemogućnosti ljudskog uma da upamti sve poslovne događaje, dolazi do evidentiranja poslovnih transakcija nastalih u poslovnom životu preduzeća. Kada je takva evidencija poslovnih događaja počela da se vodi sistematski i na metodološki ustaljen način, došlo je do nastanka i razvoja knjigovodstvene evidencije u oblasti privrede.

Prosto knjigovodstvo predstavlja evidenciju o pojedinim delovima imovine preduzeća. Zbog ove činjenice u sistemu prostog knjigovodstva ne može se sastaviti bilans imovine samo na osnovu knjigovodstvene evidencije, već je za tu svrhu potrebno izvršiti popis tj. inventarisanje. Prosto knjigovodstvo ne vodi potpunu evidenciju o svim rashodima i prihodima, pa je zbog toga u ovom sistemu nemoguće utvrditi finansijski rezultat, bez prethodno izvršenog popisa i to na početku i na kraju poslovne godine. Ukoliko je imovina utvrđena popisom na kraju godine veća od imovine na početku poslovne godine kažemo da je ostvaren dobitak tj. pozitivan finansijski rezultat. U suprotnom slučaju ostvaren je

gubitak ili negativan finansijski rezultat. Knjiženje kod prostog knjigovodstva sprovodi se u principu samo na jednom računu. Iako se ovo knjigovodstvo vremenom razvijalo i usavršavalo, ono je ostalo prosto i nepotpuno pre svega zbog toga što princip dvojnog knjiženja u njemu nije bio zastupljen, a bez toga ova evidencija nije mogla da se razvija u potpun i celovit sistem kakav je dvojno knjigovodstvo.

Kameralno knjigovodstvo se vodi kod državnih ustanova i društvenih organizacija, koje posluju po principima budžeta. Kameralno knjigovodstvo porazumeva vodjenje evidencije o:

- planiranim i ostvarenim prihodima,
- planiranim i izvršenim rashodima i
- imovini i dugovima ustanova, odnosno, društvene organizacije.

Svrha kameralnog knjigovodstva je evidencija o ostvarenim prihodima i rashodima tokom obračunskog perioda, kako bi se putem komperacije planiranog sa realizovanim sagledala odstupanja i preduzele odgovarajuće korektivne mere. Pored glavne knjige u okviru ovog knjigovodstva vodi se evidencija o pojedinim delovima imovine i dugova.

Konstantno knjigovodstvo se zasniva na pokušajima povezivanja kameralnog i dvojnog knjigovodstva, a uvedeno je 1870 godine, kao zvanično knjigovodstvo za potrebe državne administracije u švajcarskim kantonima. U okviru ovog knjigovodstva vodi se evidencija o vrednosti imovine i o rashodima prihodima u slučajevima kod kojih se pojavljuje problem naredbodavca i izvršnih organa, odnosno problem upoređivanja budžetom predviđenih i ostvarenih prihoda i rashoda.

Dvojno knjigovodstvo je najzastupljeniji sistem knjigovodstvene evidencije, jer omogućava sagledavanje poslovanja preduzeća sa svih aspekata. Prve tragove koji govore kako o nastanku i razvoju, prostog, tako i o nastanku i razvoju dvojnog knjigovodstva susrećemo u starom Egiptu, Grčkoj i Rimu. Međutim, do značajnijeg razvoja dvojnog knjigovodstva dolazi u XIII i XIV veku u gradovima Italije (Firence), pri tom, ne možemo tačno odrediti datum od koga je nastala primena dvojnog knjigovodstva u odnosu na prosto. Stoga je nemoguće povući strogu vremensku granicu između prostog i dvojnog knjigovodstva, s obzirom da ova dva sistema evidencije uporedo egzistiraju do današnjih dana.

Osnovna osobina dvojnog knjigovodstva je da se svaka nastala promena knjiži najmanje na dva računa i to: na levoj strani jednog i desnoj strani drugog računa Nastanak poslovnog događaja dovodi do promene stanja na dva ili više računa, jer povećanje na određenom računu (računima),

prouzrokuje smanjenje na određenom računu (računima), za isti iznos. Druga važna osobina dvojnog knjigovodstva ogleda se u tome da je to potpun, i zaokružen računski sistem u okviru kojeg se vodi evidencija o svim promenama na sredstvima i izvorima sredstava preduzeća u toku određenog obračunskog perioda. Takođe, dvojno knjigovodstvo registruje i sve nastale negativne ekonomske tokove (rashode), kao i pozitivne ekonomske tokove (prihode) u toku obračunskog perioda. Kao rezultat ove sveobuhvatne evidencije poslovnih događaja i transakcija moguće je, bez prethodno izvršenog popisa, utvrditi finansijski rezultat za određeni obračunski period. Svakako da popis u sistemu dvojnog knjigovodstva i dalje egzistira, ali je njegova uloga sada drugačija. Osnovni razlog popisivanja imovine u sistemu dvojnog knjigovodstva je utvrđivanje eventualne razlike između knjigovodstvene evidencije i realnog stanja, kako bi se izvršilo njihovo usklađivanje.

Na osnovu izloženog, može se zaključiti da sistem dvojnog knjigovodstva, kao celovit sistem knjigovodstvene evidencija, u svakom trenutku, pruža korisnicima informacije o stanju i promenama stanja na računima pojedinim oblika sredstava i izvora sredstava preduzeća, kao i o nastalim rashodima i prihodima tokom obračunskog perioda. Ovakav vid knjigovodstvene evidencije omogućava korisnicima računovodstvenih informacija sagledavanje finansijskog položaja preduzeća, kao i u uspešnosti njegovog poslovanja.

1.2. Pojmovno određenje i obuhvat računovodstva

Knjigovodstvena aktivnost vezuje se srednji vek, kada se počelo sa pisanom evidencijom poslovnih transakcija, najpre među mletačkim trgovcima. Ova evidencija vođena je u povezanim sveskama tj. knjigama, te otuda i termin knjigovodstvo. Danas se knjigovodstvena evidencija vodi na slobodnim listovima-karticama, odnosno elektronskim putem u okviru prilagodjenih softvera, te se primerenijim terminom smatra računovodstvo. Postoji veliki broj definicija računovodstva. Međutim, određivanje pojma računovodstva nije jednostavno, jer se ono može sagledati sa nekoliko aspekata kao:

- Proces u kome se prikupljaju, sređuju, obrađuju i čuvaju podaci, oblikuju prenose i čuvaju informacije koje su problemski usmerene na donošenje odluka u preduzeću;
- Organizacioni deo preduzeća koji se bavi tom delatnošću;
- Naučna disciplina koja uopštava i unapređuje dostignuća u toj oblasti;

- Nastavnim predmet u školama i na fakultetima.¹

Autori različito definišu računovodstvo i delokrug obuhvatanja istog, ali jedna od opšteprihvaćenih definicija računovodstva je definicija Komiteta za terminologiju američkog Instituta javnih računovođa po kojoj je: „Računovodstvo nauka o beleženju i klasifikovanju poslovnih transakcija i događaja, primarno finansijskog karaktera i veština sastavljanja značajnih izveštaja analize i interpretiranja ovih transakcija i događaja i prenošenja rezultata licima koja moraju doneti odluku ili dati ocenu.“²

Dakle, računovodstvo je širi pojam knjigovodstva, jer obuhvata i druge aktivnosti pored evidentiranja poslovnih događaja i transakcija u poslovne knjige. Na osnovu gore izložene definicije možemo reći da je računovodstvo jedna sistemaska celina, koja obuhvata:

- knjigovodstvo,
- računovodstveno planiranje,
- računovodstvenu kontrolu,
- računovodstvenu analizu,
- računovodstveno informisanje.

Knjigovodstvo predstavlja naučnu metodu koja hronološki i sistematski registruje nastale promene u imovini preduzeća, periodično sastavlja obračune i utvrđuje finansijski rezultat, te se smatra računskom osnovom računovodstva.

Računovodstveno planiranje se zasniva na knjigovodstvenoj evidenciji o ostvarenjima za prethodni period. Na osnovu toga, uz projekciju očekivanih promena u narednom periodu, računovodstveno planiranje sastavlja predračun i predviđa očekivani finansijski rezultat za naredni period.

Računovodstvena kontrola ima zadatak da prati ispravnost materijalno-finansijskog poslovanja u duhu pozitivnih zakonskih propisa i da preduzima mere za otklanjanje eventualno uočenih nepravilnosti. Ona se koristi podacima knjigovodstva i računovodstvenog planiranja.

Računovodstvena analiza, takođe, kao bazu koristi podatke knjigovodstva i računovodstvenog planiranja. Ona upoređuje knjigovodstvene obračune sa računovodstvenim predračunima tj.ostvareno sa planiranim, utvrđuje odstupanja, ispituje njihove uzroke i predlaže mere za ostvarenje boljih rezultata poslovanja.

¹ Grupa autora, (1999) „Računovodstvo, Viša poslovna škola, Beograd, str. 1

² Grupa autora (1995), Računovodstvo I, Viša poslovna škola, Beograd, str.12

Računovodstveno informisanje temelji se na podacima svih ostalih segmenata računovodstva. Ovi podaci su osnova računovodstvenom informisanju za proizvodnju informacija neophodnih menadžmentu preduzeća, kao i ostalim zainteresovanim korisnicima za donošenje poslovnih odluka. Korisnike računovodstvenih informacija možemo podeliti u na više načina, a najčešća podela je na interne korisnike (menadžment preduzeća) i eksterne korisnike (subjekti van preduzeća). Usled velikog broja različitih grupa korisnika, računovodstveno informisanje, odnosno računovodstvo, kao najznačajniji deo informacionog sistema preduzeća, mora svoje aktivnosti usmeriti na podmirivanju različitih potreba stakholdera, kako u pogledu vrste, tako i u pogledu sadržine i načina prezentovanja računovodstvenih informacija.

1.3. Računovodstvo i privredne operacije

Preduzeće u ostvarivanju postavljenih ciljeva obavlja određenu privrednu i društvenu delatnost. Vršenje delatnosti za koju je registrovano, podrazumeva kontinuirano i permanento realizovanje radnih zadataka. Neprekidno obavljanje procesa proizvodnje naziva se reprodukcioim procesom i preduslov je opstanka i razvoja svakog privrednog subjekta, te zahteva obezbeđivanje i ulaganje sledećih elementa:

- radnog kolektiva, koji mora po kvantitetu i kvalitetu da odgovara potrebama radnih zadataka;
- sredstava za proizvodnju (sredstva za rad i predmeti rada) koja moraju odgovarati nameni procesa rada. Sredstva za rad su mašine, alati, uređaji kojima čovek deluje na predmete rada, prilagođavajući ih potrebama. Predmeti rada su prirodna bogatsva koja se koriste u procesu proizvodnje. Takođe, u predmete rada ubrajaju se i sirovine i poluproizvodi koji su rezultati ljudskog rada, nastali u nekom prethodnom procesu proizvodnje.

Dakle, u toku poslovanja preduzeća, radni kolektiv uz pomoć sredstava za rad i predmeta rada, obavlja određene zadatke, kako bi se proizvele nove upotrebne vrednosti čija će vrednost biti veća od vrednosti uloženi elementa proizvodnje.

Savremena preduzeća posluju u uslovima robno-novačane privrede. Poslovni proces započinju ulaganjem novčanih sredstava radi pribavljanja potrebnih elemenata proizvodnje koji će tokom reprodukcioinog ciklusa biti transformisani u nove upotrebne vrednosti (npr. gotove proizvode, usluge) i prodati na tržištu za novčana sredstva. Novčana sredstva dobijena na tržištu trebalo bi da budu veća od uloženi, za novostvorenu vrednost tj. zaradu preduzeća. Period koji protekne od ulaganja novčanih sredstava u elemente proizvodnje do realizacije proizvedeni proizvoda i

usluga na tržištu tj. do ponovnog vraćanja sredstava u novčani oblik, naziva se reprodukcioni ciklusom i može biti prikazan na sledeći način:

$N - R - P - R1 - N1$, gde je N – novac, R- roba tj. elementi proizvodnje, P – proizvodnja, R1 – roba tj. nova upotrebna vrednost, N1 – novac tj. novac uložen u elemente proizvodnje + zarada.

Nešto drugačije kretanje sredstava javlja se kod trgovinskih preduzeća. Trgovinska preduzeća obavljaju svoju delatnost, vršeći ulogu posrednika između proizvođača i potrošača. Ona kupuju robu od proizvođača s ciljem da je prodaju potrošačima po vrednosti koja je veća od uložene, što je ujedno i zarada trgovinskog preduzeća. Reprodukcionni, odnosno, poslovni ciklus trgovinskih preduzeća može se predstaviti na sledeći način: $N - R - N1$, gde je N-novac uložen u nabavku robe i u obezbeđivanje ostalih elemenata procesa rada, R- roba, N1- novac dobijen prodajom robe, a koji se sastoji od uloženog novca na početku poslovnog procesa i zarade.

Reprodukcionni ciklusi se tokom vremena neprekidno odvijaju, što znači realizaciju određenih zadataka tj. privrednih operacija kako bi došlo do transformacije sredstava iz jednog oblika u drugi. Privredne operacije koje preduzeće vrši s ciljem ostvarivanja određene zarade, predstavljaju upravo, predmet računovodstvenog evidentiranja kroz poslovne knjige. Računovodstveno evidentiranje privrednih operacija tj. poslovnih transakcija u okviru poslovnih knjiga, ima za cilj njihovo sublimiranje i prezentovanje u finansijskih izveštajima i računovodstvenim iskazima. Finansijski izveštaji i računovodstveni iskazi sadrže veliki broj različitih podataka, prevashodno kvantitativnog karaktera, na osnovu kojih korisnici mogu izvršiti ocenu imovinskog i finansijskog položaja preduzeća, kao i sagledati njegovu uspešnost u realizaciji poslovnih aktivnosti.

1.4. Funkcije računovodstva

Savremeno poimanje računovodstva u naučnoj i stručnoj literaturi podrazumeva da ono obuhvata funkcije daleko šire od knjigovodstva, odnosno da je to sistemska celina koja obuhvata: knjigovodstvo, računovodstveno planiranje, računovodstveni nadzor, računovodstvenu analizu i računovodstveno informisanje. U nastavku ćemo u najkraćim crtama izložiti prikaz ovih funkcija -sastavnih delova računovodstva.

Knjigovodstvo je dokumentarna i strogo formalna, kontinuirana evidencija koja je zasnovana na potpunom sakupljanju i ustaljenom hronološkom sistematizovanju i evidentiranju (knjiženju) podataka svih nastalih poslovnih događaja i stanja koja izražavanjem u novčanoj jedinici mere, omogućuje da se prikaže slika o ukupnom proteklom

poslovanju, kao i stanju imovine, obaveza i kapitala poslovnog subjekta kao jedinice računovodstvenog obuhvatanja.

U funkcionalnom smislu, knjigovodstvo predstavlja deo računovodstva i usmereno je ka evidenciji proteklih poslovnih događaja. Knjigovodstvo obezbeđuje uvid u stanje i kretanje sredstava i izvora sredstava, utvrđivanje finansijskog rezultata poslovanja, elemente za izradu kalkulacije i elemente za za planiranje, nadzor i analizu poslovanja, kao i računovodstveno informisanje.

Knjigovodstveni podaci javljaju se kao rezultat prikupljanja, evidentiranja, sistematizovanja i sintetizovanja dokumenata o ekonomskim, odnosno poslovnim promenama na sredstvima, izvorima sredstava, rashodima i prihodima. To se obezbeđuje preko poslovnih knjiga, knjigovodstvenih dokumenata, jednoobraznim evidencijama putem sistema dvojnog (za određene preduzetnike prostog) knjigovodstva, po pravilu, uz primenu kontnih okvira za sintetičke evidencije i kontnih planova za analitičke i subanalitičke evidencije. Ako se knjigovodstveni podaci upotpune podacima o očekivanim (planiranim) kretanjima i rezultatima računovodstvene analize i nadzora, oni postaju računovodstveni podaci, a još ako su usmereni na način koji daje osnovu za donošenje poslovnih odluka, oni predstavljaju računovodstvene informacije, što je viši stepen obrade od podatka. Iz ovog se svakako može izvući zaključak o razlici između pojmova: knjigovodstveni podatak, računovodstveni podatak i računovodstvena informacija. Zbog svoje formalizovanosti, odnosno strogo propisanog jedinstvenog načina vođenja, knjigovodstvo dobija i karakter pravnog dokaznog sredstva, što se ne može reći za druge vrste dokumentovanih evidencija o proteklim poslovnim promenama. Pri tome nije značajno koja se tehnička sredstva koriste prilikom obrade podataka.

Knjigovodstvo se završava računovodstvenim obračunima koji su sastavljeni za jedinicu računovodstvenog obuhvatanja, kao celinu, ili za njene sastavne delove, ili kao računovodstveni obračuni pojedine poslovne aktivnosti (naknadna kalkulacija kupovine, proizvodnje ili prodaje). Računovodstveni obračuni su dakle, krajnji rezultat knjigovodstva.

Zbog svoje prirode i uloge, knjigovodstvo je usko povezano sa ostalim računovodstvenim funkcijama, a pre svega sa računovodstvenim nadzorom, bez kojeg ne bi ni moglo obavljati svoje zadatke, jer ne bi postojalo poverenje u tačnost knjigovodstvenih podataka i informacija. Povezanost knjigovodstva sa računovodstvenim planiranjem nije toliko izražajna, kao što je povezanost sa nadzorom, iako postoje obostrani

uticaji, u prvom redu u pogledu jednoobraznosti i uporedivosti knjigovodstvenih i planskih podataka. Računovodstvena analiza, takođe, ne bi mogla postojati bez knjigovodstva, na koje se nastavlja svojom specifičnom obradom podataka. Ali, i računovodstvena analiza utiče na knjigovodstvo svojim zahtevima za obezbeđivanje analitičkih podataka. Računovodstveni obračuni u mnogome mogu pomoći prilikom planiranja, jer ukazuju na ono što se dogodilo u prošlosti, odnosno na kvantitet i kvalitet ostvarenog, pružajući mogućnost njegove ocene, kao i mogućnost njegove procene šta treba preduzimati u budućnosti.

Računovodstveno planiranje je evidencija zasnovana na potpunom ili reprezentativnom sakupljanju i ustaljenom sredjivanju podataka o budućnosti individualizovanih ili masovnih poslovnih procesa i stanja koji, zbog izražavanja u novčanoj jedinici mere, omogućuju da se stvori slika o ukupnom budućem poslovanju jedinice računovodstvenog obuhvatanja. Računovodstveno planiranje zahteva vrednosnu stranu klasifikacije podataka o budućnosti u istom smislu kao što knjigovodstvo zahvata vrednosnu stranu procesiranja podataka o prošlosti. Zbog toga ulazi u funkcijski sklop računovodstva kao celine, bez obzira na to koja se služba njime bavi.

Za razliku od knjigovodstva, koje se završava računovodstvenim obračunima, računovodstveno planiranje se završava računovodstvenim predračunima koji su sastavljeni za jedinicu računovodstvenog obuhvatanja kao celinu ili za njene sastavne delove ili kao računovodstveni predračuni pojedine poslovne radnje (pretkalkulacije nabavke, proizvodnje ili prodaje). Računovodstveni predračuni treba da budu sastavljeni po istoj metodologiji po kojoj su sastavljeni računovodstveni obračuni, jer inače poređenja nisu moguća, a ona su bitna za donošenje kvalitetnih poslovnih i upravljačkih odluka.

Neka saznanja iz knjigovodstva podloga su za računovodstveno planiranje. Međusobna povezanost i zavisnost evidentiranja poslovnih događaja, koja je očita u knjigovodstvu, treba da se uzme u obzir i prilikom računovodstvenog planiranja. Knjigovodstveni podaci o prošlosti u mnogo čemu naznačuju situaciju u budućnosti. Zato je potrebno o njima voditi računa prilikom računovodstvenog planiranja. Sa druge strane, neka saznanja iz računovodstvenog planiranja podloga su za knjigovodstvo. U knjigovodstvu pojedini troškovi ukalkulisani su u iznosu koji se temelji na odgovarajućim računovodstvenim predračunima (tzv. troškovi po planskim cenama). Prilikom obračuna troškova po mestima njihovog nastajanja, često se koriste stavke koje proizilaze iz odgovarajućih računovodstvenih predračuna (na primer, raspored fiksnih i relativno fiksnih troškova). Zalihe materijala, proizvoda i nedovršene proizvodnje

obično se iskazuju po planskim cenama, tj. po cenama iz odgovarajućih predračuna, dok se u knjigovodstvu paralelno evidentiraju odstupanja. Isto tako, nije moguće izvršiti pravilan obračun uspeha organizacionih jedinica ili učinak na pojedinom radnom mestu, bez unošenja stavki iz odgovarajućih računovodstvenih predračuna u knjigovodstvo. U planiranju ne učestvuju samo računovodje, već zavisno od vrste plana, i drugi eksperti (inženjeri, stručnjaci za marketing, menadžeri i dr.). Najbolji primer za to je izrada biznis (poslovnog) plana, koji predstavlja osnovu za odlučivanje o ulasku u nove investicije, odobravanje kredita, ili u bilo koji ozbiljniji poslovni poduhvat.

Usvojeni računovodstveni predračuni uzimaju se kao kriterijum prilikom ocenjivanja onoga što je ostvareno i u tom smislu čine podlogu za donošenje poslovnih odluka iz oblasti nadzora kao upravljačke funkcije, sa stanovišta ocenjivanja pravilnosti i odlučivanja koje će se mere preduzeti za uklanjanje nepravilnosti u poslovanju. Ti predračuni mogu se zaustavljati i u okviru računovodstvene analize, da bi se već u tom okviru pripremilo objašnjenje o razlozima za odstupanje onoga što je ostvareno od onoga što je planirano za određeni obračunski period.

Računovodstveni nadzor kao funkcija računovodstva, na osnovu podataka u knjigovodstvenim dokumentima i poslovnim knjigama, utvrđuje pravilnosti i ispostavlja naloge za otklanjanje uočenih nepravilnosti u svim delovima računovodstva. On se ostvaruje kao kontrola, inspekcija ili revizija, bilo da se radi o internim organima nadzora ili o eksternoj kontroli ili inspekciji, odnosno internoj ili eksternoj reviziji. Pojedini vidovi internog i eksternog nadzora propisani su zakonima kao obavezni. Tako na primer, Zakon o reviziji kod nas, propisuje obavezu pravnog lica da u opštem aktu utvrdi interne računovodstvene kontrolne postupke, a takođe i obavezu eksterne revizije za velika i srednja pravna lica, matična pravna lica koja u skladu sa tim zakonom, sastavljaju konsolidovane finansijske izveštaje, za pravna lica koja emituju hartije od vrednosti i druge finansijske instrumente kojima se trguje na organizovanom tržištu, kao i za sve izdavaoce hartija od vrednosti.

Računovodstveni nadzor je deo procesiranja podataka, kao informacione funkcije, i ne odnosi se samo na knjigovodstvene podatke. To nije samo nadzor nad knjigovodstvenim dokumentima i kasnijom obradom knjigovodstvenih podataka, nego se proširuje na proveravanje poslovanja sa stanovišta opštih akata materijalne prirode i privredno - finansijskih propisa. Svrha računovodstvenog nadzora je dobijanje pouzdanih računovodstvenih obračuna, odnosno finansijskih izveštaja i postizanje usaglašenosti poslovanja sa zakonskim propisima i internim opštim aktima pravnog lica. Računovodstveni nadzor je, u određenom smislu,

usko povezan sa samim knjigovodstvom i obavlja se pretežno kao računovodstvena kontrola. Podaci iz knjigovodstvenih dokumenata ne unose se u poslovne knjige ako nisu kontrolisani, a na osnovu podataka iz poslovnih knjiga ne sastavljaju se računovodstveni obračuni ako ti podaci nisu kontrolisani. Organizaciona rešenja u knjigovodstvu, utiču na oblike računovodstvene kontrole dok računovodstvena kontrola utiče na rezultate rada u knjigovodstvu. Računovodstvena kontrola knjigovodstvenih dokumenata i poslovnih knjiga mora biti organizovana tako da u toku svog normalnog rada otkriva eventualne nepravilnosti i nepoštovanje internih i eksternih propisa, zloupotrebe i pronevere, a time utiče na njihovo sprečavanje.

Kontrola dokumenata o nastalim poslovnim promenama pre knjiženja obuhvata, pre svega, suštinsku kontrolu, tj. utvrđivanje dokaza da je poslovna promena sadržana u dokumentu zaista nastala (istinitost). Drugo je tzv. formalna kontrola kojom se utvrđuje da li dokument sadrži sve poslovne promene (potpunost). Treće, da li su kvantitativne veličine u dokumentu (količina, cena, vrednost) dobro obračunate (tačnost i materijalnost). I četvrto, da li je poslovna promena izvršena u skladu sa odgovarajućim važećim propisima (zakonitost).

Kontrolom vođenja poslovnih knjiga utvrđuje se tačnost knjiženja knjigovodstvenih promena, ažurnost u vođenju knjigovodstvene evidencije, kao i međusobnu usklađenost pojedinih evidencija (dnevnika i glavne knjige, sintetičke, analitičke i subanalitičke evidencije i drugih pomoćnih knjiga).

Kontrolom računovodstvenih, odnosno finansijskih izveštaja, utvrđuje se zasnovanost izveštaja na evidencijama, tačnost prezentovanja pojedinih pozicija (računa), kao i način pripreme istih u smislu usklađenosti sa zakonskom, profesionalnom i internom regulativom.

Radi osiguranja kvaliteta računovodstvenih podataka informacija pored implementiranih internih kontrola, koje obavljaju lica neposredno angažovana na računovodstvenim poslovima, kao vid nadzora javlja se i naknadna provera pouzdanosti računovodstvenog procesa tj. revizija. Nastanak revizije kao naknadnog oblika nadzora vezuje se za tržišnu privredu i razvoj složenih poslovnih sistema. Revizija može biti interna ili eksterna. Internu reviziju obavljaju radnici u preduzeću, a za potrebe menadžmenta. Interna revizija ocenjuje adekvatnost i nivo implementacije sistema internih kontrola, efikasnost korišćenja resursa preduzeća, kao i zakonitost u radu. Interni revizori najčešće su direktno odgovorni najvišim organima rukovođenja tj. top menadžmentu, čime se obezbeđuje njihova objektivnost, nezavisnost i integritet. Kvalitet rada internih

revizora definisan je Međunarodnim standardima interne revizorske prakse.

Eksternu reviziju obavljaju lica van preduzeća tj ovlašćene javne računovođe koje deluju u okviru revizorskih kuća. Eksterne revizore angažuje samo preduzeće kako bi povećalo poverenje stejkoldera u finansijske izveštaje. Eksterna revizija ispituje organizaciju i funkcionisanje internih kontrola i sastavljanje računovodstvenih obračuna i predračuna, kao način pripreme i prezentacije finansijskih izveštaja. Eksterna revizija ocenjuje da li su finansijski izveštaji pripremani u skladu sa normativnom regulativom koja važi na području države gde preduzeće posluje, te da li finansijski izveštaji na objektivan i pošten način prezentuju poslovanje preduzeća Jednoobraznost metodoloških postupaka u obavljanju revizije, kao i sastavljanje izveštaja, odnosno mišljenja revizora uređuje se Međunarodnim standardima revizije.

Računovodstvena analiza je produžetak obrade podataka iz knjigovodstva i računovodstvenog planiranja. Cilj analize je da upoređenjem podataka u računovodstvenim obračunima i računovodstvenim predračunima omogući sagledavanje i objašnjenje stanja i uspešnosti poslovanja i na osnovu toga formiranje predloga za poboljšanje poslovnih procesa. Ona je deo sveukupne delatnosti računovodstva kao informacione funkcije u pravnom licu, koja je usko povezana sa sastavljanjem finansijskih izveštaja i prezentovanjem širih informacija koje su korisne za donošenje ekonomskih odluka.

U računovodstvenoj analizi rasčlanjuju se i ocenjuju odstupanja ostvarenih veličina od planiranih i standardnih ili drugih uporedivih veličina, kao i uzroci nastanka tih odstupanja Najčešći oblici računovodstvene analize su: analiza izvršenja plana, analiza troškova, analiza prihoda, analiza uspešnosti, analiza finansijskog stanja i analiza bilansa koja se smatra najstarijim vidom analize i kojoj su posvećeni mnogi teoretski i stručni radovi. Za analizu se koriste brojni podaci i iz njih izvedeni pokazatelji stanja, poslovanja, i uspešnosti poslovanja, kao i njihova kombinacija za jedan obračunski period (statička analiza) ili u nizu uzastopnih poslovnih godina (dinamička analiza). Rezultati računovodstvene analize prezentuju se u napomenama uz finansijske izveštaje ili u posebnim dokumentima , koji računovodstvene predračune povezuju sa računovodstvenim obračunima i objašnjavaju razlike između njih. U tom smislu se računovodstveni obračuni, kao rezultat knjigovodstva ne smatraju završenom informacijom, dok ne prođu kroz računovodstvenu analizu, naročito ako se radi o računovodstvenim obračunima za potrebe onih korisnika koji na toj osnovi donose materijalno značajne odluke.

Uspostavljanje sistematske računovodstvene analize, pretpostavlja ne samo metodološko ujednačavanje računovodstvenih predračuna i računovodstvenih obračuna, nego i to prilagođavanja knjigovodstva potrebama praćenja plana i da se tako, već od samog početka, izgrađuje sa stanovišta potreba računovodstvene analize. Poznavanje razloga za odstupanje i obima njihovog uticaja može se u području nadzora inicirati određene korektivne i represivne akcije, a u području planiranja dovesti do toga da se ubuduće uzimaju u obzir ciljevi i sredstva koji su ostvarivi.

Računovodstveno informisanje je poslednja funkcija računovodstva, jer je i suština računovodstva produkovanje informacija. Računovodstvo je informacioni podsistem pravnog lica kao poslovnog sistema. Računovodstvene informacije, zavisno od njihove namene i korisnika, obezbeđuju se dnevno, dekadno, mesečno ili tromesečno (za operativno odlučivanje), ili kao godišnje ili informacije za duži period (odnosno za strateško odlučivanje).

Računovodstvene informacije i izveštaji namenjeni su internim i eksternim korisnicima. Najvažniji interni korisnik računovodstvenih informacija je rukovodstvo kompanije za operativno donošenje poslovnih odluka o cenama, plaćanju, zaduživanju, upravljanju zalihama, novčanim tokovima i drugo. Eksterni korisnici računovodstvenih informacija i izveštaja su: investitori, kreditori i drugi poverioci zbog boniteta poslovnog subjekta kome daju sredstva; dobavljači zbog ocene mogućnosti plasmana i naplate; kupci zbog ocene stabilnosti snabdevanja, uslova kupovine, mogućnosti kupovine na kredit i slično; vlasnici kapitala - akcionari zbog sigurnosti akcija i mogućnosti potencijalne dividende; poreski organi zbog kontrole izmirivanja fiskalnih obaveza; statistički organi zbog makroekonomskih izveštaja; zatim komore, druge asocijacije, i naravno javnost.

Računovodstveno informisanje završava se računovodstvenim (finansijskim) izveštajima koji se, po pravilu, podnose u pismenom obliku ili elektronskim putem korisnicima tih izveštaja. Predmet računovodstvenih izveštaja su računovodstveni predračuni i računovodstveni obračuni kao celina ili njihovi delovi, a mogu biti i samo pojedini računovodstveni podaci iz faze sakupljanja, sredjivanja i obrade podataka o prošlosti ili o budućnosti, u vidu pojedinačnih računovodstvenih informacija. Kvalitativna obeležja informacija sadržanih u računovodstvenim, odnosno finansijskim izveštajima, kao svojstva koja čine da su informacije obezbeđene u njima upotrebljive za korisnike tih izveštaja, su: (1) razumljivost, (2) važnost, (3) pouzdanost i (4) uporedivost. Radi se o glavnim obeležjima od kojih treba polaziti u pripremi izveštaja, da bi oni istinito i pošteno (objektivno) prikazali

informacije o finansijskom položaju, uspešnosti i promenama u finansijskom položaju pravnog lica. Može se zaključiti da prethodno izložene funkcije predstavljaju informacionu bazu za računovodstveno informisanje, koje dobijene podatke i informacije upodobljuje shodno potrebama korisnika. I obrnuto, računovodstveno informisanje utiče na knjigovodstvo, računovodstveno planiranje i računovodstvenu analizu. Ono što računovodstvo treba redovno da daje korisnicima svojih podataka i informacija valja obezbediti već redovnim postupcima u okviru knjigovodstva, računovodstvenog planiranja i računovodstvene analize.

Između navedenih područja računovodstva postoji povezanost. Podaci koji se sakupljaju, beleže i klasifikuju u knjigovodstvu, kao osnovnom i istorijski najstarijem delu računovodstva, polazna su osnova za obavljanje delatnosti u ostalim delovima računovodstva, s tim da i ovi delovi, svaki na svoj način utiču na knjigovodstvo.

1.5. Računovodstveni informacioni sistem, računovodstvene informacije i njihovi korisnici

Menadžment je odgovoran za ostvarenje ciljeva preduzeća koji se sastoje u održanju kontinuiteta poslovanja, efikasnom rastu i razvoju, ostvarenju dobitka, održavanju likvidnosti i povoljne finansijske strukture preduzeća. U procesu ciljnog usmeravanja poslovanja, menadžment preduzima čitav niz plansko-kontrolnih aktivnosti i uspostavlja adekvatan sistem komunikacije sa okruženjem, što zahteva postojanje odgovarajućeg informacionog sistema na nivou preduzeća. U ovom procesu ključnu ulogu igra računovodstveni informacioni sistem, kao deo informacionog sistema preduzeća u kome se slivaju podaci i informacije o svim funkcijskim procesima, a koje on primenom odgovarajuće računovodstvene analitičke aparature prezentuje u vidu jedinstvenog paketa merila sačinjenog od informacija o poslovnom životu preduzeća. Računovodstveni informacioni sistem integriše četiri podsistema, i to:³

- podsistem koji se odnosi na evidentiranje svakodnevnih poslovnih operacija, a koji je usmeren na donošenje svakodnevnih rutinskih odluka;
- podsistem glavne knjige i finansijskog izveštavanja koji proizvodi tradicionalne finansijske izveštaje kao što su bilansi, izveštaj o dobiti, izveštaj o novčanom toku i sl.;
- podsistem fiksne imovine i kapitalnih ulaganja (izdataka) koji obrađuje transakcije koje se odnose na fiksnu imovinu;

³ Žager L. (2008), Analiza finansijskih izveštaja, Masmedia, Zagreb, str.29

- podsistem izveštavanja menadžmenta koji je usmeren na različite nivoe upravljanja i koji priprema informacije u obliku prihvatljivom za menadžment.

Ovako organizovan računovodstveni informacioni sistem podrška je menadžmentu u donošenju i realizaciji različitih poslovnih odluka, jer informacije koje on produkuje predstavljaju „podatke prikazane u takvom obliku koji su pogodni za korisnika i imaju značajnu vrednost u tekućim ili budućim aktivnostima i odlukama.“⁴ Informacije treba tretirati kao resurse preduzeća čija se bazična uloga ogleda u reprezentovanju svih ostalih resursa privrednog subjekta, na osnovu čega menadžment preduzeća donosi poslovne odluke za realizaciju sopstvenih plansko-kontrolnih aktivnosti i ostvaruje poslovnu komunikaciju sa spoljašnjim svetom. Donošenjem poslovnih odluka nastaju promene u preduzeću i/ili okruženju, a samim tim i nove informacije na osnovu kojih se temelje nove poslovne odluke, otuda i svojevrsna povezanost između računovodstvenih informacija i procesa poslovnog odlučivanja⁵. Stoga, se može reći da je računovodstveni informacioni sistem zadužen za produkovanje računovodstvenih informacija koje u poslovnom životu privrednog subjekta predstavljaju opšteprihvaćeni jezik poslovne komunikacije kako unutar samog subjekta, tako i između subjekta i okruženja.

U zavisnosti od toga ko je korisnik i u koju svrhu se koriste, računovodstvene informacije se mogu podeliti na one koje su predmet interesovanja upravljačkog, odnosno, finansijskog računovodstva.⁶ Računovodstvene informacije koje trebaju da doprinesu povećanju efikasnosti poslovanja, kroz proces kontrole, planiranja i poslovnog odlučivanja menadžmenta, proizvod su upravljačkog računovodstva. Finansijsko računovodstvo kao deo računovodstvenog informacionog sistema kreira i prezentuje informacije o finansijskom stanju, likvidnosti i zarađivačkoj sposobnosti preduzeća koje su od značaja za donošenje odluka prvenstvo eksternih korisnika, ali i samog menadžmenta. Ovaj podsistem računovodstveno informacionog sistema usmeren je na instrumente finansijskog izveštavanja čija se uloga sastoji u polaganju računa o stanju i uspehu preduzeća od strane menadžmenta, pa se

⁴ Davis G.B., Olson M.H. (1985), Management Information System, MCGrow-Hill Book Companz, New York, str. 200.

⁵ Papp, L. (1979), A konyvviteli informacios rendszer elmeleti kerdesei, Tankonykido, Budapest, str. 25.

⁶ Antić, I. (1999), Finansijsko računovodstvo kao podsistem računovodstvenog informacionog sistema, Zlatibor, XXIX simpozijum.

finansijski izveštaji „smatraju glavnim nosiocima računovodstvenih informacija i konačni su rezultat računovodstvene obrade podataka o nastalim poslovnim događajima preduzeća“⁷. Putem informacija dobijenih iz finansijskih izveštaja investitori i poverioci dolaze do objektivne osnove za donošenja relevantnih odluka o ulaganjima, čime smanjuju rizik sopstvenog poslovanja. Osim toga, savremeni poslovni ambijent nameće potrebu za kvalitetnom komunikacijom između menadžmenta s jedne strane i vlasnika preduzeća, države, javnosti, sindikata i ostalih stejkholdera, s druge. U takvim uslovima kvalitetan sistem finansijskog izveštavanja je preduslov funkcionisanja finansijskih tržišta i povećanja društvenog blagostanja. Takođe, adekvatno organizovana i implementirana računovodstvena podrška omogućuje realizaciju upravljačkih aktivnosti u preduzećima i obezbeđuje normalno funkcionisanje vitalnih sistema (poreski sistem, statistika nacionalnog dohotka, zakonska politika itd.) jedne države. Sve ovo, računovodstvene informacije čini specifičnim resursom koji u savremenim uslovima privređivanja jesu baza za nesmetano realizovanje upravljačkih aktivnosti. Njihova specifičnost se ogleda u činjenici da se one upotrebom ne troše i da se mogu ponovo upotrebljavati, dok je njihova vrednost „uslovljena uticajem na donošenje drugačijih odluka i predstavlja razliku između ishoda stare i tako donesene nove odluke, umanjene za troškove dobijanja nove informacije. Ako nova informacija ne uzrokuje drugačiju odluku, onda je njena vrednost jednaka nuli“⁸.

Korisniči računovodstvenih informacija mogu biti eksterni tj. korisnici van preduzeća (investitori, poverioci, država i njene institucije itd.) i interni (uprava preduzeća).

Ulagачi (investitori) su zainteresovani za računovodstvene informacije, kako bi ocenili rentabilnost poslovanja, odnosno, rizik ulaganja kapitala. Na bazi toga, investitori, donose odluke o povlačenju, zadržavanju ili povećanju uloženog kapitala.

Zaposlenima i sindikatima su neophodne informacije o rentabilnosti preduzeća, kako bi sagledali mogućnost preduzeća u pogledu zarada, penzionih povlastica, fluktuacije radnika i sl.

Zajmodavci (poverioci) vrše na osnovu finansijskih izveštaja ocenu finansijske situacije i platežne sposobnosti preduzeća kako bi procenili da li će ono biti u mogućnosti da vrati pozajmljena sredstva s pripadajućom

⁷ Žager, L. (2008), Analiza finansijskih izveštaja, Masmedija, Zagreb, str. 25.

⁸ Davis G.B., Olson M.H. „Management Information System“, MCGrow-Hill Book Companz, New York, 1985, str.217.

kamatom. Takođe, dobavljači i ostali poverioci vrše ocenu likvidnosti preduzeća tj. mogućnosti naplate ugovorenih iznosa u predviđenim rokovima.

Kupci kao grupa korisnika žele stabilnu dugoročno poslovnu saradnju i sigurne kanale snabdevanja. Otuda i njihov interes u pogledu rentabilnosti preduzeća sa kojim posluju.

Vladu i njene institucije interesuju informacije o efikasnosti korišćenja alociranih resursa, a samim tim i o aktivnosti svakog preduzeća. Ovoj grupi korisnika, navedene informacije su neophodne radi regulisanja aktivnosti preduzeća, definisanja fiskalne politike, vođenja statističke evidencije o nacionalnom dohotku i drugim podacima neophodnim za vođenje politike razvoja nacionalne privrede.

Javnost je na različite načine zainteresovana za rad preduzeća. To se prvenstveno odnosi na lokalnu javnost, gde preduzeće ostvaruje svoju aktivnost. Ovo iz razloga što od efikasnosti (rentabilnosti) poslovanja preduzeća zavisi razvoj pojedinih područja, mogućnost zapošljavanja ljudi itd. Pomoću računovodstvenih informacija javnost se upoznaje sa prosperitetom preduzeća i očekivanjima od njegovog daljeg poslovanja.

Uprava (menadžment) odgovorna je za poslovanje preduzeća i za realizaciju njegovih ciljeva. Menadžment koristi instrumente finansijskog izveštavanja radi ocene ostvarene rentabilnosti, likvidnosti i solventnosti. Informacije o navedenim indikatorima uspešnosti imaju veliki značaj u realizaciji plansko-kontrolnih aktivnosti i poslovnom odlučivanju, odnosno, upravljačkom procesu u celini. Sem toga, specifičnost menadžmenta kao korisnika računovodstvenih informacija, proizilazi iz njegove odgovornosti za pripremu i prezentaciju finansijskih izveštaja za potrebe eksternih korisnika. Menadžment preduzeća mora prilagoditi godišnji račun sopstvenim informativnim zahtevima, kao i potrebama velikog broja korisnika kojima je on glavni izvor informacija o imovinskom i prinostnom položaju preduzeća.

1.6. Kvalitativne karakteristike računovodstvenih informacija

Informacije koje se pribavljaju putem finansijskih izveštaja namenjene su interinim i eksternim korisnicima. Interni korisnici se pojavljuju na različitim nivoima menadžmenta i koriste ove informacije za potrebe sagledavanja i nadzora tokova novca i učinaka koji nastaju u poslovnom procesu preduzeća. Eksterni korisnici sumirane informacije o poslovanju koriste u procesu ocenjivanja finansijskog položaja, likvidnosti, zaduženosti i drugih indikatora uspešnosti u poslovanju preduzeća. Širok

spektar zainteresovanih stejkholdera nameće potrebu pridržavanja relevantnih računovodstvenih standarda, načela i principa, kao i kodeksa profesionalne etike, prilikom planiranja, pripreme i prezentovanja finansijskih izveštaja s ciljem dobijanja informacija odgovarajućeg kvaliteta. Sam proces finansijskog izveštavanja, radi zaštite interesa korisnika podrazumeva respektovanje “načela informacijskog spektra” koji povezuje potrebe korisnika (donosioca odluka), sa njihovim zahtevima u pogledu kvaliteta informacija, i ograničenjima procesa finansijskog izveštavanja, što se može prikazati na sledeći način:⁹



Slika 1. Načela informacijskog spektra

⁹ Glautier M.W.E., Underdown B. (1994), Accounting Theory and Practice, Pitman Publishing, London, str.385

Iz načela informacionog spektra proizilaze i kvalitativne karakteristike informacija sadržanih u finansijskim izveštajima, koje mogu biti primarne i sekundarne. Relevantnost i pouzdanost predstavljaju primarne karakteristike informacija koje determinišu njihovu korisnost.

“Relevantnost je sposobnost informacije koja omogućava donošenje poslovne odluke, odnosno, relevantnom informacijom smatra se ona koja po sadržini, obimu, vremenu i načinu sastavljanja odgovara zadovoljenju potrebama korisnika.”¹⁰ Sadržina i obim informacije uslovljeni su namenom koja se može ogledati u donošenju odluke ili u obaveštavanju. U prvom slučaju one će biti šire i dublje, kako bi se potpunije informisali donosioci odluka, dok u drugom slučaju one su sažetije, a radi brzog i lakog sticanja uvida u neko činjenično stanje.¹¹ Relevantnost kao primarna karakteristika obuhvata komponente primarnog kvaliteta tj. predvidivost, blagovremenost i povratnost.

- predvidivost kao komponenta relevantnosti odnosi se na verovatnoću procenjivanja ishoda prošlih ili sadašnjih događaja,
- blagovremenost podrazumeva stavljanje informacije na raspolaganje donosiocu odluke pre nego što ona izgubi svoju sposobnost da utiče na odluke,
- povratnost predstavlja mogućnost korisnika da potvrde ili koriguju ranija očekivanja.

Pouzdanost je kvalitet informacije kada je ona tačna, tj. “kada u njoj nema značajnih grešaka, koja je neutralna odnosno koja nije pristrasna i kada se može verovati da verodostojno prikazuje ili je realno za očekivati da prikazuje ono što predstavlja.”¹² Pouzdana informacija temelji se na neutralnosti, supstanci, potpunosti i objektivnosti kao komponentama ovog kvaliteta. Ove komponente se mogu definisati na sledeći način:

- neutralnost, što podrazumeva predstavljanje informacije bez predubeđenja,
- supstanca, što znači da informacija svojom supstancom i ekonomskom realnošću odražava prave transakcije i druge događaje
- potpunost, u materijalnosti i troškovima i
- iskustvu, koje se ogleda u opreznosti u procenjivanju u uslovima rizika i neizvesnosti.

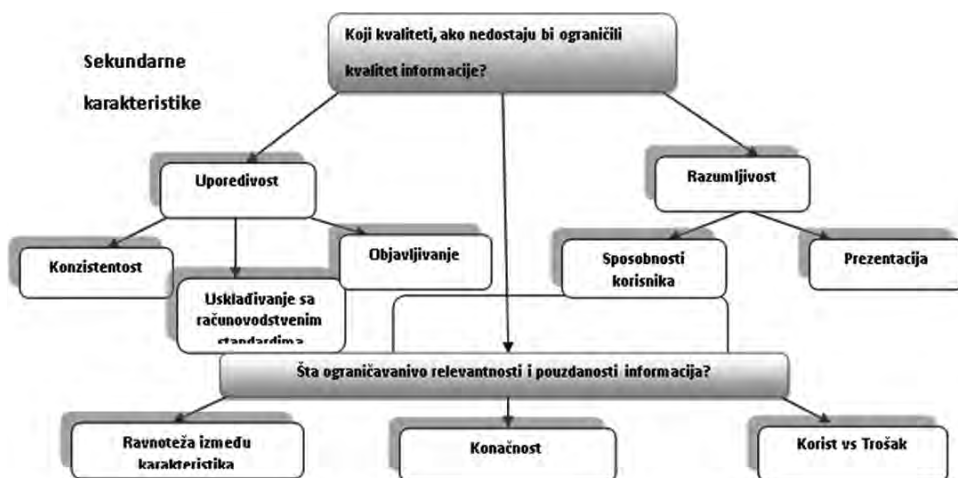
¹⁰ Krstić J. (2002), Instrumenti finansijsko – računovodstvenog izveštavanja, Niš.

¹¹ Opširnije Đukić T. (2007), Uloga računovodstvenih informacija u upravljanju preduzećem, Niš, str. 53.

¹² Škarić Jovanović K, (2000), Konceptualni okvir MRS”, I Seminar – Primena MRS u našoj poslovnoj praksi, Zlatibor, str 21.

Relevantnu informaciju karakteriše bitan uticaj na odluku, dok pouzdanu odlikuje nepostojanje greške.

Pored primarnih karakteristika informacija, postoje i sekundarne karakteristike. Sekundarne karakteristike mogu doprinosti kvalitetu informacija bez uticaja na pouzdanost i relativnost informacija (uporedivost i razumljivost), ali mogu delovati i ograničavajuće na primarne kvalitete finansijskih izveštaja (ravnoteža između karakteristika, konačnost, cost benefit), što se može predstaviti:



Slika 2. Sekundarne karakteristike informacija

Uporedivost je kvalitet informacije koji omogućava korisnicima poređenje različitih ekonomsko-finansijskih kategorija radi sagledavanja razlika u njihovim veličinama. Vremensko poređenje ekonomskih veličina omogućava identifikovanje trendova i performansi preduzeća, komparacijom sadržaja finansijskih izveštaja tekućeg i prethodnih perioda. Prostorno poređenje odnosi se na sagledavanje sličnosti i razlika između pojedinih ekonomsko finansijskih veličina konkretnog preduzeća i drugih privrednih subjekta (najčešće konkurenata, lidera u grani i sl), što zahteva obuhvatanje poslovnih događaja na isti način, odnosno informisanje o primenjenim računovodstvenim politikama, radi uočavanja razlika među veličinama koje proizilaze po tom osnovu.

Razumljivost se ogleda u jasnoći i razumevanju informacije od strane korisnika. U definisanju ovog kvaliteta informacije treba biti uslovan, jer

se polazi od pretpostavke da su korisnici kvalifikovani i sposobni da pažljivo prouče sadržinu finansijskih izveštaja.

Ravnoteža između karakteristika je neretko neophodna u procesu finansijskog izveštavanja radi realizacije njegovog zadataka.¹³

Konačnost koja je potrebna radi stvaranja ravnoteže relevantne procene izveštavanja i vođenja pouzdane informacije.

Korist i trošak tj. ekonomičnost produkovanja finansijskih izveštaja u smislu da su koristi uvek veće od troška, što se sagledava najčešće na bazi iskustva, obzirom da je cost benefit analizu u mnogim slučajevima teško izvršiti.

1.7. Organizacija računovodstvenog procesa

Računovodstvo kao proces, obuhvata evidentiranje poslovnih transakcija preduzeća koje imaju finansijsku pozadinu, u poslovnim knjigama, kao i periodično izveštavanje o njima u vidu finansijskih izveštaja, kao i ostalih računovodstvenih izveštaja i iskaza.

U toku računovodstvene obrade tih poslovnih događaja dolazimo do računovodstvenih podataka i računovodstvenih informacija koji su baza za poslovno odlučivanje kako korisnika unutar preduzeća, kao i korisnika van preduzeća. Računovodstveni podaci izražavaju neutralno izvesnu činjenicu (na primer, vrednost realizacije proizvoda za tekuću godinu 100.000 rsd). Računovodstvene informacije su učinak računovodstvene obrade podataka koji je problemski orjentisan i kao takav podloga za donošenje poslovnih odluka (na primer, u tekućoj godini u odnosu na prošlu godinu, kada je vrednost realizacije bila 50.000 rsd došlo je do povećanja za 100%, tako da je ostvarena vrednost 100.000 rsd).

Računovodstveni podaci i informacije moraju posedovati određene karakteristike kako bi bile upotrebljive za korisnike, a to su: istinitost, korisnost za odlučivanje tj moraju biti relevantne i pouzdane (realne, blagovremene, uporedive, neutralne itd.)

Zbog različitog interesa internih i eksternih korisnika računovodstvenih informacija i finansijskih izveštaja, u novije vreme došlo je do razvoja računovodstva i njegovog razgraničenja u tri relativno izdvojena, ali

¹³ npr. Blagovremenost informacije određuje njenu relevantnost, odnosno, upotrebnu vrednost u okviru poslovnog odlučivanja korisnika. Blagovremenost je u obrnutoj proporciji sa pouzdanošću, tj. ukoliko se želi dobiti apsolutno tačna informacija, takva informacija može biti sa zakašnjenjem dostavljena korisniku što je čini ništavnom, i obrnuto.

uzajamno zavisna i povezana dela: finansijsko računovodstvo i i upravljačko računovodstvo, strategijsko upravljačko računovodstvo. Po mišljenju stručne javnosti, pored navedenih, kao posebno područje javlja se i poresko računovodstvo.

1.7.1. Finansijsko računovodstvo

Finansijsko računovodstvo je deo računovodstva koji je primarno orjentisan na prikupljanje, evidentiranje i obradu podataka o poslovnim transakcijama koje preduzeće realizuje u poslovnom okruženju. Svoju funkciju finansijsko računovodstvo ostvaruje hronološkim evidentiranjem stvarno nastalih i vrednosno izmerljivih poslovnih transakcija na računima glavne knjige. Na osnovu toga periodično (godišnje ili u kraćim vremenskim periodima), putem finansijskih izveštaja koji su krajnji proizvod evidencije finansijskog računovodstva, korisnici dobijaju informacije o stanju i uspehu poslovanja preduzeća.

Finansijski izveštaji sadrže informacije opšte namene za potrebe poslovnog odlučivanja širokog kruga korisnika, prvenstveno menadženta na najvišem nivou, ali investitora i ostalih korisnika van preduzeća. Zbog toga su finansijski izveštaji strogo formalizovani i pripremani u skladu sa normativnom regulativom kojom se uređuje računovodstvo i finansijsko izvštavanje na području određene države. Takođe, kod određenih preduzeća finansijski izveštaji podležu reviziji tj. naknadnoj proveru njihove pripreme i prezentacije koju vrše lica van preduzeća, odnosno revizori, čime se povećava poverenje korisnika finansijskih izveštaja u informacije sadržane u njima. Finansijsko računovodstvo prati eksterno područje poslovanja sa svedenim zbirnim podacima o internom području poslovanja. Ono obuhvata računovodstveno praćenje sredstava i obaveza prema izvorima sredstava kao i poslovnog rezultata ukupnog poslovnog procesa u jedinici računovodstvenog obuhvatanja sa posebnim naglaskom na finansijske odnose sa drugima. Finansijsko računovodstvo se susreće i pod nazivima poslovno, glavno, centralno ili bilansno računovodstvo.

Često se ne razlikuje dovoljno funkcija finansijskog računovodstva od funkcije finansiranja. Treba imati u vidu da je finansijsko računovodstvo informaciona funkcija, dok se kod funkcije finansiranja radi o pribavljanju sredstava, preobražavanju sredstava, vraćanju sredstava i uskladjivanju obaveza prema izvorima sredstava. Finansiranje je jedna od osnovnih funkcija u operativi, a računovodstvo je sastavni deo informacionih funkcija.

Funkcija računovodstva pruža informacije za potrebe finansijske funkcije. S druge strane, između ove dve funkcije postoji povratna veza, tako da

funkcija računovodstva iz same delatnosti finansiranja prima odgovarajuće podatke. To pokazuje da se suštinski razlikuju finansijsko računovodstvo i finansiranje kao poslovne funkcije. Međutim, u zavisnosti od organizacione strukture preduzeća, ove funkcije mogu biti uspostavljene u okviru jedne službe npr. finansijsko-računovodstvena služba, računovodstvena služba, pravno-finansijska služba i sl.

1.7.2. Upravljačko računovodstvo

Upravljačko računovodstvo, kao segment računovodstveno informacionog sistema je u funkciji obezbeđivanja informacija za potrebe internih organa (rukovodstva), radi efikasnog upravljanja poslovnim procesima. Ne retko se upravljačko računovodstvo poistovećuje sa pogonskim knjigovodstvom, odnosno, knjigovodstvom troškova. Međutim, između ova dva područja ne treba stavljati znak jednakosti, jer upravljačko računovodstvo obuhvata šire područje, uključujući mogućnost utvrđivanja efekata poslovanja po delatnostima, sektorima, poslovnim jedinicama, sve do pojedinačnog proizvoda. Zapravo, ključni deo upravljačkog računovodstva je računovodstvo troškova i učinaka (prema našoj regulativi evidencija koja se vodi u okviru klase 9), što je analitičko računovodstvo internog područja poslovanja. Često se naziva i interno računovodstvo, a kod proizvođačkih pravnih lica i fabričko ili pogonsko računovodstvo. Ono je deo upravljačkog računovodstva čija je osnovna sadržina višestruka analitička obrada troškova i učinaka. Korisnici informacija upravljačkog računovodstva su prvenstveno subjekti unutar preduzeća počev od operativnog nivoa upravljanja, pa sve do najviših upravljačkih nivoa. Zbog toga je evidencija, u okviru ovog segmenta računovodstvenog informacionog sistema, uređena internim aktima preduzeća koji su usklađeni sa pozitivnom regulativnom iz oblasti računovodstva i revizije. Računovodstvene informacije upravljačkog računovodstva, uvek su problemski orijentisane sa fokusom na ispitivanje odstupanja u pojedinim ekonomskim kategorijama. Osim toga, ovo računovodstvo obezbeđuje podatke o komparativnim prednostima i nedostacima preduzeća, troškovima i efektima i neto rezultatima alternativnih rešenja.

U finansijskom računovodstvu i računovodstvu troškova polazište je uvek izvorni podatak. Prikupljeni podaci se zatim na uobičajeni način sredjuju i obrađuju, da bi se dobile informacije, koje se iskazuju u računovodstvenim izveštajima. U upravljačkom računovodstvu, polazište su poslovne odluke u okviru preduzeća koje treba doneti. Za potrebe donošenja istih, upravljačko računovodstvo koncipira strukturu potrebnih

računovodstvenih podataka i informacija. Ono je dakle, usmeren, ka budućnosti. Ovakav način izveštavanja u upravljačkom računovodstvu, pruža znatnu širinu u pogledu produkovanja podataka i informacija.

Za potrebe najvišeg nivoa upravljanja, upravljačko računovodstvo produkuje informacije koje su orjentisane na kraće vremenske periode, na jedincu učinka i uže organizacione celine. Ove informacije se dobijaju nekim ustaljenim procedurama poput planirano-ostvareno, metodom utvrđivanja performansi, metodom cost benefit analize. Informacije dobijene tim putem predstavljaju osnovu odlučivanja za izbor jedne od više ponuđenih mogućnosti, sagledavanjem relevantnih faktora koji utiču na uspeh svake mogućnosti ponaosob. U cilju obezbeđivanja oslonca za kontrolu realizacije tako donetih upravljačkih odluka, razvija se kao reakcija na plansko – kontrolne potrebe menadžmenta računovodstvo odgovornosti. Ovaj deo upravljačkog računovodstva fokusira performanse organizacionih delova i njihovih menadžera, kako bi se obezbedila odgovarajuća efikasna kontrola planiranih rezultata na nivou preduzeća.¹⁴ Dakle, putem sagledavanja performansi užih organizacionih delova preduzeća, a na osnovu ex ante i ex post izveštavanja o finansijskim efektima svakog centra odgovornosti i uticaju menadžera sagledava se doprinos poslovnom rezultatu svakog dela sistema i na taj način utiče se na povećanje profitabilnosti preduzeća kao celine.

Kod taktičko operativnog niva menadžemta, upravljačko računovodstvom je najznačajniji deo računovodstveno informacionog sistema. Za razliku od finansijskog računovodstva, ovo je manje formalizovani vid izveštavanja, kako s aspekta sadržaja i forme, tako i sa aspekta vremena dostavljanja i obračunskih perioda, jer je u ovom slučaju izveštavanje stvar dogovora menadžera korisnika informacija i menadžera računovodstva. Svakako, da dominantni informacioni izvor čini obračun troškova i učinka, koji predstavlja decentralistički pristup s aspekta predmeta obračuna, jedinice učinaka, užih organizacionih jedinica, centra odgovornosti, kratkoročnog analitičkog obračuna uspeha.

Postoji veliki broj računovodstvenih informacija koje mogu biti interesantne ili neophodne taktičko-operativnom nivou odlučivanja u preduzeću. Polazeći od globalnog aspekta upravljačkog računovodstva koji se zasniva na pristupu planirano – ostvareno – odstupanja, odnosno na planskim i stvarnim informacijama, kao najznačajniji podaci javljaju se pokazatelji u okviru nekih od izveštaja, poput, standardne ili predkalkulacije, međukalkulacije i naknadne kalkulacije koji bi trebali da

¹⁴ Stevanović N., (2009), Upravljačko računovodstvo, CID Ekonomski fakultet Beograd,

ukažu na odnos između planske i stvarne cene koštanja na više različitih nivoa pokrivenosti troškova (cena koštanja po jedinici učinka na nivou direktnih troškova, varijabilnih troškova, ukupnih troškova proizvodnje, punih troškova).¹⁵ Ovakav pristup odgovara zahtevima bilansiranja zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i rashoda perioda, ali predstavlja i značajne pokazatelje za potrebe vođenja prodajne politike, gde dolazi do poređenja cene koštanja sa mogućom ili stvarnom prodajnom cenom, što dovodi do određenog nivoa rezultata. Pored toga poređenje ostvarenih i planiranih troškova, predstavlja bitan izvor informacija za upravljanje troškovima i internom ekonomijom uopšte.

Takođe, informacije iz izveštaja o performansama menadžera, u kraćim jedinicama vremena, za različite nivoe odgovornosti, a pre svega za profitne i investicione centre su veoma značajni pokazatelji uspeha za strategijski, ali i taktički nivo upravljanja. Sem toga, informacije iz izveštaja o performansama menadžera za mesta troškova u okviru proizvodne funkcije, za područja odgovornosti za budžetirane rashode proizvodnih funkcija, kao i za područja odgovornosti za prihode u okviru marketing funkcije, merodavne su za kontrolu uspešnosti menadžmenta u realizaciji ciljeva na taktičko-operativnom nivou. Ovako dobijeni pokazatelji se sastoje iz planskih i stvarnih veličina troškova, odnosno prihoda, tako da utvrđena odstupanja po odgovarajućim segmentima ili ukupnim troškovima, tj. prihodima predstavljaju meru uspešnosti u realizaciji upravljačkih aktivnosti. Pored navedenog, kao značajni izvori informacija za potrebe menadžmenta preduzeća javljaju se i informacije o stanju nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, učincima zaposlenih, stepenu zaposlenosti – korišćenju proizvodnih kapaciteta i sl.

Na osnovu izloženog može se zaključiti da upravljačko računovodstvo kao problemski orjentisano područje računovodstvnog informacionog sistema, predstavlja informacionu podlogu za potrebe donošenja kako operativnih odluka kojim se svakodnevno iniciraju i organizuju rutinske aktivnosti preduzeća, tako i takničkih i strateških odluka kojim se poslovanje preduzeća usmerava ka realizaciji postavljenih globalnih ciljeva. U ovome se ogleda i suštinska razlika između upravljačkog računovodstva koje je interno orjentisano i finansijskog, koje pruža najvišim nivoima upravljanja globalne informacije i indikatore o

¹⁵ Stefanović N. (2009) Upravljačko računovodstvo, CID Ekonomski fakultet, Beograd, 2009

poslovanju preduzeća i osnova je za uspostavljanje poslovnih odnosa sa okruženjem.

1.7.3. Strategijsko upravljačko računovodstvo

Iako pruža opsežnu podršku strategijskom menadžmentu u realizaciji upravljačkih aktivnosti na nivou preduzeća, upravljačko računovodstvo se pokazalo kao nefleksibilno, a samim tim i nedovoljno efikasno, kada je u pitanju promena jednog ili više faktora okruženja relevantnih za usvojenu poslovnu strategiju preduzeća. Upravo iz potrebe strategijskog menadžmenta za informacionim sistemom koji će brzo reagovati na promene u okruženju, osamdesetih godina razvija se novi koncept u okviru upravljačkog računovodstva, odnosno, strategijsko upravljačko računovodstvo.

Strategijsko upravljačko računovodstvo ne isključujući pozitivnu ulogu finansijskog računovodstva i drugih internih izvora informacija, mnogo je više eksterno orjentisano po pitanju prikupljanja, analiziranja i aranžiranja podataka za potrebe strateškog upravljanja. Po primenjenoj proceduri, metodologiji i instrumentima finansijsko računovodstvene analize i kontrole ne postoji bitnija razlika između strategijskog i tekućeg računovodstva. Razlika je u predmetu obračuna. Tekuće upravljačko računovodstvo ima za predmet obračuna troškove, prihode i rezultat po kraćim vremenskim jedinicama, jedinicama učinka i decentralizovanim organizacionim jedinicama, dok kod strategijskog upravljačkog računovodstva isti ili širi elementi se vezuju za izbor, razvijanje, realizaciju i promenu poslovnih strategija. Odnosno, strategijsko upravljačko računovodstvo pribavlja i sjedinjuje finansijske i nefinansijske informacije koje su povezane sa okruženjem, sa finansijskim i nefinansijskim informacijama koje su generisane u samom preduzeću. Usled toga, za razliku od konvencionalnog upravljačkog računovodstva, strategijsko upravljačko računovodstvo je „usmereno ka budućnosti, prati odnose u okruženju, usmereno na više perioda, usmereno na više odluka, otvoreno, fokusirano nakonkurenciju, proaktivno, neprogramirano, ne zavisi od postojećih sistem, ignoriše konvencije“¹⁶. Tako da se može reći, da se radi o jednom računovodstveno-organizacionom rešenju koje bi trebalo da pruži relativno osamostaljenu, strateškim ciljevima prilagođenu računovodstveno informacionu bazu podataka, usmerenu prema najvišem

¹⁶ Milićević V. (2003), Strategijsko upravljačko računovodstvo, CID Ekonomski fakultet Beograd

upravljačkom nivou, a sve radi usvajanja, razvijanja, realizacije, kontrole i promene konkurentskih strategija preduzeća¹⁷

1.7.4. Poresko računovodstvo

U savremenoj privredi, a posebno u uslovima primene bilo međunarodnih, ili nacionalnih računovodstvenih standarda, sve više se izdvajaju elementi računovodstva koji se vode za poreske svrhe. Ovo iz razloga, što se poreski propisi u priznavanju, merenju i prikazivanju elemenata finansijskih izveštaja, obično razlikuju od računovodstvenih propisa i računovodstvenih standarda. Navedene razlike, imaju za posledicu da se poreski bilansi razlikuju od bilansa koji su sastavni deo finansijskih izveštaja opšte namene.

Poresko računovodstvo u preduzećima, drugim pravnim licima, kao i kod preduzetnika nije posebna organizaciona celina. Poresko računovodstvo se funkcionalno izdvaja po tome, što se u poslovnim knjigama u skladu sa klasifikacijom utvrđenom kontnim okivrom i kontnim planom, kao i putem drugih evidencija, obezbeđuje odvojene podatke i informacije za utvrđivanje poreske obaveze i plaćanje poreza, kao i za vršenje poreske kontrole.

Poresko računovodstvo sve više dobija na značaju uvođenjem sistema samooporezivanja, koji podrazumeva da poreski obveznik na osnovu propisanih evidencija sam obračuna porez i podnese poresku prijavu na osnovu koje vrši plaćanje poreza. Samooporezivanje je bitna razlika u odnosu na raniji sistem, kada je poreski organ rešenjem utvrđivao porez. Nametnuta obaveze obračuna poreza, dodatno pojačava odgovornost za vođenje poreskog računovodstva i drugih poreskih evidencija i postavlja visoke zahteve u pogledu stručnosti računovođa, u smislu dobrog poznavanja ne samo računovodstvenih, već i poreskih propisa u svim segmentima poreskog sistema. Navešćemo samo dva segmenta koji ilustruju šta mora obezbediti poresko računovodstvo u tim segmentima.

Za utvrđivanje godišnjeg poreza na rezultat (porez na dobi), odnosno za izradu poreskog bilansa i poreske prijave kojom se utvrđuje porez na dobit pravnog lica, uporedo sa računovodstvenim podacima za izradu finansijskih izveštaja opšte namene, potrebno je obezbediti niz računovodstvenih podataka koji su značajni za utvrđivanje visine poreza na rezultat, kao što su podaci o kapitalnim dobitcima i gubicima, o usklađivanju rashoda (neki rashodi se ne priznaju u poreskom bilansu, a

¹⁷ Milićević V., (2003) Strategijsko upravljačko računovodstvo, CID Ekonomski fakultet Beograd, 2003

neki se priznaju u ograničenim iznosima), usklađivanju prihoda (prihodi koji se izuzimaju radi izbegavanja dvostrukog oporezivanja i korekcije prihoda po osnovu trasfernih cena) zatim, podaci značajni za poreske podsticaje, podaci o poreskim oslobođenjima i umanjenjima obračunatog poreza, o poreskim kreditima, poreskom konsolidovanju i dr. Obezbeđivanje svih ovih podataka u poslovnim knjigama i drugim evidencijama vrši se tokom cele poslovne godine da bi se mogao sastaviti poreski bilans u skladu sa poreskim propisima.

Uvođenje poreza na dodatu vrednost u naš poreski sistem od 1. januara 2005. godine, pored niza prednosti u odnosu na raniji sistem poreza na promet, nametnulo je nove evidencije poreskom računovodstvu. Ove evidencije zahtevaju i znatno veću ažurnost i tačnost računovodstva nego u prethodnom sistemu jednofaznog poreza na promet, jer se prema sadašnjim propisima, obaveza poreza utvrđuje i uplaćuje kao konačna za svaki poreski period (kalendarski mesec ili tromesečje) na osnovu poreske prijave koja se podnosi poreskom organu u roku od deset dana po isteku poreskog perioda. Osim navedenog poresko računovodstvo obezbeđuje podatke i informacije za sve druge vrste poreskih obaveza kao što su porezi na imovinu, porez na dohodak građana, odnosno porezi po odbitku i dr. Sve to ukazuje na specifičnosti poreskog računovodstva kao funkcionalnog dela računovodstva pravnog lica i preduzetnika.

Između poreskog računovodstva koje se na izneti način vodi kod pravnog lica i preduzetnika može se javiti razlika od evidencije koju vodi Poreska uprava.¹⁸ U ovoj evidenciji, Poreska uprava za svakog poreskog obveznika iskazuje analitičke podatke o visini poreske obaveze, o iznosu uplate javnih prihoda, kamate za neredovno plaćanje i dr. koji se moraju slagati sa podacima koje pravno lice i preduzetnik vode u svom računovodstvu. U praksi se ove evidencije često ne slažu, kako zbog grešaka koje se dešavaju kod poreskog obveznika (ako, na primer, ne podnese poresku prijavu, u nalog za uplatu unese pogrešan PIB, šifru plaćanja, broj računa, šifru opštine i sl.) tako i zbog Poreske uprave (ako ne proknjiži uplatu na ispravnom PIB- u, šifri opštine kojoj taj prihod pripada, šifri obveznika i sl). Zbog toga poreski obveznik redovno a najmanje jednom godišnje (na dan bilansa), da izvrši usaglašavanje stanja u svojim knjigama sa stranjem u knjigama Poreske uprave, kako bi se izbegli problemi koji mogu nastati zbog neusaglašenosti ovih evidencija.

¹⁸ Evidencija poreskih obaveza obveznika koju vodi Poreska uprava određena je članom 163. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji („ Službeni glasnik RS“, br. 20/07,... i 20/09), kao i aktom koji donosi ministar finansija

1.8. Računovodstvena načela

Opšte prihvaćena računovodstvena načela razvijena od strane računovodstvene teorije i prakse, sračunata su da jasno definišu računovodstvene elemente. Ona jesu „opšti okvir koji određuje koja je informacija uključena u finansijske izveštaje i kako bi ta informacija trebalo biti predstavljena.“¹⁹

Ova pravila su nastala kombinovanjem tradicije, iskustva i zvaničnog stava i kontinuirano se usavršavaju, a da bi se obezbedila njihova primena neophodna je autoritativna potpora. Mogu biti arbitrarna i mogu se menjati tokom vremena, ukoliko se uoče slabosti postojećih pravila. Njihova upotreba zahteva razumevanje i pridržavanje od strane svih korisnika. Kako bi se obezbedilo verno i korektno pripremanje i prezentovanje finansijskih izveštaja trebalo bi se pridržavati sledećih računovodstvenih načela²⁰:

- načelo dvostranog obuhvatanja poslovnih promena,
- načelo poslovne jedinice,
- načelo kontinuiteta poslovanja,
- načelo novčanog merila
- načelo stvarnog troška
- načelo opreznosti
- načelo uzročnosti

Načelo dvostranog obuhvatanja poslovnih promena koje se događaju na imovini preduzeća usled poslovanja menjajući njenu visinu i/ili strukturu, a mogu se razvrstati u četiri velike grupe:

Prvu grupu čine one ekonomske promene koje imaju za posledicu povećanje nekog imovinskog oblika (aktive) i povećanje u istom iznosu nekog od izvora sredstava (pasive).

Drugu grupu ekonomskih promena čine promene koje dovode do smanjenja nekog oblika aktivne, kao i pasive i to u istom iznosu. U treću grupu promena ubrajaju se one koje dovode do povećanja jednog od oblika imovine, što prouzrokuje smanjenje za isti iznos drugog oblika imovine. Četvrtu grupu ekonomskih promena čine one koje imaju za

¹⁹ Megis&Megis «Računovodstvo – temelj poslovnog odlučivanja», Mate, 1999. str.15

²⁰Škarić Jovanović dr Kata „Finansijsko računovodstvo“ Ekonomski fakultet ,Beograd, 2009, str.11

posledicu promenu u strukturi izvora sredstava tj. povećanje jednog oblika pasive izaziva smanjenje drugog.

Kako svaka ekonomska promena tangira dva osamostaljena imovinska dela i dva puta se beleži, otuda dvojnost u obuhvatanju ekonomskih promena.

Načelo poslovne jedinice (The Entity Concept) je zahtev da se imovina uložena u poslovanje obuhvata odvojeno od ostale imovine vlasnika i poverilaca i da se uspešnost upravljanja tom imovinom kontroliše putem rezultata. Poslovna jedinica se najčešće poklapa sa računovodstvenom celinom, osim u slučaju kada se u okviru jedne poslovne, formira određeni broj računovodstvenih celina. Potreba da se jedinstveni poslovni proces podeli na nekoliko računovodstvenih celina javlja se kod velikih privrednih subjekata koji na ovakav način žele da na višem nivou postignu kontrolu uspešnosti poslovanja. Uže računovodstvene celine mogu se formirati kao mesta troškova, profitni centri i investicioni centri.²¹

Načelo kontinuiteta ili stalnosti poslovanja (The Going-Concern Concept) proizilazi iz dugoročnog poslovanja preduzeća i potrebe za permanentnom kontrolom poslovanja, što ima za posledicu utvrđivanja rezultata u kraćim vremenskim intervalima, odnosno, periodičnog rezultata. Periodični rezultat koji nastaje u vremenskim periodima koji su delovi ukupnog životnog ciklusa preduzeća predstavlja deo totalnog rezultata preduzeća koji bi se utvrdio kao razlika između ukupno naplaćenih i ukupno plaćenih iznosa, po okončanju svih poslovnih aktivnosti preduzeća. Iz navedenog proizilazi²²:

- da su računovodstveni izveštaji koje prezentuje preduzeće periodični izveštaji,
- da ne postoji obaveza apsolutno tačnog procenjivanja sredstava u aktivni, obaveza i sopstvenog kapitala po tržišnim cenama (što je neophodno samo prilikom prestanka rada preduzeća).

Procenjivanje imovine, kapitala i rezultata zasniva se na principu stalnog troška. Imovina preduzeća sve dok preduzeće posluje sa dobitkom vrednuje se na bazi stvarnog (istorijskog troška) tj. stvarne nabavne cene kao objektivnog kriterijuma za utvrđivanje efikasnosti upravljanja

²¹ Opširnije o računovodstvenim celinama – mestima troškova, profitnim centrima, investicionim centrima Megis&Megis «Računovodstvo – temelj poslovnog odlučivanja», Mate, 1999 str. 1115

²² Đukić dr Tadija «Uloga računovodstvenih informacija u upravljanju preduzećem», Niš, 2007 str.49

kapitalom. Odstupanje od principa stvarnog troška, dozvoljava se samo prilikom prodaje celog preduzeća i likvidacije preduzeća usled gubitka. Prodajom preduzeća prestaje kontinuitet u njegovom poslovanju, i tada se vrednovanje sredstava vrši po tekućoj tržišnoj ili likvidacionoj ceni. Ukoliko preduzeće posluje sa gubitkom i zahteva se njegova likvidacija, dolazi do prestanka u kontinuitetu njegovog poslovanja. U tom slučaju se "vrednovanje sredstava, sopstvenog kapitala, pa i obaveza sprovodi po likvidacionim cenama, koje su u načelu niže od stvarno učinjenog novčanog izdatka za njihovo sticanje."²³

Načelo novčanog merila (The Money Measurement Concept) omogućuje svođenje različitih finansijskih elemenata na zajednički imenitelj tj. novac. Imovina, obaveze, kapital, prihodi i rashodi kao i transakcije koje nastaju u vezi sa njima mogu se javiti u različitim pojavnim oblicima, primena načela novčanog merila, ima za cilj da izrazi različite računovodstvene kategorije u novcu, odnosno, u nacionalnoj valuti. Da bi imovina bila realno prikazana potrebno je da, u ukupnom iznosu, bude iskazana u novčanim jedinicama iste kupovne moći, što je neretko teško ostvariti, s obzirom da tokom vremena dolazi do promene kursa nacionalne valute. U uslovima inflatornih ili deflatornih tendencija iskazna moć finansijskih izveštaja se narušava, s obzirom da se imovina stiče u različitim vremenskim periodima i iskazuje u novčanim jedinicama različite kupovne snage npr. "ona imovina koja je u odnosu na dan izveštavanja nabavljena ranije u uslovima inflacije, biće iskazana u novčanim jedinicama veće kupovne snage, od imovine koja je nabavljena kasnije."²⁴ Međutim, da bi imovina realno prezentovala finansijski položaj i profitabilnost neophodno je da bude iskazana u novčanim jedinicama iste kupovne snage što zahteva neutralisanje efekata monetarnih poremećaja primenom odgovarajućih postupaka, npr. revalorizacije, u očuvanju kvaliteta računovodstvenih informacija.

Načelo stvarnog istorijskog troška (The Cost Concept) je zahtev da imovina bude iskazana u visini novčanog izdatka koji je učinjen u momentu njenog sticanja. To je onaj iznos koji je izvorno plaćen za kupovnu imovine i može se razlikovati od iznosa koji je potrebno platiti u momentu bilansiranja. Delovi imovine poput robe, materijala i sl. vrednuju se po nabavnoj vrednosti u momentu sticanja, dok će nedovršena proizvodnja i gotovi proizvodi biti vrednovani u visini troškova ulaganja

²³ Opširnije Đukić T. (2007), Uloga računovodstvenih informacija u upravljanju preduzećem, Ekonomski fakultet, Niš, str. 49

²⁴ Opširnije Škarić Jovanović K., 1999, Računovodstvo, Viša poslovna škola, Beograd, str.33.

tj. ceni koštanja. Određena imovina, poput potraživanja i gotovine, kao i kapital i obaveze vrednuju se po knjigovodstvenoj vrednosti proistekloj iz određene poslovne transakcije, što važi i za prihode i rashode.

Dakle, za vrednost imovine, kapitala, obaveza, prihoda i rashoda merodavan je novčani iznos izdatka, odnosno, primitka, u momentu njihovog sticanja, odnosno, nastanka. Ovi iznosi ne moraju da budu ekvivalentni iznosima koji bi se javili po istom osnovu u momentu bilansiranja, što je naročito karakteristično u uslovima monetarne nestabilnosti i svakako dovodi do smanjivanja iskazne moći finansijskih izveštaja. Međutim, insistiranje na načelu istorijskog troška vrši se iz razloga efikasnije kontrole računovodstvenih podataka, s obzirom da i nabavna vrednost i cena koštanja jesu realne činjenice koje su potkrepljene odgovarajućom dokumentacijom.

Načelo opreznosti (The Concept of Prudence) ima za cilj da se imovina preduzeća i obračunati periodični rezultat oprezno odmere. Primenom ovog načela sprečava se precenjivanje imovine i iskazivanje precenjenog rezultata poslovanja, što je u interesu svih korisnika finansijskih izveštaja. Precenjivanje rezultata, onemogućilo bi realnu procenu rizika ulaganja kapitala, jer ne bi pružilo poveriocima korektnu sliku o neto imovini preduzeća poveriocima, koja je osnovni kriterijum u oceni sigurnosti ulaganja. Pri tom, nepoštovanje principa opreznosti moglo bi navesti vlasnika na donošenje pogrešnih poslovnih odluka, koje bi imale za posledicu odliv kapitala i ugrozio opstanak preduzeća. Oprezno odmeravanje imovine nalaže poštovanje sledećih pravila.²⁵

- pojedini delovi imovine procenjuju se najviše po nabavnoj vrednosti, tj. u visini cene koštanja, sem u slučaju kada su na dan bilansiranja tržišne cene za date imovinske delove niže, pa je potrebno procenu izvršiti po nižim tržišnim cenama.
- obaveze se procenjuju najmanje u visini nabavne vrednosti. Ukoliko izmirenje obaveze zahteva isplatu veće sume od knjigovodstvene vrednosti, onda se precenjivanje mora izvršiti po višoj vrednosti.

Radi opreznog odmeravanja neto imovine i periodičnog rezultata treba se pridržavati principa realizacije i impariteta. Principa realizacije označava da za preduzeće nema ni dobitaka, ni gubitaka pre prodaje učinaka. Po ovom principu dobitak se može obračunavati na ime prodajne vrednosti za

²⁵ Opširnije Škarić Jovanović K. (2006), Radovanović dr Radiša «Finansijsko računovodstvo», Beograd. str. 17.

dobro koje je proizvedeno, prodato i isporučeno kupcu. Znači, prema principu realizacije preduzeće može iskazati samo one rezultate koji su potvrđeni na tržištu. Princip impariteta je dopuna principa realizacije. I ogleda se u zahtevu za nejednakim tretmanom pozitivnog i negativnog rezultata. Prema principu impariteta u bilansu se iskazuju ne samo realizovani (ostvareni) gubici već i pretpostavljeni (verovatni) gubici. Znači, prema ovim principima nije dozvoljeno iskazivanje nerealizovanih dobitaka, ali se preporučuje iskazivanje kako realizovanih tako i nerealizovanih gubitaka, čime se postiže oprezno odmeravanje periodičnog rezultata.

Načelo uzročnosti predstavlja zahtev da se u obračunskom periodu, prilikom utvrđivanja poslovnog rezultata, uzmu u obzir svi prihodi i rashodi koji su u njemu nastali, nezavisno od toga da li i kada su prihodi naplaćeni, a rashodi plaćeni. Respektovanje ovog načela nameće se zbog periodičnog sastavljanja finansijskih izveštaja, čime se samo imitira prekid poslovne aktivnosti preduzeća, što ima za rezultat postojanje nezavršenih poslovnih operacija. Naime, u momentu sastavljanja bilansa uspeha svi prihodi nisu naplaćeni, niti su sve naplate prihodi, takođe, neki rashodi nisu plaćeni, niti su sva plaćanja rashod. Ovakvo ne podudaranje novčanih i tokova rentabiliteta zahteva da se kao relevantni za utvrđivanje periodičnog rezultata moraju uzeti rentabilitetni tokovi tj. prihodi i rashodi obračunskog perioda za koji se utvrđuje rezultat. Finansijski izveštaji pripremljeni respektovanjem principa uzročnosti nisu informativno usmereni samo na prošlost, već govore i o obavezama za plaćanje gotovinom u budućnosti i resursima koji predstavljaju gotovinu koja će biti primljena u budućnosti.

1.9. Osnovni finansijski izveštaji

Finansijski izveštaji se zaničaju na knjigovodstvenoj evidenciji poslovanja preduzeća i rezultat su vođenja poslovnih knjiga tokom jednog obračunskog perioda. Finansijski izveštaji prikazuju kako poslovne odluke koje su osnova za pokretanje i realizaciju aktivnosti poslovanja utiču na finansijsku strukturu preduzeća, njegovu uspešnost i novčane tokove. Osnovni finansijski izveštaji jesu Bilans stanja i Bilans uspeha. Ovi izveštaji predstavljaju sastavni deo završnog računa preduzeća i pokazuju finansijski položaj i profitabilnost u poslovanju preduzeća u toku poslovne godine. Podaci koji su sadržani u njima vrednosno su iskazani i zbirnog su karaktera, te kao takvi predstavljaju informativnu podršku u oceni poslovanja preduzeća prvenstveno najvišem nivou upravljanja, kao i eksternim korisnicima (investitori, kreditori,

dobavljači, vladine agencije, poreski organi, statistika i sl.), ali i internim korisnicima zaposlenima, vlasnicima, i najvišem nivou menadžmenta. Pored bilansa stanja i bilansa uspeha, većini razvijenih tržišnih privreda završni račun preduzeća uključuje i sledeće izveštaje :

- Bilans tokova gotovine ili Izveštaj o novčanim tokovima - prikazuje efekte poslovanja preduzeća na prilive i odlive novčanih sredstava, kao i na njihovu usklađenost. Ovaj izveštaj omogućava ocenu likvidnosti tj. spostobnosti preduzeća da svoje obaveze prema poveriocima izmiruje na vreme.
- Izveštaj o promenama na kapitalu ili Izveštaj o promeni vlasničke glavnice – daje prikaz nastalih promena, u smislu povećanja ili smanjenja, sopstvenog kapitala u toku jednog obračunskog perioda, te je namenjen postojećim vlasnicima preduzeća i potencijalnim investitorima.
- Napomene uz finansijske izveštaje – pružaju dodatna objašnjenja sadržanih informacija u predhono pobrojanim finansijskim izveštajima, kao i dodane informacije koje nisu prikazane u njima. Pored kvantitativnih, napomene sadrže i kvalitativne informacije o poslovanju preduzeća i omogućavaju bolje razumevanje završnog računa.

1.9.1. Bilans stanja

Bilans stanja predstavlja pregled celokupne imovine preduzeća na određeni dan. Sama reč bilans ukazuje na težu, jer potiče od italijanske reči *bilancio* - vaga sa dva tasa na kojoj je uspostavljena ravnoteža. Bilans stanja se sastoji iz aktive u okviru koje se iskazuju sredstva i pasive u okviru koje se iskazuju izvori (poreklo) tih sredstava. Bilans stanja se može sastaviti u formi:

- dvostranog računa, pri čemu se na levoj strani iskazuju sredstva u okviru aktive, a na desnoj strani izvori u okviru pasive.
- jednostranog računa, pri čemu se na levoj strani iskazuju sredstva u okviru aktive, a ispod toga izvori tih sredstava u okviru pasive.

U praksi se koristi bilans stanja jednostranog računovodstva, zbog lakše automatske obrade podataka. Grupisanje sredstava u okviru aktive vrši se prema njihovoj funkciji u procesu poslovanja, te razlikujemo poslovna i vanposlovna sredstva.

Poslovna sredstva preduzeće preduzeće pribavlja, koristi i troši tokom realizacije aktivnosti poslovanja, radi obavljanja delatnosti za koju je registrovano, Možemo ih podeliti na osnovna i obrtna. Osnovna sredstva

ili stalna sredstva predstavljaju osnovu za rad svakog preduzeća i koriste se duži vremenski period tj. u okviru više reprodukcioničkih ciklusa, koeficijent obrta im je veći od jedan, imaju veću vrednost i najčešće ne menjaju svoj izgled upotrebom. U osnovna sredstva spadaju zemljište, građevinske objekte, opremu, dugoročne finansijske plasmane. Obrtna sredstva karakteriše jednokratna upotreba, ulaze u supstancu novog proizvoda i menjaju svoj izgled, prenoseći istovremeno celokupnu svoju vrednost. To su sredstva koja se često i brzo reprodukuju tj. njihova upotreba je najčešće i njihov potpuni utrošak. U obrtna sredstva ubrajamo: materijal, sitan inventar, autogume, nedovršene proizvode, poluproizvode, gotove proizvode, robu, novac. Pored poslovnih sredstava postoje i vanposlovna sredstva, a javljaju se pre svega u obliku sredstva rezervi.

Osnovne grupacije izvora sredstava su: izvori poslovnih sredstava i izvori vanposlovnih sredstava. U izvore poslovnih sredstava spadaju: kapital (državni, društveni, akcijski, zadružni itd.), krediti od banaka i ostali krediti i sve vrste obaveza. Ukoliko izvore sredstava razvrstamo prema poreklu možemo uočiti dve grupacije a to su:

- sopstveni izvori sredstava kod kojih postoji obaveza vraćanja prema samom vlasniku tj. suvlasniku preduzeća. U sopstvene izvore sredstava ubrajamo osnovni kapital (državni, akcijski, udeli, ulozi, društveni kapital i dr.) i rezerve (kapitalne rezerve (emisione premije), revalorizacione rezerve, zakonske rezerve, statutarne i dr.), kao i neraspoređena dobit.
- pozajmljeni izvori kod kojih postoji obaveza vraćanja prema drugim subjektima (bankama, kreditorima, investitorima, dobavljačima) i gde je gotovo uvek definisan rok vraćanja. Prema roku vraćanja ove izvore možemo podeliti na: dugoročne obaveze (rok vraćanja im je duži od jedne godine), kratkoročne obaveze (rok vraćanja je kraći od jedne godine)

Klasifikacija bilansnih pozicija tj. računa sredstava i izvora sredstava, ostvaruje se primenom dva osnovna principa i to:

- princip likvidnosti;
- princip funkcionalnosti.

Princip likvidnosti polazi od odnosa sredstava kojima preduzeće raspolaže, prema dospelim obavezama na izmirenje. Likvidna sredstva mogu da se koriste za izmirenje obaveza u datom trenutku ili se mogu konvertovati u sredstva plaćanja, brzo i bez većih gubitaka. Sredstva sa najvišim stepenom likvidnosti su gotovina u blagajni, novac na tekućem računu, potraživanja od kupaca i sl.

Po principu likvidnosti, u aktivi bilansa stanja sredstva se raspoređuju u zavisnosti od sposobnosti njihove upotrebe za izmirenje obaveza tj. u zavisnosti od njihovog stepena likvidnosti. Ovaj princip podrazumeva da se u pasivi izvori sredstava raspoređuju uzimajući u obzir rok dospelosti. Princip likvidnosti ima dve podvarijante i to:

- princip opadajuće likvidnosti i rastuće dospelosti;
- princip rastuće likvidnosti i opadajuće dospelosti;

Kod principa rastuće likvidnosti u aktivi, prvo iskazuju osnovna sredstva kao najlikvidniji oblik sredstava preduzeća (zemljište, nekretnine, postrojenja, oprema i sl.), a potom obrtna (materijal, nedovršena proizvodnja, gotovi proizvodi, roba, blagajna, tekući račun). U pasivi se najpre iskazuje sopstveni kapital kao trajni izvor sredstava, a potom dugoročne i na kraju kratkoročne obaveze.

U okviru principa opadajuće likvidnosti u aktivi se svrstavaju prvo najlikvidnija sredstva tj. sredstva kojima se može izmiriti neka obaveza (blagajna, tekući račun, potraživanja od kupaca, gotovi proizvodi i roba, nedovršena proizvodnja i poluproizvodi, materijal), a potom i osnovna sredstva tj. oprema, nekretnine, postrojenja i zemljišta. Po ovom principu u pasivi bilansa stanja iskazuju se najpre: obaveze koje treba izmiriti (obaveze prema dobavljačima, po kreditima i razne druge obaveze) tj. kratkoročne obaveze, pa dugoročne obaveze, a na kraju se iskazuje sopstveni kapital.

Princip funkcionalnosti kod rasporeda pozicija u bilansu, uzima u obzir cirkulaciju sredstava kroz reprodukcioni ciklus preduzeća. Sredstva se u aktivi iskazuju sledećim redosledom: osnovna sredstva (zemljište, građevinski objekti, oprema), obrtna sredstva (novac, materijal, nedovršena proizvodnja, gotovi proizvodi, potraživanja), dok se u pasivi prvo iskazuje kapital, a potom i obaveze.

1.9.2. Bilans uspeha

Bilans uspeha je finansijski izveštaj na osnovu kojeg korisnici mogu imati uvid u zarađivačku sposobnost preduzeća, kroz obezbeđivanje informacije o neto rezultatu, odnosno o dobitku ili gubitku ostvarenom u periodu na koji se izveštaj odnosi. Dobitak, odnosno, gubitak nastaje usled povećanja, odnosno, smanjenja sopstvenog kapitala, što proizilazi iz poslovnih aktivnosti preduzeća i može se obračunati poređenjem početnog i krajnjeg stanja bilansne pozicije „kapital“, nakon čega se vrši

korigovanje tako dobijene razlike za naknadna ulaganja i povlačenja kapitala od strane vlasnika.²⁶

Ovakvo informisanje o poslovnom rezultatu je nedovoljno za korisnike finansijskih izveštaja, te se nameće potreba za dubljim sagledavanjem izvora neto rezultata poslovanja kao razlike između prihoda i rashoda koji se obuhvataju na računima uspeha, a čijim zaključivanjem na kraju perioda dolazimo do bilansa uspeha.²⁷ Iz ovoga proizilazi da je bilans uspeha najbitniji finansijski izveštaj koji ukazuje na profitabilnost preduzeća. To je izdvojeni deo bilansa stanja u koji se unosi podatak o ostvarenom rezultatu poslovanja. Rezultat poslovanja se može javiti kao neraspoređeni (akumulirani) dobitak ili gubitak. Neraspoređeni dobitak evidentira se u okviru pozicije sopstveni kapital u pasivi bilansa stanja, dok se gubitak beleži u aktivi bilansa stanja ili u pasivi kao odbita stavka od sopstvenog kapitala. Na ovaj način bilans uspeha ostvaruje svoju funkciju utvrđivanja poslovnog rezultata i njegovog prenošenja radi kompletiranja bilansa stanja.

Poput bilansa stanja i bilans uspeha može biti prikazan u dve forme²⁸:

- forma dvostranog pregleda (forma konta)
- forma liste (štafelna forma).

Bilans uspeha koncipiran u vidu dvostranog pregleda mogao bi imati sledeći izgled:

Bilans uspeha preduzeća "X" za period		godine
Poslovni rashodi		Poslovni prihodi
Finansijski rashodi		Finansijski prihod
Ostali rashodi		Ostali prihodi
Dobitak		Gubitak
Svega		Svega

Bilans uspeha sastavljen u formi dvostranog pregleda je jasniji i pregledniji iskaz dobitka ili gubitka, gde se na levoj strani svrstavaju

²⁶ Opširnije Stevanović N. (2006), Upravljačko računovodstvo, Ekonomski fakultet, Beograd, str.106

²⁷ Krstić J. (2002), Instrumenti finansijsko računovodstvenog izveštavanja (pristup ex post i ex ante), Ekonomski fakultet, Niš, str. 61

²⁸ Ranković J. (1995), Upravljanje finansijama preduzeća, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 241-24

rashodi, a na desnoj prihodi. Ukoliko su prihodi veći od rashoda ostvareni dobitak biće prikazan na levoj strani, dok u suprotnom slučaju, tj. u slučaju gubitka, isti će biti prikazan na desnoj strani. Ovakvim načinom obuhvatanja ostvarenog rezultata ostvaruje se veza sa knjigovodstvom kroz izjednačavanje leve i desne strane pregleda, kako se to čini na računu zaključka konta uspeha u knjigovodstvu, što je praćeno uključivanjem dobitka ili gubitka u bilans stanja, čime se vrši prenos rezultata sa računa zaključka konta uspeha na račune stanja.²⁹ Zbog ovakvog načina prezentovanja, bilans uspeha sastavljen u formi konta, omogućuje korisnicama pregledan uvid u sve elemente (prihode i rashode) koji doprinose ostvarenju rezultata poslovanja. Takođe, moguće je analizirati učešće pojedinih globalnih grupa prihoda i rashoda (poslovni prihodi i rashodi, finansijski prihodi i rashodi, ostali prihodi i rashodi) u ostvarenim vrednosnim tokovima, kako bi se sagledala njegova uloga u formiranju dobitka ili gubitka. Osnovni nedostatak ove forme prikazivanja bilansa uspeha ogleda se u nemogućnosti segmentacije rezultata, tj. utvrđivanja poslovnog rezultata, rezultata iz finansiranja i ostalog rezultata.

Bilans uspeha u formi liste može se prezentovati na sledeći način:

Bilans uspeha preduzeća „X“ za period _____ godine

1.	Poslovni prihodi
2.	Poslovni rashodi
3.	Poslovni dobitak (1-2)
4.	Finansijski prihod
5.	Finansijski rashodi
6.	Gubitak finansiranja (4-5)
7.	Ostali prihodi
8.	Ostali rashodi
9.	Ostali rezultat (7-8)
10.	Ukupni prihodi (1+4+7)
11.	Ukupni rashodi (2+5+8)
12.	Dobitak (10-11) ili (3-6-9) ili
	Gubitak (11-10) ili (3-6-9)

²⁹ Stefanović N. (2006), Upravljačko računovodstvo, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 114-115

Kod bilansa uspeha u formi lista osnovni nedostatak prethodnog načina prikazivanja, postaje prednost, jer se ovim načinom prezentovanja ostvarenih prihoda i rashoda obezbeđuje neposredno sučeljavanje istih po pojedinim vrstama. Na taj način omogućeno je sagledavanje ostvarenih rezultata po pojedinim segmentima i utvrđivanje njihovog doprinosa ukupnom rezultatu poslovanja preduzeća. Ovo je utoliko značajnije ukoliko se u preduzeću pored finansijskog knjigovodstva, vodi i pogonski obračun. Zamerka bilansu uspeha u formi konta ogleđa se u smanjenoj preglednosti i očiglednom gubitku veze sa knjigovodstvom.

Za utvrđivanje rezultata poslovanja mogu se primeniti dve metode bilansiranja. U zavisnosti od toga koji se troškovi uzimaju u obzir prilikom sučeljavanja sa ostvarenim prihodima, bilans uspeha se može pripremati uz pomoć:

- metode ukupnih troškova,
- metode troškova prodatih učinaka.

Metoda ukupnih troškova sastoji se u tome da se do periodičnog poslovnog rezultata dolazi tako što se prihodu od realizacije, ostvarenom u konkretnom obračunskom periodu, suprotstavljaju ukupni troškovi nastali u tom periodu. Ovoj metodi odgovara bilans uspeha u formi konta gde se na desnoj strani iskazuju poslovni prihodi, a na levoj poslovni rashodi za dati obračunski period. Rezultat (dobitak ili gubitak) se utvrđuje kao razlika leve i desne strane.

Metoda troškova prodatih učinaka odnosi se na utvrđivanje rezultata poslovanja sučeljavanjem poslovnih prihoda sa ukupnim poslovnim rashodima koji obuhvataju troškove realizovanih proizvoda i učinaka i pripadajućih troškova perioda. Dakle, kod ove metode rezultat poslovanja predstavlja razliku između prihoda ostvarenih u jednom obračunskom periodu i sa njima korespondentnim rashodima koji obuhvataju troškove proizvodnje prodatih proizvoda i usluga, troškove uprave i administracije i troškove prodaje (cena koštanja prodaje = troškovi proizvodnje prodatih proizvoda i usluga + troškove uprave i administracije + troškovi prodaje).

1.9.3. Bilans tokova gotovine

Bilans tokova gotovine informiše zainteresovane korisnike o prilivima i odlivima gotovine, o tome koji su izvori gotovine i na koji način je korišćena. Na osnovu njega moguće je sagledati sposobnost preduzeća da plati svoje obaveze i isplati dividende i identifikovati eventualne potrebe

za angažovanjem eksternih izvora finansiranja. Ovaj izveštaj prilikom njegove pripreme i prezentacije rasčlanjuje se na tri toka gotovine:

- **Gotovinski tok poslovne aktivnosti** proizilazi iz glavne delatnosti preduzeća, tj. iz priliva novca od prodaje dobara i činjenja usluga i odliva koji nastaju u vezi sa izmirenjem obaveza prema dobavljačima, poveriocima, akcionarima, kao i odliva zbog novih ulaganja.
- **Gotovinski tok investicione aktivnosti** obuhvata ulaganja u resurse (ulaganja u osnovna sredstva, nematerijalna ulaganja, učešće u kapitalu povezanih pravnih lica i sl.) i prilive po osnovu prodaje osnovnih sredstava, naplate kredita i kamate, dividendi i učešća u dobitku.
- **Gotovinski tok aktivnosti finansiranja** obuhvata novčane tokove koji se javljaju usled pribavljanja kapitala iz eksternih izvora (emitovanje akcija, obveznica, menica, hipoteka i sl.) i otplate po osnovu finansijskog lizinga, plaćenih kamata na dugove i dividende i sl.

Ovakvim rasčlanjivanjem gotovinskih tokova omogućava se sagledavanje doprinosa pojedinih segmenata poslovanja generisanju gotovine u toku poslovanja preduzeća.

1.9.4. Izveštaj o promenama na kapitalu

Izveštaj o promenama na kapitalu je sastavni deo seta finansijskih izveštaja čija se uloga ogleda u informisanju o promenama neto imovine preduzeća nastalim u toku poslovne godine, „nezavisno od toga da li su te promene proistekle iz obračuna u bilansu uspeha ili iz transakcija koje nemaju karakter rashoda ili prihoda, ili, pak zbog promena računovodstvenih politika ili korekcija po osnovu fundamentalnih grešaka“³⁰.

Promene na kapitalu (neto imovini), u smislu povećanja ili smanjenja, nastaju kao rezultat nastanka prihoda i rashoda iskazanih u bilansu uspeha, kao i usled povećanja ili smanjenja neto imovine knjiženih direktno na računima kapitala. Takođe, izveštaj o promenama na kapitalu „statičke pokazatelje vrednosti elemenata sopstvenog kapitala prikazane u

³⁰ Stojilković M., Spasić D. (2002), Izveštaj o promenama na kapitalu-normativna regulisanost i pravci izveštavanja prema MRS i pravci razvoja u nas, Računovodstvo, Savez računovođa i revizora Srbije, vol. 47. br.11, str.16-23.

bilansu stanja prezentuje i sa stanovišta njihove promene tokom obračunskog perioda³¹

1.9.5. Napomene uz finansijske izveštaje

Prethodno obrađeni finansijski izveštaji imaju zadatak da pruže informacije vezane za finansijski položaj, zarađivačku sposobnost, novčane tokove i promene na kapitalu, koje su pre svega kvantitativne prirode. Međutim, za korisnike seta finansijskih izveštaja ovaj vid informisanja nije dovoljan, te se javlja zahtev za pružanjem dodatnih opisnih informacija radi povećanja upotrebne vrednosti gore navedenih izveštaja. Takve informacije se prezentuju u Napomenama uz finansijske izveštaje koje „dodatno pojašavaju strukturu, vrednost i obeležja nekih pozicija u ostalim izveštajima.“³² Napomene uz finansijske izveštaje kao sastavni deo seta finansijskih izveštaja imaju trojaku funkciju, one doprinose: boljoj interpretaciji i razumevanju finansijskih izveštaja; njihovom rasterećenju; kao i njihovoj dopuni dodatnim informacijama koje mogu biti od značaja za donosiocce odluka.³³

³¹ Stojilković M., Spasić D. (2002), Izveštaj o promenama na kapitalu-normativna regulisanost i pravci izveštavanja prema MRS i pravci razvoja u nas, Računovodstvo, Savez računovođa i revizora Srbije, vol.47, br.11, str.16-23.

³² Žager Lj. (2008), Analiza finansijskih izveštaj, Masmedia, Zagreb, str.89.

³³ Opširnije Radovanović R. (2000), Finansijsko izveštavanje, Beograd, str. 69-71.

2. Osnovne bilanse promene

Knjigovodstvena evidencija ima za cilj beleženje poslovnih promena koje nastaju realizacijom poslovnih događaja tokom poslovnog života preduzeća. Poslovne (bilansne) promene utiču na strukturu i visinu sredstava preduzeća, na strukturu i visinu izvora sredstava, kao i na nastanak pozitivnih ekonomskih tokova – prihoda, odnosno, negativnih ekonomskih tokova – rashoda. U zavisnosti od efekata koje prouzrokuje njihov nastanak poslovne (bilansne) promene možemo razvrstati na :

- Bilansne promene koje utiču na Bilans stanja
- Bilansne promene koje utiču na Bilans stanja i Bilans uspeha

2.1. Bilansne promene koje utiču na bilans stanja

U ovu grupu poslovnih promena spadaju one promene koje nastaju knjigovodstvenom evidencijom poslovnih događaja i transakcija koji utiču na promenu visine i strukture pojedinih kategorija sredstava i izvora sredstava. Knjigovodstvena evidencija razlikuje četiri grupe ovih promena:

Prva grupa osnovnih bilansnih promena odnosi se na povećanje aktive uz istovremeno povećanje pasive. Poslovni događaji koji izazivaju u bilansu stanja promene ovog tipa imaju za posledicu povećanje sredstava preduzeća za određeni iznos (što se evidentira na strani aktive), i dovodi do povećanja kapitala ili obaveza preduzeća za isti iznos (što se evidentira na strani pasive). Za ovu grupu promena karakterističan je primer nabavke materijala od dobavljača. U okviru ove promene dolazi do povećanja na računu materijala u aktivu uz istovremno povećanje na računu dobavljača u pasivi za isti iznos. Dakle, dolazi do povećanja i aktive i pasive za isti iznos, te se uspostavlja ponovna bilansna ravnoteža.

Npr: Nabavljen je materijal od dobavljača u vrednosti od 50 rsd.

Aktiva	Pasiva
Materijal 100	Dobavljači 100
Materijal 150	Dobavljači 150
A+ 50	P+50

Druga grupa, osnovnih bilansnih promena odnosi se na smanjenje aktive i istovremeno smanjenje pasive. Kod ovih promena smanjenje sredstava za određeni iznos (što se evidentira na strani aktive), prouzrokuje smanjenje kapitala i/ili obaveza preduzeća za istu sumu u ukupnom iznosu (što se evidentira na strani pasive). Karakterističan primer je isplata obaveza prema dobavljaču za nabavljeni materijal sa tekućeg računa.

Npr: Isplatili smo materijal dobavljaču sa tekućeg računa u vrednosti od 50 rsd.

Aktiva	Pasiva
Tekući račun 150	Dobavljači 150
Tekući račun 100	Dobavljači 100
A – 50	P - 50

Treća grupa osnovnih bilansnih promena odnosi se na izmene u strukturi aktive. Ove promene nastaju kada sredstva preduzeća prelaze iz jednog u drugi oblik, što prouzrokuje povećanje vrednosti jednog oblika sredstava, a smanjenje drugog. Npr: Okončana je proizvodnja gotovih proizvoda preduzeća u vrednosti od 100 rsd.

Aktiva	Pasiva
Nedovr.pr. (300)-100	
Got.proiz. (200)+100	

Na ovaj način došlo je do povećanja stanja na računu gotovih proizvoda i do smanjenja stanja na računu nedovršene proizvodnje za 100 rsd. Kako se oba ova računa nalaze u aktivi bilansa stanja, došlo je do izmene u strukturi aktive i to tako što je na jednom računu došlo do povećanja, a na drugom do smanjenja za isti iznos. Na osnovu ovoga, sledi da se zbir

aktive nije promenio. Kako ova promena ne dotiče pasivu bilansa stanja njen iznos je ostao isti tako da postoji ravnoteža između aktive i pasive.

Četvrta grupa osnovnih bilansnih promena odnosi se na izmene u strukturi pasive, što je karakteristično za poslovne događaje kada se menja struktura izvora sredstava. Npr: Izvršena je isplata obaveza prema dobavljaču za materijal pod rednim brojem 1.iz kredita.

Aktiva	Pasiva
	Kredit 50
	Dobavljač (150)-50

Dakle, dolazi do smanjenja obaveza prema dobavljačima za 50 rsd u pasivi, uz istovremeni nastanak tj.povećanje obaveza po kreditu koje nam je banka odobrila. Kao i u prethodnom slučaju, i ovde se za određeni iznos jedna pozicija pasive smanjuje, dok se iznos druge pozicije povećava za istu sumu, tako da zbir pasive ostaje isti. Ove promene ne utiču na aktivnu, te je uspostavljena bilansna ravnoteža.

2.2. Bilansne promene koje utiču na bilans stanja i bilans uspeha

Poslovni događaji koji prouzrokuju promene u sredstvima i njihovim izvorima, uz nastanak pozitivnih ili negativnih ekonomskih tokova, knjigovodstveno se evidentiraju i u bilansu staranja i u bilansu uspeha. Kao i u prethodnom slučaju i ove poslovne događaje možemo razvrstati u četiri grupe poslovnih promena.

Prva grupa jesu promene koje dovode do nastanka prihoda (pozitivnog ekonomskog toka, što se evidentira u bilansu uspeha) uz povećanje sredstava preduzeća (ovo se beleži na jednoj ili više pozicija u aktivi bilansa stanja).

Npr. Za prodatu robu poslali smo kupcu fakturu br. 10, na iznos od 10.000 rsd.

Bilans stanja	
Aktiva	Pasiva
Kupci 10.000	

Bilans uspeha	
Rashodi	Prihodi
	Prihodi od prodaje robe 10.000

Druga grupa jesu promene koje dovode do nastanka rashoda (negativni ekonomski tok, koji se evidentira u bilansu uspeha) i do smanjenja jedne ili više pozicija u aktivi (ovo smanjenje sredstava preduzeća, se evidentira u aktivni bilansa stanja).

Npr. Popisom je utvrđen manjak materijala u iznosu od 1.000 rsd.

Bilans stanja	
Aktiva	Pasiva
Materijal (predpostavka 30.000) 29.000 (-1.000)	

Bilans uspeha	
Rashodi	Prihodi
Manjak 1.000	

Treća grupa jesu promene koje dovode do nastanka prihoda usled smanjenja jedne ili više pozicija u pasivi. Nastanak pozitivnog toka rentabiliteta, prouzrokovan je smanjenjem obaveza.

Npr. Dobavljač nas je naknadno obavestio da nam je odobrio popust u iznosu od 1.000 rsd za raniju nabavku.

Bilans stanja

Aktiva	Pasiva
	Dobavljači (predpostavka 50.000) 49.000

Bilans uspeha

Rashodi	Prihodi
	Ostali prihod 1.000

Četvrta grupa su promene koje dovode do nastanka rashoda usled povećanja jedne ili više pozicija u pasivi. U ovom slučaju nastanak negativnog toka rentabiliteta je rezultat povećanja obaveza.

Npr. Odobravamo dobavljaču 1.000 rsd zbog neizmirenih obaveza na vreme.

Bilans stanja

Aktiva	Pasiva
	Dobavljači (pretpostavka 50.000) 51.000

Bilans uspeha

Rashodi	Prihodi
Vanredni rashod 1.000	

3. Rasčlanjivanje bilansa uspeha – knjigovodstveni račun

Knjigovodstvene promene možemo pratiti pomoću bilansa. U tom slučaju dobijamo niz sukcesivnih bilansa koji se nadovezuju jedan na drugi. Ovakvo praćenje promena kroz bilans je nepogodno, neekonomično i tehnički gotovo neizvodljivo prilikom praktičnog rada u okviru knjigovodstvene funkcije, jer se svakog dana dešava veliki broj poslovnih događaja sa finansijskim efektima na poslovanje preduzeća. Zbog toga se došlo na ideju rasčlanjivanja bilansa na njegove sastavne delove tj. račune. Tako nastalu promenu možemo knjižiti samo na računima na koje se ta promena odnosi, bez potrebe da ostale pozicije bilansa prepisujemo. Rasčlanjivanje bilansa na račune ima veliki analitički značaj, jer na računima možemo u svakom momentu da saznamo početno stanje, ukupan promet na računima i njegovo konačno stanje. Takođe, pomoću računa možemo u svakom momentu sastaviti bilans stanja. Postoje dva principa kojih se trebamo pridržavati prilikom evidentiranja poslovnih promena na pojedinim računima:

Princip homogenosti se sastoji u tome da se na pojedinim računima knjiže samo promene koje se na te račune odnose.

Princip integralnosti se sastoji u tome da se na pojedinim računima knjiže sve homogene knjigovodstvene promene iz razloga eliminisanja mogućnosti da neke promene koje se odnose na pojedine račune ne budu proknjižene.

Knjigovodstveni račun je grafički instrument tačno određenog kvaliteta imovine na koji se sistematski i hronološki registruju homogene knjigovodstvene promene u merljivim jedinicama (vrednosno ili naturalno) i to tako da se pomoću njega u svako vreme može saznati početno stanje, promene u određenom vremenskom periodu i konačno stanje određenog kvaliteta imovine, a sve u cilju praćenja analize i planiranja ekonomske aktivnosti preduzeća.

Oznake strana računa

Duguje	Potražuje
Ulaz	Izlaz
Primanje	Izdavanje
Levo	Desno
+	-

Levu stranu računa najčešće označavamo sa duguje, dok desnu sa potražuje. Takođe, moguće je koristi i sledeće izraze: „zaduženje“, „terećenje“, „na teret“, kada treba knjižiti levu stranu, kao i „odobrenje“, „razduženje“, „u korist“ kada je knjiženje na desnoj strani. Na koju stranu računa ćemo sprovesti knjiženje poslovne promene ili knjigovodstvene operacije zavisice od odgovora na sledeća pitanja:

- Koji je račun tangiran knjigovodstvenom evidencijom?
- Kojoj grupi računa pripada (da bi se primenilo odgovarajuće pravilo za knjiženje)?
- Da li je na račun došlo do povećanja ili smanjenja stanja?

Odgovor na prvo pitanje zahteva identifikovanje na osnovu prateće dokumentacije naziv računa koji je tangiran poslovnom promenom. Kako se svi računi mogu podeliti na račune aktive, račune pasive, račune prihoda i račune rashoda, polazeći od ove podele možemo doći do izvesnih pravila za knjiženje pomoću kojih možemo rešiti svaku poslovnu promenu tj. knjigovodstvenu operaciju. (detaljnije u poglavljima 2.6 i 2.9). Kada odredimo, prilikom knjigovodstvenog obuhvatanja poslovne promene koji račun ona tangira, i kojoj grupi računa račun pripada, utvrđujemo da li je došlo do povećanja ili smanjenja stanja na istom, ovo ne spada u područje knjigovodstvenog rezonovanja, već obične formalne logičnosti.

3.1.Oblici knjigovodstvenih računa

Oblik računa predstavlja model ili šemu, za sistematizovanje knjigovodstvenih promena. U računovodstvenoj praksi današnjice najširu upotrebu ima kombinovani račun, dok se njegov „praoblik“ menjao usled razvoja knjigovodstvene evidencije. Faktori koji su uticali na pojavu pojedinih oblika računa su:

- preglednost evidentiranih promena,
- brojnost podataka koji se traže,
- ekonomičnost pojedinih oblika računa (utrošak materijala i rada)
- veća ili manja mogućnost primene odgovarajućeg oblika u kopirnoj tehnici, a u savremenim uslovima, u softverskim rešenjima koja se primenjuju u računovodstvu.

U knjigovodstvenoj praksi postoji više karakterističkih oblika računa, čime je određenja i sadržina informacija koje se mogu dobiti uvidom u neki račun. Primena svakog od navedenih oblika ima određenih prednosti, ali i nedostataka :

Stepenasti oblik računa (štafel) se najduže koristi u praksi. Ovaj račun se prvenstveno koristio za evidenciju dužničko-poverilačkih odnosa, te se danas uglavnom koristi za evidenciju u bankama. Nedostatak stepenastog oblika računa je nedovoljna informativnost, jer on ne pruža informacije o prometu, već samo o saldu, te se retko koristi u drugim sferama poslovanja.

Račun po foliji je takav oblik računa gde se zasebno unose podaci o datumu, opisu i iznosu za dugovnu i potražnu stranu. Ovaj račun ne pruža informacije o saldu. Neekonomičan je i nepogodan za mašinsku obradu.

Račun po pagini karakteriše postojanje kolone opis. U ovoj koloni unose se nazivi računa i ostali opisni elementi, dok se iznosi za račune koji duguju i potražuju knjiže u zasebnim kolonama. Ovaj oblik računa omogućava pregled prometa i salda, te je pogodan za evidenciju u okviru finansijskog računovodstva. Zbog toga, u računovodstvenim softverskim rešenjima isključivo se koristi ovaj oblik računa.

Tabelarni oblik računa predstavlja kombinaciju dnevnika i glavne knjige, te objedinjuje i sintetičku i hronološku evidenciju poslovnih promena. Ovaj oblik računa ima kolonu opis gde se unosi opis promene u vidu hronološke evidencije, kao i kolone u kojima se ta promena sinetički razrađuje. uzimajući u obzir račune na koje se odnosi.

Kombinovani oblik računa nastao je n kombinacijom stepenastog i računa po pagini. Naime, račun po pagini dodata je kolona saldo..

Račun u obliku slova T je pojednostavljeni grafički prikaz. Ovaj račun se koristi u nastavi, ali nije pogodan za primenu u profesionalnoj praksi, jer ne sadrži sve informacije od značaja za korisnike.

Stepenasti oblik računa

Ulagrač NN

Datum	Opis	Znak	Iznos
2015	Prenos sa pretkodne strane	P	500
01.08	Uloženo	P	1.000
	Uloženo	P	1.000
04.08	Stanje	P	2.500
	Podignuto	D	800
10.08.	Stanje	P	1.700

Knjigovodstveni račun po foliji

Duguje			Kupac NN		Potražuje	
datum	Opis	Iznosi	datum	Opis	Iznosi	
01.01	Početno stanje	1.000	05.01	Izvod 13	1.000	
06.01	Faktura br. 111	800	12.01.	Izvod 16	800	
08.01	Faktura br. 125	1.200	14.01	Vraćena roba	200	
08.01	Za ambalažu	100				

Knjigovodstveni račun po pagini

Kupac NN

datum	Opis	Duguje	Potražuje
2010	Početno stanje	1.000	
01.08.	Izvod 13		1.000
05.08.	Faktura 111	800	
06.08.	Faktura 125	1.200	
08.08.	Za ambalažu	100	
12.08.	Izvod 16		800
14.08	Vraćena roba		200

Tabelarni knjigovodstveni račun

datum	Opis	Blagajna		Tekući račun	
		D	P	D	P
15.10	Blagajna	500			
	Tekući račun				500
	Izvod 569				

Kombinovani knjigovodstveni račun

Kupac NN

datum	Opis	Duguje	Potražuje	Stanje
2010	Početno stanje	1.000		
01.08.	Izvod 13		1.000	
05.08.	Faktura 111	800		800
06.08.	Faktura 125	1.200		2.000
08.08.	Za ambalažu	100		2.100
12.08.	Izvod 16		800	1.300
14.08.	Vraćena roba		200	1.100

3.2. Klasifikacija računa

U zavisnosti od toga šta je predmet knjigovodstvene evidencije na poredinim računima, račune možemo razvrstati u četiri grupe i to:

- račune aktive
- račune pasive
- račune rashoda
- račune prihoda

Računi aktive pokazuju sredstva kojima preduzeće raspolaže, a računi pasive izvore tih sredstava. Računi rashoda bliski su računima aktive i pokazuju angažovanje sredstava u privredne procese, radi izvršenja zadataka preduzeća. Računi prihoda bliski su računima pasive i na njima se evidentiraju efekti ostvareni privrednim procesima.

Detaljna klasifikacija računa predstavlja instrument knjigovodstvene prakse. Ona se zasniva na dekadnom sistemu koje se sastoji u tom da se čitav računski sistem prvo podeli na deset klasa, zatim se svaka klasa deli na deset grupa, a svaka grupa deli na deset sintetičkih računa. Sintetički računi se dele po istom principu na analitičke i subanalitičke račune. U tom kontekstu možemo govoriti o kontnom okviru i kontnom planu kao značajnim instrumentima knjigovodstva, jer su upravo pravilno ustrijeni kontni okviri i kontni planovi bitna pretpostavka u ispunjenju knjigovodstvenih ciljeva.

Kontni okvir je instrument za postizanje jednoobraznosti u knjigovodstvu. Ta jednoobraznost postiže se na sledeći način:

- svakom propisanom kontu određeni su naziv i oznaka u vidu broja, koji se ne sme menjati i
- svakom propisanom kontu određena je funkcija tj. tačno je određeno šta se na njemu knjiži.

Preduzeće će otvoriti samo ona konta iz kontnog okvira, koja su mu potrebna. Lista stvarno otvorenih računa u jednom preduzeću naziva se kontni plan. Kontni plan je dakle, kontni okvir primenjen na konkretno preduzeće. Primena kontnog okvira može biti obavezna ili fakultativna. U našoj zemlji, kao i u mnogim drugim, propisan je jedan kontni okvir za preduzeća i zadruge i on se obavezno primenjuje. U Republici Srbiji, Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike ("Službeni glasnik RS", br.95/14), propisuje sadržaj računa u kontnom okviru koji su dužna da primenjuju sva privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnici. Prema Zakonu o računovodstvu ("Službeni glasnik RS", br.62/13), -Medjunarodni standardi finansijskog izveštavanja ("Službeni glasnik RS", br.16/08 i 116/08), propisani kontni okvir su dužna da u svom knjigovodstvu primenjuju sva privredna društva i preduzetnici koji svoje poslovne knjige vode po principu dvojnog knjigovodstva. U računovodstvenoj praksi, konta se obeležavaju brojevima, a za njihovo uređenje najčešće se primenjuje dekadni sistem. Dekadni sistem zasnovan je na podeli arapskih brojeva u desetice, pa se kontni okvir deli na deset delova koji se nazivaju klase. Svaka klasa ima svoj naziv i svoju oznaku u vidu jednocifrenog broja od 0 do 9. Prema važećem kontnom okviru predviđene su sledeće klase:

Klasa 0 – Neuplaćeni upisani kapital i stalna imovina

Klasa 1 - Zalihe

Klasa 2 – Kratkoročna potraživanja, plasmani i gotovina

Klasa 3 – Kapital

Klasa 4 – Dugoročna rezervisanja i obaveze

Klasa 5- Rashodi

Klasa 6 – Prihodi

Klasa 7 – Otvaranje i zaključak računa stanja i uspeha

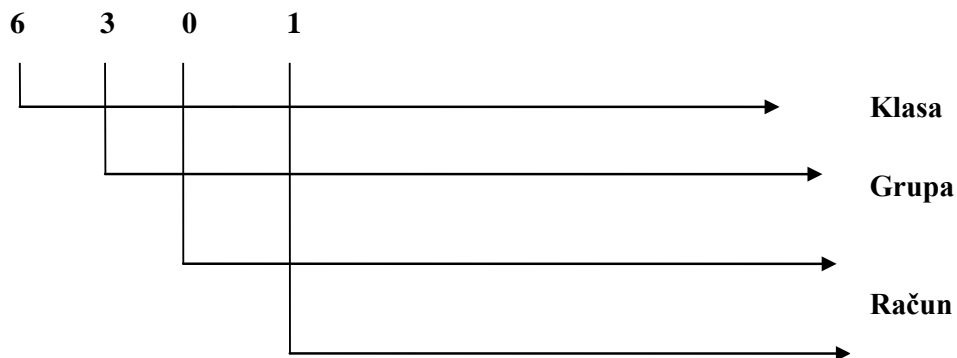
Klasa 8 – Vanposlovna sredstva i izvori i vanbilansa evidencija

Klasa 9 – Obracun troškova i učinak

Svaka klasa podeljena je na deset grupa, koje imaju svoje nazive i oznake u vidu dvocifrenog broja, tako što se oznaci klase dodaje po jedna cifra od 0 do 9. Obe cifre označavaju grupu.

Svaka grupa deli se na deset trocifrenih konta tako što se grupi dodaju cifre od 0 do 9. Trocifrena konta mogu se dalje podeliti na četvorocifrena

dodavanjem brojeva od 0 do 9, pa se tako dobijaju analitička konta. Na primer:



U računovodstvenoj teoriji i praksi grupisanje računa može biti zasnovano na dva principa i to:

- Funkcionalni princip i
- Bilansni princip.

Funkcionalni princip rasporeda konta polazi od njihove ekonomske sadržine. Funkcionalni Konta su u klasama raspoređena tako da prate kretanje sredstava u preduzećima prema formuli.

Tok reprodukcije	N	→	R	→	P	→	R1	→	N1
Klase	0,1		2,3		4,(5),6		7,8,9		

Prema bilansnom principu klase i propisana konta u kontnom okviru raspoređeni su na osnovu pozicija u bilansu stanja i bilansu uspeha, što može biti predstavljeno na sledeći način:

BILANS STANJA**BILANS USPEHA****AKTIVA****PASIVA****RASHODI****PRIHODI**

Klasa 0 – Neuplaćeni upisani kapital	Klasa 3 – Kapital	Klasa 5 – Rashodi	Klasa 6 – Prihodi
Klasa 1 – Zalihe	Klasa 4 – Obaveze,	Poslovni rashodi	Poslovni prihodi
Klasa 2 – Kratkoročna potraživanja, plasmani i gotovina	Dugoročna rezervisanja, Dugoročne obaveze i Kratkoročne obaveze	Finansijski rashodi	Finansijski prihodi
		Ostali rashodi	Ostali prihodi

Klasa 7 – Otvaranje i zaključak računa stanja i uspeha

Klasa 8 – Vanposlovna sredstva i vanbilansna evidencija

Klasa 9 - Upravljačko ili poslovno knjigovodstvo sa obračunom troškova i učinaka

3.3. Kontni plan

Kontni plan je lista sistematski sređenih računa ili konta koji su stvarno otvoreni u knjigovodstvu preduzeća. Pri izradi kontnog plana preduzeće mora poštovati sledeća pravila:

1. ne sme da menja nazive ni numeričke oznake računa iz kontnog okvira,
2. ne sme da izmišlja nove klase, grupe računa i račune osim u klasi koja je predviđena za pogonsko knjigovodstvo. Baza za izradu kontnog plana je kontni okvir koji nastaje rasčlanjivanjem pojedinih računa iz kontnog okvira ili eliminisanjem nepotrebnih računa iz kontnog okvira shodno potrebama preduzeća.

3.4. Zvanični kontni okvir

Prema Pravilniku o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike ("Službeni glasnik RS" br. 95/2014), zvanični kontni okvir u Republici Srbiji, zasnovan je na bilansnom principu, račun se obeležavaju arapskim brojevima, dok se za sistematizaciju računa primenjuje dekadni sistem.

KONTNI OKVIR ZA PRIVREDNA DRUŠTVA, ZADRUGE I PREDUZETNIKE

Klasa 0: UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL I STALNA IMOVINA

00 - UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL

- 000 - Upisane a neuplaćene akcije
- 001 - Upisani a neuplaćeni udeli i ulozi

01 - NEMATERIJALNA IMOVINA

- 010 - Ulaganja u razvoj
- 011 - Koncesije, patenti, licence, robne i uslužne marke
- 012 - Softver i ostala prava
- 013 - Gudvil
- 014 - Ostala nematerijalna imovina
- 015 - Nematerijalna imovina u pripremi
- 016 - Avansi za nematerijalnu imovinu
- 019 - Ispravka vrednosti nematerijalne imovine

02 - NEKRETNINE, POSTROJENJA I OPREMA

- 020 - Poljoprivredno i ostalo zemljište
- 021 - Građevinsko zemljište
- 022 - Građevinski objekti
- 023 - Postrojenja i oprema
- 024 - Investicione nekretnine
- 025 - Ostale nekretnine, postrojenja i oprema
- 026 - Nekretnine, postrojenja i oprema u pripremi
- 027 - Ulaganja na tuđim nekretninama, postrojenjima i opremi
- 028 - Avansi za nekretnine, postrojenja i opremu
- 029 - Ispravka vrednosti nekretnina, postrojenja i opreme

03 - BIOLOŠKA SREDSTVA

- 030 - Šume
- 031 - Višegodišnji zasadi
- 032 - Osnovno stado
- 037 - Biološka sredstva u pripremi
- 038 - Avansi za biološka sredstva
- 039 - Ispravka vrednosti bioloških sredstava

04 - DUGOROČNI FINANSIJSKI PLASMANI

- 040 - Učešća u kapitalu zavisnih pravnih lica
- 041 - Učešća u kapitalu pridruženih pravnih lica i zajedničkim poduhvatima
- 042 - Učešća u kapitalu ostalih pravnih lica i druge hartije od vrednosti raspoložive za prodaju

043 - Dugoročni plasmani matičnim, zavisnim i ostalim povezanim pravnim licima u zemlji

044 - Dugoročni plasmani matičnim, zavisnim i ostalim povezanim pravnim licima u inostranstvu

045 - Dugoročni plasmani u zemlji i inostranstvu

046 - Hartije od vrednosti koje se drže do dospeća

047 - Otkupljene sopstvene akcije i otkupljeni sopstveni udeli

048 - Ostali dugoročni finansijski plasmani

049 - Ispravka vrednosti dugoročnih finansijskih plasmana

05 - DUGOROČNA POTRAŽIVANJA

050 - Potraživanja od matičnih i zavisnih pravnih lica

051 - Potraživanja od ostalih povezanih lica

052 - Potraživanja po osnovu prodaje na robni kredit

053 - Potraživanja za prodaju po ugovorima o finansijskom lizingu

054 - Potraživanja po osnovu jemstva

055 - Sporna i sumnjiva potraživanja

056 - Ostala dugoročna potraživanja

059 - Ispravka vrednosti dugoročnih potraživanja

Klasa 1: ZALIHE I STALNA SREDSTVA NAMENJENA PRODAJI

10 - ZALIHE MATERIJALA

100 - Obračun nabavne vrednosti zaliha materijala, rezervnih delova, alata i inventara

101 - Materijal

102 - Rezervni delovi

103 - Alat i inventar

104 - Materijal, rezervni delovi, alat i inventar u obradi, doradi i manipulaciji

109 - Ispravka vrednosti materijala, rezervnih delova, alata i inventara

11 - NEDOVRŠENA PROIZVODNJA I USLUGE

110 - Nedovršena proizvodnja

111 - Nedovršene usluge

12 - GOTOVI PROIZVODI

120 - Gotovi proizvodi u skladištu

13 - ROBA

130 - Obračun nabavke robe

131 - Roba u magacinu

132 - Roba u prometu na veliko

133 - Roba u skladištu, stovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica

134 - Roba u prometu na malo

135 - Roba u obradi, doradi i manipulaciji

136 - Roba u tranzitu

137 - Roba na putu

139 - Ispravka vrednosti robe

14 - STALNA SREDSTVA NAMENJENA PRODAJI

140 - Nematerijalna imovina namenjena prodaji

141 - Zemljište namenjeno prodaji

142 - Građevinski objekti namenjeni prodaji

143 - Investicione nekretnine namenjene prodaji

144 - Ostale nekretnine namenjene prodaji

145 - Postrojenja i oprema namenjena prodaji

146 - Biološka sredstva namenjena prodaji

147 - Sredstva poslovanja koje se obustavlja

149 - Ispravka vrednosti stalnih sredstava i sredstava obustavljenog poslovanja namenjenih prodaji

15 - PLAĆENI AVANSI ZA ZALIHE I USLUGE

150 - Plaćeni avansi za materijal, rezervne delove i inventar u zemlji

151 - Plaćeni avansi za materijal, rezervne delove i inventar u inostranstvu

152 - Plaćeni avansi za robu u zemlji

153 - Plaćeni avansi za robu u inostranstvu

154 - Plaćeni avansi za usluge u zemlji

155 - Plaćeni avansi za usluge u inostranstvu

159 - Ispravka vrednosti plaćenih avansa

Klasa 2: KRATKOROČNA POTRAŽIVANJA I PLASMANI, NOVČANA SREDSTVA I AKTIVNA VREMENSKA RAZGRANIČENJA

20 - POTRAŽIVANJA PO OSNOVU PRODAJE

200 - Kupci u zemlji - matična i zavisna pravna lica

201 - Kupci u inostranstvu - matična i zavisna pravna lica

202 - Kupci u zemlji - ostala povezana lica

203 - Kupci u inostranstvu - ostala povezana lica

204 - Kupci u zemlji

205 - Kupci u inostranstvu

206 - Ostala potraživanja po osnovu prodaje

209 - Ispravka vrednosti potraživanja od prodaje

21 - POTRAŽIVANJA IZ SPECIFIČNIH POSLOVA

210 - Potraživanja od izvoznika

211 - Potraživanja po osnovu uvoza za tuđ račun

212 - Potraživanja iz komisione i konsignacione prodaje

218 - Ostala potraživanja iz specifičnih poslova

219 - Ispravka vrednosti potraživanja iz specifičnih poslova

22 - DRUGA POTRAŽIVANJA

220 - Potraživanja za kamatu i dividende

221 - Potraživanja od zaposlenih

222 - Potraživanja od državnih organa i organizacija

- 223 - Potraživanja za više plaćen porez na dobitak
- 224 - Potraživanja po osnovu preplaćenih ostalih poreza i doprinosa
- 225 - Potraživanja za naknade zarada koje se refundiraju
- 226 - Potraživanja po osnovu naknada šteta
- 228 - Ostala kratkoročna potraživanja
- 229 - Ispravka vrednosti drugih potraživanja
- 23 - KRATKOROČNI FINANSIJSKI PLASMANI**
- 230 - Kratkoročni krediti i plasmani - matična i zavisna pravna lica
- 231 - Kratkoročni krediti i plasmani - ostala povezana lica
- 232 - Kratkoročni krediti i zajmovi u zemlji
- 233 - Kratkoročni krediti i zajmovi u inostranstvu
- 234 - Deo dugoročnih finansijskih plasmana koji dospeva do jedne godine
- 235 - Hartije od vrednosti koje se drže do dospeća - deo koji dospeva do jedne godine
- 236 - Finansijska sredstva koja se vrednuju po fer vrednosti kroz Bilans uspeha
- 237 - Otkupljene sopstvene akcije namenjene prodaji i otkupljeni sopstveni udeli namenjeni prodaji ili poništavanju
- 238 - Ostali kratkoročni finansijski plasmani
- 239 - Ispravka vrednosti kratkoročnih finansijskih plasmana
- 24 - GOTOVINSKI EKVIVALENTI I GOTOVINA**
- 240 - Hartije od vrednosti - gotovinski ekvivalenti
- 241 - Tekući (poslovni) računi
- 242 - Izdvojena novčana sredstva i akreditivi
- 243 - Blagajna
- 244 - Devizni račun
- 245 - Devizni akreditivi
- 246 - Devizna blagajna
- 248 - Ostala novčana sredstva
- 249 - Novčana sredstva čije je korišćenje ograničeno ili vrednost umanjena
- 27 - POREZ NA DODATU VREDNOST**
- 270 - Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)
- 271 - Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po posebnoj stopi (osim plaćenih avansa)
- 272 - Porez na dodatu vrednost u datim avansima po opštoj stopi
- 273 - Porez na dodatu vrednost u datim avansima po posebnoj stopi
- 274 - Porez na dodatu vrednost plaćen pri uvozu dobara po opštoj stopi
- 275 - Porez na dodatu vrednost plaćen pri uvozu dobara po posebnoj stopi
- 276 - Porez na dodatu vrednost obračunat na usluge inostranih lica

277 - Naknadno vraćen porez na dodatu vrednost kupcima - stranim državljanima

278 - PDV nadoknada isplaćena poljoprivrednicima

279 - Potraživanja za više plaćeni porez na dodatu vrednost

28 - AKTIVNA VREMENSKA RAZGRANIČENJA

280 - Unapred plaćeni troškovi

281 - Potraživanja za nefakturisani prihod

282 - Razgraničeni troškovi po osnovu obaveza

288 - Odložena poreska sredstva

289 - Ostala aktivna vremenska razgraničenja

Klasa 3: KAPITAL

30 - OSNOVNI KAPITAL

300 - Akcijski kapital

301 - Udeli društava s ograničenom odgovornošću

302 - Ulozi

303 - Državni kapital

304 - Društveni kapital

305 - Zadružni udeli

306 - Emisiona premija

309 - Ostali osnovni kapital

31 - UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL

310 - Upisane a neuplaćene akcije

311 - Upisani a neuplaćeni udeli i ulozi

32 - REZERVE

321 - Zakonske rezerve

322 - Statutarne i druge rezerve

33 - REVALORIZACIONE REZERVE I NEREALIZOVANI DOBICI I GUBICI

330 - Revalorizacione rezerve po osnovu revalorizacije nematerijalne imovine, nekretnina, postrojenja i opreme

331 - Aktuarski dobiti ili gubici po osnovu planova definisanih primanja

332 - Dobiti ili gubici po osnovu ulaganja u vlasničke instrumente kapitala

333 - Dobiti ili gubici po osnovu udela u ostalom sveobuhvatnom dobitku ili gubitku pridruženih društava

334 - Dobiti ili gubici po osnovu preračuna finansijskih izveštaja inostranog poslovanja

335 - Dobiti ili gubici od instrumenata zaštite neto ulaganja u inostrano poslovanje

336 - Dobiti ili gubici po osnovu instrumenata zaštite rizika (hedžinga) novčanog toka

337 - Dobici ili gubici po osnovu hartija od vrednosti raspoloživih za prodaju

34 - NERASPOREĐENI DOBITAK

340 - Neraspoređeni dobitak ranijih godina

341 - Neraspoređeni dobitak tekuće godine

35 - GUBITAK

350 - Gubitak ranijih godina

351 - Gubitak tekuće godine

Klasa 4: DUGOROČNA REZERVISANJA, OBAVEZE I PASIVNA VREMENSKA RAZGRANIČENJA

40 - DUGOROČNA REZERVISANJA

400 - Rezervisanja za troškove u garantnom roku

401 - Rezervisanja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava

402 - Rezervisanja za zadržane kaucije i depozite

403 - Rezervisanja za troškove restrukturiranja

404 - Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih

405 - Rezervisanja za troškove sudskih sporova

409 - Ostala dugoročna rezervisanja

41 - DUGOROČNE OBAVEZE

410 - Obaveze koje se mogu konvertovati u kapital

411 - Obaveze prema matičnim i zavisnim pravnim licima

412 - Obaveze prema ostalim povezanim pravnim licima

413 - Obaveze po emitovanim hartijama od vrednosti u periodu dužem od godinu dana

414 - Dugoročni krediti i zajmovi u zemlji

415 - Dugoročni krediti i zajmovi u inostranstvu

416 - Obaveze po osnovu finansijskog lizinga

419 - Ostale dugoročne obaveze

42 - KRATKOROČNE FINANSIJSKE OBAVEZE

420 - Kratkoročni krediti i zajmovi od matičnih i zavisnih pravnih lica

421 - Kratkoročni krediti i zajmovi od ostalih povezanih lica

422 - Kratkoročni krediti i zajmovi u zemlji

423 - Kratkoročni krediti i zajmovi u inostranstvu

424 - Deo dugoročnih kredita i zajmova koji dospeva do jedne godine

425 - Deo ostalih dugoročnih obaveza koje dospevaju do jedne godine

426 - Obaveze po kratkoročnim hartijama od vrednosti

427 - Obaveze po osnovu stalnih sredstava i sredstava obustavljenog poslovanja namenjenih prodaji

429 - Ostale kratkoročne finansijske obaveze

43 - OBAVEZE IZ POSLOVANJA

430 - Primitveni avansi, depoziti i kaucije

431 - Dobavljači - matična i zavisna pravna lica u zemlji

- 432 - Dobavljači - matična i zavisna pravna lica u inostranstvu
- 433 - Dobavljači - ostala povezana lica u zemlji
- 434 - Dobavljači - ostala povezana lica u inostranstvu
- 435 - Dobavljači u zemlji
- 436 - Dobavljači u inostranstvu
- 439 - Ostale obaveze iz poslovanja
- 44 - OBAVEZE IZ SPECIFIČNIH POSLOVA**
- 440 - Obaveze prema uvozniku
- 441 - Obaveze po osnovu izvoza za tuđ račun
- 442 - Obaveze po osnovu komisione i konsignacione prodaje
- 449 - Ostale obaveze iz specifičnih poslova
- 45 - OBAVEZE PO OSNOVU ZARADA I NAKNADA ZARADA**
- 450 - Obaveze za neto zarade i naknade zarada, osim naknada zarada koje se refundiraju
- 451 - Obaveze za porez na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog
- 452 - Obaveze za doprinose na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog
- 453 - Obaveze za poreze i doprinose na zarade i naknade zarada na teret poslodavca
- 454 - Obaveze za neto naknade zarada koje se refundiraju
- 455 - Obaveze za poreze i doprinose na naknade zarada na teret zaposlenog koje se refundiraju
- 456 - Obaveze za poreze i doprinose na naknade zarada na teret poslodavca koje se refundiraju
- 46 - DRUGE OBAVEZE**
- 460 - Obaveze po osnovu kamata i troškova finansiranja
- 461 - Obaveze za dividende
- 462 - Obaveze za učešće u dobitku
- 463 - Obaveze prema zaposlenima
- 464 - Obaveze prema direktoru, odnosno članovima organa upravljanja i nadzora
- 465 - Obaveze prema fizičkim licima za naknade po ugovorima
- 466 - Obaveze za neto prihod preduzetnika koji akontaciju podiže u toku godine
- 467 - Obaveze za kratkoročna rezervisanja
- 469 - Ostale obaveze
- 47 - OBAVEZE ZA POREZ NA DODATU VREDNOST**
- 470 - Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)
- 471 - Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama po posebnoj stopi (osim primljenih avansa)

472 - Obaveze za porez na dodatu vrednost po primljenim avansima po opštoj stopi

473 - Obaveze za porez na dodatu vrednost po primljenim avansima po posebnoj stopi

474 - Obaveze za porez na dodatu vrednost po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi

475 - Obaveze za porez na dodatu vrednost po osnovu sopstvene potrošnje po posebnoj stopi

476 - Obaveze za porez na dodatu vrednost po osnovu prodaje za gotovinu

479 - Obaveze za porez na dodatu vrednost po osnovu razlike obračunatog poreza na dodatu vrednost i prethodnog poreza

48 - OBAVEZE ZA OSTALE POREZE, DOPRINOSE I DRUGE DAŽBINE

480 - Obaveze za akcize

481 - Obaveze za porez iz rezultata

482 - Obaveze za poreze, carine i druge dažbine iz nabavke ili na teret troškova

483 - Obaveze za doprinose koji terete troškove

489 - Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine

49 - PASIVNA VREMENSKA RAZGRANIČENJA

490 - Unapred obračunati troškovi

491 - Unapred naplaćeni prihodi

494 - Razgraničeni zavisni troškovi nabavke

495 - Odloženi prihodi i primljene donacije

496 - Razgraničeni prihodi po osnovu potraživanja

498 - Odložene poreske obaveze

499 - Ostala pasivna vremenska razgraničenja

Klasa 5: RASHODI

50 - NABAVNA VREDNOST PRODATE ROBE

500 - Nabavka robe

501 - Nabavna vrednost prodate robe

502 - Nabavna vrednost nekretnina pribavljenih radi prodaje

503 - Nabavna vrednost ostalih stalnih sredstava namenjenih prodaji

51 - TROŠKOVI MATERIJALA I ENERGIJE

510 - Nabavka materijala

511 - Troškovi materijala za izradu

512 - Troškovi ostalog materijala (režijskog)

513 - Troškovi goriva i energije

514 - Troškovi rezervnih delova

515 - Troškovi jednokratnog otpisa alata i inventara

52 - TROŠKOVI ZARADA, NAKNADA ZARADA I OSTALI LIČNI RASHODI

- 520 - Troškovi zarada i naknada zarada (bruto)
- 521 - Troškovi poreza i doprinosa na zarade i naknade zarada na teret poslodavca
- 522 - Troškovi naknada po ugovoru o delu
- 523 - Troškovi naknada po autorskim ugovorima
- 524 - Troškovi naknada po ugovoru o privremenim i povremenim poslovima
- 525 - Troškovi naknada fizičkim licima po osnovu ostalih ugovora
- 526 - Troškovi naknada direktoru, odnosno članovima organa upravljanja i nadzora
- 529 - Ostali lični rashodi i naknade

53 - TROŠKOVI PROIZVODNIH USLUGA

- 530 - Troškovi usluga na izradi učinaka
- 531 - Troškovi transportnih usluga
- 532 - Troškovi usluga održavanja
- 533 - Troškovi zakupnina
- 534 - Troškovi sajmovi
- 535 - Troškovi reklame i propagande
- 536 - Troškovi istraživanja
- 537 - Troškovi razvoja koji se ne kapitalizuju
- 539 - Troškovi ostalih usluga

54 - TROŠKOVI AMORTIZACIJE I REZERVISANJA

- 540 - Troškovi amortizacije
- 541 - Troškovi rezervisanja za garantni rok
- 542 - Rezervisanja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava
- 543 - Rezervisanja za zadržane kaucije i depozite
- 544 - Rezervisanja za troškove restrukturiranja
- 545 - Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih
- 549 - Ostala rezervisanja

55 - NEMATERIJALNI TROŠKOVI

- 550 - Troškovi neproizvodnih usluga
- 551 - Troškovi reprezentacije
- 552 - Troškovi premija osiguranja
- 553 - Troškovi platnog prometa
- 554 - Troškovi članarina
- 555 - Troškovi poreza
- 556 - Troškovi doprinosa
- 559 - Ostali nematerijalni troškovi

56 - FINANSIJSKI RASHODI

- 560 - Finansijski rashodi iz odnosa sa matičnim i zavisnim pravnim licima

- 561 - Finansijski rashodi iz odnosa sa ostalim povezanim pravnim licima
- 562 - Rashodi kamata (prema trećim licima)
- 563 - Negativne kursne razlike (prema trećim licima)
- 564 - Rashodi po osnovu efekata valutne klauzule (prema trećim licima)
- 565 - Rashodi od učešća u gubitku pridruženih pravnih lica i zajedničkih poduhvata
- 566 - Rashodi po osnovu efekata ugovorene zaštite od rizika, koji ne ispunjavaju uslove da se iskažu u okviru ostalog sveobuhvatnog dobitka
- 569 - Ostali finansijski rashodi

57 - OSTALI RASHODI

- 570 - Gubici po osnovu rashodovanja i prodaje nematerijalne imovine, nekretnina, postrojenja i opreme
- 571 - Gubici po osnovu rashodovanja i prodaje bioloških sredstava
- 572 - Gubici po osnovu prodaje učešća u kapitalu i hartija od vrednosti
- 573 - Gubici od prodaje materijala
- 574 - Manjkovi
- 575 - Rashodi po osnovu efekata ugovorene zaštite od rizika, koji ne ispunjavaju uslove da se iskažu u okviru ostalog sveobuhvatnog rezultata
- 576 - Rashodi po osnovu direktnih otpisa potraživanja
- 577 - Rashodi po osnovu rashodovanja zaliha materijala i robe
- 579 - Ostali nepomenuti rashodi

58 - RASHODI PO OSNOVU OBEZVREĐENJA IMOVINE KOJE SE VREDNUJE PO FER VREDNOSTI KROZ BILANS USPEHA

- 580 - Obezvredenje bioloških sredstava
- 581 - Obezvredenje nematerijalne imovine
- 582 - Obezvredenje nekretnina, postrojenja i opreme
- 583 - Obezvredenje dugoročnih finansijskih plasmana i drugih hartija od vrednosti raspoloživih za prodaju
- 584 - Obezvredenje zaliha materijala i robe
- 585 - Obezvredenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana
- 589 - Obezvredenje ostale imovine

59 - GUBITAK POSLOVANJA KOJE SE OBUSTAVLJA, EFEKTI PROMENE RAČUNOVODSTVENE POLITIKE, ISPRAVKE GREŠAKA RANIJIH PERIODA I PRENOS RASHODA

- 590 - Gubitak poslovanja koje se obustavlja
- 591 - Rashodi po osnovu efekata promene računovodstvenih politika
- 592 - Rashodi po osnovu ispravki grešaka iz ranijih godina koje nisu materijalno značajne
- 599 - Prenos rashoda

Klasa 6: PRIHODI

60 - PRIHODI OD PRODAJE ROBE

600 - Prihodi od prodaje robe matičnim i zavisnim pravnim licima na domaćem tržištu

601 - Prihodi od prodaje robe matičnim i zavisnim pravnim licima na inostranom tržištu

602 - Prihodi od prodaje robe ostalim povezanim pravnim licima na domaćem tržištu

603 - Prihodi od prodaje robe ostalim povezanim pravnim licima na inostranom tržištu

604 - Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu

605 - Prihodi od prodaje robe na inostranom tržištu

61 - PRIHODI OD PRODAJE PROIZVODA I USLUGA

610 - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga matičnim i zavisnim pravnim licima na domaćem tržištu

611 - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga matičnim i zavisnim pravnim licima na inostranom tržištu

612 - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga ostalim povezanim pravnim licima na domaćem tržištu

613 - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga ostalim povezanim pravnim licima na inostranom tržištu

614 - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu

615 - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na inostranom tržištu

62 - PRIHODI OD AKTIVIRANJA UČINAKA I ROBE

620 - Prihodi od aktiviranja ili potrošnje robe za sopstvene potrebe

621 - Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe

63 - PROMENA VREDNOSTI ZALIHA UČINAKA

630 - Povećanje vrednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga

631 - Smanjenje vrednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga

64 - PRIHODI OD PREMIJA, SUBVENCIIJA, DOTACIJA, DONACIJA I SL.

640 - Prihodi od premija, subvencija, dotacija, regresa, kompenzacija i povraćaja poreskih dažbina

641 - Prihodi po osnovu uslovljenih donacija

65 - DRUGI POSLOVNI PRIHODI

650 - Prihodi od zakupnina

651 - Prihodi od članarina

652 - Prihodi od tantijema i licencnih naknada

659 - Ostali poslovni prihodi

66 - FINANSIJSKI PRIHODI

660 - Finansijski prihodi od matičnih i zavisnih pravnih lica

- 661 - Finansijski prihodi od ostalih povezanih lica
- 662 - Prihodi od kamata (od trećih lica)
- 663 - Pozitivne kursne razlike (prema trećim licima)
- 664 - Prihodi po osnovu efekata valutne klauzule (prema trećim licima)
- 665 - Prihodi od učešća u dobitku pridruženih pravnih lica i zajedničkih poduhvata
- 669 - Ostali finansijski prihodi

67 - OSTALI PRIHODI

- 670 - Dobici od prodaje nematerijalne imovine, nekretnina, postrojenja i opreme
- 671 - Dobici od prodaje bioloških sredstava
- 672 - Dobici od prodaje učešća i hartija od vrednosti
- 673 - Dobici od prodaje materijala
- 674 - Viškovi
- 675 - Naplaćena otpisana potraživanja
- 676 - Prihodi po osnovu efekata ugovorene zaštite od rizika koji ne ispunjavaju uslove da se iskažu u okviru ostalog sveobuhvatnog rezultata
- 677 - Prihodi od smanjenja obaveza
- 678 - Prihodi od ukidanja dugoročnih i kratkoročnih rezervisanja
- 679 - Ostali nepomenuti prihodi

68 - PRIHODI OD USKLAĐIVANJA VREDNOSTI IMOVINE

- 680 - Prihodi od usklađivanja vrednosti bioloških sredstava
- 681 - Prihodi od usklađivanja vrednosti nematerijalne imovine
- 682 - Prihodi od usklađivanja vrednosti nekretnina, postrojenja i opreme
- 683 - Prihodi od usklađivanja vrednosti dugoročnih finansijskih plasmana i hartija od vrednosti raspoloživih za prodaju
- 684 - Prihodi od usklađivanja vrednosti zaliha
- 685 - Prihodi od usklađivanja vrednosti potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana
- 689 - Prihodi od usklađivanja vrednosti ostale imovine

69 - DOBITAK POSLOVANJA KOJE SE OBUSTAVLJA, EFEKTI PROMENE RAČUNOVODSTVENE POLITIKE, ISPRAVKE GREŠAKA RANIJIH PERIODA I PRENOS PRIHODA

- 690 - Dobitak poslovanja koje se obustavlja
- 691 - Prihodi od efekata promene računovodstvenih politika
- 692 - Prihodi po osnovu ispravki grešaka iz ranijih godina koje nisu materijalno značajne
- 699 - Prenos prihoda

Klasa 7: OTVARANJE I ZAKLJUČAK RAČUNA STANJA I USPEHA

70 - OTVARANJE GLAVNE KNJIGE

- 700 - Otvaranje glavne knjige

71 - ZAKLJUČAK RAČUNA USPEHA

710 - Rashodi i prihodi

711 - Dobitak i gubitak poslovanja koje se obustavlja

712 - Prenos ukupnog rezultata

72 - RAČUN DOBITKA I GUBITKA

720 - Dobitak ili gubitak

721 - Poreski rashod perioda

722 - Odloženi poreski rashodi i prihodi perioda

723 - Lična primanja poslodavca

724 - Prenos dobitka ili gubitka

73 - ZAKLJUČAK RAČUNA STANJA

730 - Izravnanje računa stanja

74 - SLOBODNA GRUPA

Klasa 8: VANBILANSNA EVIDENCIJA

88 - VANBILANSNA AKTIVA

880 - Tuđa sredstva uzeta u operativni lizing (zakup)

881 - Preuzeti proizvodi i roba za zajedničko poslovanje

882 - Roba uzeta u komisijon i konsignaciju

883 - Materijal i roba primljeni na obradu i doradu

884 - Data jemstva, garancije i druga prava

885 - Hartije od vrednosti koje su van prometa

889 - Imovina kod drugih subjekata

89 - VANBILANSNA PASIVA

890 - Obaveze za sredstva uzeta u operativni lizing (zakup)

891 - Obaveze za preuzete proizvode i robu za zajedničko poslovanje

892 - Obaveze za robu uzetu u komisijon i konsignaciju

893 - Obaveze za materijal i robu primljenu na obradu i doradu

894 - Obaveze za data jemstva, garancije i druga prava

895 - Obaveze za hartije od vrednosti koje su van prometa

899 - Obaveze za imovinu kod drugih subjekata

Klasa 9: OBRAČUN TROŠKOVA I UČINAKA

90 - RAČUNI ODNOSA S FINANSIJSKIM KNJIGOVODSTVOM

900 - Račun za preuzimanje zaliha

901 - Račun za preuzimanje nabavke materijala i robe

902 - Račun za preuzimanje troškova

903 - Račun za preuzimanje prihoda

91 - MATERIJAL I ROBA

910 - Materijal

911 - Roba

912 - Proizvodi i roba u prodavnicama proizvođača

92 - RAČUNI MESTA TROŠKOVA NABAVKE, TEHNIČKE UPRAVE I POMOĆNIH DELATNOSTI

93 - RAČUNI GLAVNIH PROIZVODNIH MESTA TROŠKOVA
94 - RAČUNI MESTA TROŠKOVA UPRAVE, PRODAJE I SLIČNIH AKTIVNOSTI

95 - NOSIOCI TROŠKOVA

950 do 957 - Nosioci troškova

958 - Poluproizvodi sopstvene proizvodnje

959 - Odstupanja u troškovima nosioca troškova

96 - GOTOVI PROIZVODI

960 do 968 - Gotovi proizvodi

969 - Odstupanja u troškovima gotovih proizvoda

97 - SLOBODNA GRUPA

98 - RASHODI I PRIHODI

980 - Troškovi prodatih proizvoda i usluga

981 - Nabavna vrednost prodate robe

982 - Troškovi perioda

983 - Otpisi, manjkovi i viškovi zaliha učinaka

985 - Slobodan račun

986 - Prihodi po osnovu proizvoda i usluga

987 - Prihodi po osnovu robe

988 - Slobodan račun

989 - Drugi prihodi

99 - RAČUNI DOBITKA, GUBITKA I ZAKLJUČKA

990 - Poslovni dobitak i gubitak

991 - Gubitak i dobitak po osnovu prodaje materijala

992 - Manjkovi materijala i robe

993 - Otpisi materijala i robe

994 - Viškovi materijala i robe

999 - Zaključak obračuna troškova i učinaka

Za potrebe savladavanja osnova knjigovodstvene metodologije u nastavku ovog udžbenika korišćićemo simplificiranu formu kontnog okvira:

KLASA 0: Neuplaćeni upisani kapital i stalna imovina

Računi: Neuplaćeni upisani kapital;
Nematerijalna ulaganja;
Nekretnine i postrojenja;
Oprema;
Biološka sredstva;
Dugoročni finansijski plasmani;
Patenti, licence, koncesije;
Avansi za nematerijalna ulaganja;
Avansi za investicije

KLASA 1: Zalihe

Računi : Zalihe Materijal;
Sitan alati i inventar;
Nedovršena proizvodnja;
Gotovi proizvodi;
Roba u prometu na veliko;
Roba u prometu na malo;
Ukalkulisana razlika u ceni u prometu na malo;
Ukalkulisana razlika u ceni u prometu na veliko;
Ukalkulisani PDV u prometu na malo;
Ukalkulisani PDV u prometu na veliko;

KLASA 2: *Kratkoročna potraživanja, plasmani i gotovina*

Računi : Kupci;
Potraživanja za kamatu;
Potraživanja od radnika;
Kratkoročni depoziti;
Potraživanja po primljenim čekovima (Čekovi)
Potraživanja po primljenim menicama (Menice)
Otvoreni akreditivi;
Otkupljene sopstvene akcije;
Blagajna;
Tekući račun;
Aktivna vremenska razgraničenja;
Gubitak iznad visine kapitala;
PDV u primljenim fakturama;

KLASA 3: *Kapital*

Računi : Akcijski kapital;
Državni kapital;
Društveni kapital;
Zadružni kapital;
Ravalorizacione rezerve;
Neraspoređeni dobitak;
Neraspoređeni gubitak;

KLASA 4: *Dugoročna rezervisanja i obaveze*

Računi : Krediti;
Primljeni avansi;
Dobavljači;
Obaveze za zarade radnika;
Obaveze za kamate;
Obaveze za poreze i doprinose;
Pasivna vremenska razgraničenja;
Obaveze po datim čekovima; (Dati čekovi)

Obaveze po datim menicama; (Date menice)

Obaveze za PDV;

KLASA 5: *Rashodi*

Računi : Nabavna vrednost prodate robe;

Troškovi materijala;

Troškovi amortizacije;

Rashodi kamata;

Negativne kursne razlike;

Gubitak od prodaje materijala i osnovnih sredstva;

Manjak na materijalu i osnovnim sredstvima;

Troškovi zakupnine;

Vanredni rashodi;

Troškovi održavanja;

Troškovi reklame i propagande;

Rashodi na osnovu obezvređenja imovine;

Troškovi platnog prometa;

Troškovi transporta usluga;

KLASA 6: *Prihodi*

Računi : Prihodi od prodaje gotovih proizvoda, robe i usluga;

Prihodi od subvencija i dotacija;

Prihodi od zakupnina;

Prihodi od kamate;

Pozitivne kursne razlike;

Dobici od prodaje osnovnih sredstava i materijala;

Viškovi osnovnih sredstava i materijala;

KLASA 7: *Otvaranje i zaključak stanja i uspeha*

KLASA 8: *Vanbilasna evidencija*

KLASA 9: *Obračun troškova i učinaka*

Klasa 0 – 8 jedan entitet FINANSIJSKO RAČUNOVODASTVO.

Klasa 9 drugi entitet POGONSKO RAČUNOVODSTVO.

Na osnovu ovih računa sastavljaju se osnovni finansijski izveštaji i to na osnovu klasa 0,1,2,3,4 bilans stanja , a na osnovu klasa 5 i 6 bilans uspeha. U okviru klase devet dati su računi na kojima se vrši obračun troškova i učinaka. Dakle, računi od klase 0 do klase 8 predstavljaju račune finansijskog računovodstva, dok računi klase 9 predstavljaju račune pogonskog knjigovodstva.

3.5. Vrste računa

U zavisnosti od kriterijuma koji se uzima u obzir, račune možemo razvrstati na više načina. Tako se u računovodstvenoj teoriji i praksi, može govoriti o sledećim podelama i vrstama računa:

- računi stanja i uspeha
- sintetički, analitički i analitičko-sintetički računi
- potpuni, nepotpuni i korektivni računi
- bilansni i izabilansni (vanbilansni) računi
- stvarni i simbolički računi

3.5.1. Računi stanja i uspeha

Računi stanja predstavljaju one račune koji svojim saldom pokazuju stanje i promene na pojedinim delovima sredstava i njihovim izvorima. Računi stanja se dele: aktivne račune i pasivne račune.

Aktivni računi, svojim prometom i saldom, pokazuju kretanje tj. promene vrednosti i stanje pojedinih vrsta sredstava preduzeća. Ovi računi ne mogu imati potražni saldo, jer je nemoguće da izlaz sredstava bude veći od ulaza na tim računima. Izuzetno saldo na ovim računima može biti jednak nuli (kada je ulaz = izlazu). Računi aktive mogu se razvrstati na:

- Računi osnovnih sredstava (zemljište, nekretnine, postrojenja, oprema, dugoročni finnasijksi plasmani)
- Računi obrtnih sredstava (blagajna, tekući račun, materijal itd.)

U aktivne račune, prema Zvaničnom kontnom okviru, spadaju svi računi otvoreni u okviru klasa: 0 – Neuplaćeni upisani kapital i stalna imovina, 1 – Zalihe, 2 – Kratkoročna potraživanja, plasmani i gotovina

Šematski prikaz knjiženja na ovim računima:

+	AKTIVNI RAČUNI	-
Početno stanje	Smanjenje	
Povećanje	Saldo za izravnjanje	

Pasivni računi svojim prometom i saldom pokazuju promene vrednosti i stanje pojedinih izvora sredstava. Na ovim računima saldo je u načelu potražni, a samo izuzetno može biti jednak nuli tj. kada se izvori gase. U pasivne račune spadaju:

- Računi kapitala

- Računi kredita
- Računi raznih vrsta obaveza

Prema Zvaničnom kontnom okviru, u ovu grupu računa spadajau računi klasa 3 - Kapital i 4 – Dugoročna rezervisanja i obaveze

Šematski prikaz knjiženja:

+	PASIVNI RAČUNI	-
Smanjenje	Početno stanje,	
Saldo za izravanjanje	Povećanje	

Aktivno-pasivni računi su oni računi kod kojih je dugovna strana veća od potražne, osim u određenim silučajevima, kada može biti obrnuto. Karakteristični primer aktivno-pasivnog računa je račun Kupci. Ovaj račun se pretežno ponaša kao aktivan račun, ali kad kupci unapred plate proizvode ili robu, kod ovog računa strana potražuje je veća od strane duguje.

Pasivno-aktivni računi su računi kod kojih je potražna strana veća od dugovne, osim u određenim slučajevima. Primer ove vrste računa je račun Dobavljači. Kod ovog računa strana potražuje je pretežno veća od strane duguje, osim u slučaju kada dobavljaču za nabavku plaćamo unapred.

Računi uspeha služe za evidentiranje rashoda i prihoda i finansijskog rezultata. Tokom obračunskog perioda (najčešće se podudara sa poslovnom godinom), pozitivni i negativni ekonomski tokovi se evidentiraju na računima prihoda i rashoda, kako bi se njihovim sučeljavanjem utvrdio finansijski rezultat. Finansijski rezultat može biti:

- Pozitivan (dobitak), javlja se u slučaju kad su prihodi preduzeća veći od rashoda u toku jednog obračunskog perioda,
- Negativan (gubitak), javlja se kada su rashodi preduzeća veći od ostvarenih prihoda u toku jednog obračunskog perioda
- Jednak nuli kada se javi jednak iznos ukupnih rashoda i prihoda preduzeća u toku jednog obračunskog perioda.

Računi prihoda i rashoda su kumulativni računi i nemaju početno stanje, jer se na kraju poslovne godine gase prilikom utvrđivanja finansijskog rezultata. Ovi računi ne ulaze u bilans stanja i kumulativnog karaktera su,

što znači da se na kraju godine gase, pa nemaju početno stanje, niti se javljaju prilikom otvaranja poslovnih knjiga na početku poslovne godine.

Međutim, ukoliko je ostvaren pozitivan finansijski rezultat tj. dobitak, a na kraju godine nije izvršena njegova raspodela na korisnike (lična primanja vlasnika, udeo radnika u ostvarenoj dobiti), dobitak se svrstava u pasivu bilansa stanja pod nazivom neraspoređena dobit. Na kraju godine, može se utvrditi da je preduzeće poslovalo sa gubitkom. Gubitak nastaje kad su ostvareni rashodi veći od prihoda i ako nije izvršeno pokriće gubitka (na teret kapitala tj. rezervi), isti će biti svrstan u pasivu bilansa stanja. Nepokriveni gubitak sa predznakom minus oduzima se od iznosa pasive.

3.5.2. Sintetički, analitički i analitičko-sintetički računi

Sintetički računi predstavljaju zbirne račune, a analitički računi predstavljaju pojedinačne račune koji su delovi sintetičkih računa. Sintetički računi predstavljaju pozicije bilansa i kao takvi pružaju opšti uvid u pojedine delove imovine preduzeća. Međutim, za upravljanje preduzećem i donošenje poslovnih odluka potreban je detaljniji uvid u imovinu preduzeća. Tako npr. sintetički račun materijal možemo rasčlaniti na analitičke račune materijala C, itd. Na isti način se vrši rasčlanjivanje i na ostalim računima.

KLASA 1: Zalihe	(klasa)
10 – zalihe materijala	(grupa)
11 – nedovršena proizvodnja	
12 – gotovi proizvodi	
101 – materijal	(sintetički račun)
102 – rezervni delovi	
103 – alat i inventar	
1010 – sirovine i osnovni materijal	(analitički račun)
1011 – pomoćni materijal	
10100 – tkanina A	(subanalitički račun)
10101 – tkanina B	

Pored analitičkog i sintetičkog postoje takvi računi koji su istovremeno analitički računi određenih sintetičkih računa, i sintetički u odnosu na neke druge račune.

3.5.3. Potpuni, nepotpuni i korektivni računi

Na računima stanja evidentira se stanje i promene koje nastaju na sredstvima i izvorima sredstava preduzeća. Računi stanja svojim saldom prikazuju pravo tj. realno stanje, ali usled primene određenih metoda bilansiranja, to ne mora da bude slučaj. Ukoliko računi stanja svojim saldom pokazuju svoje pravo (realno) stanje, onda su to potpuni računi. Kada račun stanja svojim saldom, ne pokazuju pravo (realno) stanje, onda su to nepotpuni računi, te je kod ovih računa potrebno korigovati saldo sa povezanim korektivnim računom.

U potpune račune spadaju npr: računi blagajne, tekući račun, računi materijala, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, kada se obračun ovih zaliha vodi po stvarnoj ceni. Isto tako potpuni računi bili bi računi osnovnih sredstava (oprema, građevinski objekti), kada se otpis na ovim računima vrši direktno, tako da saldo pokazuje pravo stanje tj. sadašnju ili neotpisanu vrednost. Nepotpuni računi su takvi računi, koji sami ne pokazuju pravo stanje, već je to stanje moguće utvrditi pomoću tzv. korektivnih računa. Tako npr: ukoliko se otpis osnovnih sredstava vrši primenom indirektno metode, onda računi osnovnih sredstava predstavljaju nepotpune račune, a računi ispravke vrednosti osnovnih sredstava predstavljaju korektivne račune zato što koriguju račune osnovnih sredstava i omogućuju da se pomoću njih utvrdi pravo stanje.

Pri sastavljanju bilansa stanja korigovanje nepotpunih računa vrši se oduzimanjem tj. sabiranjem korektivnih računa. U slučaju kada je korektivni račun aktivan, onda se njegov saldo dodaje saldu nepotpunog računa. Kada je korektivni račun pasivan, onda se njegov saldo oduzima od salda nepotpunog računa. Iznosi nepotpunih i korektivnih računa upisuju se u predkolu bilansa stanja, dok se nakon sprovođenja računskih operacija korigovni iznos upisuje u glavnu kolonu bilansa stanja.

3.5.4. Bilansni i izabilansni računi

Prema kriterijumu da li računi ulaze u bilans ili se svrstavaju iza bilansa razlikujemo:

- Bilansne račune na kojima se evidentiraju sredstva preduzeća i izvori tih redstava.
- Izabilansne račune na kojima se evidentiraju sredstva drugih preduzeća data u vidu garancije ili na čuvanje i kao takva nemaju neposredni uticaj na veličinu sredstava, izvore sredstava preduzeća koje sastavlja bilans. Izabilansni računi su dobili naziv po tome što se upisuju ispod bilansa tj. iza njihove zaključne crte.

3.5.5. Stvarni i simbolički računi

Stvarni računi su oni računi koje se konstantno vode kroz poslovne knjige, a simbolički su oni koje se realno ne vode kroz poslovne knjige i do iznosa na tim računima se može doći npr: zbrajanjem njihovih iznosa. Tako se npr: zbrajanjem iznosa na računima materijala nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda može doći do stanja na simboličkim računu robnih obrtnih sredstava.

Simbolički računi imaju veliki značaj za razna analitička ispitivanja poslovanja preduzeća, jer se svođenjem stvarnih računa u razne varijante omogućuje sagledavanje poslovanja preduzeća sa različitih aspekata.

Kontrlna pitanja:

1. Objasnite karakteristike prostog knjigovodstva?
2. Objasnite karakteristike kameralnog knjigovodstva?
3. Objasnite karakteristike konstantnog knjigovodstva?
4. Objasnite karakteristike dvojnog knjigovodstva?
5. Šta je računovodstvo (definicija)?
6. Šta obuhvata računovodstvo?
7. Šta je knjigovodstvo?
8. Šta je računovodstveno planiranje?
9. Čime se bavi računovodstvena analiza?
10. Šta je računovodstveno informisanje?
11. Kakva je uloga računovodstvenog informacionog sistema u preduzeću?
12. Šta obuhvata računovodstveno informacioni sistem?
13. U čemu se sastoji povezanost računovodstvenog informacionog sistema i poslovnog odlučivanja?
14. Šta uslovljava vrednost računovodstvene informacije?
15. Koji su interni, a koji eksterni korisnici računovodstvenih informacija?
16. Koji su elementi preduzeća?
17. Kako možemo predstaviti reprodukcioni ciklus kod proizvodnih preduzeća?
18. Kako možemo predstaviti reprodukcioni ciklus kod trgovinski preduzeća?
19. Kako možemo predstaviti reprodukcioni ciklus kod finansijskih organizacija?
20. Objasnite povezanost privrednih operacija i računovodstvene evidencije?
21. Koje poslovne transakcije predstavljaju predmet evidentiranja u računovodstvu?
22. Šta karakteriše računovodstvene podatke i informacije?
23. Šta je finansijsko računovodstvo?
24. Šta je upravljačko računovodstvo?
25. Šta su finansijski izveštaji i čemu služe?
26. Koji su osnovni finansijski izveštaji?
27. Šta su računovodstveni izveštaji?
28. Objasnite ulogu opšteprihvaćenih računovodstvenih načela?
29. Načelo dvostranog obuhvatanja poslovnih promena?
30. Načelo poslovne jedinice?
31. Načelo kontinuiteta poslovanja?
32. Načelo novčanog merila?

33. Načelo stvarnog troška?
34. Načelo opreznosti?
35. Načelo uzročnosti?
36. Šta je bilans stanja?
37. Koje su forme bilansa stanja?
38. Šta sadrži aktiva, a šta pasiva bilansa stanja?
39. Šta su poslovna, a šta vanposlovna sredstva?
40. Objasnite razliku između osnovnih i obrtnih sredstava?
41. Kako se dele izvori sredstava prema poreklu?
42. Koji su to sopstveni, a koji pozajmljeni izvori sredstava?
43. Koja su dva osnovna principa razvrstavanja pozicija u bilansu stanja?
44. Objasnite princip rastuće likvidnosti?
45. Objasnite princip opadajuće dospelosti?
46. Objasnite princip funkcionalnosti?
47. Šta pokazuje bilans uspeha?
48. Kako se može utvrditi dobitak ili gubitak?
49. Zašto je potrebno sastavljati bilans uspeha?
50. Koje su dve forme razvrstavanja pozicija u bilansu uspeha, objasnite njihove prednosti i nedostatke?
51. Koje su metode bilansiranja rezultata u bilansu uspeha?
52. Objasnite metodu ukupnih troškova?
53. Objasnite metodu prodatih učinaka?
54. Šta je bilans tokova gotovine?
55. Objasnite gotovinske tokove iz poslovne aktivnosti?
56. Objasnite gotovinske tokove iz aktivnosti finansiranja?
57. Objasnite gotovinske tokove iz investicionih aktivnosti?
58. Zašto je značajan bilans tokova gotovine?
59. Šta prikazuje izveštaj o promenama na kapitalu?
60. Koja je uloga napomena uz finansijske izveštaje?
61. Kako možemo razvrstati bilansne promene?
62. Koje su promene koje utiču na bilans stanja, navedite primer?
63. Koje su promene koje utiču na bilans stanja i bilans uspeha, navedite primer?
64. Zašto se javila potreba za rasčlanjivanjem bilansa?
65. Objasnite princip homogenosti?
66. Objasnite princip integralnosti?
67. Šta je knjigovodstveni račun?
68. Kako označavamo strane računa?
69. Kako se vrši knjiženje na pojedinim računima?
70. Koji su faktori značajni za razvoj pojedinih oblika računa?
71. Koji su pojedini oblici računa?

72. Kako možemo izvršiti klasifikaciju računa?
73. Objasnite klasifikaciju računa po dekdnom principu?
74. Šta je kontni okvir?
75. Značaj kontnog okvira?
76. Koji su principi rasčlanjivanja računa u kontnom okviru?
77. Koji su metodi raspoređivanja računa u kontnom okviru, Objasnite ih?
78. Šta je kontni plan?
79. Koja su pravila koja se moraju ispoštovati prilikom koncipiranja kontnog plana?
80. Navedite karakteristike Zvaničnog kontnog okvira za preduzeća i zadruge?
81. Objasnite aktivne i pasivne račune?
82. Objasnite potpune, nepotpune i kroektivne račune?
83. Objasnite sintetičke, analitičke i analitičkosintetičke račune?
84. Objasnite bilnasne i izabilansne račune?
85. Objasnite stvarne i simboličke račune?

Zadatak: Primer sastavljanja bilansa stanja

Sastaviti bilans stanja preduzeća „X“ na dan 31.12.20__godine po principu opadajuće likvidnosti na osnovu sledećih pozicija:

Zalihe materijala 30.000 rsd, Blagajna 8.000 rsd, Sporna potraživanja 200.000 rsd, Oprema 4.000 000 rsd, Ispravka vrednosti spornih potraživanja 100.000 rsd, Odstupanje od planske cene materijala +2.000 rsd (negativno), Gotovi proizvodi 47.000 rsd, Ispravka vrednosti opreme 800.000 rsd, Kupci 200.000 rsd, Dobavljači 177.000 rsd, Nedovršena proizvodnja 100.000 rsd, Kratkoročni krediti 70.000 rsd, Tekući račun 60.000 rsd, Akcijski kapital 3.500.000 rsd.

Bilans stanja preduzeća „X“ na dan 31.12.20

r.b.	Naziv računa	Predkolona	Gl.kolona	r.b.	Naziv računa	Predkolona	Gl.kolona
1.	Blagajna		8.000	1.	Dobavljači		177.000
2.	Tekući račun		60.000	2.	Kratkoročni krediti		70.000
3.	Kupci		200.000	3.	Akcijski kapital		3.500.000
4.	Sporna potraživanja	200.000					
5.	Isp.vr. spornih pot.	-100.000	100.000				
6.	Gotovi proizv.		47.000				
7.	Nedovršena proizvodnja		100.000				
8.	Materijal	30.000					
9.	Odstupanje od planske cene mat.	+2.000	32.000				
10.		4.000.000					
11.		800.000	3.200.000				
	Oprema		3.747.000				3.747.000
	Ispr.vr. opreme						

II PRIMENA SISTEMA DVOJNOG KNJIGOVODSTVA

1. Poslovne knjige i knjigovodstvena dokumenta i inventarisanje

Svako pravno lice ima zakonsku obavezu da vodi poslovne knjige zasnovane na principu dvojnog knjigovodstva. Poslovne knjige pružaju uvid o stanju i kretanju imovine, kapitala i obaveza, prihoda i rashoda, kao i rezultata poslovanja preduzeća na određeni period. Prema Zakonu o računovodstvu u poslovne knjige spadaju:

- Dnevnik
- Glavna knjiga (sintetička evidencija)
- Analitička evidencija (knjiga blagajne, knjiga osnovnih sredstava i druge knjige koje su potrebne radi obezbeđivanja odgovarajućih podataka).

1.1. Dnevnik - hronološka evidencija

Jedna od osnovnih knjiga evidencije poslovanja preduzeća je Dnevnik ili Dnevna knjiga. Preduzeće je dužno da u trenutku nastanka evidentira svaki događaj u dnevniku, odakle se kasnije može preneti u druge knjige i evidencije, pa je otuda dnevnik ranije nosio naziv primanota ili prvobeležnica. Ukoliko se to beleženje obavlja svakodnevno, onda dnevnik postaje hronološka evidentiraja privrednih operacija tj. knjigovodstvenih promena. Promene se knjiže u dnevniku hronološki redosledom kako su nastajale iz dana u dan. Format dnevnika je u obliku računa po pagini sa sledećim kolonama:

r.b.	Datum	Opis	Iznos	
			Duguje	Potražuje

Pored hronološkog pregleda, dnevnik treba istovremeno da posluži i kao podloga za prenošenje podataka na odgovarajuće račune, u glavnoj knjizi. Proknjižiti pojedini obavljeni posao kroz dnevnik, znači, dovoditi u odnos dugovanja i potraživanja na odgovarajuće račune. Knjiženje se obavlja na sledeći način u koloni Redni broj (r.b.) unosi se broj pod kojim se promena evidentira. U koloni Datum, beleži se kada je promena nastala. U koloni Opis unose se računi na koje se poslovna promena odnosi i to prvo

račun koji duguje, a ispod toga malo udesno račun koji potražuje, nakon evidencije računa unosi se kratak opis promene i povlači crta. U koloni Duguje unosi se iznos računa koji se zadužuje. Navedeni iznos se nakon toga beleži na levu stranu odgovarajućeg računa u glavnoj knjizi. U koloni potražuje unosi se iznos za račun koji potražuje i prenosi na na desnu stranu odgovarajućeg računa glavne knjige. Dakle, svaka poslovna ili knjigovodstvena operacija se dvostruko obuhvata. Jednom na strani duguje, a drugi put na strani potražuje, to je najmanje što se može proknjižiti. Ovakvo knjiženje se naziva prost stav za knjiženje. Ukoliko se prilikom registovanja poslovnih promena javi više knjigovodstvenih računa bilo da oni duguju ili potražuju onda se taj stav naziva složeni knjigovodstveni stav. Pri tom, bez obzira na broj računa koji se javlja, u jednom stavu za knjiženje mora postojati aritmetička ravnoteža. To praktično znači da zbir iznosa svi računa koji duguju u jednom stavu, mora biti jednak zbiru iznosa svih računa koji potražuju u tom istom stavu.

Hronološko evidentiranje poslovnih promena u dnevniku je korisno slučaju potrebe za rekonstrukcijom poslova koji su obavljani u prethodnom periodu. Takođe, putem dnevnika svi zainteresovani korisnici stižu uvid u tačnost podataka koji se u poslovnim knjigama evidentiraju. Vođenje hronološke evidencije trebalo bi da onemogući izemene unetih podataka, jer se promene evidentiraju svakodnevno.

Dnevnik predstavlja osnovu za prenošenje podataka u glavnoj knjizi, što je i osnovni cilj vođenja ove poslovne knjige. Način vođenja evidencije u dnevniku omogućava brzo i jednostavno uočavanje podataka koje želimo da saznamo, nazive računa koji su vezani za određeni posao, kao i sume i oznake strana računa na kojima se knjiži poslovni događaj.

Dnevnik ima i značajnu kontrolnu funkciju koja se ogleda u potvrđivanju da je poslovni događaj evidentiran u poslovnim knjigama. Sem toga, ukoliko su zbrovi dugovne i potražne kolone u dnevniku jednaki, onda su sva knjižena izvršena korektno.

Knjiženju poslovnih promena u dnevniku prethodi kontiranje. Kontiranje znači definisanje dugovnih i potražnih računa u jednoj poslovnoj promeni, kako bi knjiženje korektno prikazalo efekte nastale poslovne promene.

Praksa poznaje tri načina kontiranja:

- na samom dokumentu koje pokazuje da je odgovarajuća promena nastala (faktura tj. račun dobavljača);
- na obrazcu koje se zove nalog za knjiženje i koji ima formu sličnu obliku računa po pagini;
- kontiranje u samom dnevniku.

Primer:

0) Stanje na tekućem računu je 30.000 rsd.

I) Blagajnik je podigao sa tekućeg računa 10.000 rsd.

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Blagajna Tekući račun (podignuta gotovina)	10.000	10.000

Računi glavne knjige

+	Blagajna	-
<hr/>		
I	10.000	

+	Tekući račun	-
<hr/>		
0)	30.000	I) 10.000

1.2. Glavna knjiga – sistematska evidencija

Pronalazak konta (računa) olakšao je utvrđivanje stanja pojedinih imovinskih delova kojima raspolaže preduzeće, tj. po pojedinim vrstama sredstava, a isto tako i iznosa pojedinih vrsta izvora sredstava nakon niza poslovnih događaja u poslovanju preduzeće. Primena računa u knjigovodstvenoj evidenciji podrazumeva evidenciju početnog stanja nekog sredstva i/ili izvora. Tokom poslovne godine nastaju poslovni događaji koji imaju uticaja na vrednost pojedinih sredstava i/ili izvora sredstava preduzeća, te efekti ovih poslovnih događaja moraju biti evidentirani na odgovarajućim računima. Ukoliko se za svaku bilansnu poziciju aktive i pasive iz početnog bilansa stanja preduzeća, otvori zaseban račun, dobiće se pregled računa, koji je u računovodstvenoj praksi poznat kao sistematska evidencija ili glavna knjiga.

Tako otvorena konta (računi) pokazuju stanje svega čime raspolaže preduzeće (i sredstva i izvore). Takođe, ovaj pregled konta nije zatvoren skup. Naime, za svaki novi vid sredstava koji preduzeće nabavlja ili za svaku novu vrstu izvora sredstava koji se pojavi, a do tada nije postojao u

preduzeću, može se dodati novi konto. Na novo otvorenom računu evidentiraće se pribavljanje novog vida sredstava, odnosno, aktiviranje nove vrste izvora sredstava, kao i sve promene koje u toku poslovanja nastaju na istim.

Skup ovako otvorenih računa naziva se sistematskom evidencijom, zato što se na ovim kontima izvodi takvo knjiženje ekonomskih promena, gde se one grupišu prema predmetu na koji se odnose. Dakle, sve promene koje se odnose na određenu kategoriju sredstava odnosno, izvora sistematizuju se, odnosno, grupišu na jednom mestu tj. na jednom kontu.

Glavna knjiga je najvažnija računovodstvena knjiga sistema dvojnog knjigovodstva. Ovo je rezultat činjenice da glavna knjiga obuhvata sve promene na sredstvima, obavezama i kapitalu preduzeća, kao i one koje se odnose na nastanak rashoda i prihoda. Dakle, ni jedna poslovna transakcija koja ima uticaja na ove kategorije ne sme biti izostavljena iz glavne knjige. Sa stanovišta forme tj. oblika sistematska evidencija ima zaglavlje u kojem se navodi da je reč o glavnoj knjizi, daje naziv preduzeća za koje je otvorena, te period vremena za koji će se registrovati ekonomske promene. Razlikujemo dve vrste glavne knjige i to:

1. Glavna knjiga finansijskog računovodstva, koja obuhvata račune od klase 0 do klase 8;
2. Glavna knjiga pogonskog knjigovodstva – obračun troškova i učinaka, koja obuhvata račune klase 9.

Otvaranje računa glavne knjige vrši se na osnovu početnog bilansa stanja, na početku poslovanja preduzeća. Takođe, otvaranje računa glavne knjige vrši se na osnovu bilansa stanja na početku svake poslovne godine. Otvaranje računa na počektu tekuće poslovne godine, uslovljeno je činjenicom da se na kraju prethodne poslovne godine ovi računi zaključuju. Treba naglasiti da se na početku tekuće poslovne godine ne otvaraju računi uspeha (računi rashoda i prihoda), jer se oni na kraju prethodne poslovne godine gase.

Takođe, u toku godine, računi se otvaraju i u slučajevima kada se za to javi potreba, a kada u glavnoj knjizi ne postoji odgovarajući račun.

1.3. Otvaranje poslovnih knjiga

Poslovne knjige preduzeća otvaraju se na početku poslovne godine. Preduzeća su dužna da na kraju poslovne godine zaključe poslovne knjige, utvrde finansijski rezultat (rezultat poslovanja) i pripreme završni račun. Završni račun je set finansijskih izveštaja, na osnovu kojih menadžment

preduzeća prezentuje imovinski, finansijski i prinosni položaj. Sadržina završnog računa za pojedina preduzeća određena je pozitivnim propisima države u kojoj preduzeće posluje. Međutim, obavezni izveštaji završnog računa za sve privredne subjekte i preduzetnike, jesu Bilans stanja i Bilans uspeha.

Osnova za otvaranje dnevnika i glavne knjige na početku poslovne godine su podaci sadržani u Bilansu stanja iz pretkodne poslovne godine. Salda računa iskazanih u Bilansu stanja iz završnog računa prethodne godine, su početna stanja računa koji se otvaraju na početku tekuće godine. Novo osnovana privredna društva i preduzetnici otvaraju poslovne knjige na osnovu podataka iz osnivačkog Bilansa stanja, koji predstavlja popis imovine i obaveza novoosnovanog preduzeća na dan upisa u registar kod nadležnog organa.³⁴

Otvaranje poslovnih knjiga vrši se primenom računa Račun otvaranja glavne knjige. Računi aktive imaju dugovni karakter salda, te se početno stanje ovih računa knjiži na strani duguje. Otvaranje računa aktive evidentira se u dnevniku zaduživanjem pojedinačnih računa aktive Bilansa stanja prethodne poslovne godine, dok za zbir iznosa svih aktivnih računa potražuje račun Račun otvaranja glavne knjige (vidi promenu 0). Pasivni računi imaju potražni karakter salda, te prilikom otvaranja ovi računi potražuju Knjigovodstvena evidencija otvaranja računa pasive u dnevniku vrši se zaduživanjem računa Račun otvaranja glavne knjige za zbir salda svih računa pasive, dok potražuju pojedinačni računi pasive Bilansa stanja iz završnog računa prethodne poslovne godine. (vidi promenu 0a). Nakon otvaranja računa u dnevniku, otvara se glavne knjige. Otvaranje glavne knjige podrazumeva otvaranje pojedinačnih računa, tako što se aktivni računi zadužuju za početno stanje, dok pasivni računi potražuju.

Na dalje, evidencija poslovnih promena tokom poslovne godine obavlja se u hronološki (u trenutku nastanka) u dnevniku, odakle se vrši prenos u glavnu knjigu knjiženjem na onim računima koji su obuhvaćeni promenom.

Otvaranje dnevnika i glavne knjige ilustorvaćemo na prethodnom primeru za sastavljanje Bilansa stanja preduzeća „X“.

³⁴ Agencija za privredne registre Republike Srbije je nadležna institucija za registraciju privrednih subjekata koji svoje poslovanje obavljaju na teritoriji naše zemlje. APR je članica Foruma evropskih privrednih registra, koja je najznačajnija evropska strukovna asocijacija ove vrste., <http://www.apr.gov.rs/> pristupljeno dana 21.08.2016.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
0)	Blagajna	8 .000	
	Tekući račun	60.000	
	Kupci	200.000	
	Sporna potraživanja	200.000	
	Gotovi proizvodi	47.000	
	Nedovršena proizvodnja	100.000	
	Materijal (zalihe)	30.000	
	Odstupanje od planske cene	2. 000	
	Oprema	4.000.000	
	Ispravka vr.spornih potraž.		100.000
	Ispravka vr.opreme		800.000
	Račun otvaranja glavne knjige		3.747.000
	za otvaranje računa aktive		
0a)	Račun otvaranja glavne knjige	3.747.000	
	Dobavljači		177.000
	Kratkoročni krediti		70.000
	Akcijski kapital		3. 500.000
	za otvaranje pasive		

Glavna knjiga

Blagajna	
0) 8.000	

Tekući račun	
0) 60.000	

Kupci	
0) 200.000	

Sporna potraživanja	
0) 200.000	

Gotovi proizvodi	
0) 47.000	

Nedovršena proizvodnja	
0) 100.000	

Materijal	
0) 30.000	

Odstupanje od planske cene materijala	
0) 2.000	

Oprema	
0) 4.000.000	

Ispravka vrednosti spornih potraživanja	
	0a) 100.000
Ispravka vrednosti opreme	
	0a) 800.000
Račun otvaranja glavne knjige	
0a) 3.747.000	0) 3.747.000
Dobavljači	
	0a) 177.000
Kratkoročni krediti	
	0a) 70.000
Akcijski kapital	
	0a) 3.500.000

1.4. Pomoćne knjige

U pomoćne knjige spadaju analitičke evidencije i druge poslovne knjige. Analitička evidencija predstavlja rasčlanjivanje određenog sintetičkog računa glavne knjige, a radi detaljnijeg praćenja promena koje nastaju na pojedinim delovima sredstava i izvora sredstava preduzeća. Analitička evidencija se vodi količinski i vrednosno. Takođe, moguće je vršiti detaljnija rasčlanjivanja sintetičkih računa rashoda i prihoda na analitičke, kako bi se povećala informaciona korist knjigovodstvene evidencije.

Računi glavne knjige vrednosno prate promene na sredstvima i izvorima sredstava preduzeća. Ukoliko analitička evidencija ne bi postojala korisnici računovodstvenih podataka, i to prvenstveno menadžment preduzeća, bi bili uskraćeni za niz bitnih i korisnih podataka za poslovno odlučivanje. Ovi podaci se odnose na količinske promene na pojedinim računima, zatim na podatke o dobavljačima od kojih su određena sredstva

nabavljena. Takođe, u analitičkoj evidenciji postoje značajni podaci tehničke prirode kao što su snaga i vek trajanja neke mašine, ako se radi o analitičkoj evidenciji osnovnih sredstava i sl.

Osim toga, analitička evidencija rasterećuje glavnu knjigu, jer sadrži detaljne podatke o nekoj vrsti sredstava ili izvora sredstava. Takođe, analitička evidencija sadrži pojedinačne račune, što smanjuje broj računa u sintetičkoj evidenciji, čime se pozitivno utiče na preglednost sintetičke evidencije i smanjenje opasnosti od nastanka grešaka.

Za svaku od analitičkih evidencija vodi se dnevnik ili prometni list. Zbir prometa leve strane takvog dnevnika mora da odgovara zbiru prometa svih levih strana računa te analitičke evidencije, kao i prometu leve strane odgovarajućeg sintetičkog računa. Naravno, ovo važi i za desnu stranu prometnog lista i potražne strane računa analitičke evidencije i odgovarajućeg sintetičkog računa.

Druge pomoćne knjige jesu dopuna glavne knjige i tu spadaju: knjiga blagajne, knjiga osnovnih sredstava, knjiga ulaznih faktura, knjiga izlaznih faktura i dr.

1.5. Probni bilans i zaključni list

Evidentiranje promena u glavnoj knjizi i dnevniku omogućuje preduzeću da efekte poslovnih događaja zapisuje na pregledan i konzistentan način. Međutim, na kraju obračunskog perioda potrebno je efekte svih evidentiranih poslovnih događaja zajedno sa početnim stanjima sažeti u finansijske izveštaje koji će pokazati stanje imovine sa kojom preduzeće raspolaže, po završetku posmatranog perioda. Finansijski izveštaji treba da pokažu imovinsku i finansijsku situaciju preduzeća. Imovinska situacija preduzeća predstavljena je i određena veličinom i strukturom sredstava i njihovih izvora sa kojima raspolaže preduzeće.

Finansijska situacija preduzeća određena je strukturom ulaganja, strukturom izvora sredstava, odnosno, međusobnim odnosom pojedinih kategorija ulaganja i pojedinih kategorija izvora, kao i zarađivačkom sposobnošću preduzeća. U odnosu na početak perioda poslovni događaji mogu znatno promeniti strukturu i iznose pojedinih bilansnih pozicija koje pokazuju sredstva i izvore sredstava. Isto tako, uspešnost poslovanja opisana prihodima i rashodima u bilansu uspeha dovešće do povećanja ili smanjenja vlastitog kapitala preduzeća. Izuzetno, on može zadržati istu vrednost ako preduzeće nije ostvarilo ni dobitak ni gubitak u posmatranom periodu. Period vremena za koji se obračunavaju efekti poslovnih događaja, naziva se obračunski period. On može biti određen

zakonskim propisima za eksterno izveštavanje ili za potrebe internog izveštavanja. Menadžment može odrediti dužinu perioda podnošenja finansijskih izvještaja. Tehničko sredstvo kojim se služimo za sažimanje prometa sa računa u bilans, naziva se probni bilans. Probni bilans je prvi deo pregleda koji se naziva zaključni list. I jedno i drugo sredstvo su u funkciji izrade informacije o celokupnoj imovinskoj situaciji preduzeća.

Probni bilans je knjigovodstveni instrument, čija je osnovna namera provera aritmetičke ispravnosti izvršenih knjiženja. Zbir prometa dugovnih strana svih računa treba da bude jednak zbiru prometa potražnih strana svih računa. Ova aritmetička jednakost proizilazi iz aritmetičke jednakosti svakog stava za knjiženje. Probni bilans ima izgled tabele sa sledećim kolonama: redni broj, naziv, promet i saldo konta.

Probni bilans preduzeća «X» za period _____

R.br.	Naziv konta	Promet		Saldo	
		Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje

Uloga probnog bilansa u procesu računovodstvenog izveštavanja preduzeća, ogleda se u:

- sažimanju prometa konta,
- proveru računске tj. formalne ispravnosti izvršenih knjiženja na kontima glavne knjige,
- kontroli ukupnosti izvršenih knjiženja.

Nedostatak probnog bilansa je u tome što on ne omogućava da se sagleda materijalna ispravnost izvršenih knjiženja. Probni bilans prvenstveno služi kao instrument za proveru računске tj. formalne ispravnosti knjiženja, ali ne pruža informacije o tome da li su promene knjižene na odgovarajućim računima. Postupak za sastavljanje probnog bilansa obuhvata sledeće:

- Proveru da li su sve poslovne promene knjižene kroz dnevnik i prenešene na račune glavne knjige;
- Utvrđivanje prometa leve i desne strane za svaki konto u glavnoj knjizi;
- Unošenje u probni bilans za sva konta glavne knjige prvog stepena naziva konta i njegovog prometa leve i prometa desne strane;

- Nakon unošenja prometa konta u kolonu prometa u probnom bilansu ova kolona se sabira i upoređuju zbrovi podkolona, te zbir kolone prometa sa zbirom dnevnika. Iznosi treba da se podudaraju;
- Izračunavanje salda (stanja za svaki konto), na osnovu unesenog prometa konta u probni bilans. Saldo se unosi u podkolonu duguje, ako je promet dugovne strane konta veći od prometa potražne strane i obrnuto;
- Nakon izračunavanja i unošenja salda za sva konta u probni bilans, sabiraju se sve stavke date u podkolonama kolone saldo. Njihov zbir mora biti jednak;
- Odvajaju se računi stanja od računa uspeha. A osnovu salda na ovim kontima sačinjavaju se bilans stanja i bilans uspeha.

Pored probnog bilansa, preduzeće u procesu računovodstvenog izveštavanja priprema i zaključni list. Zaključni list je knjigovodstveni instrument koji ima više funkcija u knjigovodstvu. Ovaj knjigovodstveni instrument ima sve kolone koje ima i probni bilans, te kao takav ima identičnu informacionu korist kao i probni bilans. Zaključni list je osnova za izradu osnovnih finansijskih izveštaja tj. bilansa stanja i bilansa uspeha i on obezbeđuje bazu za zaključivanje knjiga. U odnosu na bruto bilans ima, još i kolone bilans stanja sa pod kolonama aktiva i pasiva i bilnas uspeha sa potkolonama prihodi i rashodi.

Zaključni list

r.b.	Naziv konta	Promet		Saldo		Bilans stanja		Bilns uspeha	
		Duguje	Potražuje	Duguje	Potrazuje	A	P	R	P

1.6. Knjigovodstvena dokumenta

Poslovni događaji čiji se efekti mogu finansijski izraziti, moraju biti predmet knjigovodstvene evidencije. Nastanak i efekti određenog poslovnog događaja dokazuju se knjigovodstvenom dokumentacijom. Knjigovodstvena dokumentacija je osnov za knjigovodstvenu evidenciju poslovnog događaja, jer ukoliko ne postoji odgovarajuća dokumentacija koja potkrepljuje određenu poslovnu operaciju, ta operacija je za knjigovodstvo ništavna. Knjigovodstveni dokumenti iniciraju knjiženje u poslovnim knjigama i čine knjigovodstvene informacije verodostojnim i istinitim. Knjigovodstveni dokumenti jesu izvorni dokumenti o nekom poslovnom događaju, te su relevantni za sud i druge institucije.

Dakle, knjigovodstvena dokumenta su pisane isprave, kojima se dokazuje nastanak određenog poslovnog događaja i služe kao podloga za knjiženje poslovnih događaja u poslovne knjige. Ova uloga knjigovodstvenih dokumenata proizilazi iz činjenice da se ista pripremaju na mestu i u trenutku nastanka poslovnog događaja. Dokumenta se pripremaju ručno tj. hemijskom olovkom, odnosno, u savremenim uslovima elektronskim putem, najčešće u više primeraka. Ukoliko se dokumenta pripremaju ručno u slučaju nastanka greške, ista se precrtava tankom linijom, tako da tekst ili cifre ostaju čitljivi. Ispravku vrši lice koje je izdalo dokument ili lice koje kontroliše dokument.

Pored knjigovodstvenih dokumenata koji se pripremaju van službe knjigovodstva postoje dokumenti koje priprema samo knjigovodstvo kako bi sprovelo knjiženje određenih operacija. Na primer, u slučaju pogrešnog knjiženja poslovnog događaja, knjigovodstvo vrši korekciju. Korekcija se vrši na osnovu prethodno pripremljenog naloga za knjiženje.

Takođe, postoje određene operacija koje nisu potkrepljene dokumentima partnera ili drugih službi u preduzeću. Primer ovih operacija su otpisi, formiranje dobitka, raspodela i sl.. Knjiženje ovih operacija vrši se na osnovu dokumentacije koju priprema knjigovodstvo preduzeća. Potrebno je naglasiti da su knjigovodstvena dokumenta podloga za knjiženje nastalih poslovnih operacija koje su izazvale promene u aktivni i/ili pasivi preduzeća. Poslovni događaji koji će se na osnovu određenih dokumentima desiti u budućem periodu, neće biti predmet knjigovodstvenog evidentiranja sve do trenutka njihovog nastanka, npr. ugovorena prodaja gotovih proizvoda, gde će proizvodi biti isporučeni u budućem periodu.

Račun Br. računa 1 Datum izdavanja: 31.01.2015. god. Mesto izdavanja: Leskovac Rok plaćanja: 31.01.2015. god. Način plaćanja: virman Račun uplati sa pozivom na broj: <hr/> Osnova: _____			Farmjug d.o.o. Ulica: Vlade Jovanovća br.45 16 000 Leskovac PIB: 100 416 111			
r.b.	šifra	Naziv artikla	jed. mere	količina	cena	vrednost
1.	101-a	Artikal-A	kg	1.000	400	400.000
2.	102-b	Artikal-B	kg	500	200	100.000
Račun izdao		Račun primio		Ukupna vrednost Popust 0% Ukupna vrednost – popust PDV – 20% Iznos za plaćanje		500.000 - 500.000 100.000 600.000

1.7. Inventerisanje

Inventarisanje ili popis je aktivnost kojom se utvrđuje stvarno količinsko i vrednosno stanje imovine preduzeća na određeni dan. Inventarisanje se obavezno vrši na kraju poslovne godine, pre pripreme završnog računa preduzeća. Međutim, razlog ili uloga popisa se razlikuju u zavisnosti da li se preduzeće opredelilo za sistem prostog ili dvojnog knjigovodstva.

Prosto knjigovodstvo, zbog evidentiranja promena koje nastaju na pojedinim, određenim vrstama sredstava i izvorima sredstava, ne može da pruži celovitu sliku o imovini preduzeća i finansijskom rezultatu. Odnosno, u sistemu prostog knjigovodstva predmet evidencije su gotovinske transakcije i dužničko-poverilački odnosi, tako da iz poslovnih knjiga nije moguće utvrditi stanje svih sredstava i izvora sredstava preduzeća, niti je moguće utvrditi finansijski rezultat. Prosto knjigovodstvo je nepotpuni sistem knjigovodstvene evidencije, te je radi sagledavanja finansijskog položaja preduzeća³⁵ i finansijskog rezultata,

³⁵ Finansijski položaj preduzeća izražen je obimom i strukturom sredstava i izvora sredstava preduzeća, kao i njihovim međusobnim odnosom, što određuje mogućnosti

potrebno izvršiti inventarisanje ili popisivanje. Podaci o popisu unose se u knjigu inventara (inventar). Inventar predstavlja prikaz sredstava i izvora sredstava u vidu jednostaranog računa i sastoji se od aktive, pasive i rekapitulacije. U delu rekapitulacija utvrđuje se vrednost sopstvenih sredstava, odnosno sopstvenih izvora sredstava koji predstavlja čistu imovinu. Razlika između vrednosti čiste imovine na kraju obračunskog perioda i vrednosti čiste imovine na početku obračunskog perioda, predstavlja finansijski rezultat preduzeća. Ukoliko je imovina na kraju poslovne godine veća u odnosu na imovinu na početku, preduzeće je ostvarilo dobitak, u suprotnom sličaju, kada je dođe do smanjenja čiste imovine, preduzeće posluje sa gubitkom. Kako bi bilo moguće izvršiti poređenje, popis se radi na početku i na kraju obračunskog perioda, kada se obračunski period poklapa sa kalendarskom godinom, onda je preduzeće dužno da uradi popis na početku i na kraju poslovne tj. kalendarske godine.

U slučaju kada preduzeće primenjuje sistem dvojnog knjigovodstva, popis se vrši s ciljem sagledavanja stvarnog stanja sredstava i izvora sredstava, kako bi utvrdilo da li postoje odstupanja stvarnog od knjigovodstvenog stanja, radi svođenja knjigovodstvenog stanja sredstava i izvora sredstava na stvarno. Redovni popis vrši se na kraju poslovne godine pre pripreme završnog računa. Pored redovnog, popis se može vršiti i u slučajevima koje zakon predviđa (primopredaja dužnosti, promena prodajnih cena i sl.). Inventarisanje ili popis obavlja popisna komisija. Ukoliko preduzeće raspolaže različitim vrstama sredstava i izvora sredstava, najčešće se formira centrala popisna komisija, kao i popisne komisije koje će se baviti konkretnim vrstama sredstava i izvora sredstava. Podatke o izvršenom popisu tj. o količini, ceni i vrednosti pojedinih delova imovine, komisija unosi u inventarne liste, koje sačinjavaju knjigu inventara ili inventar. Popisnu listu (invenarnu listu) potpisuju članovi komisije i računopolagač. Na kraju poslovne godine, kako bi se obezbedila relevantnost i pouzdanost podataka u bilansu stanja i bilansu uspeha, potrebno je izvršiti usklađivanje stvarnog i knjigovodstvenog stanja imovine. Stvarno stanje se utvrđuje na osnovu inventara, a knjigovodstveno iz poslovnih knjiga. U slučaju eventualnih odstupanja u vidu viškova ili manjkova, neophodno je sprovesti odgovarajuća knjiženja kako bi se knjigovodstveno stanje svelo na stvarno i kako bi bilans stanja pružio realnu sliku imovine preduzeća.

finansiranja preduzeća. Informacije o finansijskom položaju preduzeća sublimirano su prikazane u Bilansu stanja.

2. Greške u knjigovodstvu

Zbog prirode posla u knjigovodstvu postoji velika verovatnoća nastanka grešaka. Uzroci grešaka u knjigovodstvu mogu biti raznoliki, počev od grešaka u izradi dokumenata, kontiranju, grupisanju, knjiženju, izradi bilansa i sl., što stvara probleme iznalaženja istih. Greške mogu da nastanu nezavisno od volje uposlenika tj. slučajno, ali i namerno. Ukoliko se radi o slučajnim greškama, procedura njihovog otklanjanja može se sagledati u tri etape:

- utvrđivanje,
- konkretizovanje,
- ispravka.

Utvrđivanje podrazumeva pronalaženje grešaka koje mogu da budu formalne i materijalne prirode. Formalne greške reaguju na automatsku kontrolu dvojnog knjigovodstva. Ove greške se uočavaju kroz narušavanje računskih pravila dvojnog knjigovodstva npr. zbir leve i desne strane računa mora da bude jednak, zbir svih analitičkih računa mora biti jednak sintetičkom računu. Takođe, greške nastaju usled parcijalnog knjiženja, knjiženja poslovnog događaja u dnevniku, ali ne i u glavnoj knjizi. Slično tome je i knjiženje poslovnog događaja na analitičkom računu, ali ne i na sintetičkom i sl.

Materijalne greške ne reaguju na automatsku kontrolu. Ove greške ne narušavaju osnovna računska pravila dvojnog knjigovodstva (nije proknjižen poslovni događaj, nije proknjižen na odgovarajući račun, knjižen je dva puta itd.). Pojedine greške u knjigovodstvu mogu biti i formalne i materijalne. Konkretizovanjem ili otkrivanjem greške sagledava se suština greške, tom prilikom koriste se odogovarajuće metode, i to:

- Metod kolacioniranja,
- Metod najkraće linije,
- Metod vremenskog sužavanja polja grešaka.

Metod kolacioniranja se sastoji u upoređivanju knjiženja izvršenih na računima glavne knjige sa njihovim izvorom tj. dnevnikom ili dokumentima. Ova metoda je najstarija i najjednostavnija za pronalaženje grešaka. Omogućava pronalaženje materijalnih grešaka koje se nemogu otkriti sastavljanjem probnog bilansa. Loše strane ove metode ogledaju se u predviđanju tj. neuočavanju greške, te se kontrola mora ponavljati, što dodatno opterećuje izvršioce. Iz tog razloga lica koja vrše knjiženja nisu

uključena u kontrolu. Metod kolacioniranja se najčešće primenjuje uz pomoć računarske tehnike i to u onim slučajevima kad je nemoguće izvršiti automatsku kontrolu knjiženja.

Metod najkraće linije podrazumeva da se pri traženju grešaka kreće sledećom putanjom:

- kontrola sabiranja u probnom bilansu,
- kontrola prenosa sa računa u probni bilans,
- kontrola sabiranja na računima,
- kolacioniranje knjiženja.

Dakle, u pronalaženju grešaka ide se od manjeg posla prema većem, jer su često greške nastale u okviru određenih rutinskih poslova prilikom sastavljanja probnog bilansa.

Metoda vremenskog sužavanja polja grešaka, polazi od pretpostavke da je lakše uočiti grešku ukoliko je obim materijala koji se kontrolišu manji. Zato se kontrole vrše češće, odnosno mesečno, tromesečno, četvoromesečno, polugodišnje u zavisnosti od prilika u preduzeću.

Metoda prostornog sužavanja polja grešaka ima u vidu odnose između pojedinih knjigovodstvenih segmenata npr. zbir pojedinih odeljenskih dnevnika treba da odgovara prometima odnosnih računa u glavnoj knjizi. Ukoliko je ta podudarnost narušena, greška će se tražiti u okviru odgovarajućeg segmenta.

Greške koje su ustanovljene primenom jedne od navedenih metoda moraju biti ispravljene. Način na koji će se to učiniti zavisi od njihove prirode i vremena otkrivanja u odnosu na vreme kada je greška nastala. Greške u knjigovodstvu mogu se korigovati primenom jedne od navedenih metoda:

- ispravka greške putem precrtavanja ili poništavanja,
- doknjižavanje ili naknadno knjiženje,
- storniranje,
- storniranje sa doknjižavanjem.

Ispravka greške putem precrtavanja ili poništavanja vrši se kada se greške uoče odmah pri sastavljanju knjigovodstvenog dokumenta ili kod grešaka koje su nastale pri knjiženju. Korekcija podrazumeva precrtavanje cele ili pogrešno unetog dela beleške i unošenjem ispravne beleške. Ukoliko se knjigovodstvo realizuje primenom računarske tehnike, greška se ispravlja brisanjem iz memorije pogrešne beleške i unošenjem ispravne. Upotreba gumice za brisanje ili korektora nije dozvoljena.

Doknjižavanje ili naknadno knjiženje sastoji se u knjiženju poslovnog događanja naknadno tj. ukoliko to nije učinjeno onda kada je on nastao i kada je trebao biti proknjižen. Osim toga, ukoliko je proknjižen manji iznos, razlika između proknjiženog i iznosa koji je trebao biti proknjižen, biće evidentirana naknadno uz pozivanje na prvobitno knjiženje.

Storniranjem se poništava pogrešno knjiženje tj. stanje se vraća u predašnje, kao da događaj i nije bio registrovan u knjigovodstvu. Primenjuje se u slučaju duplog knjiženja neke promene, ali i u slučaju kada je knjiženje vršeno u većem iznosu od potrebnog, što podrazumeva poništavanje tj. storniranje razlike između proknjiženog i iznosa koji je trebao biti proknjižen. I na kraju, ovaj metod se koristi i u slučaju kada je knjiženje vršeno na računima koje konkretni poslovni događaj ne tangira. Storniranje se može vršiti na dva načina:

Običan storno se sastoji u knjiženju iznosa koji se poništava na suprotnu stranu tako da se proknjiženi iznosi potiru te je saldo ovih knjiženja jednak nuli. Međutim, ovaj vid storniranja stvara pogrešnu sliku o prometu na računu na kome je storniranje vršeno, iako je saldo ispravan.

Crveni storno podrazumeva poništavanje pogrešno proknjiženog iznosa, ponovnim knjiženjem istog na istoj strani računa ali sa predznakom minus. Dakle, promet strane računa na kojoj je unet pogrešan iznos se umanjuje za taj iznos. Naziv crveni storno ovaj metod nosi zbog toga što su se iznosi koje je potrebno oduzeti unosili crvenom olovkom, a u kopirnom knjigovodstvu s obzirom da se boja ne vidi na kopiji iznosi su zaokruživani.

Storniranje sa doknjižavanjem primenjuje se na računima na kojima je proknjižen pogrešan iznos koji se prvo stornira, a potom se vrši doknjižavanje ispravnog iznosa.

3. Pribavljanje finansijskih sredstava

Poslovanje preduzeća uslovljeno je posedovanjem određene imovine. Imovinu možemo knjigovodstveno posmatrati sa dva aspekta. Ukoliko imovinu posmatramo prema fizičkim oblicima u kojima se javlja, onda govorimo o sredstvima preduzeća. U zavisnosti od vrednosti sredstava, veka upotrebe i koeficijenta obrta, sredstva preduzeća možemo generalno podeliti na osnovna i obrtna. Kada o imovini preduzeća govorimo sa stanovišta izvora finansiranja, onda imovinu možemo podeliti na onu koja se finansira iz sopstvenih izvora i onu koja je finansirana iz pozajmljenih izvora tj. – na sopstveni kapital (sopstveni kapital koji vlasnici ulažu u poslovanje preduzeća tj. za pribavljanje osnovnih i obrtnih sredstava) i pozajmljni kapital (npr. dugoročni i kratkoročni krediti, koje preduzeće uzima kod finansijskih institucija kako bi finansiralo svoje poslovanje).

3.1. Knjigovodstvena evidencija sopstvenog kapitala

Izvor sopstvenih sredstava je kapital vlasnika. Na početku poslovne aktivnosti, vlasnici preduzeća ulažu određena sredstva u obliku novca, stvari ili prava. Vrednost tako uložениh sredstava (novca, građevinskih objekata, opreme, licenci, patenata i sl.) predstavlja sopstveni kapital preduzeća. U slučaju uspešnog poslovanja preduzeća, što podrazumeva poslovanje sa dobitkom, može doći do povećanja sopstvenog kapitala. Naime, ukoliko preduzeće na kraju poslovne godine, ostvari veće prihode u odnosu na rashode, onda preduzeće posluje sa pozitivnim rezultatom tj. dobitkom, po odbitku poreza na dobit, preduzeću ostaje na raspolaganju neto dobitak koji ono može raspodeliti vlasnicima i/ili reinvestirati. Neraspoređeni deo dobiti koji preduzeće ulaže u proširenje svoje poslovne aktivnosti, predstavlja, upravo povećanje sopstvenog kapitala. Sopstveni kapital, u slučaju kada preduzeće posluje kao akcionarsko društvo, čini:

1. Osnovni kapital sačinjavaju novčani i nenovčani ulozi vlasnika preduzeća. Nezavisno od pojavnog oblika, (novac, stvari, prava) ulozi se u poslovnim knjigama izražavaju u novcu. Osnovni kapital obuhvata:

- uplaćeni osnovni kapital, odnosno, uloženi kapital u poslovanje preduzeća.
- upisanog, a još ne uplaćenog osnovnog kapitala, koji se kao knjigovodstvena kategorija javlja u slučaju kada budući vlasnici preduzeća upisom kapitala, preuzmu obavezu da u zakonski predviđenom roku isti ulože u preduzeće.

2. Rezerve koje mogu biti:

- emisione premije, javljaju se kada se vlasničke hartije od vrednosti preduzeća prodaju po prodajnoj ceni koja je viša od cene koja je naznačena na samoj hartiji od vrednosti tj. od nominalne cene. Razlika između prodajne cene vlasničkih hartija od vrednosti i nominalne cene, predstavlja emisiju premiju.
- zakonske rezerve, nivo i namena ovih rezervi propisana je zakonom.
- statutarne i druge rezerve, koje se formiraju u skladu sa statutom i ostalim aktima samog privrednog subjekta.

3. Neraspoređena dobit iz ranijih i tekuće godine poslovanja, nastala kao rezultat činjenice da je preduzeće ostvarilo veće prihode od rashoda, što je rezultiralo pozitivnim finansijskim rezultatom-dobitkom. Dobitak za preduzeće znači povećanje vrednosti sopstvenog kapitala.

Pored dobitka preduzeće, može na kraju obračunskog perioda ostvariti gubitak. Gubitak je odbita stavka kapitala i dovodi do smanjenja neto imovine preduzeća. Iznos gubitka može biti:

- do visine kapitla,
- iznad visine kapitala.

Početno vrednovanje kapitala vrši se u visini osnivačkog uloga vlasnika. Od ovog pravila može se odstupiti, ako je ugovorom o osnivanju ili upisu kapitala predviđeno da se novopridošlom vlasniku kapitla prizna manje učešće u kapitalu od visine sredstva koje je uložio. U tom slučaju razlika se priznaje kao deo kapitala u vidu emisije premije. Evidentiranje se vrši u glavnoj knjizi finansijskog knjigovodstva (na računima propisanim kontim okvirom tj. konta klase 3) i u dnevniku glavne knjige finansijskog knjigovodstva. Promene na računima kapitla mogu biti u smislu povećanja ili smanjenja. Povećanja na računima kapitala nastaju usled:

- uplata sredstava prilikom osnivanja preduzeća,
- u toku poslovanja: (uvećanjem osnivačkog kapitala dodatnim ulaganjima, ostvarenjem dobiti, raspodelom dobiti na osnovni kapital, privatizacijom i po drugim osnovama u skladu sa pozitivnim propisima).

S druge strane, do knjiženja smanjenja na računima kapitala dolazi:

- povlačenjem uloga,
- statusnom promenom,
- ostvarenjem gubitka,
- po drugim osnovama.

Podlogu za knjigovodstvenu evidenciju poslovnih promena koje nastaju u vezi sa kapitalom preduzeća, čini sledeća dokumentacija: dokumenta

platnog prometa tj. ukoliko se uplata vrši putem tekućeg računa, blagajnička dokumenta - ukoliko su uplate vršene u blagajni, inventar stvari sa procenom vrednosti, kada vlasnici ulažu stvari.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „X“ je sledeće : Tekući račun 500.000rsd.

I) Upisano je 100 sopstvenih akcija u ukupnom iznosu od 50.000 rsd.

II) Akcionari su uptili iznos uplaćenih akcija (izvod 45).

III) Preduzeće „X“ je otkupilo 500 sopstvenih akcija radi prodaje uposlenicima 200 000 rsd.

IV) Preduzeće „X“ je prodalo 400 sopstvenih akcija uposlenicima za 160.000 rsd..

V) Preostale akcije namenjene prodaji nisu prodate u predviđenom roku pa su zbog toga poništene.

VI) Preduzeće „X“ je prodalo 400 sopstvenih akcija za 180.000 rsd i 100 sopstvenih akcija za 30.000 rsd.(stanje na račnu otkupljene sopstvene akcije je 500 akcija x 400 rsd).

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	000Neuplaćeni upisani kapital 310 Neuplaćeni upisani kapital (za upis sopstvenih akcija)	50.000	50.000
II	Tekući račun 000 Neuplaćeni upisani kapital (izvod 45)	50.000	50.000
IIa	310 Neuplaćeni upisani kapital Akcijski kapital-obične akcije	50.000	50.000
III	Otkupljene sopstvene akcije Tekći račun (za otkpljnene sopstvene akcije)	200.000	200.000
IV	Tekući račun Otkupljene sopstvene akcije	160.000	160.000

	(za otkupljene sopstvene akcije)		
V	Akcijski kapital Otkupljene sopstvene akcije (za poništene sopstvene akcije)	40.000	40.000
VI	Tekući račun Otkupljene sopstvene akcije Dobici od prodaje sopstvenih akcija (za prodate akcije)	180.000	160.000 20.000
VI/a	Tekući račun Gubici od prodaje sopstvenih akcija Otkupljene sopstvene akcije (za prodate sopstvene akcije)	30.000 10.000	40.000

3.2. Knjigovodsvena evidencija pribavljanja pozajmljenih sredstava

Preduzeće će sredstva za finansiranje svoje poslovne aktivnosti pribavljati iz sopstvenih izvora, ali kada oni ne budu dovoljni, posegnuće za pozajmicom. Pri tom, visina potrebnih sredstava je uslovljena određenim faktorima, kao što su obim poslovne aktivnosti, delatnost preduzeća, brzina cirkulacije sredstva. Ukoliko sopstveni kapital ne bude dovoljan preduzeću za finansiranje sopstvenog poslovanja, ono će pozajmiti sredstva od banke ili neke druge nefinansijske institucije. Takođe, do dodatnih sredstava može doći i emisijom dužničkih hartija od vrednosti tj. obveznica. U prvom slučaju, sredstva se pribavljaju na osnovu ugovora u okviru kojeg se preduzeće, obavezuje da će sredstva vratiti u ugovorom predviđenom roku, plaćajući kamatu kao cenu upotrebe tih sredstava. U drugom slučaju, preduzeće emituje hartije od vrednosti i obavezuje se njihovim imaočima da će po roku dospeća, vratiti naznačenu sumu na obveznici plaćajući kamatu kao cenu korišćenja sredstava.

U zavisnosti od perioda korišćenja pozajmljenih sredstava, pozajmljene izvore možemo podeliti na dugoročne kredite, kratkoročne kredite i tekuće obaveze.

3.2.1. Knjigovodstvena evidencija dugoročnih kredita

Ukoliko preduzeće nema dovoljno sopstvenih sredstava za obavljanje poslovne aktivnosti, dodatne izvore može potražiti uzimanjem kredita kod banke. Pre odobrenja kredita preduzeću banka će ispitati kreditni bonitet preduzeća tj. sopsobnost preduzeća da vrati pozajmljena sredstva o roku i pod uslovima koji su ugovorom o kreditiranju predviđeni. Jedna od najčešćih podala kredita je prema vremenu povraćaja pozajmljenih sredstava. Po tom kriterijumu, kredite možemo podeliti na dugoročne i kratkoročne.

Dugoročno kreditiranje je izvor dodatnih novčanih sredstva, kada je potrebno finansirati nabavku osnovnog sredstva ili trajno obrtnih sredstva. Banka će preduzeću odobriti kredit na bazi određene dokumentacije tzv. investicionog elaborata. Na osnovu investicionog elaborata, banka sagledava da li će u budućem periodu preduzeće biti sposobno da na vreme vrati pozajmljena sredstva uz pripadajuću kamatu. Kada banka oceni pozitivno kreditni bonitet preduzeća, banka će pozajmiti novac preduzeću. Takođe, prilikom odobrenja dugoročnog kredita, traži se odgovarajuće učešće za odobreni kredit.

Odobreni kredit se ne uplaćuje na tekući račun preduzeća. Odobravanjem kredita banka preuzima obavezu preduzeća prema dobavljačima za nabavljeno osnovno sredstvo i u visini kredita vrši isplatu dobavljaču. Stoga, sama činjenica da je banka odobrila kredit preduzeću nije predmet knjigovodstvenog obuhvatanja u okviru knjigovodstva preduzeća. Međutim, kada banka isplati na ime odobrenog kredita dobavljača za osnovna sredstva, nastaje obaveza preduzeća prema banci za odobreni kredit. Knjigovodstveno obuhvatanje ove operacije vrši se zaduživanjem računa **Obveze prema dobavljačima ili skraćeni naziv računa Dobavljači** (obaveze prema dobavljačima se smanjuju) i odobravanjem računa **Obaveze prema dugoročnim kreditima ili skraćeni naziv računa Dugoročni krediti** (dolazi do povećanja obaveza po dugoročnim kreditima).

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „X“ je sledeće: Dobavljači 500.000 rsd.

1) Dobavljačima za osnovna sredstva isplaćena je obaveza po fakturi br. 25 u iznosu od 180.000 rsd, iz odobrenog dogoročnog kredita.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Dobavljači Dugoročni krediti Po fakturi br. 25	180.000	180.000

Ugovorom o kreditiranju preciziraju se uslovi i dinamika otplate kredita. Na osnovu roka otplate i načina obračuna anuiteta³⁶ sastavlja se plan otplate zajma.

Pod pretpostavkom da je rok otplate dugoročnog kredita 6 godina, a kamatna stopa 10 %, uz amortizaciju zajma sa jednakim otplatama i nejednakim anuitetima, plan izgleda ovako:

Plan amortizacije zajma sa jednakim otplatama i nejednakim anuitetima

God.	Zajam na početku god.	Otplata na kraju godine	Kamata 10% na kraju god.	Anuitet na kraju godine.
1.	180.000	30.000	18.000	48.000
2.	150.000	30.000	15.000	45.000
3.	120.000	30.000	12.000	42.000
4.	90.000	30.000	9.000	39.000
5.	60.000	30.000	6.000	36.000
6.	30.000	30.000	3.000	33.000
	Ukupno	180.000	63.000	243.000

Primer:

D) Na ime otplate kredita za osnovna sredstva plaćen je prvi anuitet (deo glavnice i pripadajuća kamata) sa tekućeg računa.

³⁶ Anuitet-vodi poreklo od latinse reči annus i označava iznos kojim se otplaćuje dugoročni zajam. Osnovno obeležje mu je da se plaća godišnje ili polugodišnje i satoji se od dela glavnice i kamate.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Dugoročni kredit	30.000	
	Tekući račun za isplatu anuiteta		30.000
Ia* ³⁷	Obaveze za kamate	18.000	
	Tekući račun za isplatu kamate		18.000

Kreditni za osnovna sredstva mogu pored banaka odobravati i preduzeća. Knjigovodstveno obuhvatanje ovih kredita vrši se na isti način kao i kad kredit odobri banka.

3.2.2. Knjigovodstvena evidencija kratkoročnih kredita

Kratkoročni krediti, kao izvor finansiranja koriste se za podmirivanje povremenih i privremenih potreba za obrtnim sredstvima. Zbog vremenske neusklađenosti priliva gotovine po osnovu naplate potraživanja od kupaca i odliva koji nastaju plaćanjem obaveza prema dobavljačima, preduzeću može nedostajati novac za obavljanje redovne poslovne aktivnosti. Ovde se ne radi o permanentnom nedostatku gotovine, već o tome da je preduzeće prodalo učinke (gotove proizvode, uslugu, robu) kupcu sa rokom naplate dužim od roka dospeća obaveza prema dobavljačima. Na primer, preduzeće je 01. marta, prodalo kupcu gotove proizvode u vrednosti od 100.000 rsd. rok naplate ovog potraživanja je 45 dana. Preduzeće je kupilo 01. marta materijal od dobavljača u vrednosti od 60.000, rok plaćanja je 30 dana. Dakle, obaveza prema dobavljačima mora biti plaćena do 31. marta. U slučaju da preduzeće nema dovoljno redovno raspoloživih sredstava tj. novca na tekućem računu, može uzeti kratkoročni kredit od banke. Kada preduzeće 14. aprila naplati svoje potraživanje od kupaca, vratiće kratkoročni kredit banci.

Ovde je reč o kreditima čiji je period povraćaja kraći od godinu dana. Pored banaka, mogu ih odobravati i preduzeća, a mogu biti u robnom i novčanom obliku. Kada banka prebaci odobrena novčana sredstva na tekući račun preduzeća, dolazi do nastanka obaveze preduzeća prema banci za odobreni kratkoročni kredit. Knjigovodstveno obuhvatanje vrši

³⁷ Problematika knjigovodstvenog obuhvatanja rashoda kamata biće detaljnije izložena u poglavlju osam.

se zaduživanjem **Tekućeg računa**, a odobravanjem računa **Obaveze po kratkoročnim kreditima ili skraćeni naziv računa Kratkoročni krediti**.

Primer:

D) Banka je odobrila kretkoročni kredit preduzeću „A“ u iznosu od 60.000 rsd. i uplatila na tekući račun preduzeća. Izvod br. 6611

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Tekući račun Kratkoročni krediti Izvod br. 6611	60.000	60.000

Ovi krediti se vraćaju u punom iznosu u predviđenom roku, što rezultira smanjenjem sredstava na tekućem računu i neutralisanjem obaveze po kratkoročnim kreditima. Kamata koja se plaća za pozajmljena sredstva predstavlja redovni finansijski rashod koji se izmiruje sa tekućeg računa, pri čemu dolazi do smanjenja obaveze za kamete.

Primer:

D) Preduzeće je vratilo kratkoročni kredit u iznosu od 60.000 rsd u predviđenom roku, uz pripadajuću kamatu od 5%.³⁸

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Kratkoročni krediti Tekući račun Povraćaj kredita	60.000	60.000
I a	Obaveze za kamate Tekući račun Plaćena kamata	3.000	3.000

³⁸ Detaljnije o rashodima kamata u narednom poglavlju

3.2.3. Knjigovodstvena evidencija dužničkih hartija od vrednosti - obveznica

Preduzeće može dodatna novčana sredstva pribaviti i emisijom i prodajom obveznica. Obveznice spadaju u dužničke hartije od vrednosti koje njihovom vlasniku daju pravo da o roku dospeća naplati od emitenta iznos naznačen na samoj obveznici uz pripadajuću kamatu.

Kako se sredstva prikupljena emisijom i prodajom obveznica moraju vratiti u tačno predviđenom roku uz plaćanje kamate kao cene korišćenja tih sredstva, emisija obveznica predstavlja pozajmljeni kapital. Zbog toga, kada preduzeće emituje i proda obveznice javljaju se obaveze po osnovu emitovanih obveznica, takođe, dolazi do povećanja sredstava na tekućem računu preduzeća.

Knjiženje se vrši zaduživanjem računa **Tekući račun** i odobravanjem računa **Obaveze po osnovu obveznica** i to za iznos nominalne vrednosti **prodatih** obveznica (iznos nominalne vrednosti emitovanih i prodatih obveznica nemoraju biti jednaki, što se dešava u slučaju kada je emisija samo delimično prodana). Nominalna vrednost obveznica je vrednost naznačena na samoj obveznici. Tržišna vrednost može biti veća ili manja od nominalne u zavisnosti od brojnih faktora, od kojih uspešnost preduzeća ima najveću ulogu.

Primer:

D) Preduzeće „X“ je emitovalo 10.000 obveznica čija je nominalna vrednost 1.000 rsd. po obveznici. Rok vraćanja duga je 10 godina uz kamatnu stopu od 10% na godišnjem nivou. Prodato je 5.000 obveznica.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Tekući račun	5.000.000	
	Obaveze po osnovu obveznica		5.000.000
	Emisija i prodaja obveznica		

Isplata obaveza po osnovu obveznica prouzrokuje smanjenje sredstava na tekućem računu i neutralisanje obaveza po osnovu obveznica. Kamata koja se plaća kao cena korišćenja prikupljenih sredstava emisijom i prodajom obveznica predstavlja finansijski rashod i knjiži se na teret ukupnog prihoda.

Primer:

I) Preduzeće je isplatilo za tekućeg računa na ime izmirenja obaveza po osnovu obveznica 500.000 rsd.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Obveze po osnovu obveznica Tekući račun Isplaćene obaveze po osnovu prod. obvez.	500.000	500.000

Kontrolna pitanja:

1. Šta čini sopstveni kapital?
2. Kako se vrši početno vrednovanje kapitala i kako se knjigovodstveno evidentira?
3. Navedite osnove povećanja, odnosno, smanjenja kapitala?
4. Koji faktori utiču na visinu potrebnih sredstava za normalno realizovanje poslovnosti?
5. Koji su načini za pribavljanje dodatnih finansijskih sredstava?
6. Šta je kreditni bonitet?
7. Šta su obveznice?

Zadaci za vežbu:

Primer 1:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „X“ je sledeće: Tekući račun 1.000.000 rsd. Akcijski kapital 20.000.000 rsd.

I) Upisano je 1.000 sopstvenih akcija u ukupnom iznosu od 100.000 rsd.

II) Akcionari su uplatili iznos upisanih akcija.

III) Otkupljeno je 300 sopstvenih akcija radi prodaje uposlenicima za 45.000 rsd.

IV) Prodato je 150 sopstvenih akcija za 25.000 rsd.

V) Preostale akcije predviđene za prodaju nisu prodate, te su stoga poništene

VI) Prodato je 500 naših akcija za 100.000 rsd.

Primer 2:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „Z“ je sledeće: Dobavljači 500.000 rsd.

I) Isplaćena je obaveza prema dobavljaču na osnovu fakture 86 u iznosu 250.000 rsd, a iz odobrenog dugoročnog kredita.

Ugovorom o kreditiranju predviđeno je da rok otplate duga bude 5 godina, uz kamatnu stopu od 5% godišnje. Sastaviti plan otplate zajma sa jednakim otplatama i nejednakim anuitetima.

II) Isplaćen je prvi anuitet sa tekućeg računa.

Primer 3:

0) Stanje na pojedinim računma preduzeća „X“ je sledeće: Tekući račun: 5.000 rsd.

I) Banka je odobrila kratkoročni kredit našem preduzeću u iznosu od 37.000 rsd. Izvod br. 7745.

Primer 4:

0) Stanje na pojedinim računma preduzeća „X“ je sledeće: Tekući račun: 60.000 rsd. Kratkoročni krediti 45.000, Obaveze za kamate 1.800 rsd.

I) Preduzeće je vratilo kratkoročni kredit banci u iznosu od 45.000, sa pripadajućom kamatom od 4% na mesečnom nivou.

Primer 5:

0) Stanje na pojedinim računma preduzeća Y“ je sledeće: Tekući račun: 150.000 rsd.

I) Preduzeće je emitovalo 20.000 obveznica, nominalne vrednosti 2.000 rsd po obveznici.

Rok vraćanja duga je 20 godina, a kamatna stopa je 2%. Prodato je 18.000 obveznica.

II) Preduzeće je isplatilo sa tekućeg računa na ime obaveza po osnovu obveznica 1.800.000 rsd.

4. Knjigovodstveno obuhvatanje nematerijalnih ulaganja i osnovnih sredstava

Poslovanje preduzeća podrazumeva određeno ulaganje kapitala u cilju obezbeđenja osnovnih pretpostavki za odvijanje procesa rada. Ta ulaganja mogu biti u obliku prava, finansijskih sredstava i u obliku stvari. Prilikom knjigovodstvenog obuhvatanja nematerijalnih ulaganja i osnovnih sredstava potrebno je poznavati različite kategorije vrednosti ovih sredstava. Tako razlikujemo:

- Fakturnu vrednost nematerijalnog ulaganja ili osnovnog sredstva, to je ona vrednost po kojoj je sredstvo nabavljeno od dobavljača.
- Nabavnu vrednost nematerijalnog ulaganja ili osnovnog sredstva. Ova vrednost predstavlja trošak nabavke. Nabavna vrednost sredstva je zbir njegove fakturane vrednosti i zavisnih troškova nabavke (troškovi utovara, istovara, carine i sl.)
- Otpisanu vrednost nematerijalnog ulaganja ili osnovnog sredstva tj. utrošenu vrednost sredstva. Otpisana vrednost sredstva je prenešena vrednost na nove proizvode i usluge koji su nastali uz primenu navedenog sredstva.
- Sadašnju vrednost nematerijalnog ulaganja ili osnovnog sredstva. Sadašnja vrednost je neutrošena vrednost sredstva i predstavlja razliku između nabavne vrednosti i otpisane vrednosti.
- Fer vrednost tj. tržišnu vrednost sredstva. To je ona vrednost koju je kupac spreman da plati tj. po kojoj prodavac spreman da proda neko sredstvo u trenutnim tržišnim uslovima.
- Upotrebnu vrednost, koja predstavlja sadašnju vrednost procenjenih budućih neto novčanih tokova koji bi nastali usled upotrebe sredstva ili otuđenja sredstva.
- Fer vrednost umanjenu za troškove prodaje, što predstavlja vrednost sredstava po kojoj ono može biti prodato ili razmenjeno na tržištu, po odbitku troškova prodaje ili otuđenja.
- Ostatak vrednosti (rezidualna vrednost), što je očekivani iznos koji preduzeće može dobiti za sredstvo po okončanju njegovog veka upotrebe, a nakon odbitka troškova prodaje.

Početno vrednovanje i knjigovodstveno evidentiranje nematerijalnog ulaganja ili osnovnog sredstva vrši se po nabavnoj vrednosti. Nabavna vrednost se dobija kao zbir:

1. Fakturane vrednosti, koju predstavlja vrednost naznačena na fakturi dobavljača umanjena za odobrene popuste i uvozne dažbine. Porez na dodatu vrednost ulazi u fakturnu vrednost samo u slučaju kada preduzeće ne može ulazni PDV-e da tretira kao odbitu stavku od svojih obaveza za PDV, koje ono obračunava u trenutku fakturisanja prodaje. Suprotno od toga, kada preduzeće ima pravo na obračun i povraćaj prethodno plaćenog PDV-a, onda taj porez ne ulazi u fakturnu vrednost sredstva.
2. Zavisni troškovi nabavke. Ovi troškovi nastaju u vezi sa dovođenjem u stanje funkcionalne pripravnosti nekog nematerijalnog ulaganja ili osnovnog sredstva.

Najznačajniji iz ove grupe troškov su transportni troškovi, troškovi utovara, troškovi istovara, troškovi montaže i sl.

Početno vrednovanje osnovnih sredstava može se vršiti i po ceni koštanja u slučaju kada je sredstvo proizvedeno u redovnoj proizvodnji, a za potrebe tržišta. Cenu koštanja čine troškovi proizvodnje proizvoda namenjenih tržištu. U slučaju kada se ovi proizvodi aktiviraju za potrebe preduzeća, onda se oni početno vrednuju po ceni koštanja uvećanoj za stavljanje istih u stanje funkcionalne pripravnosti.

Evidencija o nematerijalnim ulaganjima i osnovnim sredstvima vodi se u glavnoj knjizi finansijskog knjigovodstva i u analitičkoj evidenciji. U glavnoj knjizi, vodi se sintetička evidencija o ovim delovima imovine preduzeća. Analitička ili pojedinačna evidencija o nematerijalnim ulaganjima i osnovnim sredstvima pruža detaljnije informacije o pojedinačnim ulaganjima i osnovnim sredstvima. Tako pored podataka o nabavnoj vrednosti u analitičkoj evidenciji, mogu se dobiti podaci i o otpisanoj vrednosti, sadašnjoj vrednosti, rezidualnoj vrednosti, o dobavljaču, amortizacionoj stopi i sl. Pored sintetičke i analitičke evidencije o nematerijalnim ulaganjima i osnovnim sredstvima preduzeća su dužna da vode i knjigu nematerijalnih ulaganja i osnovnih sredstava u kojoj se evidentiraju sva nova ulaganja i sve nove nabavke osnovnih sredstava.

4.1. Knjigovodstvena evidencija nematerijalnih ulaganja

Pod pojmom nematerijalnih ulaganja podrazumevamo: ulaganja u probnu proizvodnju, ulaganja u istraživanje i razvoj, koncesije, patente licence i slična prava.

4.1.1. Knjigovodstvena evidencija u istraživanje i razvoj

Ulaganja u istraživanja i razvoj jesu dugoročna ulaganja u aktivnosti istraživanja i razvoja tehnologije proizvodnje, proizvoda, usluga, tržišta. Efekti ovih aktivnosti bi trebalo da se odraze na poslovanje preduzeća u periodu dužem od godinu dana, pa se izdaci za istraživanje i razvoj tretiraju kao nematerijalna ulaganja. Knjiženje ulaganja u istraživanje i razvoj vrši se zaduživanjem računa Ulaganja u istraživanje i razvoj za iznos bez PDV-a, kao i računa PDV u primljenim fakturama za iznos prethodno plaćenog PDV-a. Potražuju računi novčanih sredstava ili obaveza u zavisnosti od toga da li je odmah došlo do odliva novca ili do nastanka obaveze, za iznos ulaganja sa PDV-om.

Primer:

Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Tekući račun 1.000.000 rsd.

I) Preduzeće „A“, po fakturi br. 7 je nabavilo od preduzeća „B“ projekat za proizvodnju novih proizvoda u vrednosti od 120.000 rsd. PDV 20%

II) Obaveza prema dobavljaču je isplaćena sa računa redovnih raspoloživih sredstava.

Dnevnik

R.br.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ulaganja u istraživanja i razvoj	120.000	144.000
	PDV u primljenim fakturama Dobavljači po fakturi br. 12	24.000	
II	Dobavljači Tekući račun	144.000	

Izmirena obaveza prema dobavljačima	144.000
-------------------------------------	---------

4.1.2. Knjigovodstvena evidencija koncesija, patenata, licenci i sličnih prava

Tokom poslovanja preduzeća može se javiti potreba za pribavljanjem određenih prava. Ova prava najčešće se koriste duže od jedne godine, te izdaci za njihovo pribavljanje imaju karakter nematerijalnih ulaganja. Prava u koja preduzeće ulaže svoja sredstva su najčešće koncesije, patenti i licence. Koncesija je pravni odnos između države (koncedenta) i preduzeća (koncesionara) u kojem država ustupa preduzeću, pravo na korišćenje prirodnog bogatstva, javnog dobra ili vršenja javne službe uz određenu naknadu radi ostvarivanja javnih interesa. Patent je pravo, kojim se štiti pronalazak koji predstavlja novo tehničko rešenje određenog problema, stiče se kupovinom od pronalazača ili sopstvenim ulaganjem u pronalazaštvo. Licenca je isprava kojom nosilac patenta prenosi svoje pravo na drugoga putem pisanog ugovora.

Knjigovodstvena evidencija ulaganja u prava odvija se zaduživanjem odgovarajućeg računa prava (**Koncesija, Licenca, Patent**) za iznos izdatka bez PDV-a, kao i računa **PDV-u primljenim fakturama** za iznos prethodno plaćenog PDV-a, dok potražuju račni novčanih sredstava ili obaveza za iznos izdatka sa PDV-om.

Primer:

Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Tekući račun 500.000 rsd.

I Po fakaturi 13 kupljena je licenca za 90.000 rsd. PDV 20%

Dnevnik

R.br.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Licence	90.000	
	PDV u primljenim fakturama	18.000	
	Dobavljači		108.000
	po fakturi 13.		

4.2. Knjigovodstvena evidencija osnovnih sredstava

Osnovna sredstva su sva ona sredstva koja se u procesu rada ne troše tj. koja zadržavaju svoj prvobitni fizički oblik. Međutim tokom poslovanja , ova sredstva se fizički i moralno rabate, te je trošenje osnovnih sredstava potrebno i knjigovodstveno iskazati. S obzirom da se njihova vrednost tokom procesa rada smanjuje, ona se prenosi na rezultate rada (učinke) putem otpisa (amortizacije). Osnovna sredstva se razgraničavaju od obrtnih sredstava na osnovu sledećih kriterijuma:

- koeficijent obrta je manji od jedinice tj. vek trajanja nekog osnovnog sredstva treba da bude duži od jedne godine,
- vrednosti osnovnih sredstava, jer su osnovna sredstva najčešće veće vrednosti od obrtnih.
- na bazi funkcije, obzirom da neko sredstvo u jednom preduzeću može biti stavljeno u upotrebu duži niz godina, pa se svrstava u osnovna sredstva tog preduzeća. Isto sredstvo u drugom preduzeću se može utrošiti tokom jednog reprodukcionog ciklusa tj. perioda koji je manji od godinu dana, pa se ono tretira kao obrtno sredstvo³⁹.

4.2.1. Klasifikacija osnovnih sredstava

Osnovna sredstva se mogu razgraničiti na više načina u zavisnosti od odabranog kriterija. Pošavši od pojava oblika, osnovna sredstva se mogu podeliti na :

- osnovna sredstva u obliku stvari (mašine, građevinski objekti)
- osnovna sredstva u obliku prava (patenti, licence, koncesije)
- novčana sredstva namenjena kupovini tj. izgradnji osnovnih sredstava.

Nisu sva osnovna sredstva neposredno uključena u proces proizvodnje. Određena osnovna sredstva se koriste i za nesmetano poslovanje preduzeća, pa prema karakteru razlikujemo:

- proizvodna osnovna sredstva (mašine u procesu proizvodnje)
- neproizvodna osnovna sredstva (kompjuteri u kancelariji)

³⁹Primer 1. U automobilskoj industriji, proizvedeni automobili predstavljaju obrtno sredstva, jer se proizvode za potrebe tržišta s ciljem da se njihovom prodajom ostvare prilivi noćanih sredstava. S druge strane, u većini preduzeća službeni automobili koji se koriste za potrebe redovnih poslovnih aktivnosti jesu osnovna sredstva.

Osnovna sredstva mogu se podeliti prema svojoj prirodi, što može biti od značaja za knjigovodstveno evidentiranje. Na osnovu ovog kriterijuma razlikujemo:

- zemljište,
- šume i dugogodišnje zasade,
- građevinske objekte,
- oprema (mašine, uređaji...),
- osnovno stado (sva radna i priplodna stoka osim stoke u tovu),
- patenti, licence, koncesije,
- osnivačka ulaganja (troškovi raznih studija),
- osnovna sredstva u izgradnji.

Poslednja podela odnosi se na funkcionalnost osnovnih sredstava, pa sa tog stanovišta pravi se razlika između:

- osnovna sredstva u funkciji
- osnovna sredstva van funkcije.

4.2.2. Amortizacija osnovnih sredstava

Amortizacija je ekonomska kategorija i predstavlja vrednosno izražavanje trošenja osnovnih sredstava. Sa knjigovodstvenog aspekta, a u vezi sa amortizacijom javlja se kategorija otpisa koja vrednosno izražava amortizaciju i predstavlja knjigovodstveno-tehničku kategoriju. Postoje dva osnovna sistema obračuna amortizacije i to:

- vremenski sistem obračuna amortizacije,
- funkcionalni sistem obračuna amortizacije.

Vremenski sistem obračuna amortizacije polazi od nabavne vrednosti osnovnog sredstva i njegovog procenjenog veka trajanja. Ovaj sistem ima tri podvarijante i to:

1. ravnomerni metod obračuna amortizacije,
2. progresivni metod obračuna amortizacije,
3. degresivni metod obračuna amortizacije.

Kod ravnomernog metoda polazi se od pretpostavke da se u svakoj godini procenjenog veka trajanja osnovnog sredstva, ona ravnomerno troše. Polazeći od toga data je formula za izračunavanje godišnjeg iznosa amortizacije, koji se knjiži kroz poslovne knjige, pa toj formuli godišnji iznos amortizacije jednak:

$$Am = \frac{\text{Nabavna vrednost OS}}{\text{Vek korišćenja}}$$

Progressivna metoda polazi od pretpostavke da se novonabavljena osnovna sredstva manje troše u prvim godinama veka trajanja (npr: mašine nisu dovoljno razrađene ili proizvod nije prepoznatljiv dovoljno na tržištu, pa je manji obim proizvodnje). Prema ovom metodu, pretpostavlja se da će narednim godinama to trošenje biti više izraženo, pa iznos amortizacije treba da bude veći. Kod ove metode, gledano sa tehničkog aspekta obračuna određuje se godišnji procenat amortizacije osnovnih sredstava i to tako što taj procenat je u stalnom porastu po godini.

Degresivna metoda za razliku od progresivne metode polazi od pretpostavke da su osnovna sredstva na početku svoga veka trajanja najsposobnija za obavljanje svoje funkcije, a da kako vreme prolazi ova sredstva imaju sve manju sposobnost (zbog kvarova). Shodno tome, amortizaciju je potrebno u najvišem procentu obračunati na početku veka trajanja osnovnog sredstva, a u kasnijim godinama iznos amortizacije opada.

Funkcionalni sistem obračuna amortizacije, zasniva se na nabavnoj vrednosti osnovnog sredstva i efektima (rezultatima) koje to osnovno sredstvo daje. Formula za izračunavanje amortizacije osnovnog sredstva po funkcionalnom sistemu je:

$$\text{Am po jedinici učinka} = \frac{\text{Nabavna vrednost OS}}{\text{Maksimalno mogući broj jedinice učinka}}$$

$$\text{Godišnja kvota amortizacije} = \text{Ukupna godišnja proizvodnja (u jedinicama učinka) * Am po jedinici učinka}$$

4.2.3. Knjigovodstvena evidencija povećanja osnovnih sredstava

Početno vrednovanje osnovnih sredstava vrši se po nabavnoj vrednosti, a ukoliko se sredstvo za potrebe poslovnoga preduzeća uzima iz sopstvenog proizvodnog programa onda cena koštanja uvećana za troškove stavljanja sredstva u stanje funkcionalne pripravnosti predstavlja osnov za knjiženje. Knjigovodstvena evidencija osnovnih sredstava, obuhvata sve promene nastale na ovom delu imovine preduzeća. Preduzeće je u obavezi da organizuje evidenciju o osnovnim sredstvima tako da se u svakom trenutku može sagledati nabavna, otpisana i sadašnja vrednosti osnovnih sredstava u celini, kao i svakog pojedinačnog osnovnog sredstva, te se evidencija o

osnovim sredstvama vodi u glavnoj knjizi finansijskog računovodstva, knjizi inventara i analitičkoj evidenciji osnovnih sredstava.

Sintetička evidencija o stanju i promenama stanja na pojedinim grupama osnovnih sredstava, vodi se u glavnoj knjizi finansijskog računovodstva. Ova evidencija je isključivo vrednosnog karaktera, u okviru računa klase 0 kontnog okvira. Računi koji se njačešće javljaju u vezi sa knjigovodstvenom evidencijom osnovnih sredstava su: Građevinski objekti, Oprema, Ispravka vrednosti građevinskih objekata, Ispravka vrednosti opreme.

Pored sintetičke evidencije o osnovnim sredstva, u preduzećima postoji i detaljnija evidencija u vidu analitičkih kartica osnovnih sredstva. Analitičke kartice osnovnih sredstava, predstavljaju analitičku evidenciju o postojećim osnovnim sredstvima jednog preduzeća. Za ovu evidenciju koriste se slobodni listovi, koje u knjigovodstvu nazivamo karticama. Za svako pojedinačno osnovno sredstvo, otvara se posebna kartica. Na prednjoj strani svake kartice, upisuju se osnovni podaci o osnovnom sredstvu i to: inventarni broj, nomenklaturni broj, tačan naziv osnovnog sredstva, svi potrebni podaci o dobavljaču, datum stavljanja sredstava u upotrebu i ostali podaci vezani za određena osnovna sredstva. Na poleđini analitičkih kartica knjiži se stanje i sve promene vezane za vrednost osnovnih sredstava. Skup svih analitičkih kartica jednog preduzeća naziva se kartoteka osnovnih sredstava.

Na posletku, svako preduzeće je dužno da vodi i knjigu inventara. Knjiga inventara kao oblik analitičke evidencije, je povezana i nikada se ne vodi u slobodnim listovima. Ona uvek mora biti overena potpisom ovlašćenog lica, sa precizno numerisanim stranicama. Knjiga inventara treba da pruži podatke o stanju, ali i promenama stanja osnovnih sredstava. Ona sadrži sledeće podatke: inventarni broj, nomenklaturni broj, naziv osnovnog sredstva, podatke o dobavljaču i njegovom sedištu, precizno evidentiran broj i datum dokumenta o prijemu osnovnog sredstva, vek trajanja, datum stavljanja u upotrebu, nabavnu vrednost, otuđenje, rashodovanje sa naznačenim datumom i primedbom knjigovodstvenog inventara osnovnih sredstava. Dakle, knjiga inventara pruža veoma veliki broj različitih podataka, od opštih, tehničkih do ekonomskih, što po pravilu nije slučaj sa ostalim hronoloskim evidencijama. Knjiga inventara koristi se sve dok u njoj postoji slobodnih listova. Tek pošto se popuni, otvara se nova u kojoj se nastavlja evidencija na potpuno identican način koji je već naveden u prethodnom tekstu. Ova horonološka evidencija ne podleže zaključuju krajem godine, već prestankom rada preduzeća. Ona prati sve promene na osnovnim sredstvima tokom njihovog veka trajanja.

Sve promene koje nastaju u vezi sa osnovnim sredstvima preduzeća, dovode do povećanja ili smanjenja vrednosti osnovnih sredstava. Povećanje vrednosti osnovnih sredstava može da nastane njihovom:

- kupovinom,
- izgradnjom,
- prijemom bez naknade i
- na ostale načine.

Svaki od navedenih načina karakterističan je stanovišta knjigovodstvenog obuhvatanja.

4.2.3.1. Knjigovodstvena evidencija kupovine osnovnih sredstava

Kupovina osnovnih sredstava obavlja se u skladu sa razvojnom politikom preduzeća, a radi zamene dotrajalih osnovnih sredstava ili radi proširivanja postojećih kapaciteta preduzeća. Preduzeće nabavku osnovnih sredstava može realizovati angažovanjem sopstvenih ili pozajmljenih izvora sredstava. Knjigovodstveno evidentiranje nabavke osnovnih sredstava zavisiće od:

- izvora finansiranja nabavke osnovnih sredstava,
- činjenice da li preduzeće nabavlja nova ili korišćena osnovna sredstava,
- da li se osnovno sredstvo stavlja u upotrebu u kupljenom stanju ili se mora dograditi, montirati ili na neki drugi način prilagoditi upotrebi
- da li se prilagođavanje upotrebe vrši u sopstvenoj režiji ili uz korišćenje usluga drugih preduzeća.

Način knjigovodstvene evidencije kupovine novih osnovnih sredstava zavisiće od toga da li je sredstvo moguće odmah staviti u stanje funkcionalne pripravnosti tj. u upotrebu ili je potrebno izvršiti neku pripremu za rad (montaža, podešavanje i sl...)

U slučaju kada se novo nabavljeno sredstvo odmah stavlja u upotrebu, vrednost osnovnog sredstva se direktno knjiži na odgovarajući račun osnovnog sredstva u funkciji (**Građevinski objekti, Oprema**). Ovaj račun se zadužuje za iznos vrednosti osnovnog sredstva koja je naznačena na fakturi dobavljača, bez PDV-a. Ukoliko preduzeće ima pravo na povraćaj PDV –a koji plaća prilikom nabavke faktora proizvodnje (oprema, materijal i sl.), onda se iznos plaćenog preza knjiži zaduživanjem računa **Potraživanja za PDV u primljenim fakturama (ili skraćeni naziv PDV u primljenim fakturama)**. U zavisnosti izvora finansiranja, potraživaće odogvarajući račun **Dobavljači, Dugoročni**

kreditu (ukoliko se sredstvo finansira iz pozajmljenih izvora), **Tekući račun** (kada se sredstvo plaća iz redovno raspoloživih novačanih sredstava) za nabavnu vrednost osnovnog sredstva sa PDV-om.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće Tekući račun 50.000 rsd, Dobavljači 280.000 rsd.

I) Preduzeće „A“ je kupilo, po fakturi br. 20, glodalicu za 100.000 rsd. PDV 20%.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Oprema	100.000	
	PDV u primljenim fakturama	20.000	
	Dobavljači		120.000
	po fakutri br.20		

Kada se nabavljeno osnovno sredstvo ne može odmah uključiti u proces rada (potrebno je sredstvo montirati, dopremiti i sl), knjigovodstvena evidencija nabavke podrazumeva obračunavanje nabavne vrednosti. Nabavnu vrednosti sredstva u ovom slučaju čini fakturna vrednost bez PDV-a i izdaci koji nastaju u vezi sa njegovim dovođenjem u stanje funkcionalne pripravnosti (izdaci za montažu, transport, utovar istovar i sl). U tom slučaju, fakturna vrednost i svi izdaci vezani za nabavku osnovnog sredstva, knjiže zaduživanjem računa **Osnovna sredstva u pripremi** za iznos bez PDV. Takođe, prethodno plaćeni PDV knjiži se zaduživanjem računa **PDV u primljenim fakturama**, dok potražuje račun **Dobavljači (ili Dugoročni krediti, Tekući račun, Blagajna i sl.)**. Stavljanjem sredstva u stanje funkcionalne pripravnosti tj. uključivanjem u proces rada, potrebno je njegovu nabavnu vrednost preneti sa računa **Osnovna sredstava u pripremi** na račun **Oprema**.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Tekući račun 1.500.000 rsd.

I) Preduzeće „A“ je kupilo strug za 300.000, po fakturi 25. PDV 20%. Strug je potrebno montirati.

II) Preduzeće „A“ je platilo sa računa redovno raspoloživih sredstava troškove montaže 50.000. PDV 20%.

III) Strug je stavljen u upotrebu.

IV) Preduzeće „A“ je izmirilo obavezu prema dobavljaču po fakturi 25 iz dugoročnog kredita.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Osnovna sredstva u pripremi PDV u primljenim fakturama Dobavljači za osn.sr. po fakturi 25	300.000 60.000	320.000
II	Osnovan sredstva u pripremi PDV u primljenim fakturama Tekući račun po fakturi 26	50.000 10.000	60.000
III	Oprema Osnovna sredstva u pripremi Strug je uključen u proizvodni proces	350.000	350.000
IV	Dobavljači za osn.sr. Dugoročni krediti za OS isplata fakutra 25.	300.000	300.000

4.2.3.2. Knjigovodstvena evidencija izgradnje osnovnih sredstava

Preduzeće može graditi osnovna sredstva, odnosno, građevinske objekte za potrebe poslovanja u sopstvenoj režiji ili angažovanjem drugih preduzeća. Izgradnju građevinskih objekata, preduzeće će finansirati iz sopstevnih sredstava ili iz pozajmljenih izvora tj. dugoročnih kredita.

Dokumentacija na osnovu koje se vrši evidentiranje knjigovodstvenih operacija vezanih za ovu problematiku, jesu privremene situacije i konačna situacija, dok predračun radova predstavlja osnov za isplatu avansa izvođaču.

Početu izgradnje osnovnih sredstava, prethodi odluka o izgradnji osnovnih sredstava, na osnovu koje se utvrđuje investicioni program, kojim se predviđa predračun radova i izvori finansiranja izgradnje. Na osnovu investicionog programa, ugovara se izgradnja sa izvođačem radova, gde se detaljnije uređuju onosi između naručioca posala tj. investitora (u našem slučaju preduzeća) i izvođača radova (u našem slučaju dobavljača).

Uobičajno je da preduzeće, pre početka radova izvođaču radova (dobavljaču), isplati avans za nabavku potrebnog materijala, uređenje gradilišta i sl. Isplaćena novčana sredstva na ime avansa knjiže se zaduživanjem računa **Avansi za investicije**, dok se odobrava odovarajući račun izvora finansiranja (**Tekući račun, Dugoročni krediti Izdvojena novčana sredstva za investicije**). Kako je u iznosu avansa koji preduzeće plaća izvođaču radova, uključen i PDV u datim avansima, isti treba proknjižiti zaduživanjem računa **PDV u datim avansima**, dok potražuje račun avansi za investicije. Prilikom izmirenja obaveze prema izvođaču radova tj. dobavljaču dugovaće nam račun **Dobavljači** (koji je odobren prilikom dostavljanja privremenih situacija kada su evidentirane obaveze), dok potražuje račun odgovarajućeg izvora finansiranja (npr. **Tekući račun, Dugoročni krediti** i sl.) U slučaju avansnog plaćanja, knjigovodstveno evidentiranje izmirenja obaveze podrazumeva da potražuje račun **Avansi za investicije**, kao i račun **PDV u datim avansima** za iznos avansa i poreza, a preko tog iznosa potražuje račun odgovarajućeg izvora finansiranja (**Tekući račun ili Dugoročni krediti**).

U toku izgradnje izvođač radova dostavlja sukcesivne obračune izvršenih radova u vidu privremenih situacija. Privremene situacije se knjiže zaduživanjem računa **Osnovna sredstva u pripremi** za iznos privremene situacije bez PDV-a, kao i računa **PDV u primljenim fakturama za obračunati porez** i odobravanjem računa **Dobavljač**. Svaka naredna privremena situacija (druga, treća do konačne) dostavlja se u punom iznosu tj. sadrži i iznose prethodnih, te je potrebno proknjižiti samo razliku između iznosa dostavljene privremene situacije i ukupnog iznosa prethodnih. Po završetku izgradnje osnovno sredstvo se uključuje u proces rada, što se knjigovodstveno obuhvata zaduživanjem računa **Građevinski objekti**, a odobravanjem računa **Osnovna sredstva u pripremi** za ukupnu vrednost izgrađenog sredstva.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Tekući račun 5.000.000 rsd.

I) Za izgradnju prodavnice banka je preduzeću odobrila investicioni kredit u vrednosti od 14.000.000 rsd. Iz odobrenog kredita isplaćeno je izvođaču radova u vidu avansa 3.000.000 rsd. PDV 20%

II) Od izvođača radova primljena je prva privremena situacija na iznos od 7.000 000 rsd. PDV 20%

III) Ispaćena je prva privremena situacija iz odobrenog kredita uz obračun prethodno datog avansa.

IV) Primljena je druga privremena situacija na iznos od 11.800.000 rsd. PDV 20%

V) Primljena je treća konačna situacija na iznos od 13.000.000 rsd. PDV 20%. Izvršena je isplata druge i treće konačne sitacije i ostatka kredita i sa računa redovnih raspoloživih sredstava (tekućeg računa).

VI) Prodavnica je izgrađena i počela je sa radom.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Avansi za investicije Dugoročni kr.za osn.sr. za isplaćene avanse	3 600 000	3 600 000
Ia	PDV u datim avansima Avansi za investicije	600 000	600 000
II	Osnovna sredstva u pripremi PDV u primljenim fakturama	7 000 000 1.400.000	8.400.000
III	Dobavljač za osn.sr. Prva privremena situacija	8.400.000	3.000.000
IV	Dobavljač za osn.sr. Avansi za investicije PDV u datim avansima Dugoročni kr.za osn.sr. za isplatu prve privre.sit.	4.800.000	600.000 4.800.000

V	Osnovna sredstva u pripremi	960.000	5.760.000
	PDV u primljenim fakturama	1.200.000	
Va	Dobavljač za osn.sr. druga privremena sit.	240.000	1.440.000
	Osnovna sredstva u pripremi	7.200.000	5.600.000
VI	PDV u primljenim fakturama		1.600.000
	Dobavljač za osn.sr. treća privremena situacija		
	Dobavljač za osnovna sr. Dugoročni kr.za osn.sr. Tekći račun isplata II i III situacije	13.000.000	13.000.000
	Građevinski objekti Osnovna sredstva u pripremi Aktivairanje prodavnice		

4.2.3.3. Knjigovodstvena evidencija prijema osnovnih sredstava bez nadoknade

Prijem osnovnih sredstava može se vršiti po osnovu statusnih promena ili po nekom drugom osnovu. Ukoliko se prijem vrši po osnovu statusnih promena, onda se za neotpisanu vrednost osnovnog sredstava uvećava akcijski kapital. U drugom slučaju, ako se radi o neko drugom osnovu, onda je neotpisanu vrednost potrebno knjižiti u korist Ostalih prihoda.

a) **Prijem osnovnog sredstva bez naknade u slučaju statusnih promena**

Preduzeće može uvećati vrednost svoje imovine, prijemom nekog osnovnog sredstva bez naknade. Knjigovodstvena evidencija ovog poslovnog događaja zavisice od toga da li preduzeće prilikom prijema sredstva preuzima i neku obavezu, tako da razlikujemo dve karakteristične situacije:

- Prijem osnovnih sredstava bez nadoknade i bez preuzimanja nekog duga ili obaveze;
- Prijem osnovnih sredstava bez nadoknade, ali sa preuzimanjem duga tj.obaveze.

U ovom slučaju prilikom prijema osnovnog sredstava potrebno je za iznos njegove nabavne vrednosti zadužiti račun **Oprema**, dok za iznos otpisane vrednosti odobravamo račun **Ispravka vrednosti opreme**, za iznos neotpisane vrednosti (sadašnja vrednost = nabavna vrednost – otpisana vrednost) dolazi do povećanja sopstvenog kapitala preduzeća, što se knjigovodstveno obuhvata odobrenjem računa **Akcijski kapital**.

Kada se prijem vrši uz preuzimanje duga potrebno je za iznos nabavne vrednosti zadužiti račun **Oprema**, za iznos otpisane vrednosti račun **Ispravka vrednosti opreme**, za iznos preuzetog duga zadužuje se odgovarajući račun kredita (**Dugoročni krediti ili Kratkoročni krediti**). Ukoliko je iznos preuzete obaveze manji od sadašnje vrednosti osnovnog sredstva razlika se knjiži u korist računa **Akcijski kapital**. U slučaju kada je iznos preuzetog duga veći od sadašnje vrednosti osnovnog sredstva razlika se knjigovodstveno obuhvata na teret računa **Ostali rahodi**.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Oprema 2.500.000 rsd. Ispavka vrednosti opreme 800.000 rsd, Akcijski kapital 5.000.000 rsd.

I) Primljena je bez nadoknade mašina čija je nabavna vrednost 50.000 rsd, a otpisana 30.000 rsd, po osnovu statusne promene.

II) Primljena je bez nadoknade mašina čija je nabavna vrednost 600 000 dinara, otpisana 200.000 rsd. Prijemom mašine preuzeta je obaveza otplate kredita u vrednosti od 200.000 din, po osnovu statusne promene.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Oprema	50.000	
	Ispravka vrednosti opreme		30.000
	Akcijnski kapital		20.000
	za besplatan prijem		
II	Oprema	600.000	
	Ispravka vred. opreme		200.000
	Dugoročni kredit za opreme		
	Akcijnski kapital		200.000
	za besplatni prijem uz preuzimanje duga		200.000

b) Prijem osnovnih srestava po osnovu koji nije statusna promena

Kada osnov za preuzimanje osnovnog srestva nije statusna promena, potrebno je račun **Opreme** zadužiti za iznos nabavne vrednosti osnovnog sredstva, a odobriti račun **Ispravka vrednosti opreme za otpisanu vrednost**, dok se neotpisana vrednost knjiži u korist računa **Ostali prihodi**.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Oprema 2.500.000 rsd. Ispravka vrednosti opreme 800.000 rsd, Akcijnski kapital 5.000.000 rsd.

D) Preduzeće A je primilo od preduzeća B kancelarijski nameštaj čija je nabavna vrednost 80.000 rsd, a otpisana vrednost 30.000 rsd.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Oprema	80.000	
	Ispravka vrednosti opreme		30.000
	Ostali prihodi		50.000
	za besplatan prijem		

Primer - .Adaptacija i rekonstrukcija osnovnih sredstva:

0) Stanje na pojredinim računima preduzeća "D" je sledeće: Oprema 5.000.000 rsd, Ispravka vrednosti opreme 1.000.000 rsd.

I) Rukovodstvo preduzeća je odlučilo da izvrši rekonstrukciju jednog mašinskog postrojenja nabavne vrednosti 700.000 rsd, a otpisana vrednost 300 000 rsd. Procenjena vrednost delova postrojenja koja će se rekonstruisati je 100.000 rsd.

I) Izvođač radova dostavio je fakturu broj 18 na 800.000 rsd.PDV 20%

III) Završena je rekonstrukcija postrojenja.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ispravka vrednosti opreme	300.000	
	Osnovna sredstva u pripremi	100.000	
	Ostali rashodi	300.000	
	Oprema		700.000
	rashodovanje postorjenja		
	Osnovna sredstva u pripremi	800.000	
	PDV u primljnim fakturama	160.00	
	Dobavljači za osn.sredstva za rekonstrukciju		960.000
	Oprema		
Osnovna sredstva u pripremi za rekonstrukciju	900.000	900.000	

4.2.3.4. Viškovi osnovnih sredstava

Popisom osnovnih sredstava Komisija za popis može utvrditi da postoje izvesna odstupanja realnog (stvarnog) stanja osnovnih sredstava u odnosu na knjigovodstveno. Kada Komisija konstatuje da postoje sredstva u preduzeću koja nisu evidentirana u poslovnim knjigama (greška radnika i sl.), potrebno je uskladiti knjigovodstveno sa stvarnim stanjem.

Usklađivanje se vrši „uvođenjem“ sredstva u poslovne knjige. Kako bi se knjiženje adekvatno realizovalo neophodno je oformiti Komisiju koja će proceniti nabavnu i utrošenu (otpisanu) vrednost osnovnog sredstva. Evidentiranje viška podrazumeva zaduživanje računa **Oprema** za procenjenju nabavnu vrednost bez PDV-a, računa **PDV u primljenim fakturama** za iznos prethodno plaćenog PDV-a. Potražuju računi **Ispravka vrednosti opreme** za otpisanu vrednost osnovnog sredstva, kao i račun **Viškovi** za razliku između nabavne vrednosti sa PDV-om i otpisane vrednosti.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Oprema 2.500.000 rsd. Ispravka vrednosti opreme 800.000 rsd, Akcijski kapital 5.000.000 rsd.

I Popisom osnovnih sredstava utvrđen je višak jednog personalnog računara nabavne vrednosti 10.000 rsd a otpisana vrednost 4.000 rsd.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Oprema		
	PDV u primljenim fakturama	10.000	
	Ispravka vr.opreme	1.200	4.000
	Viškovi na osn.sr.		
	višak		7.200

4.2.3.5. Revalorizacija osnovnih sredstava

U inflatornim uslovima dolazi do narušavanja ispravnosti finansijskih izveštaja (Bilansa stanja, Bilansa uspeha, Bilansa tokova gotovine) tj. dolazi do nepodudaranja stanja iskazanog u finansijskim izveštajima usled nepodudaranja monetarnog (novčanog) i stvarnog stanja iskazanog u bilansima, što ima za posledicu rezultat koji je precenjen.

Revalorizacija osnovnih sredstava ima za cilj da eliminiše efekte inflacije prilikom utvrđivanja poslovnog rezultata i to putem konvertovanja prošlih istorijskih vrednosti osnovnih sredstava (nabavna vrednost, cena koštanja, rashoda) u tekuće tržišne vrednosti sredstva u momentu njegovog bilansiranja. Postupak revalorizacije se vrši uz pomoć koeficijenta revalorizacije koji se dobija na osnovu odnosa nabavne vrednosti osnovnog sredstva i njegove tekuće tržišne vrednost.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „B“ je sledeće: Oprema 10.000.000 rsd, Ispravka vrednosti opreme 3.000.000 rsd.

D) Obračunati i proknjižiti revalorizaciju primenom koeficijenta 1,4.

Nabavna vrednost OS $10.000.000 \times 1,4 = 14.000.000 - 10.000.000 = 4.000.000$

Ispravka vrednosti OS $3.000.000 \times 1,4 = 4.200.000 - 3.000.000 = 1.200.000$

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Oprema		
	Ispravka vrednosti opreme	4.000.000	1.200.000
	Revalorizacione rezerve revalorizacija opreme		2.800.000

4.2.4. Knjigovodstvena evidencija smanjenja osnovnih sredstava

Smanjenja osnovnih sredstava nastaju usled njihovog trošenja. Takođe, preduzeća ne retko osnovna sredstva koja im nisu potreban prodaju, ali u ustupaju. Otudjenja osnovnih sredstava nastaju usled:

- Prodaje osnovnih sredstava,
- Rashodovanja osnovnih sredstava,
- Prenosa osnovnih sredstava bez naknade.

4.2.4.1 Knjigovodstvena evidencija prodaje osnovnih sredstava

Osnovna sredstva koja nisu potrebna preduzeću za obavljanje poslovanja, mogu se otuđiti prodajom. Knjigovodsvena evidencija prodaje osnovnih sredstava, zavisice od prodaje cene koja je postignuta na tržištu, što rezultira ostvarenjem dobitka, gubitka ili ni jednog, ni dugog. Prodajna cena osnovnog sredstava može biti na nivou:

- sadašnje vrednosti,
- iznad sadašnje vrednosti,
- ispod sadašnje vrednosti.

a) Prodaja osnovnog sredstva se vrši po prodajnoj ceni jednakoj sadašnjoj vrednosti

U slučaju kad se prodaja osnovnog sredstva vrši po prodajnoj ceni koja je jednaka njegovoj sadašnjoj vrednosti potrebno je zadužiti odgovarajući račun **Ispravke vrednosti opreme (ili Ispravka vrednosti građevinskih objekata)** za iznos otpisane vrednosti, kao i račun **Potraživanja od kupaca (Kupci)** za iznos prodajne cene sa PDV-om, dok odobravamo odgovarajući račun osnovnih sredstava (**Oprema ili Građevinski objekti**) za nabavnu vrednost prodatog osnovnog sredstva i **Obaveza za PDV** za porez na dodatu vrednost koja se ostvaruje prodajom sredstva. Iznos poreza utvrđuje se primenom odgovarajuće poreske stope na prodajnu vrednost osnovnog sredstva.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Oprema 22.500.000 rsd. Ispravka vrednosti opreme 10.800.000 rsd.

1) Poslovna zgrada čija je nabavna vrednost 6.000.000 rsd i otpisana vrednost 4.000.000 rsd prodata je za 2.000.000 rsd. PDV 20%

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ispravka vr.građevin.objek. Kupci	4.000.000	
	Građevinski objekti	2.400.000	6.000.000
	Obaveze za PDV% za prodatu poslo.zgradu		400.000

b) Prodaja osnovnog sredstva po prodajnoj ceni iznad sadašnje vrednosti

Kada se osnovno sredstvo prodaje po prodajnoj ceni iznad sadašnje vrednosti knjgovodstveno obuhvatanje prodaje se vrši na sledeći način: za iznos otpisane vrednosti zadužujemo odgovarajući račun **Ispravka vrednosti opreme (ili Ispravka vrednosti građevinskih objekata)**, kao i račun **Kupci** za iznos prodajne cene sa PDV-om, dok nam potražuje odgovarajući račun osnovnih sredstava **Oprema ili Građevinski objekti** za iznos nabavne vrednosti, kao i račun **Obaveze za PDV** koje se obračunavaju na prodajnu cenu sredstva. Kako je prodajna cena veća od sadašnje vrednosti prodatog osnovnog sredstva, potrebno je proknjižiti

pozitivni ekonomski tok nastao u postupku prodaje u korist računa Dobici od prodaje osnovnih sredstava, te nam taj račun potražuje za razliku između više prodajne cene bez PDV-a i niže sadašnje vrednosti osnovnog sredstva.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Oprema 2.500.000 rsd. Ispavka vrednosti opreme 800.000 rsd.

Po fakturi 19. prodata je mašina za 150.000 rsd, nabavne vrednosti 310.000 dinara, a otpisane 190.000 dinara. PDV je 20%.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
1)	Ispravka vrednosti opreme		
	Kupci	190.000	
	Oprema	180.000	310.000
	Dobici od prodaje osn. sr.		
	Obaveze za PDV		30.000
	prodaja mašine po fakturi 19.		30.000

c) Prodaja osnovnog sredstva po prodajnoj ceni ispod sadašnje vrednosti

Preduzeće može doneti odluku da osnovno sredstvo proda po prodajnoj ceni koja je niža od njegove sadašnje vrednosti. Kada se osnovno sredstvo prodaje po prodajnoj ceni ispod sadašnje vrednosti potrebno je za iznos otpisane vrednosti zadužiti odgovarajući račun **Ispravka vrednosti opreme (Ispravka vrednosti građevinskog objekta)**, dok račun **Kupci** zadužujemo za iznos prodajne cene sa PDV-om. Ovom prilikom nastaje negativni ekonomski tok, koji predstavlja razliku između više sadašnje vrednosti i niže prodajne cene bez PDV-a, te se isti knjiži na teret računa **Gubici od prodaje osnovnih sredstava**, koji nam duguje, a potražuje nam odgovarajući račun osnovnih sredstava **Oprema ili Građevinski**

objekti za iznos nabavne vrednosti, kao i račun **Obaveze za PDV** za iznos poreza koji se obračunava primenom odgovarajuće poreske stope na iznos prodajne cene.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Oprema 2.500.000 rsd. Ispavka vrednosti opreme 800.000 rsd.

I Prodali smo mašinu po fakturi 25.za 210.000 dinara. PDV 20% Nabavna vrednost mašine je 500.000 rsd, a otpisana vrednost 270.000 rsd.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ispravka vrednosti opreme	270.000	
	Kupci	252.000	
	Gubici od prodaje osn. sr.	20.000	
	Oprema		500.000
	Obaveze za PDV		
	faktura broj 25		42.000

4.2.4.2. Knjigovodstvena evidencija rashodovanja osnovnih sredstava

Rashodovanje osnovnih sredstava vrši se usled njihove fizičke dotrajalosti ili tehničke zastarelosti i to na osnovu odluke organa upravljanja. U praksi se mogu javiti sledeći slučajevi rashodovanja osnovnih sredstava:

- rashoduje osnovno sredstvo koje je u celosti otpisano, a da se po osnovu rashoda otpaci mogu prodati,
- rashoduje osnovno sredstvo koje nije u celosti otpisano, a da po osnovu rashodovanja ostane otpadni materijal, čija je vrednost niža ili viša u odnosu na neotpisanu tj. sadašnju vrednost osnovnog sredstva.
- po osnovu rashodovanja nastaju određeni troškovi.

a) Rashodovanje u celosti otpisanog osnovnog sredstva, u slučaju kad se otpaci mogu prodati

Knjigovodstveno obuhvatanje osnovnog sredstva koje je u celosti otpisano, a nema ostataka koji se mogu prodati vrši se zaduživanjem odgovarajućeg računa ispravka vrednosti (**Ispravka vrednosti opreme ili Ispravka vrednosti građevinskih objekata**) i odobravanjem računa osnovna sredstva (**Oprema ili Građevinski objekti**). Ukoliko nakon rashodovanja nastavnu otpaci koji se mogu prodati dolazi do povećanja vrednosti imovine preduzeća za procenjenu tržišnu vrednost otpadnog materijala i ta vrednost se knjiži na računu **Otpadni materijal** koji duguje, dok potražuju **Ostali prihodi**.

Primer

D) Rashodovano je putničko vozilo, koje je u celosti otpisano, a čija je nabavna vrednost 100.000 rsd.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ispravka vrednosti opreme Oprema za rashodovanje	100.000	100.000

Primer

D) Rashodovali smo mašinu koja je u celosti otpisana. Nabavna vrednost mašine je 50.000 rsd, dok je vrednost otpadnog materijala procenjena na 8.000 rsd.

II) Otpadni materijal je prodat za 4.000 rsd po fakturi 20, kupac je uplatio svoju obavezu na tekući račun preduzeća. PDV 20%.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ispravka vrednosti opreme Oprema za rashodovanje	50.000	50.000
I a	Otpadni materijal	8.000	

	Ostali prihodi za vrednost otpadnog mater.		8.000
II	Kupci	4.800	
	Gubitak od prodaje otp. mat	4.000	
	Otpadni materijal		8.000
	Obaveze za PDV		800
	Po fakturi 20		
II a	Tekući račun		
	Kupci	4.800	
	Isplata fakture 20		4.800

b) Rashodovanje osnovnog sredstva koje nije u celini otpisano

Ukoliko se iz nekog razloga (najčešće zastarelost) rashoduje sredstvo koje nije u celini otpisano knjiženje se vrši na sledeći način: za iznos otpisane vrednosti nam duuguje račun ispravka vrednosti osnovnog sredstva (**Ispravka vrednosti opreme ili Ispravka vrednosti građevinskih objekata**). Račun **Otpadni materijal** duuguje za iznos procenjene vrednosti materijala, dok ostatak do nabavne vrednosti ide na teret **Ostalih rashoda**. Potražuje račun osnovnih sredstava (**Oprema ili Građevinski objekti**) za nabavnu vrednost sredstva koje se rashoduje.

Primer:

I) Preduzeće A rashodovalo je vozilo čija je nabavna vrednost 60.000,00 rsd, otpisana vrednost je 50.000,00 rsd, procenjena vrednost otpadnog materijala je 5.000,00 rsd.

II) Otpadni materijal je prodat za 7.000,00 rsd, kupac je obavezu izmirio gotovinom. PDV 20%

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ispravka vrednosti opreme	50.000	
	Otpadni materijal	5.000	
	Ostali rashodi	5.000	
	Oprema za rashodovanje		60.000
II	Blagajna	8.400	
	Otpadni materijal		5.000
	Vanredni prihodi		2.000
	Obaveze za PDV		1.400
	za vrednost otpadnog mater.		

4.2.4.3. Knjigovodstvena evidencija ustupanja osnovnih sredstava bez naknade

Prilikom ustupanja osnovnog sredstva bez naknade dolazi do smanjenja akcijskog kapitala za sadrašnju vrednost osnovnog sredstva, te je račun **Akcijskog kapitala** potrebno zadužiti za taj iznos, kao i odgovarajući račun ispravke vrednosti (**Ispravka vrednosti opreme, Ispravka vrednosti građevinskih objekata**) za iznos otpisane vrednosti osnovnog sredstva, dok nam odgovarajući račun osnovnih sredstava (**Oprema ili Građevinski objekti**) potražuje za iznos nabavne vrednosti osnovnog sredstva.

Primer:

0) Stanje na računima preduzeća „C“ je sledeće: Oprema 500.000 rad, Ispravka vrednosti opreme 250.000 rsd.

I) Preduzeće „C“ je ustupilo, bez nadoknade, preduzeću „D“ mašinu čija je nabavna vrednost 50.000 rsd.a otpisana vrednost je 40.000 rsd.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ispravka vrednosti opreme	40.000	
	Akcijski kapital	10.000	
	Oprema za ustupanje mašine		50.000

4.2.4.4. Knjigovodstvena evidencija ostalih vidova smanjenja osnovnih sredstava

Manjkovi na osnovnim sredstvima

Popisom osnovnih sredstava, Komisija može utvrditi da postoje izvesna odstupanja realnog (stvarnog) stanja osnovnih sredstava u odnosu na knjigovodstveno. Komisija može konstatovati da određena osnovna sredstva koja su evidentirana u poslovne knjige, fizički ne postoje u preduzeću (bezpravno otuđenje i sl.). Tada je potrebno uskladiti knjigovodstveno sa stvarnim stanjem, izknjiženjem sredstva iz poslovnih knjiga. Evidentiranje manjka vrši se zaduživanjem računa **Ispravka vrednosti opreme** za otpisanu vrednost sredstva na manjku, kao i računa **Manjkovi** (za sadašnju vrednost sredstva uvećanu za iznos PDV-a). Potražuje nam račun **Oprema** za nabavnu vrednost i račun **Obaveze za PDV** za iznos PDV-a koji se utvrđuje primenom poreske stope na sadašnju vrednost sredstva na manjku.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće : Oprema 500.000 rsd, Ispravka vrednosti opreme 150.000 rsd.

I) Popisom je utvrđen manjak računara čija je nabavna vrednost 15.000 rsd, a otpisana 10.000 rsd. PDV 20%

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ispravka vrednosti opreme	10 000	
	Manjkovi	6.000	
	Oprema		15 000
	Obaveze za PDV		1.000
	Utvrđeno po popisu		

Primer – Šteta na osnovnom sredstvu:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće : Oprema 500.000 rsd, Ispravka vrednosti opreme 150.000 rsd.

D) Požar je između ostalog uništio 4 personalna računara čija je nabavna vrednost 20.000 rsd, a otpisana vrednost 10 000 rsd. Računari su bili osigurani kod osiguravajućeg društva na iznos od 5. 000 rsd. Upravni odbor je odlučio da odgovorni radnik uplati 2 000 rsd.a da ostatak neotpisane vrednosti bude proknjižen na teret ukupnog prihoda preduzeća.

II) Osiguravajuće društvo i odgovorni radnik izmirili su svoje obaveze bezgotovinskim načinom plaćanja.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ispravka vrednosti opreme	10 000	
	Potraživanja od osiguravajućeg druš.	5 000	
	Potraživanja od radnika	2 000	
	Ostali vanredni rashodi	3 000	
	Oprema (izknjižavanje osnovnog sredstva po zapisniku)		20 000
II	Tekući račun	7 000	
	Potraživanja od osigurav.društva		5 000
	Potraživanje od radnika (za uplatu)		2 000

Kontrolna pitanja i zadaci:

1. Šta spada u poslovne knjige prema Zakonu o računovodstvu?
2. Kakva se knjigovodstvena evidencija vodi u dnevniku?
3. Koja je osnovna funkcija dnevnika?
4. Objasnite postupak knjiženja u dnevniku?
5. Objasnite razliku između prostog i složenog knjigovodstvenog stava, šta je aritmetička ravnoteža knjigovodstvenog stava?
6. Šta je kontiranje i koji načini kontiranja postoje?
7. Šta je glavna knjiga?
8. Objasnite postupak knjiženja u glavnoj knjizi?
9. Šta je analitička evidencija i kako se vodi?
10. Koja je veza između dnevnika, sintetičkog računa i analitičkih računa?
11. Koje su ostale pomoćne knjige?
12. Šta je probni bilans?
13. Koje su funkcije probnog bilansa?
14. Šta je nedostatak probnog bilansa?
15. Objasnite postupak knjiženja u probnom bilansu?
16. Šta je zaključni list?
17. Koje su najčešće greške u knjigovodstvu?
18. Koje se etape javljaju u postupku otrivanja grešaka? Objasnite ih?
19. Kakve se greške mogu javiti u knjigovodstvu?
20. Objasnite metod kolacioniranja?
21. Objasnite metod najkraće linije?
22. Objasnite metod vremenskog sužavanja polja grešaka?
23. Objasnite metodu precrtavanja?
24. Objasnite metodu doknjižavanja ili naknadnog knjiženja?
25. Objasnite metodu storniranja?
26. Objasnite metodu storniranja sa doknjižavanjem?
27. Šta su nematerijalna, a šta osnivačka ulaganja?
28. Šta su koncesije, patenti i licence?
29. Šta su osnovna sredstva i šta ih karakteriše?
30. Klasifikacija osnovnih sredstava prema pojavnim oblicima i prema karakteru?
31. Klasifikacija osnovnih sredstava prema prirodi i prema funkciji?
32. Šta je amortizacija?
33. Koja su dva osnovna sistema amortizacije?
34. Objasnite vremenski sistem amortizacije?
35. Objasnite funkcionalni sistem amortizacije?
36. Koji su osnovni načini povećanja osnovnih sredstava?

37. Koji su osnovni načini smanjenja osnovnih sredstava?

Zadaci za vežbu:

Primer 1:

0) Stanje na projenim računima preduzeća „A“ je: Tekući račun
1.000.000 rsd

I) Preduzeće je nabavilo od preduzeća „Projket biro“ projekat čija je vrednost po fakturi br. 16 150.000 rsd. PDV 20%

II)Izmirena je obaveza po fakturi 16 iz redovno raspoloživih sredstava preduzeća.

Primer 2:

0)Stanje na pojedinim računima preduzeća „B“ je: Tekući račun
1.000.000 rsd.

I) Po fakturi 43. preduzeće je kupilo patent od preduzeća „C“ u iznosu od 420.000. PDV 20%. Obaveza po fakturi 43 je isplaćena sa Tekućeg računa.

Primer 3:

Stanje na pojedinim računima preduzeća „C“ je: Tekući račun 1.800.000 rsd, Blagajna 100.000 rsd.

I)Preduzeće je kupilo mašinu pakericu po fakturi br. 28 za 250.000 rsd. PDV 20%.

II) Preduzeće je kupilo 100 šivaćih mašina za 500.000 rsd, po fakturi 35. PDV 20% Mašine je potrebno montirati. Troškovi dopreme plaćeni su u gotovu 20.000. rsd. PDV 20%.

III Troškovi montaže kupljenih šivaćim mašita iznose 30.000 rsd i plaćeni su sa tekućeg računa. PDV 20%. Šivaće mašine su stavljene u upotrebu.

Primer 4:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „D“ je : Tekući račun
1.000.000 rsd.

Za izgradnju proizvodne sale, banka je našem preduzeću odbrila dugoročni kredit za osnovna sredstva u iznosu od 19.200.000 rsd.

I) Izvođaču radova isplaćen je avans sa tekućeg računa u iznosu od 1.000.000 rsd. PDV 20%

II) Izvođač radova nam je dostavio prvu privremenu situaciju na iznos od 1.500.000 rsd. PDV 20%. Prva privremena situacija je isplaćena iz avansa i iz dugoročnog kredita.

III) Izvođač radova nam je dostavio drugu privremenu situaciju u iznosu od 5.000.000 rsd. PDV 20%.

IV) Izvođač radova nam je dostavio treću privremenu situaciju u iznosu od 10.000.0000 rsd. PDV 20%.

Druga i treća privremena situacija je isplaćena iz dugoročnog kredita.

V) Izvođač radova nam je dostavio konačnu situaciju u iznosu od 16.000.000 rsd. PDV 20% koja je isplaćena iz dugoročnog kredita.

VI) Proizvodna sala je izgrađena i stavljena je u upotrebu.

Primer 5:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „E“ je sledeće: Oprema 500.000 rsd, Ispravka vrednosti opreme 150.000 rsd, Akcijski kapital 1.000.000 rsd.

I) Primeljna je mašina bez naknade na osnovu statusne promene. Nabavna vrednost mašine je 200.000 rsd, a otpisana 50.000 rsd.

II) Primljena je bez naknade mašina na osnovu statusne promene. Nabavna vrednost mašine je 300.000 rsd, otpisana 30.000 rsd. Prijemom mašine preuzet je i dugoročni dug u iznosu od 100.000 rsd.

III) Primljeno je bez naknade vozilo čija je nabavna vrednost 150.000, a otpisana vrednost 50.000 rsd.

Primer 6:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „F“ je sledeće: Oprema 10.000.000, Ispravka vrednosti opreme 1.800.000 rsd.

I) Popisom je utvrđen višak mašine za sečenje, čija je nabavna vrednost 230.000 rsd, a otpisana 75.000 rsd.

Primer 7:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „G“ je sledeće: Oprema 12.000.000, Ispravka vrednosti opreme 2.000.000 rsd.

I Nabavna vrednost opreme je 2.000.000 rsd, a otpisana 500.000 rsd. Obračunati i proknjižiti revalorizaciju koeficijentom 1,5.

Primer 8:

- 0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „H“ je sledeće: Oprema 12.000.000, Ispravka vrednosti opreme 2.000.000 rsd.
- D) Preduzeće je prodalo vozilo čija je nabavna vrednost 50.000. rsd, a otpisana 10.000 rsd. za 40.000 rsd. po fakturi br.5. PDV 20%.
- II) Preduzeće je prodalo mašinu čija je nabavna vrednost 40.000 rsd., a otpisana 15.000 rsd, za 32.000 rsd. po fakturi 28. PDV 20%.
- III Kupci su platili vozilo koje je kupljeno po fakturi br.5 PDV 20%
- IV) Preduzeće je prodalo kamion po fakturi br. 40 za 60.000 rsd. Nabavna vrednost kamiona je 100.000 rsd., a otpisana 20.000 rsd. PDV 20%.

Primer 9:

- 0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „I“ je sledeće: Oprema 12.000.000, Ispravka vrednosti opreme 2.000.000 rsd.
- D) Rashodovana je mašina koja je u potpunosti otpisana, nabavne vrednosti 50.000 rsd.
- II) Rashodovana je mašina koja je u potpunosti otpisana. Nabavna vrednost mašine je 80.000 rsd, a vrednost otpadnog materijala je 10.000 rsd. Otpadni materijal je prodat u gotovu za 12.000 rsd. PDV 20%.
- III) Rashodovana je mašina čija je nabavna vrednost 70.000 rsd, a otpisana 55.000. Vrednost otpadnog materijala iznosi 5.000 rsd.

Primer 10:

- 0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „J“ je sledeće: Oprema 12.000.000, Ispravka vrednosti opreme 2.000.000 rsd.
- D) Ustupljeno je bez naknade drugom preduzeću vozilo nabavne vrednosti 60.000 rsd. Otpisana vrednost vozila je 10.000 rsd.

Primer 11:

- 0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „K“ je sledeće: Oprema 9.600.000, Ispravka vrednosti opreme 3.600.000 rsd.
- I Popisom je utvrđen manjak dva netbook-a, nabavna vrednost iznosi 67.000 rsd. Otpisana vrednost je 12.500 rsd.
- II U požaru je izgorela mašina čija je nabavna vrednost 150.000 rsd. Otpisana vrednost je 30.000 rsd. Mašina je bila osigurana kod osiguravajućeg društva u iznosu od 100.000 rsd.
- Rukovodstvo preduzeća je donelo odluku da odgovorno lice nadoknadi štetu u iznosu od 7.000 rsd. dok ostatak pada na teret ukupnog prihoda.

5. Knjigovodstvena evidencija novčanih sredstava, čekova, menica, potraživanja i obaveza

5.1. Knjigovodstvena evidencija novčanih sredstava

Za plaćanje pribavljenih sredstava (u obliku stvari i prava), kao i za izmirivanje obaveza, neophodno je raspolagati odgovarajućim novčanim sredstvima tj. gotovinom. U literaturi postoji veliki broj definicija i mišljenja koja se odnose na gotovinu. Prema Kukoleči gotovinu predstavljaju “sredstva plaćanja fizičkog ili pravnog lica koja se sastoje od novčanica ili kovanog novca (supr.plaćanja preko žiro računa)“.⁴⁰ Računovođe definišu gotovinu kao „depozite u bankama i svaki oblik koji će banka prihvatiti“⁴¹, što podrazumeva pored papirnog i kovanog novca i druge vrste novca, poput novca na tekućem računu, deviznom računu i računima izdvojenih novčanih sredstava. Gotovina obuhvata novac u blagajni i depozite po viđenju preduzeća, što je „neophodna rezerva likvidnosti, spremna za plaćanje obaveza.“⁴²

Dakle, gotovina obuhvata gotovinu u blagajni i depozite po viđenju (na tekućem dinarskom i deviznom računu, kao i na računima izdvojenih novčanih sredstava). Platni promet se može obavljati kao gotovinski i bezgotovinski, pa se gotovina pojavljuje kao gotovina na tekućem (poslovnom) računu i gotovina u blagajni. Tekući računi su oni računi sa kojih njihovi vlasnici (koji su i učesnici u platnom prometu) bezgotovinski i gotovinski izmiruju svoje obaveze ili prenose novčana sredstva drugim učesnicima u platnom prometu. Instrumenti platnog prometa koji se tom prilikom javljaju mogu biti: nalog za uplatu, nalog za isplatu, naglog za prenos ili nalog za naplatu, čekovi, platne kartice, akreditivi.

Blagajna je organizacioni deo preduzeća preko koga se obavlja najveći deo gotovinskog platnog prometa preduzeća, tj. vrše gotovinska plaćanja i gotovinske naplate. U zavisnosti od oragnizacione strukture preduzeća,

⁴⁰ Kukoleča S. (1999) ,Organizaciono poslovni leksikon izraza, pojmova i metoda, Zavod za ekonomske ekspertize, Beograd, Str.427

⁴¹ Meigs R., Meigs W. (1999),Računovodstvo-temelj poslovnog odlučivanja, Mate, Zagreb,str.315.

⁴² Stevanović N. (2006) ., Upravljačko računovodstvo, Ekonomski fakultet, Beograd str. 261.

pored glavne blagajne mogu se javiti i porto blagajne čije se poslovanje vodi analitički. Promet blagajne vodi se u Dnevniku blagajne, gde se evidentiraju sve gotovinske promene nastale u toku dana, jedan primerak dnevnika blagajne dostavlja se knjigovodstvu zajedno sa originalnom dokumentacijom (rešenje, ugovor, faktura i sl) na osnovu koje se vrši knjiženje. Da bi se poslovanje normalno odvijalo blagajna mora da uvek poseduje određenju sumu novca, ukoliko bi se čuvala veća suma u blagajni, bespotrebno držanje slobodnih novčanih sredstava imalo bi negativnih efekata na rentabilnost poslovanja preduzeća. Zbog toga, preduzeće određuje blagajnički maksimum tj. sumu novca koja se može naći na u blagajni, a na osnovu delatnosti firme, obima poslovanja, udaljenosti sedišta preduzeća od poslovne banke i sličnih parametara. S druge strane, naplaćen novac u gotovu blagajnih je dužan da na kraju radnog dana uplati na tekući račun preduzeća. Pri tom po zaključivanju dnevnika blagajne saldo iz dnevnika mora biti jednak saldu na računu u finansijskom knjigovodstvu (glavnoj knjizi).

Gotovina i gotovinski ekvivalenti se vrednuju u skladu sa MRS 39 Finansijski instrumenti: Priznavanje i merenje i drugim relevantnim Međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja. Evidentiranje gotovine i gotovinski ekvivalenta se vrši u glavnoj knjizi i dnevniku glavne knjige finansijskog knjigovodstva, dok se za evidentiranje gotovine u blagajni blagajnik obavezno vodi blagajnički dnevnik. Za knjigovodstveno praćene koriste se računi klase 2 Kratkoročna potraživanja, plasmani i gotovina, grupe 24-Gotovinski ekvivalenti i gotovina.

5.1.2. Knjigovodstvena evidencija deviznih sredstava

Devize koje se drže na računu kod banke, koriste se za izmirivanje obaveza prema dobavljačima iz inostranstva i stranim bankama. Takođe, na ovaj račun knjiže se i sve uplate iz inostranstva tj. naplate od kupaca iz inostranstva, primljeni devizni avansi i sl, kao i operacije koje se odnose na kupovinu ili prodaju deviza. Ukoliko preduzeće ima devizna sredstva u blagajni onda se gotovinske isplate i uplate knjiže preko računa Devizna blagajna.

Stanje i promene stanja sredstva na deviznom računu evidentiraju se **isključivo u dinarskoj protivvrednosti**, koja se dobija preračunavanjem vrednosti strane valute po srednjem kursu, koji važi na dan nastale promene. Pri izradi bilansa stanja utvrđuje se dinarska protivvrednost primenom zaključnog kursa, koji se upoređuje sa knjigovodstvenim stanjem i konstatuje postojanje pozitivnih i/ili negativnih kursnih razlika.

Kursne razlike se knjiže na odgovarajućim računima Pozitivne kursne razlike (prihodi) i Negativne kursne razlike (rashodi) o čemu će biti reči u narednim poglavljima.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „X“ je sledeće: Tekući račun 5.000.000 rsd, Dobavljači iz inostranstva 1.000 \$ (srednji kurs 1:110), Devizni račun 2.000 EU (1:120)

I) Kupac iz inostranstva uplatio je na naš devizni račun 3 000\$ (srednji kurs 1:110).

II) Kupili smo od banke 1.000 EU (srednji kurs 1:120).

III) Dobavljaču iz inostranstva isplaćeno je 1.000 \$.

IV) Prodali smo banci 1.000 EU

V) Za potrebe preduzeća blagajnik je podigao sa deviznog računa 500 EU.

VI) Isplaćeno je našem radniku u vidu akontacije za službeni put u inostranstvu 500 EU u gotovom novcu.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Devizni račun Kupci iz inostranstva za uplatu 3 000 \$	330.000	330.000
II	Devizni račun Tekući račun za kupljenih 1 000 E	120.000	120.000
III	Dobavljač iz inostranstva Devizni račun za isplaćenih 1 000 \$	110.000	110.000
IV	Tekući račun Devizni račun za prodatih 1 000 EU	120.000	120.000

V	Devizna blagajna	60.000	
	Devizni račun za podignutih 500 E		60.000
VI	Potraživanja od radnika	60.000	
	Devizna blagajna za isplatu 500 E		60.000

5.2. Knjigovodstvena evidencija gotovinskih ekvivalenata

Gotovinski ekvivalenti jesu visokolikvidne hartije od vrednosti koje se neposredno mogu konvertovati u gotov novac, bez rizika od promene kamatnih stopa. (blagajnički zapisi, čekovi i sl.) Pri tom, pod pojmom gotovinskih ekvivalenata ne podrazumemvaju se i hartije od vrednosti u koje se ulaže, a koje se tretiraju kao kratkoročna ulaganja.

5.2.1. Priljeni čekovi i menice

Ček je hartija od vrednosti koja se koristi kao sredstvo plaćanja. Čekom izdavalac čeka – trasant daje nalog banci – trasatu, da po dospelosti isplati na čeku naznačenu sumu novca remitentu-korisniku čeka. Isplatu čeka banka – trasat, obavlja na teret računa izdavalaca čeka- trasanta. Trasant, u trenutku izdavanja čeka, mora imati pokriće, odnosno, dovoljno novačanih sredstava za isplatu čeka, na računu koji se vodi kod trasata (banke). Izdavanje čeka bez pokrića se smatra krivičnim delom. Primena čeka u platnom prometu ima za cilj da smanji korišćenje gotovog novca, čime se smanjuju i rizici trgovine gotovim novcem.

U platnom prometu, menica ima sličnu ulogu kao i ček. Menica je hartija od vrednosti, kojom njen izdavalac-trasant daje nalog drugom licu – trasatu, da njenom imaocu-reemitentu, isplati određenu sumu novca ili sam izdavalac obećava da će izvršiti isplatu.

Kod čeka trasat mora biti banka, dok kod menice to može biti i drugo lice. Otuda menice mogu biti trasirane i sopstvene. Trasiranom menicom, izdavalac-trasant daje naredbu banci ili drugom pravnom licu-trasatu, da njenom imaocu-reemitetnu, isplati određenu sumu novca. Sopstvenom menicom, izdavaoc-trasant (koji je ujedno i trasat), daje izjavu da će izvršiti isplatu određene sume novca-reemitetnu u trenutku dospeća menice.

Kod menice postoji obaveza naznačavanja reemitetna, za razliku od čeka. Takođe, za razliku od čeka, koji se izdaje po viđenju, menica može izdati i na druge načine i koristiti kao sredstvo kreditiranja. Otuda, prilikom izdavanja menice, izdavaoc-trasant, ne mora imati pokriće na svom računu redovno raspoloživih sredstava.

Preduzeće svoja potraživanja od kupaca može naplatiti prijemom čeka. Kada preduzeće primi ček od kupca, neutrališe se njegovo potraživanje od kupaca, a nastaje potraživanje prema banci kod koje kupac ima deponovana sredstva za izmirenje čeka. Preduzeće će naplatiti novac od banke u trenutku kada primljeni ček dospe na realizaciju, što će prouzrokovati povećanje novčanih sredstava na računu redovno raspoloživih sredstava preduzeća.

Knjigovodstveno obuhvatanje naplate potraživanja putem čeka, vrši se zaduživanjem računa **Potraživanja za primljene čekove (ili skraćeni naziv Čekovi)**, a odobrenjem računa **Potraživanja od kupaca (ili skraćeni naziv Kupci)**. Kada banka dostavi izvod na kome se vidi realizacija primljenog čeka, potrebno je evidentirati naplatu, pa duguje **Tekući račun**, a potražuje račun **Čekovi**.

Pored naplate potraživanja putem čeka, potraživanje može biti naplaćeno i prijemom menice od kupca. Metodologija knjiženja je identična kao u slučaju primljenih čekova, uz primenu računa **Potraživanja za primljene menice (ili skraćeni naziv Menice)**.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je: Kupic 30.000 rsd, PDV u primljenim fakutrama 6.000 rsd.

I) Na ime prodate robe primljen je ček broj 3003 od kupca u vrednosti od 30 000 rsd.

II) Prema bančinom izvodu br.44 može se videti da je ček broj 3003 realizovan.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Čekovi (potraživanja)	30.000	
	Kupci za primljen ček		30.000
	Tekući račun		
II	Čekovi (potraživanja)	30.000	
	po izvodu broj 44		30.000

5.2.2. Izdati čekovi i menice

Svoje obaveze prema dobavljačima, preduzeće može izmiriti izdavanjem čeka. Kada plati dobavljaču obavezu čekom, smanju se obaveze prema dobavljačima. Međutim izdavanjem čeka, za preduzeće nastaju obaveze prema banci, koja je u obavezi da, po dospelosti, isplati ček imaoču (u našem slučaju dobavljaču), a na teret onoga koji je izdao ček (u našem slučaju preduzeće).

Preduzeće evidentira obaveze za izdate čekove zaduživanjem računa **Dobavljači**, dok odobrava računu **Obaveze po izdatim čekovima (ili skraćeni naziv Dati čekovi)**. Preduzeće može deo svojih novčanih sredstava da izdvoji na poseban račun koji je namenksi određen (za isplatu akreditiva, čekova, investicije i sl.). U slučaju isplate čekova, ta sredstva se vode na računu **Izdvojena novčana sredstva za isplatu čekova** (promena I a). U momentu kada ček dospe na realizaciju tj. kad nam banka dostavi izvod, zadužujemo račun **Dati čekovi**, a razdužujemo račun **Izdvojena novčana sredstva za isplatu čeka**.

Pored čekova, preduzeće može obeveze prema dobavljačima izmirivati i putem izdavanja menica. Knjigovodstvena evidencija obaveza za izdate menice vrši se na identičan način kao i obaveza za date čekove, na odgovarajućem računu **Obaveze za date menice** ili skraćeni naziv **Date menice**.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je: Tekući račun 50.000 rsd.

I) Preduzeće je izdalo ček br. 2005 za izmirenje obaveze za kupljenu robu po fakturi 15.u vrednosti 25.000 rsd. Istovremeno je izdvojilo na poseban račun sredstva za isplatu čeka.

II) Prema bančinom izvodu br. 55 može se videti da je ček realizovan.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Dobavljači Dati čekovi za izdat ček broj 2005	25.000	25.000
Ia	Izdvojena novčana sr.za isplatu čeka	25.000	

II	Tekući račun izdvojena sr.na poseban račun	25.000	25.000
	Dati čekovi Izdvojena novčana sr.za isplatu čeka izvod broj 55		25.000

5.3. Knjigovodstvena evidencija datih i primljenih avansa

Avanase koje preduzeće daje dobavljačima za prilikom nabavke robe, ugovorenih usluga i sl., knjiže se zaduživanjem računa **Potraživanja po datim avansima (ili skraćeno Dati avansi)** za iznos avansa bez PDV-a, kao i računa **PDV u datim avansima** za iznos poreza, Potražuje odgovarajući račun novčanih sredstava (najčešće **Tekući račun**), a sve do preuzimanja predmeta avansiranja.

S druge strane, ukoliko prilikom prodaje robe, kupac vrši avansno plaćanje, uplaćeni avans se evidentira na **Tekućem računu** i tom prilikom nastaju **Obaveze po primljenim avansima (ili skraćeno Primljeni avansi)**, kao i **Obaveze za PDV u primljenim avansima**, koje ostaju otvorene sve do momenta preuzimanja predmeta avansiranja od strane kupca.

Primer:

0) Stranje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Tekući račun 1.000.000 rsd.

I) Uplaćen je avans dobavljaču za kupovinu materijala u vrednosti od 7000 rsd. PDV 20%.

II) Primljen je avans od kupaca koji se odnosi na prodaju robe u vrednosti od 100. 000 rsd. PDV 20%.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Potraživanje po datim avansima	7.000	8.400
	PDV u datim avansima	1.400	
	Tekući račun dati avansi		

II	Tekući račun	120.000	
	Obaveze po primljenim avansima		120.000
	Obaveze po primljenim avansima primljeni avans		

5.4. Knjigovodstvena evidencija otvorenih akreditiva

Kao što je već rečeno, preduzeće može da jedan deo svojih novčanih sredstava izdvoji za namensko korišćenje (isplata čekova, za akreditive, za investicije) i da ista vodi na posebnom računu. Upotreba ovih sredstava podleže strogoj kontroli, te se ista mogu koristiti samo u slučaju ispunjenja propisanih uslova vezanih za određenu namenu. Prilikom otvaranja akreditiva banka prihvata zahtev nalagodavca (u ovom slučaju preduzeća) da preuzme obavezu isplate ugovorene sume korisniku akreditiva (u ovom slučaju dobavljaču), ukoliko budu ispunjeni uslovi navedeni u nalogu za otvaranje akreditiva. Otvaranje akreditiva za preduzeće znači prebacivanje određene sume novca sa računa redovno raspoloživih sredstava na namenski račun akreditiva. Knjiženje ove privredne operacije podrazumeva zaduživanje računa **Otvoreni akreditivi**, dok potražuje **Tekući račun**.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Tekući račun 140.000 rsd.

I) Na osnovu ugovora sa dobavljačima preduzeće je otvorilo akreditiv kod banke u vrednosti 50 000 rsd. Banka je iz akreditiva, a na osnovu prezentirane dokumentacije isplatila dobavljaču ugovoreni iznos.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Otvoreni akreditivi	50.000	
	Tekući račun		50.000
	za otvaranje akreditiva		
II	Dobavljači	50.000	
	Otvoreni akreditivi		50.000
	za isplatu iz akreditiva		

5.5. Knjigovodstvena evidencija Poreza na dodatu vrednost (PDV)

Porez na dodatu vrednost (PDV) je opšti porez na potrošnju koji se obračunava i plaća na isporuku dobara i pružanje usluga, u svim fazama proizvodnje i prometa dobara i usluga, kao i na uvoz dobara, osim ako Zakonom nije drugačije propisano. PDV se naplaćuje u svakoj fazi prometa, a poreska obaveza je jednaka razlici između dugovnog (ulaznog) PDV-a i potražnog (izlaznog) PDV-a. Obavezu plaćanja ovog poreza ima svako pravno ili fizičko lice koje samostalno obavlja promet dobara i usluga, u okviru delatnosti za koju je registrovano. Pri tom, pod pojmom delatnosti podrazumevamo trajnu aktivnost proizvođača, trgovca ili pružaoca usluga u cilju ostvarivanja zarade. Pravno ili fizičko lice koje ima obavezu podnošenja poreske prijave i plaćanja PDV-a u ekonomskoj teoriji i praksi naziva se poreski obveznik. Poreski obveznik izmiruje poresku obavezu utvrđenu na osnovu zakonom propisane poreske stope i poreske osnovice za obračun.

Poresku osnovicu za utvrđivanje poreske obaveze čini iznos naknade koju poreski obveznik prima ili treba da primi za isporučena dobra ili pružene usluge od primaoca dobara ili usluga. Pored ovog iznosa, osnovicu mogu sačinjavati još i :

- akcize, carina i druge uvozne dažbine, kao i ostali javni prihodi, osim PDV-a,
- svi sporedni troškovi koje obveznik zaračunava primaocu dobara i usluga.

Poreska obaveza se utvrđuje kao razlika između prethodnog poreza na dodatu vrednost koji je sadržan u ulaznim fakutrama i obračunatog poreza na dodatnu vrednost sadržanog u izlaznim fakutrama.

Prethodni porez na dodatu vrednost je porez obračunat u prethodnoj fazi prometa dobara ili usluga ili pri uvozu robe tj. nalazi se na ulaznim fakturama nezavisno od toga da li je dobro (osnovno sredstvo, roba ili materijal) primljeno radi dalje reprodukcije ili krajnje potrošnje. Preduzeće ima pravo da potopuni ili delimični odbitak prethodnog proeza i isti se knjiži zaduživanjem odgovarajuće računa grupe 27 PDV u primljenim fakturama. Pri tome, nabavna vredost nabavljenog dobra bez PDV-a knjiži se na teret računa na kome se dobra ili usluge vode (bez PDV-a), dok se za iznos nabavne vrednosti uvećane za iznos PDV-a odobrava računu Dobavljači, jer će taj zbirni iznos biti isplaćen dobavljaču prilikom realizacije obaveze.

Osnovni računi iz ove grupe koji se najčešće javljaju prilikom knjiženja su:

270 – Porez na dodatu vrednost u primljenim fakutrama po opštoj poreskoj stopi (20%)

271 – PDV u primljenim fakutrama po posebnoj poreskoj stopi

272 – PDV u datim avansima po opštoj stopi

273 – PDV u datim avansima po posebnoj stopi

274 – PDV plaćen pri uvozu dobara po opštoj stopi

275 - PDV plaćen pri uvozu dobara po posebnoj stopi

276- PDV obračunat na usluge inostranih lica

277- Naknadno vraćen PDV kupcima – stranim državljanima

278 – PDV naknada poljoprivrenim proizvođačima

279- Potraživanja za više plaćeni PDV

Obračunati porez na dodatu vrednost javlja se prilikom prodaje dobara i vršenja usluga tj. to je onaj iznos poreza koji se nalazi na izlaznim fakturama preduzeća (fakture prilikom prodaje robe) i ne predstavlja prihod već se evidentira na računima 47 obaveze za PDV.

Osnovni računi iz ove grupe koji se najčešće javljaju prilikom knjiženja su:

470 – Obaveze za PDV po izdatim fakurama po opštoj stopi

471 – Obaveze za PDV po izdatim fakurama po posebnoj stopi

472- Obaveze za PDV po primljenim avansima po opštoj stopi

473 – Obaveze za PDV po primljenim avansima po posebnoj stopi

474 – Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi

475- Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po posebnoj stopi

479- Obaveze za PDV po osnovu razlike obračunatog PDV i prethodnog poreza

Iznos prethodnog poreza i obračunatog poreza čine dva ključna podatka za utvrđivanje iznosa koji obveznik treba da plati u poreskom periodu (u roku od 10 dana po isteku obrčunskog perioda od mesec dana ili tromenječja). Za utvrđivanje poreske obaveza na području Republike Srbije, Zakonom o PDV (član 23) propisane su dve poreske stope:

- Opšta poreska stopa od 20% (preračunata poreska stopa 16,67%)

- Posebna poreska stopa od 10% (preračunata poreska stopa 9,09%) koja se primenjuje prilikom obračuna poreza kod određenih dobara koji su precizno navedeni u Zakonu o PDV-u (npr. osnovne životne namarnice).⁴³⁴⁴

Problematika izrade kalkulacije i obračuna PDV-a, ilustrovana je kroz primer nabavke i prodaje robe trgovine na veliko i trgovine na malo:

I Cena uvozne robe	100.000	
PDV (20%)	20.000	
20.000		
II Veleprodajna cena bez PDV-a (100.000 + 50% zarada)	150.000	
+ PDV (150.000* 20%)		
30.000		
Veleprodajna cena sa PDV-om		180.000
Obaveze za PDV(30.000 (obračunati PDV) – 20.000 (prethodno plaćeni PDV))	10.000	
III Maloprodajna cena bez PDV –a (150.000+10% zarada)	165.000	
+ PDV (165.000*20%)		33.000
Maloprodajana cena sa PDV-om		198.000
Obaveze za PDV (33.000 (obračunati PDV) – 30.000 (prethodno plaćeni PDV))	3.000	

Veleprodaja nabavlja robu po ceni od 120.000 rsd. Nabavka robe praćena je odgovarajućim dokumentom dobavljača tj. ulaznom fakturinom. Iznos od 120.000 rsd. veleprodaja plaća svom dobavljaču tj. proizvođaču, pri tom iznos od 100.000 rsd je cena robe, dok je iznos od 20.000 rsd PDV. U postupku obračuna obaveze za PDV iznos od 20.000 rsd je prethodno plaćeni porez na dodatnu vrednost. Za nabavljenu robu veleprodaja zaraćunava sopstvenu zaradu od 50%, tako da je veleprodajna cena robe bez PDV 150.000, a kada se na to doda porez, veleprodajna cena je 180.000 rsd.

⁴³ Zakon o PDV (Sl. Glasnik RS 83/2015)

⁴⁴ Zakon o PDV (Sl. Glasnik RS 83/2015)

Veleprodaja prodaje robu trgovini na malo tj. maloprodaji. Prodaja se realizuje na osnovu izlazne faktrue na iznos od 180.000 rsd. Od tog iznosa veleprodajna cena bez PDV je 150.000 rsd, a 30.000 rsd je obračunati PDV. Poreska obaveza veleprodaje je razlika između plaćenog poreza u prethodnoj fazi prometa koji je izražen u ulaznoj fakturi i obračunatog poreza izraženog u izlaznoj fakturi tj. 30.000 rsd – 20.000 rsd. Dakle, veleprodaja plaća porez na novostvorenu vrednost tj. sopstvenu zaradu, što je 10.000 rsd.

Maloprodaja nabavlja robu od veleprodaje za 180.000 rsd. Faktura veleprodaje je za maloprodaju ulazna faktura, gde je iznos od 150.000 rsd cena robe bez PDV-a, a iznos od 30.000 rsd prethodno plaćeni porez. Maloprodaja zaračunava zaradu od 10% za nabavljenu robu, pa je maloprodajna cena robe bez PDV-a 165.000 rsd, kada se na istu doda porez, to je iznos 198.000 rsd. Maloprodaja prodaje robu konačnom potrošaču. Prodaja se vrši na osnovu izlazne fakture maloprodaje, za iznos od 198.000 rsd, od čega je 33.000 rsd obračunati porez. Poreska obaveza maloprodaje je razlika između prethodno plaćenog poreza i obračunatog poreza, što iznosi 3.000 rsd.

Dakle, na osnovu izloženog može se zaključiti da je PDV-e indirektni porez, jer se ne prikuplja direktno od lica koja su poreski obveznici, već od lica koja se smatraju krajnjim potrošačima tj. poreskim platcima. PDV-e se obračunava u svakoj fazi prometa dobara i usluga i to samo na dodatu vrednost u konkretnoj fazi. Zbog toga ovaj porez spada u grupu neto svefaznih poreza. Ovakav način oporezivanja prometa dobara i usluga je najrasprostranjeniji na svetu i primenjuje se u oko 120 zemalja. Rasprostranjenost PDV-a kao javnog prihoda proizilazi iz činjenice da je primenom ovog sistema olakšano ubiranje poreza, te da su ograničene mogućnosti za malverzacije prilikom njegovog obračuna i plaćanja.

Kontrolna pitanja:

1. Šta spada u gotovinu?
2. Šta je tekući račun?
3. Nabrojte neke instrumente platnog prometa?
4. Šta je blagajna?
5. Kako se vrši knjigovodstveno evidentiranje deviznih sredstava?
6. Šta su gotovinski ekvivalenti?
7. Kako se vrši knjigovodstveno evidentiranje avansa?
8. Šta su otvoreni akreditivi i kako se vrši njihovo knjigovodstveno evidentiranje?
9. Šta je PDV?
10. Šta je Prethodni PDV?

11. Šta je Obračunati PDV?

12. Koje su stope poreza na dodatu vrednost predviđene Zakonom o PDV-u?

Zadaci za vežbu:

Primer 1:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Tekući račun 1.000.000 rsd, Devizni račun 50.000 EU (1:120), Kupci iz inostranstva 30.000 EU (1:120), Dobavljači iz inostranstva 40.000 (EU) (1:120).

I) Preduzeće je kupilo od banke 10.000 \$. (1:110)

II) Naplaćeno je potraživanje od kupaca iz inostranstva u iznosu od 30.000 EU (1:120)

III) Preduzeće je prodalo banci 2.000 EU (1:120)

IV) Isplaćena je obaveza prema dobavljaču iz inostranstva u iznosu od 40.000 EU (1:120).

Primer 2:

0) Stanje pojedinim računima preduzeća „B“ je sledeće: Kupci je 83.000 rsd, Tekući račun 50.000 rsd.

I) Na ime prodate robe primljena je menicu br. 5526 od kupca na iznos od 56.000 rsd.

II) Prema izvodu banke br. 3211 vidi se da je menica realizovana.

Primer 3:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „C“ je sledeće: Tekući račun 100.000 rsd, Dobavljači 50.000 rsd, Kupci 60.000 rsd. Proknjižiti sledeće promene.

I) Za izmirenje obavze prema dobavljaču preduće je izdalo ček br.4411 na iznos

Od 50.000 rsd. Istovremeno su izdvojena novčana sredstva za isplatu čeka na posebnom računu.

II) Prema izvodu banke br. 66 može se videti da je ček realizovan.

Primer 4:

0) Stanje na pojedinim računama „D“ preduzeća je sledeće: Tekući račun 68.000 rsd, Dobavljači 57.000 rsd, Kupci 72.000 rsd. Proknjižiti sledeće promene:

I) Preduzeće je uplatilo avans dobavljaču za nabavku materijala u iznosu od 45.000 rsd. PDV 20%.

II) Preduzeće je od kupaca primilo avans u iznosu od 36.000 rsd. PDV 20%.

Primer 5:

0) Stanje na pojedinim računama našeg preduzeća „E“ je sledeće: Tekući račun 70.000 rsd, Dobavljači 44.400 rsd, Kupci 22.000 rsd. Proknjižiti sledeće promene:

I) Na osnovu ugovora sa dobavljačem, preduzeće je otvorilo akreditiv kod banke na iznos od 28.000 rsd.

II) Banka je iz akreditiva, a na osnovu prezentirane dokumentacije isplatila dobavljaču ugovoreni iznos.

6. Knjigovodstveno obuhvatanje zaliha materijala

Zalihe jesu kratkoročna obrtna imovina preduzeća, koju preduzeće koristi tokom poslovanja. Prema MRS 2⁴⁵, zalihe su sredstva koja se drže radi prodaje u redovnom poslovanju, u procesu proizvodnje takva se prodaju. Takođe u zalihe spada i osnovni i pomoćni materijal, koji se koristi radi proizvodnje gotovih proizvoda ili pružanja usluga. Dakle, u zalihe ubrajamo:

- Sredstva koja se nabavljaju radi redovne prodaje – zalihe robe. Zalihe robe spadaju u obrtna sredstva. Kriterijum za svrstavanje nekog sredstva u robu je njegov vek upotrebe i namena. Zalihe robe se kao vid imovine javljaju, prvenstveno, u preduzećima koja se bave trgovinskom delatnošću.
- Sredstva koja redovno nastaju u procesu proizvodnje, a koriste se za:
 - dalju potrošnju u procesu poslovanja – zalihe nedovršene proizvodnje,
 - prodaju tokom poslovanja – zalihe gotovih proizvoda,
 - sredstva u obliku materijala ili delova zaliha, koja se nabavljaju radi trošenja u procesu proizvodnje ili pružanju usluga-zalihe materijala, rezervnih delova, amalaže, auto guma, sitnog inventara.

Ove zalihe su karakteristične za ona preduzeća koja se bave proizvodnom delatnošću.

Materijal je obrtno sredstvo preduzeća u obliku stvari. Prema ulozi koju ima u procesu poslovanja materijal se može podeliti na :

- osnovni,
- pomoćni,
- ostali,
- alat i inventar,
- povratna ambalaža,
- auto gume.

Osnovni materijal čini glavnu supstancu proizvoda preduzeća i ima najveće učešće u proizvodu. Pored osnovnog, kako bi upotpunio određena svojstva proizvoda (izgled, ukus, trajnost i sl.) javlja se i pomoćni materijal. Osnovni i pomoćni materijal jesu materijal za izradu. Tokom

⁴⁵ Međunarodni računovodstveni standard 2 –Zalihe

poslovanja preduzeće troši i ostale vrste materijala, kao što je povratna ambalaža, auto gume, sitan inventar i sl.

Početno vrednovanje materijala vrši se po trošku kupovine ili izrade. Ovi troškovi obuhvataju sve troškove nabavke, troškove konverzije i druge troškove koji su nastali u vezi sa dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje. Troškove nabavke materijala čine:

- **neto fakturna vrednost** – u troškove nabavke uključuje se neto fakturna vrednost, jer se iz troškova nabavke izuzimaju primljeni trgovački popusti, rabati i slične stavke. Ukoliko ulazni PDV ne može da se koristi kao odbita stavka pri obračunu obaveze za PDV, onda se on tretira kao sastavni deo nabavne vrednosti, u suprotnom ulazni PDV ne ulazi u neto fakturu vrednost materijala.
- **direktni zavisni troškovi nabavke** - troškovi koji su nastali za dovođenje zaliha na njihovo sadašnje mesto i stanje, s tim da takvi troškovi nisu već uključeni u carnsku vrednost npr. (troškovi prevoza, utovara, istovara, carine, montaže i sl.)

Evidencija stanja i vrednosnih promena stanja zaliha materijala odvija se količinski i vrednosno. Knjigovodstveno obuhvatanje zaliha materijala vrši se u:

- finansijskom knjigovodstvu
- materijalnom knjigovodstvu,
- magacinskim evidencijama.

Evidencija o materijalu u finansijskom knjigovodstvu vodi se, u okviru konta klase 1. Knjiženje se odvija na jednom sintetičkom računu, ili na više računa, zavisno od toga koje informacije o materijalu treba da pruži finansijsko knjigovodstvo. Zbir dugovne strane ovog računa pokazuje zbir početnog stanja i svih povećanja zaliha materijala od početka poslovne godine do posmatranog trenutka. Zbir potražne strane pokazuje sva smanjenja zaliha materijala od početka poslovne godine do posmatranog trenutka. Povećanja su posledica nabavki, vraćanja iz proizvodnje, viškova, poništavanjem ranije priznatog obezvređenja zaliha. Smanjenja su posledica trošenja, slanja na obradu i doradu, manjkova, priznavanjem i obezvređivanjem zaliha.

U materijalnom knjigovodstvu vodi se analitička evidencija materijala. Premene vrednosti svake vrste ili gupe materijala knjiže se na posebnom računu-kartici. Materijal se iskazuje po vrsti, količini i ceni, tako da vrednost materijala iskazanog u materijalnom knjigovodstvu, mora da odgovara vrednosti materijala iskazanog u finansijskom knjigovodstvu.

Na posletku, evidencija materijala u preduzeću mora se voditi i u samom magacinu. Ova evidencija se vodi po vrsti i količini materijala i treba da pruži podatke za kontrolu računopolagača.

Knjiženje povećanja stanja zaliha materijala obavlja se da osnovu odgovarajuće dokumentacije. Dokumentacija koja se javlja u vezi sa povećanjem zaliha materijala je:

- faktura i otpremnica dobavljača,
- prijemnica,
- komisijski zapisnik sa knjiženjem odobrenjem ili zaduženjem

Takođe, knjigovodstveno evidentiranje smanjenja stanja zaliha materijala zasnovano je na odgovarajućoj knjigovodstvenog dokumentaciji, gde se najčešće javlja:

- trebovanje,
- povratnica materijala i dr.

6.1. Knjiženje nabavke materijala kada se zalihe vode po nabavnoj ceni

Obuhvatanje nabavke materijala po nabavnoj ceni podrazumeva da se zalihe materijala procenjuju po stvarnoj nabavnoj ceni, a koju čine netofakturna vrednost i zavisni troškovi nabavke.

Nabavka materijala od dobavljača u zemlji evidentira se zaduživanjem **računa Obračunata nabavna vrednost materijala** (za fakturnu vrednost materijala) i odgovarajućeg računa **PDV u primeljnim fakutrama** (za iznos obračunatog PDV-a), dok se odobrava račun **Dobavljači** (prva promena). Kako prilikom nabavke nastaju izvesni troškovi utovara, istovara i sl. potrebno je zadužiti za iznos navedenih troškova račun **Obračunata nabavna vrednost materijala i PDV u primljenim fakturama**, dok se odobrava odgovarajućem računu **Dobavljači** ili računu **Blagajna** ukoliko je plaćanje izvršeno u gotovu (druga promena). Prenos materijala na zalihe vrši se zaduživanjem računa **Zalihe materijala ili Materijal** (skraćeni naziv), dok potražuje račun **Obračunata nabavna vrednost materijala** (treća promena) za zbir fakturne vrednosti materijala.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Tekući račun 580.000 rsd, Blagajna 100.000 rsd.

I) Preduzeće „A“ je kupilo materijal u vrednosti od 60.000 rsd. PDV 20% Troškovi prevoza materijala u iznosu od 10.000 rsd, plaćeni su u gotovo. PDV 20%. Obračunati i proknjižiti nabavnu vrednost materijala.

II) Zalihe materijala proknjižiti po nabavnoj ceni.

Zbirna kalkulacija

1. Fakturna vrednost materijala bez PDV-a	60.000
2. Zavisni troškovi nabavke bez PDV-a	10.000
Ukupna nabavna vrednost materijala bez PDV-a	70.000

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Obračunata nabavna vrednost materijala	70.000	
	PDV u primljenim fakturama	14.000	
	Dobavljači		72.000
	Blagajna		12.000
	Za obračun nabavke materijala		
II	Zalihe Materijala	70.000	
	Obračunata nabavna vrednost materijala		70.000
	Za prenos na zalihe		

Primer

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „ABC“ je sledeće: Tekući račun 600.000 rsd, Blagajna 150.000 rsd.

I) Nabavljeno je 2.000 kg. materijala A po fakturi 12 za 300 000 rsd. PDV 20%. Troškovi prevoza materijala od 10 rsd/kg plaćeni su u gotovu. PDV 20%. Obračunati i proknjižiti nabavnu vrednost materijala.

II) Materijal je prenet na zalihe po nabavnoj ceni.

Pojedinačna kalkulacija

Naziv mat.	Jedinica mere	Količina	Faktruna cena bez PDV-a	ZTN bez PDV-a	Nab. cena bez PDV-a	Nabavna vrednost
A	kg	2.000	150	10	160	320.000

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Obračunata nabavna vrednost materijala	320.000	
	PDV u primljenim fakturama		360.000
	Dobavljači	64.000	
	Blagajna		24.000
	Za obračun nabavne vrednosti		
II	Zalihe materijala	320.000	
	Obračunata nabavna vrednost materijala prenos na zalihe		320.000

6.2. Knjiženje nabavke materijala kada se zalihe vode po planskoj ceni

Evidencija nabavke materijala po planskoj ceni vrši se u slučaju kada preduzeće želi da ubrza postupak evidentiranja nabavke, ili kad želi da uvede kontrolu nabavnih cena materijala u odnosu na unapred određene planske cene. Plansku nabavnu cenu materijala čine planirana fakturna vrednost materijala i planirani zavisni troškovi materijala. Razlika između planske i stvarne nabavne cene iskazuje se na računu **Odstupanje od planske cene materijala**. Postupak knjigovodstvene evidencije nabavke materijala kada se zalihe vode po planskoj ceni, identičan je kao u slučaju kada se zalihe vode po stvarnoj nabavnoj ceni. Razlika se javlja, kod knjigovodstvenog evidentiranja prenosa na zalihe, gde je potrebno proknjižiti razliku između planske i stvarne nabavne cene. Knjiženje

prenosa materijala na zalihe zavisice od toga da li je planska cena veća ili manja od stvarne nabavne cene, i to:

- Ukoliko je planska nabavna cena viša od stvarne, onda je reč o pozitivnom odstupanju i u tom slučaju račun **Zalihe materijala** zadužujemo za iznos planske vrednosti materijala (planska cena * količina), a potražuju nam računi **Obračunata nabavna vrednost materijala** (za stvarnu nabavnu vrednost materijala) i račun **Odstupanje od planske cene materijala** za razliku između više planske vrednosti materijala i niže stvarne nabavne vrednosti materijala.
- U slučaju kada je planska nabavna cena niža od stvarne nabavne cene materijala, onda imamo negativno odstupanje od planske cene materijala, te zadužujemo račun **Zalihe materijala** za plansku vrednost materijala, kao i račun **Odstupanje od planske cene materijala** za razliku između stvarne nabavne vrednosti materijala i planske vrednosti materijala, dok nam potražuje račun **Obračunata nabavna vrednost materijala za stvarnu nabavnu vrednost**.

Primer:

0) Stanje na računima preduzeća „ABC“ je sledeće: Tekući račun 1.000.000 rsd., Blagajna 500.000 rsd.

I) Radi nabavke 1.000 kg materijala B, uplaćen je avans dobavljaču u vrednosti 200.000 rsd.⁴⁶

II) Dobavljač je isporučio materijal i fakturu br.18 na 200.000 rsd. PDV 20%. Za troškove prevoza materijala plaćeno je u gotovu 20.000 rsd. PDV 20% a za troškove utovara i istovara po ceni 5 rsd/kg izdali smo ček br.1001. PDV 20%. Obračunati nabavnu vrednost materijala.

III) Materijal je prenet na zalihe po planskoj ceni od 250 000 rsd/kg.

IV) Isplaćena je obaveza prema dobavljaču po fakturi br. 18.

⁴⁶ Detaljnije o knjigovodstvenom obuhvatanju primljenih i datih avansa Grupa autora „ PDV – porez na dodatu vrednost, drugo izmenjeno i dopunjeno izdanje“, Privredni savetnik, Beograd, 2005. str. 494-497

Pojedinačna kalkulacija

Naziv mat.	Jedinica mere	Količina	Faktruna cena bez PDV-a	ZTN bez PDV-a	Nab. cena bez PDV-a	Nab. vred.
B	kg	1.000	200	25	225	225.000

Naziv materijala	Planska nab.vr.mat.	Stvarna nab.vr.mat.	Odsupanje od planske cene mat.
Materijal B	250.000	225.000	25.000

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Potraživanje po datim avansima	200.000	236.000
	PDV u datim avansima	36.000	
II	Tekući račun dati avansi		
	Obračunata nabavna vrednost materijala	225.000	
	PDV u primljenim fakturama	40.500	
	Dobavljači		236.0000
	Blagajna		23.600
III	Obaveze po čekovima		5.900
	faktura br. 18		
	Zalihe materijala	250.000	
	Obračunata nabavna vrednost mat.		225.000

IV	Odstupanje od planske cene mat. (zalihe po planskoj ceni)		25.000
	Dobavljači	236.000	
	Potraživanje po datim avansima		200.000
	PDV u datim avansima (isplata fakture br.18)		36.000

Napomena:

Kada se materijal vodi po planskoj ceni račun Zalihe materijala predstavlja nepotpun račun, dok je račun Odstupanje od planske cene materijala korektivni račun računa Zalihe materijal. Prilikom sastavljanja Bilansa stanja u slučaju postojanja pozitivnog odstupanja (planska vrednost je veća od nabavne vrednosti materijala) u pretkolonu bilansa stanja unosimo saldo računa Zalihe materija i saldo računa Odstupanje od planske cene materijala sa predznakom minus (-), što znači da se odstupanje oduzima od salda računa Zalihe materijal i tako korigovanu vrednost unosimo u glavnu kolonu Bilansa stanja.

Nasupot tome, kada postoji negativno odsupanje (planska cena je niža od nabavne cene) u pretkolonu unosimo saldo računa Zalihe materijala i saldo računa Odsupanje od planske cene materijala sa predznakom plus (+), tj. sabiramo saldo računa Zalihe materijala i računa Odsupanje od planske cene materijala i tako korigovani iznos unosimo u glavnu kolonu Bilansa stanja.

6.3. Knjiženje izdavanja materijala u proizvodnji kada se zalihe vode po nabavnoj ceni (ista vrsta materijala)

Prilikom izdavanja materijala u proizvodnji, kada se zalihe vode po nabavnoj ceni i kada je u pitanju ista vrsta materijala, izlaz materija iz magacina knjiži se zaduživanjem računa **Troškovi materijala** i odobravanjem računa **Zalihe materijala**, a na osnovu trebovanja.

U slučaju postojanja iste cene materijala za sve nabavke izbor cene materijala za obračun ne predstavlja problem, međutim ovakva pretpostavka je daleko od realnosti, zbog postojanja ili pada (deflacija) ili porasta (infalacija) cena materijala u dužem periodu. Zato prilikom obračuna troškova materijala koristi se jedna od četiri metoda, i to:

- *FIFO* – prva ulazna cena jednaka je prvoj izlaznoj ceni. Po ovom metodu, prilikom obračuna troškova materijala, najpre uzimamo prvu nabavnu cenu, u našem primeru je to 20 rsd/kg. Ukoliko utrošak materijala tj. potrebna količina materijala za proizvodnju navedena u trebovanju premašuje količinu koja je nabavljena u okviru prve nabavke, ostatak obračunavamo po narednoj nabavnoj ceni u našem primeru 30 rsd/kg i tako redom;
- *LIFO* – poslednja ulazna cena jednaka je prvoj izlaznoj ceni. Ovaj metod podrazumeva da prilikom obračuna troškova materijala pođemo od poslednje nabavne cene, u našem primeru je to cena od 25 rsd/kg, ako utrošak materijala naveden u trebovanju premašuje nabavljenu količinu po poslednjoj ceni, ostatak obračunavamo po pretposlednjoj ceni od 30 rsd/kg, i tako redom;
- *HIFO* – najviša ulazna cena jednaka je prvoj izlaznoj ceni, kod ovog metoda prva izlazna cena nam je najviša cena u našem slučaju 30 rsd/kg, nakon toga kao narednu izlazu uzimamo drugu najvišu cenu, u našem primeru je to 25 rsd/kg i tako redom.
- *PROSEČNA CENA*, kod ovog metoda utvrđujemo prosečnu cenu za jedinicu utroška materijala i to deljenjem ukupne vrednosti materijala na zalihama i ukupne količine materijala. Tako dobijenu cenu množimo sa utroškom materijala navedenim u trebovanju, a radi obračuna troškova materijala.

Primer:

$$3.000 \text{ kg.} \times 20 \text{ rsd} = 60.000 \text{ rsd}$$

$$2.000 \text{ kg.} \times 30 \text{ rsd} = 60.000 \text{ din.}$$

$$5.000 \text{ kg.} \times 25 \text{ rsd} = 125.000 \text{ din.}$$

Izdato je u proizvodnju, po trebovanju br. 57, 8.000 kg. matrijala A.

$$FIFO: 20 \text{ rsd.} \times 3\ 000 \text{ kg.} = 60.000$$

$$30 \text{ rsd} \times 2\ 000 \text{ kg.} = 60.000$$

$$25 \text{ rsd} \times 3\ 000 \text{ kg.} = \underline{75.000}$$

$$\text{Troškovi materijala} = \quad 195.000$$

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Troškovi materijala Zalihe materijala Po trebovanju br 57	195.000	195.000

LIFO: 25 rsd x 5 000 kg. = 125.000

30 rsd x 2 000 kg. = 60.000

20 rsd x 1 000 kg. = 20.000

Troškovi materijala = 205.000

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Troškovi materijala Zalihe materijala po trebovanju br. 57	205.000	205.000

HIFO: 30 rsd. x 2.000 kg. = 60.000

25 rsd. x 5.000 kg. = 125.000

20 rsd x 1.000 kg. = 20.000

Troškovi materijala = 205 000

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Troškovi materijala Zalihe materijala po trebovanju br. 57	205.000	205.000

Prosečna cena materijala $\frac{60.000+60.000+125.000}{3.000+2.000+5.000} = 24,50$
:

Troškovi materijala = $24,50 \cdot 8.000 = 196.000$ rsd

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Troškovi materijala Zalihe materijala po trebovanju br. 57	196.000	196.000

Posledica primene određenog metoda prilikom obračuna troškova materijala ogleda se u povećanju ili derogiranju finansijskog rezultata preduzeća, pod pretpostavkom da se u datom obračunskom periodu visina prihoda ne menja. Odnosno, niži obračunati troškovi usloviće pri istoj visini prihoda, veći periodični rezultat, pa preduzeće prilikom izbora metoda obračuna troškova materijala može imati uticaj na visinu periodičnog rezultata. U uslovima kontinuirane inflacije postoji opasnost precenjivanja periodičnog rezultata (primena FIFO metode), što može da dovede u pitanje očuvanje materijalne osnove (supstance) preduzeća, raspodelom tako utvrđenog periodičnog rezultata. Zbog toga se u ovim uslovima preporučuje primena LIFO metode koja omogućava realnije utvrđivanje visine periodičnog rezultata, uz potcenjivanje zaliha u bilansu stanja. Svakako da je problem potcenjivanja zaliha, manje opasniji od problema precenjenog periodičnog rezultata, jer nerealno utvrđen rezultat može uputiti menadžment preduzeća na pogrešne zaključke o uspešnosti poslovanja preduzeća.

MRS 2 – Zalihe, kojim se uređuje problematiku računovodstvenog obuhvatanja zaliha, kao osnovnu metodu propisuje metodu FIFO ili metodu prosečne cene, dok se kao alternativni postupak za obračun troškova materijala javlja metoda LIFO.⁴⁷ Pri tom, kako različite metode daju različite iznose obračunatih troškova, adekvatno knjigovodstveno obuhvatanje zaliha materijala, nalaže konzistentnu primenu jedne izabrane metode.

⁴⁷ <http://www.mfin.gov.rs/>

6.4. Knjiženje izdavanja materijala u proizvodnju kada se zalihe vode po planskoj ceni (ista vrsta materijala)

Planske cene materijala predstavljaju stalne cene, jer se u toku poslovne godine po pravilu ne menjaju. Kod knjigovodstvenog obuhvatanja zaliha materijala, prilikom izdavanja materijala u proizvodnju, do visine troškova materijala dolazimo množenjem planske cene sa utrošenom količinom materijala. Ovako utvrđeni troškovi ne predstavljaju stvarnu vrednost utrošenog materijala (koja se dobija množenjem stvarne nabavne cene i količine utrošenog materijala), već plansku vrednost utrošenog materijala. Međutim, za potrebe utvrđivanja periodičnog rezultata, neophodno je vrednost utrošenih sredstava, a samim tim i materijala, iskazati po stvarnim nabavnim vrednostima, što zahteva svođenje planske nabavne vrednosti utrošenog materijala na stvarnu nabavnu vrednost utrošenog materijala. To se postiže knjiženjem na računu Odstupanje od planske cene materijala.

U slučaju, dugovnog salda računa Odstupanje od planske cene materijala (negativno odstupanje) planska cena materijala je niža od stvarne nabavne cene materijala. Saldo ovog računa predstavlja razliku između niže planske nabavne vrednosti materijala na zalihama i više stvarne nabavne vrednosti istog. Utvrđivanje stvarne nabavne vrednosti utrošenog materijala tada zahteva određivanje dela odstupanja od planske nabavne vrednosti materijala koji se odnosi na utrošeni materijal. Deo odstupanja dobija se uz pomoć sledeće formule:

Srazmerni odstupanja	deo	Saldo računa Odstupanje od = planske cene materijala	* Vrednost utrošenog materijala po planskim cenama
			Saldo računa Zalihe materijala pre izdavanja u proizvodnju

Knjigovodstveno obuhvatanje obračuna troškova materijala, u ovom slučaju, vrši se kroz dva stava knjigovodstven promene. U prvom stavu zadužuje se račun **Troškovi materijala** za iznos planske nabavne vrednosti utrošenog materijala, za istu vrednost nam račun **Zalihe materijala** potražuje. Svođenje planske nabavne vrednosti utrošenog

materijala na stvarnu vrši u drugom knjigovodstvenom stavu u kome nam **Troškovi materijala** duguju za deo utvrđenog odsupanja, a potražuje račun **Odstupanje od planske cene materijala** za isti iznos. Na ovaj način Troškove materijala koji, su u prvom stavu utvrđeni po planskoj ceni koja je niža od stvarne nabavne cene, smo uvećali za deo odsupanja koji se odnosi na utrošeni materijal i sveli na iznos stvarne nabavne vrednosti utrošenog materijala.

S druge strane, kada se javi pozitivno odstupanje tj. kada imamo potražni saldo na računu Odsupanje od planske cene materijala, odnosno, kada nam je planska cena materijala viša od stvarne nabavne cene, što ima za posledicu viši iznos planske nabavne vrednosti materijala na zalihama u odnosu na stvarnu nabavnu vrednost, situacija je obrnuta. Naime, ovde je potrebno Troškove materijala koji su utvrđeni po višoj planskoj ceni u odnosu na stvarnu nabavnu cenu umanjiti za deo odsupanja (važi gore navedena formula). Dakle, knjiženje u prvom stavu je identično kao u gore navedenom slučaju, dok u drugom stavu vršimo korekciju troškova materijala, tako što nam za deo odsupanja duguje račun **Odstupanje od planske cene materijala**, a potražuje račun **Troškovi materijala**.

Ilustracija knjiženja izdavanja materijala u proizvodnju kada se zalihe vode po planskoj ceni vidi se u četvrtoj promeni primera koji sledi.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „ABC“ je sledeće: Dobavljači 270.000 rsd, Dati čekovi 50.000 rsd, Blagajna 60.000 rsd

I) Nabavljeno je 2.000 l materijala C po fakturi br. 19 a 100 000 rsd. PDV 20% Za troškove prevoza od 10 rsd./l izdat je smo ček br.1001.PDV 20%. Obračunati nabavnu vrednost materijala.

II) Materijal je prenet na zalihe po planskoj ceni od 75 din./l.

III) Izdato je u proizvodnju 400 l materijala B.

Naziv mat.	Jedinica mere	Količina	Faktruna cena bez PDV-a	ZTN bez PDV-a	Nab. cena bez PDV-a	Nab. vred.
C	1	2.000	50	10	60	120.000

Naziv materijala	Planska nab.vr.mat.	Stvarna nab.vr.mat.	Odsupanje od planske cene mat.
C	150.000	120.000	30.000

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Obračnata nabavna vredost materijala	120.000	
	PDV u primljenim fakturama	24.000	
	Dobavljači		120.000
	Dati čekovi		24.000
	(za obračunatu nabavnu vrednost)		
II	Zalihe materijala	150.000	
	Obračunata nabavna vrednost materijala		120.000
	Odstupanje od planske cene (zalihe po planskoj ceni)		30.000
III	Troškovi materijala	30.000	
	Zalihe materijala (za izdat materijal proizvodnji)		30.000
III a	Odstupanje od planske cene	6.000	
	Troškovi materijala (za prenos dela odstupanja)		6.000

Kontrolna pitanja

1. Šta su zalihe i šta ubrajamo u zalihe?
2. Šta je materijal?
3. Šta čini nabavnu vrednost materijala?
4. Gde se vodi evidencija stanja i promena stanja materijala?
5. Objasnite knjigovodstvenu evidenciju materijala u finansijskom računovodstvu?
6. Objasnite knjigovodstvenu evidenciju materijala u materijalnom knjigovodstvu?
7. Objasnite knjigovodstvenu evidenciju materijala u magacinu?
8. Koja se dokumentacija javlja u vezi sa povećanjem, a koja u vezi sa smanjenjem zaliha materijala?

Zadaci za vežbu:

Primer 1:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „ABC“ je sledeće: Tekući račun 200.000 rsd, Blagajna 50.000 rsd, Dobavljači 150.000. rsd.

I) Preduzeće „ABC“ je kupilo 10.000 rsd, po ceni od 5 rsd/kg. Dobavljač je ispostavio fakturu br. 56. PDV 20%. Troškovi prevoza materijala prilaženi su u gotovu 10.000 PDV 20%. Obračunati i proknjižiti nabavnu vrednost materijala.

III) Materijal je prenet na zalihe, gde se vodi po nabavnoj ceni.

Primer 2:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća ABC je sledeće: Tekući račun 300.000 rsd, Blagajna 50.000 rsd.

I) Preduzeće „ABC“ je kupilo 2.000 kg materijala „B“ po fakturi 16. Cena materijala iznosi 10 rsd/kg. PDV 20%. Za izmirenje obaveze po fakturi 16. izdat je ček br.3256. Izdvojena su novčana sredstva za isplatu čeka. Troškovi prevoza iznose 5.000 rsd i plaćeni su u gotovu. PDV 20% Obračunati i proknjižiti nabavnu vrednost materijala.

II) Materijal je prenet na zalihe gde se vodi po nabavnoj ceni.

III) Prema bančinom izvodu br. 789 vidi se da je ček br. 3256 realizovan.

Primer 3:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „ABC“ je sledeće: Tekući račun 500.000 rsd, Blagajna 50.000 rsd.

I) Po fakturi 25. kupljeno je 1.000 kg materijala „A“ po ceni od 100 rsd/kg. PDV 20%. Za troškove dopreme koji iznose iznose 20 rsd/kg izdat je ček 2254.PDV 20%., dok su troškovi utovara i istovara plaćeni u gotovo u iznosu od 10.000 rsd. PDV 20%. Obračunati i proknjižiti nabavnu vrednost materijala.

II) Materijal je prenet na zalihe gde se vodi po planskoj ceni od 150 rsd/kg.

Primer 4:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „ABC“ je sledeće: Tekući račun 1.500.000 rsd, Blagajna 46.000 rsd.

I) Preduzeće „ABC“ je kupilao 4.000 kg materijala „D“, po ceni od 200 rsd/kg. PDV 20%. Dobavljač je ispostavio fakturu 24. Za troškove prevoza preduzeće je primilo fakturu br. 46 na iznos od 100.000 rsd. PDV 20%. Obračunati nabavnu vrednost materijala „D“

II) Radi izmirenja obaveza po fakturi 24. preduzeće „ABC“ je otvorilo akreditiv kod banke.

III Materijal je prenet na zalihe i vodi se po planskoj ceni od 190 rsd/kg.

IV) Na osnovu dostavljene dokumentacije banka je izvršila isplatu obaveze prema dobavljaču iz otovrenog akreditiva.

Primer 5:

0) Stanje na računu materijal „A“ je 890.000 rsd, (5.000*100 rsd/kg, 2.000*120 rsd/kg, 1.000 kg.*150 rsd/kg).

I) Rukovodstvo preduzeća je odlučilo da materijal vodi po planskoj ceni od 130 rsd/kg.

Primer 6:

0) Stanje na računu materijal „D“ je sledeće 130.000 rsd.

Materijal je nabavljan sledećom dinamikom:

I nabavka 3.000 kg * 100 rsd/kg

II nabavka 4.000 kg * 15 rsd/kg

III nabavka 2.000 kg * 20 rsd/kg

I) Po trebovanju br. 8 izdato je u proizvodnju 8.000 kg materijala „D“. Izvršiti obračun

i knjiženje izdavanja materijala primenom:

a) metode FIFO

- b) metode LIFO
- c) metode FIFO
- d) metode prosečne cene

Primer 7:

0) Stanje na pojedinim računama preduzeća „ABC“ je sledeće:

Materijal 550.000 rsd (1000 kom * 550 rsd.), Odstupanje od planske cene materijala (pozitivno) 50.000 rsd.

I) Prema trebovanju br. 47 izdato je u proizvodnju 400 komada materijala.

Primer 8:

0) Stanje na pojedinim računama preduzeća „ABC“ je sledeće:

Materijal 750.000 rsd (5000 kg * 150 rsd.), Odstupanje od planske cene materijala (negativno) 150.000 rsd.

I) Prema trebovanju br. 68 izdato je u proizvodnju 1.000 kg materijala.

7. Knjigovodstveno evidentiranje proizvodnje, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda

U proizvodnim preduzećima proces rada karakteriše ulaganje sredstava u reprodukciju. Ova ulaganja knjigovodstveno se evidentiraju kroz obuhvanje proizvodnje, nedovršene proizvodnje i zaliha gotovih proizvoda. Vrednost uložених sredstava u proizvodnju, te zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, spadaju u obrtnu imovinu preduzeća.

Proizvodnju predstavljaju sva ona sredstva nad kojima se odvija proces obrade. Poluproizvodi jesu rezultat delimično izvršenog, ali ne i dovedenog do kraja procesa obrade preduzeća, dok gotovi proizvodi nastaju po završetku procesa obrade i namenjeni su daljoj prodaji.

Zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda se knjigovodstveno obuhvataju po ceni koštanja ili neto prodajnoj ceni, ukoliko je ona niža. Cenu koštanja čine troškovi materijala za izradu i troškovi konverzije ili troškovi prerade. U troškove prerade spadaju troškovi direktnih zarada, opšti fiksni i opšti varijabilni troškovi proizvodnje. U opšte fiksne troškove ubrajamo amortizaciju, troškove održavanja, troškovi osiguranja, troškove režije. Ovi troškovi su nezavisni od obima proizvodnje i prodaje i u ukupnoj masi se ne menjaju se povećanjem ili smanjenjem proizvodnje, dok sa povećanjem obima proizvodnje i prodaje opadaju po jedinici proizvoda. Opšte varijabilni troškovi su troškovi pogonske energije, grejanja i osvetljenja, indirektni materijal, popravka i održavanje. Ovi troškovi zavise od obima proizvodnje i prodaje tj. sa povećanjem proizvodnje i prodaje i oni rastu i obrtno.

Pored navedenih, postoje troškovi koji se ne uključuju u vrednost zaliha. U ovu grupu troškova spadaju sledeći troškovi:

- troškovi koji se odnose na neobičajni iznos otpadnog materijala za izradu, troškovi nepotrebnog rada, kao i ostali neobičajni iznosi drugih proizvodnih troškova,
- troškovi skladištenja, osim ako navedeni troškovi nisu nastali u proizvodnom postupku, pre dalje faze proizvodnje,
- administrativni opšti troškovi koji direktno ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje,
- troškovi prodaje su troškovi koji su vezani za prodate proizvode koji više nisu na zalihama.

Takođe, gotovi proizvodi se mogu knjigovodstveno vrednovati po neto prodajnoj ceni koja se može postići na tržištu. U ovu cenu ne uključuje se pripadajući PDV.

Evidencija proizvodnje, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda može se vršiti po stvarnim cenama koštanja ili po planskim cenama koštanja. Svaka od navedenih osnova za vrednovanje ima određene specifičnosti.

Primena stvarne cene koštanja ima niz nedostataka koji se ogledaju u brojnim promenama koje se odnose na gotove proizvode, a koje se dešavaju svakodnevno. Evidentiranje gotovih proizvoda, po ovoj ceni, značilo bi svakodnevno obračunavanje stvarne cene koštanja proizvoda, što iziskuje odgovarajuće napore, cirkulaciju dokumentacije iz proizvodnje. Takođe, određeni troškovi poznati su tek na kraju meseca npr. troškovi zarada. Ovi problemi su upravo doveli do veće upotrebe planske cene koštanja.

Način evidentiranja proizvodnje, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda zavisice od primenjenog kontnog okvira:

- ukoliko preduzeće koristi kontni okvir koji je zasnovan po funkcionalnom principu, onda se promene na ovim sredstvima vode u dnevniku i glavnoj knjizi;
- ukoliko se kontni okvir zasniva na bilansnom principu, evidencija ovih sredstava se vodi u :
 - Finansijskom knjigovodstvu (glavna knjiga i dnevnik)
 - Klasi 9 Obračun troškova i učinaka (glavna knjiga i dnevnik klase 9)
 - Analitičkoj evidenciji.

Evidentiranje proizvodnje, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda u finansijskom knjigovodstvu vrši se u okviru klase 1 tj. u okviru grupa računa **Nedovršena proizvodnja i Gotovi proizvodnja**. Na ovim računima knjiži se početno stanje – na početku poslovne godine i povećanje ili smanjenje vrednosti zaliha neodvršene proizvodnje, odnosno, gotovih proizvoda, na kraju obračunskog perioda. Dakle, na ovim računima u toku obračunskog perioda ne vrše se nikakva knjiženja.

Sva knjiženja vezana za stanje i promene stanja nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda u toku obračunskog perioda, bilo da je u pitanju početak procesa proizvodnje, njenog završavanja, prodaje gotovih

proizvoda, manjkova, viškova i sl. knjiže se u okviru klase 9 – Obračun troškova i učinaka.

Za evidentiranje proizvodnje, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda u klasi 9 – Obračun troškova i učinaka predviđena su dva računa grupe:

95- Nosioci troškova

96- Gotovi proizvodi

Računi grupe 95- Nosioci troškova koriste se za evidentiranje stanja i promena stanja proizvodnje i nedovršene proizvodnje (poluproizvoda). U okviru ove grupe dodeljeni su posebni računi za proizvodnju i za poluproizvode u skladištu. Ovo su stvarno otvoreni, aktivni računi, dok karakter salda zavisi od načina vrednovanja nedovršene proizvodnje ili gotovih proizvoda. Kada se zalihe vode po stvarnoj ceni koštanja, onda je karakter salda ovih računa potpun. Međutim, ukoliko se zalihe vode po planskoj ceni koštanja onda ovi računi imaju nepotpun karakter salda, dok se kao korektivni računi javljaju računima odstupanja od planske cene koštanja.

Knjigovodstveno obuhvatanje stanja i promena stanja gotovih proizvoda u klasi 9 vrši se u okviru računa grupe 96 – Gotovi proizvodi. Poput prethodne grupe računa, računima ove grupe su aktivni, stvarno otvoreni. Karakter salda ovih računa je uslovljen načinom vrednovanja gotovih proizvoda. Vrednovanje gotovih proizvoda po stvarnim cenama koštanja usloviće potpun karakter salda računa grupe 96 Gotovi proizvodi, dok vrednovanje gotovih proizvoda po planskim cenama rezultiraće nepotpunim karakterom salda računa Gotovi proizvodi, gde se kao korektivni računima javljaju računima Odstupanja u troškovima gotovih proizvoda.

Na početku obračunskog perioda služba za obračun troškova vrši preuzimanje troškova u klasu 9. Troškovi koji se mogu dodeliti izazivačima (proizvodnji, nedovšenim proizvodima) tj. troškovi koji se uključuju u cenu koštanja evidentiraju se zaduživanjem računa Nosioci troškova. Takođe, u okviru klase 9 vodi se evidencija o troškovima koji se ne uključuju u cenu koštanja to su troškovi nabavke, uprave i prodaje tj. rashodi perioda koji se obračunavaju zaduživanjem računa Troškovi perioda. Prilikom preuzimanja troškova potražuje račun Račun preuzimanja troškova. (vidi promenu broj I)

Kada se poluproizvodi uskladište do ponovnog pokretanja procesa proizvodnje nad njima dolazi do povećanja zaliha poluproizvoda na skladištu, što se evidentira zaduživanjem računa Poluproizvodi sopstvene proizvodnje, dok potražuje račun Nosioci troškova. U vezi sa tim,

izdavanje zaliha poluproizvoda u proizvodnju izazvaće smanjenje zaliha u skladištu poluproizvoda što će se knjigovodstveno obuhvatiti zaduživanjem računa Nosioci troškova, a odobravanjem računa Poluproizvodi sopstvene proizvodnje. (vidi promenu broj II i III)

Nakon završetka procesa proizvodnje gotovi proizvodi se predaju skladištu gotovih proizvoda. Za vrednost završene proizvodnje (evidencija o vrednosti ukupne proizvodnje je saldo računa Nosioci troškova) zadužujemo račun Gotovi proizvodi, dok potražuje račun Nosioci troškova. (vidi promenu br. IV)

Prodaja gotovih proizvoda je svrha postojanja proizvodnog preduzeća, jer je to osnovni vid njegovog prihodovanja. Prodaja gotovih proizvoda kupcima evidentira se u dnevniku i glavnoj knjizi finansijskog knjigovodstva zaduživanjem računa Kupci (za iznos prodajne cene sa PDV-om), dok potražuje račun Prihodi od prodaje gotovih proizvoda i račun Obaveze za PDV za iznos sadržanog PDV-a. Međutim, pored beleženja prodaje u finansijskom knjigovodstvu, potrebno je izvršiti interni obračun realizacije tj. umanjiti saldo računa Gotovi proizvodi za cenu koštanja prodatih proizvoda. Kako se sve promene vezane za povećanje ili smanjenje gotovih proizvoda u toku godine vode u okviru dnevnika i glavne knjige pogonskog knjigovodstva, interni obračun ćemo proknjižiti zaduživanjem računa Troškovi prodatih proizvoda i usluga za iznos cene koštanja gotovih proizvoda, dok potražuje račun Gotovi proizvodi. Takođe, za iznos prodaje tj. vrednost prodaje po prodajnoj ceni bez PDV –a zadužujemo račun Račun preuzimanja prihoda, dok potražuje račun Prihodi po osnovu prodaje proizvoda i usluga. (vidi promenu V).

Zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda vode se najčešće po planskoj ceni. Tada je saldo računa Nedovršena proizvodnja i Gotovi proizvodi nepotpun i javlja se korektivni račun Odstupanje od planske cene. U slučaju da je stvarna cena koštanja veća od planske za iznos odstupanja dugovaće račun Odsupanje od planske cene, i obrtno ovaj račun će potraživati u slučaju da je stvarna cena koštanja manja od planske cene koštanja. (vidi promene VI, VII i VIII).

Na kraju svakog obračunskog perioda potrebno je izvršiti obračun konačnog stanja zaliha gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje i evidentirati promenu konačnog stanja zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda u finansijskom knjigovodstvu. Tim putem se zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda svode na pravo stanje za konkretni obračunski period. Ove promene se knjiže isključivo na računima glavne knjige i dnevnika finansijskog knjigovodstva.

Povećanje vrednosti zaliha gotovih proizvoda knjiži se zaduženjem računa Gotovi proizvodi, dok potražuje račun Povećanje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i nedovršenih usluga.

Smanjenje vrednosti zaliha gotovih proizvoda knjiži se zaduženjem računa Smanjenje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i nedovršenih usluga, dok potražuje račun Gotovi proizvodi. Na sličan način knjiži se i promena vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje. (vidi promenu IX).

Primer:

I) U finansijskom knjigovodstvu nastali su sledeći troškovi:

Troškovi materijala	300.000
Troškovi goriva i energije	100.000
Troškovi zarada i naknade zar.	200.000
Troškovi poreza i doprinosa na zarade	20.000
Troškovi usluge održavanja	10.000
Troškovi reklame i propagande	20.000
Troškovi amortizacije	30.000
Troškovi rezervisanja	5.000
Troškovi neproizvodnih usluga	10.000
Troškovi reprezentacije	5.000
Ukupno	700.000

Služba obračuna troškova vrši preuzimanje troškova u klasu 9 i to: 630.000 rsd su troškovi koji se odnose na nosioce troškova, a 70.000 rsd koji se odnose na troškove nabavke, uprave i prodaje tj. koji se direktno vezuju za rashode perioda. (1.000 kom)

II) Smešteno je u skladištu poluproizvoda u vrednosti od 300.000 rsd na osnovu izveštaja o predaji poluproizvoda br. 1.

III) Sa zaliha poluproizvoda izdata je u proizvodnju celokupna zaliha poluproizvoda, a po trebovanju o poluproizvodima br.1.

IV) Predato je skladištu gotovih proizvoda 50% ukupne proizvodnje (500 kom), a na osnovu izveštaja o predaji gotovih proizvoda. Izračunati cenu koštanja po komadu.

V) Prodato je 300 komada proizvoda kupcima po fakturi 56 za 230.000 rsd (PDV 20%)

VI) Odlukom organa upravljanja zalihe gotovih proizvoda će se voditi u bućem periodu po planskoj ceni od 650 rsd.

VII) Završena je celokupna proizvodnja i po izveštaju o predaji gotovih proizvoda br. 2 predata u skladište.

VIII) Prodato je 200 komada proizvoda kupcima po fakturi 57 za 200.000 rsd (PDV 20%)

IX) Izvršiti obračun krajnjeg stanja zaliha gotovih proizvoda i proknjižiti u finansijskom knjigovodstvu promenu vrednosti zaliha gotovih proizvoda.

Dnevnik klase 9

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Nosioци troškova	630.000	
	Troškovi perioda	70.000	
	Račun za preuzimanje troškova		700.000
	Po obračunu troškova		
II	Poluproizvodi sopstvene proizvodnje	300.000	
	Nosioци troškova		300.000
	Izveštaj o predaji poluproizvoda br.1		
III	Nosioци troškova	300.000	
	Poluproizvodi sopstvene proizvodnje		300.000
	Trebovanje br. 1		
IV	Gotovi proizvodi	315.000	
	Nosioци troškova		315.000
	Izveštaj o predaji gotovih proizvoda br.1		
	$(630.000/1000=630 \text{ ck/kom})630*500$		
V	Troškovi prodatih proizvoda i usluga	189.000	
	Gotovi proizvodi		189.000
	Interni obračun realizacije		

Va	Račun za preuzimanja prihoda Prihodi po osnovu proizvoda i usluga Faktura br. 56	230.000	230.000
VI	Gotovi proizvodi Odstupanje u troškovima gotovih proizvoda Prelazak na plansku cenu	4.000	4.000
VII	Gotovi proizvodi Nosioći troškova Odsupanje u troškovima gotovih Proizvoda Izveštaj o predaji gotovih proizvoda br.2	325.000	315.000 10.000
VIII	Troškovi prodatih proizvoda i usluga Gotovi proizvodi Interni obračun realizacije	130.000	130.000
VIIIa	Račun za preuzimanje prihoda Prihodi po osnovu proizvoda i usluga Faktura br. 57	200.000	200.000
VIII c	Troškovi prodatih proizvoda i usluga Odstupanje u troškovima gotovih proizvoda Za obračun odstupanja	-4.000 4.000	

Napomena: Promena VIII Stav b

$$\text{Deo odstupanja} = \text{Iznos prodaje} * \text{S odstupanja} = 130.000 * 14.000 = 4.000$$

S Gotovi proizvodi pre prodaje 455.000

Dnevnik finansijskog knjigovodstva

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
Vb	Kupci iz zemlje Prihodi od prodaje gotovih proizvoda Obaveze za PDV Po fakturi br. 56	276.000	230.000 46.000
Vb	Kupci iz zemlje Prihodi od prodaje gotovih proizvoda Obaveze za PDV Po fakturi br. 57	240.000	200.000 40.000
IX	Gotovi proizvodi Povećanje vrednosti zaliha nedovršene Proizvodnje, gotovih proizvoda i nedovrš- enih usluga Za krajnje stanje zalita	315.000	315.000

Napomena: Promena IX

Obračun promena vrednosti zaliha gotovih proizvoda

Red. br.	Opis	Iznos
1	Stanje gotovih proizvoda na početku perioda	0,00
2.	Krajnji saldo računa Gotovih proizvoda	325.000
3.	Krajnji saldo računa Odstupanje od troškova proizvodnje gotovih proizvoda	-10.000
4.	Krajnje stanje grupe računa Gotovi proizvodi	315.000
5.	Povećanje vrednosti zaliha gotovih proizvoda- Povećanje (4-1)	+315.000

Kontrolna pitanja:

1. Kako se knjigovodstveno evidentiraju zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda?
2. Šta čini cenu koštanja?
3. Koji se troškovi ne uključuju u cenu koštanja zaliha?
4. Kako se vrši knjigovodstveno evidentiranje zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda?

Zadaci za vežbu:**Primer 1:**

I) Služba obračuna troškova vrši preuzimanje troškova u klasu 9 i to: 520.000 rsd su troškovi koji se odnose na nosioce troškova, a 80.000 rsd koji se odnose na troškove nabavke, uprave i prodaje tj. koji se direktno vezuju za rashode perioda. (1.000 kg)

II) Smešteno su u skladištu poluproizvoda poluproizvodi u vrednosti od 250.000 rsd, a na osnovu izveštaja o predaji poluproizvoda br. 1

III) Sa skladišta poluproizvoda izdata je u proizvodnju celokupna zaliha poluproizvoda u iznosu od 250.000 rsd, a na osnovu trebovanja o polu proizvodima br. 1.

IV) Predato je u skladištu gotovih proizvoda 60% ukupne proizvodnje (600 kg), a na osnovu izveštaja o predaji gotovih proizvoda. Izračunati cenu koštanja po komadu.

V) Prodato je 200 kg gotovih proizvoda a za 120.000 rsd. PDV 20%.

VI) Odlukom organa upravljanja zalihe gotovih proizvoda će se u budućem periodu voditi po planskoj ceni od 500 rsd/kg.

VII) Završena je celokupna proizvodnja i predata skladištu gotovih proizvoda, a na osnovu izveštaja o predaji gotovih proizvoda br. 2.

VIII) Prodato 300 kg gotovih proizvoda po ceni od 580 rsd/kg. PDV 20%

IX) Izvršiti obračun krajnjeg stanja zaliha gotovih proizvoda i proknjižiti u finansijskom knjigovodstvu promenu vrednosti zaliha gotovih proizvoda.

8. Knjigovodstvena evidencija zaliha trgovinske robe

Knjigovodstveno obuhvatanje trgovinske robe karakteristično je za ona preduzeća koja se bave trgovinskom delatnošću. Trgovinska delatnost podrazumeva posrednovanje između proizvođača i potrošača, tako da trgovinska preduzeća kupuju robu od proizvođača kako bi je prodali, po uvećanoj ceni potrošaču. Sredstva u trgovinskom preduzeću se kreću po formuli $N-R-N_1$. Dakle, ova preduzeća uzimaju ulogu posrednika na relaciji proizvođač-potrošač, s ciljem da se ostvari zarada na razlici između više prodajne cene i niže nabavne cene robe koju prodaju ($N_1 > N$). U zavisnosti od toga da li je roba namenjena daljoj prodaji ili krajnjoj potrošnji razlikujemo trgovinu na veliko i trgovinu na malo.

Trgovina se obavlja kao trgovina na veliko, u slučaju prodaje robe kupcima radi dalje prodaje ili prerade. Roba se može prodavati na malo krajnjim potrošačima, koji tu robu koriste za zadovoljenje sopstvenih potreba. Na osnovu izloženog, možemo da zaključimo da se trgovinska roba može svrstati u obrtna sredstva trgovinskog preduzeća.

Radi razumevanja problematike računovodstvenog obuhvatanja zaliha trgovinske robe, neophodno je sagledati problematiku koja se odnosi na kalkulaciju i nabavku robe, vođenje zaliha, pojavu razlike u ceni robe, nabavku robe, promenu cena, prodaji robe, manjkovima i viškovima robe, troškovima trgovine i obračunu finansijskog rezultata u okviru trgovinskih preduzeća. Kao što je istaknuto u prvom pasusu trgovinska preduzeća mogu obavljati proces trgovanja u okviru trgovine na malo ili trgovine na veliko.

Evidencija trgovinske robe se vrši u glavnoj knjizi i dnevniku glavne knjige i analitičkoj evidenciji, a kada je u pitanju trgovina na malo, ne postoji obaveza vođenja analitičke evidencije robe u prometu na malo. Računi za praćenje stanja i promena na trgovinskoj robi pripadaju grupi računja 13 Roba. Knjigovodstvene operacije kod trgovačke robe mogu biti vrednosne i količinske i to u obliku povećanja i smanjenja. Najzastupljeniji način da se zalihe trgovinske robe povećaju su:

- nabavka robe,
- nivelacija cena naviše,
- povraćaj robe od strane kupaca,
- viškovi.

S druge strane, smanjenje zaliha trgovinske robe može nastati usled:

- prodaje robe,
- nivelacije prodajnih cena na niže,

- manjkova,
- kala, rastura, loma, kvara,
- vraćanje robe.

Promena stanja zaliha trgovinske robe inicira se i knjiži na osnovu odgoarajućih knjigovodstvenih dokumentata i to:

- prijernica i kalkulacija prodajne cene,
- faktura dobavljača,
- otpremnica i faktura za kupca,
- nivelacija prodajnih cena robe,
- obračuni razlike u ceni i poreza sadržanog u prodatoj robi,
- priznanice i nalozi za naplatu za uplatu pazara.

8.1. Knjigovodstvena evidencija trgovinske robe u veleprodaji

Knjigovodstveno evidntiranje promena vrednosti zaliha robe u trgovinskim preduzećima koja se bave prodajom robe na veliko, može vršiti po:

- po nabavnim cenama,
- po prodajnim cenama.

Knjigovodstveno evidentiranje nabavke robe vrši se preko računa Obračunata nabavna vrednost trgovinske robe. Nabavnu vrednost robe čine:

- Fakturna vrednost (bez PDV-a)
- Zavisni troškovi nabavke (utovara, istovara, špedicije, transporta, itd.) (Bez PDV-a)
- Carine i druge carinske dažbine
- PDV u prethodnoj fazi nabavke, ukoliko preduzeće nema pravo povraćaja prethodno plaćenog poreza.

8.1.1. Knjigovodstvena evidencija nabavke robe kada se zalihe vode po nabavnoj ceni

Knjiženje nabavke trgovinske robe, kada se zalihe vode po nabavnoj ceni je slično knjiženju nabavke materijala. Kalkulacija nabavne ili prodajne cene izrađuje se posebno za svaku nabavku robe i zajedno sa računom-otpremicom, što je i osnova za knjiženje nabavke u finansijskom knjigovodstvu. Pravilnikom o evidenciji prometa roba i usluga, propisana je obaveza vođenja KEP-u knjige, za privredne subjekte koji se bave

veleprodajom i maloprodajom, a knjigovodstvenu evidenciju vode po sistemu prostog knjigovodstva.⁴⁸

Dakle, na osnovu kalkulacije, za zbir fakturane vrednosti robe bez PDV-a i zavisnih troškova nabavke bez PDV-a zadužujemo račun **Obračunata nabavna vrednost robe**, kao i račun **PDV u primljenim fakturama** za iznos prethodno obračunatog poreza, dok nam potražuje račun **Dobavljači** (prva promena). Penos robe na zalihe knjižimo zadužujući račun **Roba u prometu na veliko**, dok nam potražuje račun **Obračunata nabavna vrednost robe**. (druga promena)

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „ABC“ je sledeće: Tekući račun 1.000.000 rsd, Blagajna 50.000 rsd.

I) Preduzeće „ABC“ je kupilo smo 200 kg. robe „D“ za 100.000 rsd. po fakturi 15. PDV 20%. Za troškove prevoza plaćeno je u gotovom novcu 12.000 rsd. PDV 20% sadržan*.

II) Roba je smeštena u magacin i vodi se po nabavnoj ceni. Razlika u ceni 20%

Kalkulacija za artikal „B“	za 200 kg	za 1 kg
1. Fakturna vrednost robe	100.000	500
2. ZTN	10.000	50
I Nabavna vrednost robe	110.000	550
3. Razlika u ceni (20%)	22.000	110
II Prodajna cena bez PDV-a	132.000	660
4. Ukalkulisani PDV 20%	26.400	132
III Prodajna cena sa PDV-om	158.400	792

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Obračunata nabavna vrednost robe	110.000	
	PDV u primljenim fakturama	22.000	
	Dobavljači		120.000
	Blagajna		12.000

⁴⁸ Pravilnikom o evidenciji prometa roba i usluga od 02.12.2015. godine prestaje da važi obaveza vođenja KEP-u knjige, za privredne subjekte i preduzetnike koji se bave prometom roba i usluga na veliko i malo, a vode poslovne knjige po sistemu dvojnog knjigovodstva. Obaveza prestaje da važi počev od 01.01.2016. godine.

II	Za obračunatu nabavnu vrednost robe		
	Roba u prometu na veliko		
	Obračunata nab.vred.robe za prenos po nabavnoj ceni	110.000	110.000

* U slučaju kada je PDV sadržan u iznosu na koji fakutra dobavljača glasi, potrebno je obračunati sadržani porez uz pomoć preračunate stope (detajnije u poglavlju 4.5.). Za propisanu opštu poresku stopu od 20%, preračuna stopa je :

$$\text{Preračunata stopa} = \frac{p \times 100}{100 + p} = \frac{20 \times 100}{100 + 20} = 16,67\%$$

8.1.2. Knjigovodstvena evidencija nabavke robe kada se zalihe vode po prodajnoj ceni

Prema propisima o trgovini, evidencija o zalihama robe u prometu na veliko, može se voditi po prodajnim cenama. Kalkulacija prodjane cene sadrži pored nabavne vrednosti i razliku u ceni. Za razliku u ceni, često se koristi i naziv marža. Razlika u ceni predstavlja potencijalne prihode trgovinskog preduzeća iz kojih bi trebalo da se nadoknade njegovi troškovi poslovanja, a eventualni ostatak bi bio ostvareni finansijski rezultat. U zavisnosti od toga da li se odnosi na zalihe robe ili pak na prodatu robu, razlika u ceni može biti ostvarena ili neostvarena. Ostvarena razlika u ceni se odnosi na prodatu robu i ona je uglavnom definitivna tj. nepromenljiva. Trgovinsko preduzeće iz ostvarene razlike u ceni pokriva troškove svog poslovanja, a onaj deo razlike u ceni što preostane nakon pokriva troškova preduzeća, predstavlja njegovu zaradu. Neostvarena razlika je samo potencijalna, njen iznos se može povećati ili smanjiti, ukoliko u međuvremenu dođe do izmene prodajnih cena. Postoje tri načina formiranja razlike u ceni:

- Slobodno formiranje razlike u ceni, kod onih roba kada trgovinsko preduzeće samostalno formira prodajne cene robe vodeći se ekonomskim interesima, i to:
 - Primenom odgovarajućeg procenta razlike u ceni na nabavnu cenu robe. Procenat razlike u ceni koju trgovinsko

preduzeće primenjuje zavisice od toga koliko su kupci spremni da plate za neku robu. U ovom slučaju cena robe se formira na osnovu ponude i tražnje.

- Utvrđivanjem tržišno prihvatljive prodajne cene tj. one cene koju su kupci spremni da plate. U ovom slučaju razlika u ceni se izračunava oduzimanjem nabavne cene od utvrđene prodajne cene robe.
- Marža, kao razlika u ceni koja se javlja u slučaju robe, gde proizvođač ili država određuju krajnju prodajnu cenu. Marža se izračunova procentualno od određene prodajne cene robe.
- Rabat, kao razlika u ceni koju trgovinskom preduzeću odobrava dobavljač u vidu popusta. Ovako odobren popust ne utiče na prodajnu cenu robe. Knjigovodstvena evidencija rabata, zavisi od toga da li kranju prodajnu cenu određuje dobavljač robe ili trgovinsko preduzeće. U slučaju kada dobavljač unapred određuje prodajnu cenu robe, rabat se knjiži na računu ukalkulisana razlika u ceni, jer za iznos rabata (popusta) se uvećava razlika između prodajne cene i nabavne cene (sada sa popustom). Drugi slučaj je kada prodajnu cenu ne određuje dobavljač, već je formira samo trgovinsko preduzeće. Tada se ovako odobreni popust ne evidentira na računu ukalkulisana razlika u ceni, već služi za utvrđivanje fakturane vrednosti robe (bez PDV-a).

Razlika u ceni robe evidentira na računu **Ukalkulisana razlika u ceni u prometu na veliko**. Ovaj račun je pasivan račun i svojim saldonom pokazuje sadržanu potencijalnu razliku u ceni robe na zalihama.

Postupak za formiranje cene robe naziva se kalkulacija. Kalkulacija je ujedno i knjigovodstveni dokument u kome su navedene stavke iz kojih se sastoji vrednost robe.

Knjigovodstveno evidentiranje nabavke robe kada se zalihe vode po prodajnoj ceni je identičan kao i u slučaju kada se zalihe vode po nabavnoj vrednosti do formiranja nabavne vrednosti. Međutim, razlika u knjiženju će se javiti prilikom knjigovodstvenog prednosa robe na zalihe. Naime, za prodajnu vrednost robe sa PDV-om zadužujemo račun **Roba u prometu na veliko**, dok potražuju računi **Obračunata nabavna vrednost** robe za nabavnu vrednost robe, **Ukalkulisana razlika u ceni u prometu na veliko** za razliku u ceni, kao i račun **Ukalkulisani PDV u prometu na veliko za iznos PDV** sadržanog u prodajnoj ceni sa PDV-om. (vidi promenu II)

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „ABC“ je sledeće: Tekući račun 1.000.000 rsd, Blagajna 150.000 rsd.

I) Preduzeće je nabavilo 5.000 kg robe „E“ po ceni od 100 rsd/kg. Dobavljač je ispostavio preduzeću fakturu br. 40, PDV 20%. Troškovi transporta za kupljenu robu iznose 50.000 rsd i plaćeni su u gotovu. PDV 20%

II) Roba je smeštena u magacin, gde se vodi po prodajnoj ceni od 150 rsd/kg. (PDV 20%)

Kalkulacija za artikal „B“	za 5.000 kg	za 1 kg
1. Fakturna vrednost robe	500.000	100
2. ZTN	50.000	10
I Nabavna vrednost robe	550.000	110
3. Ukalkulisana razlika u ceni	200.000	40
II Prodajna cena bez PDV-a	750.000	150
4. Ukalkulisani PDV	150.000	30
III Prodajna cena sa PDV-om	900.000	180

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Obračunata nabavna vrednost robe	550.000	
	PDV u primljenim fakturama	110.000	
	Dobavljači		600.000
	Blagajna		60.000
	Za obračun nabavne vrednosti robe		
II	Roba u prometu na veliko	900.000	
	Obračunata nabavna vrednost robe		550.000
	Ukalkulisana RUC u prometu na veliko		200.000
	Ukalkulisani PDV u prometu na veliko		150.000
	Prenos na zalihe		

8.1.3. Knjigovodstvena evidencija prodaje robe kada se zalihe vode po nabavnoj ceni

Osnovni vid smanjenja robe je prodaja. Knjigovodstvena konstatacija prodaje robe vrši se na osnovu otpremnice i fakture koju preduzeće ispostavlja kupcu. Prodajom robe i ispostavljanjem fakture kupcu, nastaje potraživanje preduzeća koje se evidentira zaduživanjem računa **Kupci** za iznos prodajne cene. Isporuka robe i ispostava otpremnice i fakture kupcu predstavlja i momenat kada se prihodi nastali po tom osnovu knjigovodstveno obuhvataju, te nam potražuje račun **Prihodi od prodaje robe za prodajnu vrednost robe** umanjenu za iznos sadržanog PDV. Obaveze preduzeća za porez na dodatu vrednost po osnovu prodaje robe evidentiraju se odobrenjem računa **Obaveze za PDV** (vidi I promenu).

Takođe, prilikom prodaje robe, neophodno je izvršiti i interni obračun realizacije tj. umanjiti saldo računa **Roba u prometu na veliko** za iznos smanjenja vrednosti robe na zalihama. Interni obračun realizacije vrši se preko računa **Nabavna vrednost prodate robe** koji duguje za nabavnu vrednost robe koja je napustila magacin, dok potražuje račun **Roba u prometu na veliko** (vidi stav Ia). Obračun izlaza sa zaliha robe može vršiti se po FIFO metodi ili po metodi prosečne cene, upravo zbog utvrđivanja ispravne nabavne vrednosti robe.⁴⁹

Primer:

0) Stanje na računima roba u magacin je 240.000 rsd.

I) Prodali smo polovinu robe iz magacina po fakturi 65 za 180.000 rsd. PDV 20% sadržan.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražje
I	Kupci	180 000	
	Obaveze za PDV		30.000
	Prihodi od prodate robe po fakturi br.65		150.000

⁴⁹ *Napomena: U ovom materijalu poćićemo od pretpostavke da se nabavna odnosno prodajna vrednost robe ne menja u toku poslovne godine.*

Ia	Nabavna vrednost prodate robe Roba u prometu na veliko interni obračun realizacije	120.000	120.000
----	--	---------	---------

8.1.4. Knjigovodstvena evidencija prodaje robe kada se zalihe vode po prodajnoj ceni

Knjiženje prodaje robe kada se zalihe vode po prodajnoj ceni je identično kao i u prethodnom slučaju (vidi promenu I). Razlika se javlja kod internog obračuna realizacije, s obzirom da se zalihe vode po prodajnoj ceni sa PDV-om. Računovodstveno obuhvatanje smanjenja zaliha vrši se uz pomoć računa **Nabavna vrednost prodate** robe koji duguje za prodajnu vrednost robe sa PDV-om koja je napustila magacin, dok potražuje iznos **Roba u prometu na veliko** (vidi stav Ia). Za ukalkulisanu (realizovanu) razliku u ceni u robi koja je napustila magacin potrebno je umanjiti saldo računa **Ukalkulisana razlika u ceni u prometu na veliko** i to zaduživanjem ovog računa, dok potražuje račun **Nabavna vrednost prodate robe**. (vidi stav Ib). Takođe, za iznos ukalkulisanog PDV-a u robi koja je napustila magacin umanjuje se saldo računa **Ukalkulisani PDV u prometu na veliko**, te je ovaj račun potrebno zadužiti, uz odobrenje računa **Nabavna vrednost prodate robe**.

Iznos sadržane razlike u ceni u prodajnoj vrednosti robe koja je napustila magacin utvrđuje se uz pomoć formule:

$$\begin{array}{l} \text{Realizovana} \\ \text{razlika u ceni} \end{array} \qquad \begin{array}{l} \text{Saldo računa Ukalkulisana razlika u} \\ \text{ceni u prometu na veliko * iznos} \\ \text{prodaje} \\ \hline \text{Saldo računa Roba u prometu na} \\ \text{veliko} \end{array}$$

Iznos sadržanog PDV u prodajnoj vrednosti robe koja je napustila magacin veleprodaje utvrđuje se uz pomoć formule:

$$\begin{array}{l} \text{Ukalkulisani PDV} \end{array} \qquad \begin{array}{l} \text{Saldo računa Ukalkulisani PDV u} \\ \text{prometu na veliko * iznos prodaje} \\ \hline \text{Saldo računa Roba u prometu na} \\ \text{veliko} \end{array}$$

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „ABC“: Roba u prometu na veliko 1.000.000 rsd. Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na veliko 250.000 rsd, Ukalkulisani PDV u prometu na veliko 166.700 rsd.

1) Preduzeće „ABC“ je prodalo kupcu robu u vrednosti od 500.000 rsd, po fakturi 25. PDV 20% .

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Kupci Obaveze za PDV Prihodi od prodane robe po fakturi 25	600 000	100.000 500.000
Ia	Nabavna vrednost prodane robe Roba u prometu na veliko interni obračun realizacije	600 000	600 000
Ib	Ukalkulisana RUC u prometu na veliko Nabavna vrednost prodane robe za realizovanu RUC	125.000	125.000
Ic	Ukalkulisani PDV u prometu na veliko Nabavna vrednost prodane robe Za realizovani PDV	100.000	100.000

8.2. Knjigovodstvena evidencija robe u maloprodaji

Roba u maloprodaji (u prodavnici) se evidentira po maloprodajnoj ceni sa uračunatim PDV – om. Evidencija se obavlja na osnovu kalkulacije. Ova prodaja predstavlja prodaju samom potrošaču. Za svaki prodajni objekat otvara se analitički račun i vodi Trgovačka knjiga, u koju se unose podaci iz kalkulacije maloprodajne cene za svaku pojedinačnu robu. Roba se prodaje za gotov novac, za čekove, ali i putem prenosa novca, a svaka prodaja mora biti registrovana putem fiskalne kase. Pazar koji se ostvari u toku radnog dana, ovlašćeno lice je dužno da uplati na tekući račun preduzeća istog ili narednog radnog dana. U slučaju da je naplata vršena putem čekova građana, čekovi se šalju na naplatu poslovnoj banci. Čekovi se podnose uz specifikaciju čekova po bankama koje su čekove izdale i sa nalogom za isplatu čekova na teret računa banke izdavaoca čeka, a u korist računa podnosioca čeka u našem slučaju je to prodavnica.

Knjigovodstvena evidencija nabavke robe u prometu na malo obavlja se zaduživanjem računa **Roba u prometu na malo – prodavnica** za maloprodajnu vrednost, kao i računa **PDV u primljenim fakturama** za iznos PDV-a koje preduzeće plaća prilikom nabavke robe. Potražuju nam računi **Dobavljači (ili Tekući račun, Blagajna i sl.)** za iznos faktrune vrednosti robe uvećane za PDV koji preduzeće plaća na nabavljenu robu, takođe potražuju računi, **Ukalkulisani PDV u prometu na malom za PDV** koji je sadržan u maloprodajnoj ceni **Ukalkulisana razlika u ceni u prometu na malo.** (vidi promenu I)

Najznačajniji način smanjenja vrednosti zaliha robe u trgovini na malo nastaje prodajom robe. Prodaja robe u knjigovodstvu preduzeća evidentira se kroz četiri stava. U prvom stavu se knjiže ostvareni prohodni od prodaje, zaduživanjem **Tekućeg računa** za iznos dnevnog pazara, jer poslovođa prodavnice ima obavezu uplati dnevni pazar istog ili narednog radnog dana na račun redovno raspoloživih sredstava preduzeća. Prodajom robe preduzeće ostvaruje **prihode od prodaje robe**, što se evidentira odobrenjem isto imenog računa za prodajnu vrednost robe bez PDV-a. (vidi stav II) Kako prodajom robe nastaju i **obaveze preduzeća za PDV**, navedene obaveze evidentiraju se odobrenjem istoimenog računa za iznos PDV sadržanog u maloprodajnoj vrednosti prodate robe. Pored knjigovodstvene evidencije prodaje robe, neophodno je izvršiti interni obračun realizacije. Interni obračun se knjiži kroz tri stava, uz primenu računa **Nabavna vrednost prodate robe**. Ovaj račun se u prvom stavu internog obračuna realizacije zadužuje za maloprodajnu cenu prodate robe, dok potražuje račun **Roba u prometu na malo.** (vidi stav IIa) Takođe, internim obračunom realizacije potrebno je izvršiti samanjenje

salda na računu **Ukalkulisani PDV u prometu na malo** za sadržani PDV u prodatoj robi, kao i smanjenje salda na računu **Ukalkulisana RUC u prometu na malo** za sadržanu razliku u ceni u prodatoj robi. Navedene korekcije salda vrše se kroz drugi i treći stav iternog obračuna realizacije. U drugom stavu zadužuje se račun **Ukalkulisani PDV u prometu na malo** za sadržani PDV u maloprodajnoj ceni prodate robe, dok potražuje račun **Nabavna vrednost prodate robe**. U trećem stavu zadužuje se račun **Ukalkulisana RUC u prometu na malo** za realizovanu razliku u ceni u prodatoj robi, dok za isti iznos potražuje račun **Nabavna vrednost prodate robe**. (vidi stavove IIb i IIc)

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „ABC“ je sledeće: Tekući račun 800.000 rsd, Blagajna 400.000 rsd.

I) Preduzeće „ABC“ je kupilo za potrebe prodavnice br. 10, robu po fakturi br. 3355 za 90.000 rsd. PDV 20%. Za troškove prevoza robe preduzeće je u gotivni, platilo 10.000 rsd. PDV 20% Malopodajna cena robe u prodavnici je 150.000 rsd. PDV 20% je sadržan.

II) Poslovođa prodavnice br.10 uplatio je dnevni pazar kod banke u vrednsoti od 15.000 rsd

Kalkulacija prodajne cene	Ukupno
Faktruna vrednost robe	90.000
ZTN	10.000
Nabavna vrednost robe	100.000
Ukalkulisani PDV	16.667
Ukalkulisana razlika u ceni	33.333
Maloprodajna cena	150.000

Dnevnik

r.b.	Opris	Duguje	Potražuje
I	Roba u prometu na malo-prodavnica br. 10	150.000	
	PDV u primljenim fakturama	20.000	108.000
	Dobavljači		12.000
	Blagajna		16.667
	Ukalkulisani PDV u prometu na malo (prodavnica br. 10)		33.333
	Ukalkulisana RUC u prometu na		

	malo (prodavnica br. 10) po fakturi br.3355		
II	Tekući račun Obaveze za PDV Prihodi od prodaje robe (prodavnica br. 10) za dnevni pazar	15.000	2.500 12.500
IIa	Nabavna vrednost prodate robe (prodavnica br.10) Roba u prometu na malo (prodavnica br. 10) interni obračun realizacije	15.000	15.000
IIb	Ukalkulisani PDV u prometu na malo (prodavnica br.10) Nabavna vrednost prodate robe za realizovani PDV	2.500	2.500
IIc	Ukalkulisana RUC u prometu na malo (prodavnica br.10) Nabavna vrednost prodate robe (prodavnica br. 10) (za realizovanu razliku ceni)	3.333	3.333

8.3. Promena cena trgovinske robe - nivelacija

Trgovinsko preduzeće, u toku poslovanja, može doneti odluku o promeni cene robe koju prodaje. Preduzeće se odlučuje da poveća ili smanji cenu robe u slučaju promene tržišnih uslova poslovanja (npr. oštija konkurencija, na tržištu, obara cene) ili usled promene propisa (npr. povećanje stope PDV-a). Promena cena robe vrši se za robu koju preduzeće ima u magacinu ili u prodavnici i to: za celokupnu količinu određenog artikla, za celokupnu količinu određene grupe artikla, ili za uže organizacione jedinice trgovinskog preduzeća (magacin, prodavnicu). Pre promene cena robe potrebno je izvršiti popis artikla čija se cena menja, a knjigovodstveno obuhvatanje vrši se na osnovu nivelacionog lista ili naloga za nivelaciju.

Knjigovodstvena evidencija povećanja cena trgovinske robe podrazumeva da se za iznos za koji je povećana vrednost robe na zalihama (u veleprodaji ili maloprodaji) poveća saldo odgovarajućeg računa **Roba u prometu na veliko** ili **Roba u prometu na malo**. Iznos povećanja obuhvata razliku u ceni i sadržani PDV-e u iznosu povećanja. Dakle, knjiženje povećanja cene trgovinske robe vrši se zaduživanjem računa **Roba u prometu na veliko** ili **Roba u prometu na malo**, dok potražuje račun **Ukalkulisani PDV u prometu na veliko** ili **Ukalkulisani PDV u prometu na malo** za sadržani PDV u povećanju, kao i račun **Ukalkulisana RUC u prometu na veliko** ili **Ukalkulisana RUC u prometu na malo** za razliku između ukupnog iznosa povećanja i sadržanog PDV-a u iznosu povećanja.

Kod sniženja cene robe, knjiženje je obrnuto. Smanjenje cena znači odricanje od jednog dela potencijalne zarade. Kod knjiženja sniženja cena robe za iznos PDV sadržanog u ukupnom sniženju duguje račun **Ukalkulisan PDV u prometu na veliko** ili **Ukalkulisan PDV u prometu na malo**. Takođe, za razliku između ukupnog iznosa sniženja i sadržanog PDV-a, duguje račun **Ukalkulisana RUC u prometu na veliko** ili **Ukalkulisana RUC u prometu na malo**, dok potražuje račun **Roba u prometu na veliko** ili **Roba u prometu na malo** za ukupnu vrednost smanjenja cene trgovinske robe.

Primer:

Promena cene trgovinske robe (povećanje cene)

0) Preduzeće ima 1.000 komada robe „A“ na zalihama u prodavnici br.01. Stanje na pojedinim računima finansijskog knjigovodstva je:

- Roba u prometu na malo br. 01 50.000 rsd.
- Ukalkulisani PDV u prometu na malo 8.335 rsd.
- Ukalkulisana RUC u prometu na malo 10.000 rsd.

I) Obračunati i proknjižiti povećanje cene robe u magacinu za 10%.

Nivelacija cene

r.b.	Naziv robe 1	Količina 2	Stara cena 3	Nova cena 4	Razlika 5 (4-3)	Promena 6 (5*2)	PDV 7 (6*0,167)	Razlika u ceni (6-7)
	„A“	1.000	50	55	5	5.000	834	4.166

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Roba u prometu na malo	5.000	
	Ukalkulisani PDV u prometu na malo		834
	Ukalkulisana RUC u prometu na malo		4.164
	povećanje cene robe		

Primer: Promena cene trgovinske robe (smanjenje cene)

0) Preduzeće ima 1.000 komada robe „B“ na zalihama. Stanje na pojedinim računima finansijskog knjigovodstva je:

- Roba u u prometu na veliko 100.000 rsd.
- Ukalkulisana razlika u ceni u promentu na veliko 20.000 rsd.
- Ukalkulisani PDV u promentu na veliko 16.670 rsd.

I) Obračunati i proknjižiti smanjenje cene robe u magacinu za 10%.

Nivelacija cene

r.b.	Naziv robe 1	Količina 2	Stara cena 3	Nova cena 4	Razlika 5 (4-3)	Promena 6 (5*2)	PDV 7	Razlika u ceni (6-7)
	„B“	1.000	100	90	-10	-10.000	-1.667	-8.333

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ukalkulisana RUC u prometu na veliko	1.667	
	Ukalkulisani PDV u prometu na veliko	8.333	
	Roba u prometu na veliko smanjenje cene robe		10.000

8.4. Knjigovodstvena evidencija internog kretanja robe

- Trgovinska preduzeća najčešće posluju na tržištu kao složeni poslovni sistemi, sačinjeni od više organizacionih jedinice. Ove organizacione jedinice mogu egzistirati kao zasebne poslovne celine tj. kao profitni centri, pa je potrebno sagledati problematiku internog kretanja robe. Interno kretanje robe može biti:
 - Prenošnje robe iz magacina veleprodaje u prodavnicu
 - Prenošnje robe iz prodavnice u prodavnicu
 - Povraćaj robe iz prodavnice u magacin veleprodaje

Prenošenje robe iz magacina veleprodaje u magacin prodavnice vrši se na osnovu dostavnice. Kod ove privredne operacije vrednost robe u prodavnici se povećava, a u magacinu smanjuje, što je potrebno knjigovodstveno obuhvatiti. Evidencija podrazumeva zaduživanje računa **Roba u prometu na malo** za maloprodajnu vrednost robe. Pošto se saldo

računa Roba u prometu na veliko smanjuje, potrebno je smanjiti saldo računa **Ukalkulisani PDV u prometu na veliko** za iznos PDV sadržanog u prodajnoj vrednosti robe koja napušta magacin (za veleprodajnu cenu robe), kao i saldo računa **Ukalkulisana razlika u ceni u prometu na veliko** za iznos sadržane razlike u ceni u veleprodajnoj ceni robe, te ovi računi za navedene iznose duguju. Potražuje račun **Roba u prometu na veliko** za veleprodajnu cenu robe koja se predbacuje iz magacina u prodavnicu. Takođe, potražuju računi **Ukalkulisani PDV u prometu na malo** za iznos PDV-a sadržanog u maloprodajnoj ceni robe i **Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na malo** za sadržanu razliku u ceni u maloprodajnoj ceni robe. Ovo iz razloga što se vrednost robe u maloprodaji povećava, pa samim tim je neophodno uvećati saldo na računima ukalkulisnog PDV-a i ukalkulisane razlike u ceni.

Trgovinsko preduzeće može imati više maloprodajnih objekata. U tom slučaju, u knjigovodstvu preduzeća za svaki maloprodajni objekat vodi se zasebna evidencija na posebnom računu. Kada dođe do prebacivanja robe iz jedne prodavnice u drugu tj. do predisponiranja robe, potrebno je to i knjigovodstveno evidentirati. Pod pretpostavkom da se roba prebacuje iz prodavnice br. 2 u prodavnicu br. 1, knjiženje se vrši zaduživanjem računa **Roba u prometu na malom – prodavnica br. 1** za iznos maloprodajne cene koja se prenosi u prodavnicu br.1. Kako se roba prebacuje iz prodavnice br. 2, saldo računa Roba u prometu na malo – prodavnica br. 2 se smanje, pa je potrebno smanjiti i saldo računa **Ukalkulisani PDV u prometu na malo – prodavnica br. 2** za iznos sadržanog PDV u maloprodajnoj ceni robe koja napušta prodavnicu br. 2, kao i saldo računa **Ukalkulisana razlika u ceni u prometu na malo – prodavnica br. 2** za iznos sadržane razlike u ceni u maloprodajnoj ceni robe koja napušta prodavnicu br. 2, pa se i ovi računi za navedene iznose zadužuju. Potražuje račun **Roba u prometu na malo - prodavnica broj 2** za maloprodajnu cenu robe koja napušta prodavnicu br. 2, kao i računi **Ukalkulisani PDV u prodavnici br. 1-** za sadržani PDV-e u maloprodajnoj ceni robe koja se prebacuje u prodavnicu br. 1, kao i **Ukalkulisana razlika u ceni robe – prodavnica br. 1** za sadržanu razliku u ceni u maloprodajnoj ceni robe koja se prebacuje u prodavnicu br.1.

Treći vid internog kretanja robe je povraćaj robe iz prodavnice u magacin veleprodaje. Kretanje robe prati dokument povratnica, knjiženje se vrši zaduživanjem računa **Roba u prometu na veliko** za iznos veleprodajne cene robe, računa **Ukalkulisani PDV u prometu na malo** za iznos sadržanog PDV-a u maloprodajnoj ceni robe i računa **Ukalkulisana razlika u ceni u prometu na malo** za sadržanu razliku u ceni u

maloprodajnoj ceni robe koja se prebacuje iz prodavnice. Potražuju računi **Roba u prometu na malo** za maloprodajnu cenu robe, kao i računi **Ukalkulisani PDV u prometu na veliko** za sadržani PDV u veleprodajnoj ceni robe, kao i račun **Ukalkulisana razlika u ceni u prometu na veliko** za sadržanu razliku u ceni u veleprodajnoj ceni robe.

Primer:

Stanje na pojedinim računima preduzeća „ABC“ je sledeće: Roba u prometu na veliko 200.000 rsd., Ukalkulisana RUC u prometu na veliko: 30.000 rsd, Ukalkulisani PDV u prometu na veliko 33.340 rsd,

I) Preneto je 60% robe iz magacina u prodavnicu br.1 gde je toj robi formirana maloprodajna cena u ukupnom iznosu od 180.000 rsd. PDV 20% sadržan.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Roba u prometu na malo (prodavnica br. 1)	180.000	+
	Ukalkulisana RUC u prometu na veliko	18.000	
	Ukalkulisani PDV u prometu na veliko	20.000	
	Roba u prometu na veliko (magacin)		120.000
	Ukalkulisana RUC u prometu na malo (prodavnica br. 1)		68.000
	Ukalkulisan PDV u prometu na malo (prodavnica br. 1)		30.000
	za prenos robe iz magacina u prodavnicu		

Kontrolna pitanja:

1. Kako najčešće dolazi do povećanja, a kako do smanjenja trgovinske robe?
2. Koja su najčešća dokumenta koja se koriste u knjiženju?
3. Šta čini nabavnu vrednost robe?
4. Šta čini prodajnu vrednost robe?
5. Koja su tri načina formiranja prodajne vrednosti robe?

Zadaci za vežbu:

Primer 1:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Tekući račun 500.000 rsd, Blagajna 100.000 rsd.

I) Kupljeno je po fakturi 25., 1.000 komada robe u vrednosti od 250.000 rsd. PDV 20%

II) Troškovi prevoza plaćeni su u gotovu 10.000. (PDV 20% je sadržan)

III) Roba je smeštena u skladište i vodi se po nabavnoj ceni.

Proknjižiti promene i sastaviti Kalkulaciju prodajne cene kupljene robe (razlika u ceni 10%)

Primer 2.

0) Stanje na pojedinim računima veleprodaja „B“ je sledeće: Tekući račun 1.000.000 rsd., Blagajna 100.000 rsd.

I) Kupljeno je po fakturi 35. 2.000 kg robe u vrednosti od 360.000 rsd. PDV 20%

II) Za troškove prevoza koji iznose 20.000 rsd izdali smo ček. PDV 20%.

III) Roba je smeštena u magacin gde će se voditi po prodajnoj vrednosti od 480.000 rsd. PDV 20%

Primer 3.

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „C“ je sledeće: Tekući račun 800.000 rsd.

I) Kupljeno je po fakturi 46. 2.000 kg robe u vrednosti od 420.000 rsd. PDV 20%

II) Troškovi prevoza plaćeni su čekom br. 2222 u iznosu od 10.000. PDV 20%

III) Roba je smeštena u skladište gde se vodi po nabavnoj ceni.

IV) Prodata je polovina robe sa skladišta po prodajnoj ceni od 260 rsd/kg. PDV 20%

Primer 4.

0) Stanje na pojedinim računima preduća „D“:

Roba u prometu na veliko 550.000 rsd, Ukalkulisana RUC u prometu na veliko 100.000 rsd. Ukalkulisani PDV u prometu na veliko 91.685 rsd.

I) Kupcu iz zemlje, prodata je roba, po fakturi 35. za 300.000 rsd. PDV 20% je sadržan.

Primer 5.

Stanje na pojedinim računima preduzeća „E“:

0) Početno stanje na računu Roba u prometu na veliko je 500.000 rsd, Ukalkulisana RUC u prometu na veliko 100.000 rsd, Ukalkulisani PDV u prometu na veliko 83.350 rsd.

I) Prebačena je iz magacina veleprodaje u prodvnicu polovina robe, gde joj je formirana maloprodajna cena od 350.000 rsd (PDV 20% je sadržan)

Primer 6.

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „F“ je sledeće:

Roba u u prometu na veliko 300.000 rsd. Ukalkulisana RUC u prometu na veliko: 100.000 rsd. Ukalkulisani PDV u prometu na veliko 50.010 rsd.

I) Došlo je do povećanja cene trgovinske robe za 5 %.

Primer 7.

0) Početno stanje na pojedinim računima preduzeća „G“ je sledeće:

Roba u prometu na malo 350.000 rsd, Ukalkulisani PDV u prometu na malo 58.345 rsd, Ukalkulisana RUC u prometu na malo 100.000 rsd.

I) Došlo je do smanjenja cene trgovinske robe za 10%.

Primer 8.

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „H“ je sledeće: Tekući račun 500.000 rsd.

I) Nabavili smo za potrebe prodavnice robu u iznosu od 300.000 rsd (PDV 20 % je sadržan), kojoj je formirana maloprodajna cena u iznosu od 500.000 rsd (PDV 20% je sadržan)

Primer 9.

0 Stanje na računima preduzeća „J“ je sledeće:

Roba u prometu na veliko 60.000 rsd, Ukalkulisana RUC u prometu na veliko 15.000 rsd., Ukalkulisani PDV u prometu na veliko 10.002 rsd, Roba u prodavnici br.1 50.000 rsd, Ukalkulisani PDV u prometu na malo br.1 8335 rsd, Ukalkulisana RUC u prometu na malo 10.000 rsd.

I) Prodana je iz magacina veleprodaje roba u vrednosti od 30.000 rsd. PDV 20%.

II) Poslovođa prodavnice br.1 uplatio je dnevni pazar blagajni 10.000 rsd.

III) Polovina preostale robe iz magacina veleprodaje prebačena je u prodavnicu br. 2 gde je toj robi utvrđena maloprodajna cena u ukupnom iznosu od 20.000 rsd, PDV 20% sadržan.

9. Knjigovodstvena evidencija rashoda

Rashodi predstavljaju smanjenje ekonomske koristi odlivom sredstva ili stvaranjem obaveza. Rashodi su jedan od elemenata merenja uspešnosti preduzeća i osnova za utvrđivanje njegovog rezultata poslovanja. Prema MRS rashodi su „smanjenje ekonomskih koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odliva ili smanjenja imovine, odnosno, stvaranja obaveza, što za posledicu ima smanjenje glavnice, osim onog koje podrazumeva raspodelu sopstvenog kapitala investitorima“. Rashodi jesu sva ulaganja u poslovni proces koja nastaju u vezi sa neposrednim stvaranjem učinaka. Takođe, pod rashodima podrazumevamo i potrošnju dobara koja nastaje u vezi sa obavljanjem poslovnog procesa preduzeća. MRS razlikuju sledeće vrste rashoda:

- redovne : poslovne i finansijske rashode,
- vanredne rashode.

Prema Konceptualnom okviru za finansijsko izveštavanje u rashode se ubrajaju gubici i troškovi koji proizilaze iz uobičajnih aktivnosti preduzeća. Dakle, pravi se razlika između gubitaka i troškova. Troškovi predstavljaju ulaganja dobara u uobičajne poslovne aktivnosti preduzeća, što dovodi do izdataka i smanjenja sredstava, s ciljem da se u budućnosti ostvare pozitivni ekonomski tokovi nastali realizacijom proizvedenih proizvoda ili usluga. Gubici su smanjenje ekonomskih koristi, koji nastaju na osnovu uobičajnih, ali i određenih vanrednih okolnosti. Gubici se prikazuju na neto osnovu, nakon umanjenja za odgovarajuće prihode. U gubitke se najčešće ubrajaju gubici po osnovu rashodovanja, gubici od prodaje osnovnih sredstava, negativne kursne razlike i sl.⁵⁰

Izdaci predstavljaju izlaz novca iz preduzeća, koji prouzrokuje smanjenje gotovine ili novačnik ekvivalenta. Izdaci nemaju nužno karakter troška, jer ne moraju da budu neposredno povezani sa proizvodnjom učinka (proizvoda ili usluge).

Upravo proizvodnja učinaka zahteva ulaganje materijalnih vrednosti tj. faktora proizvodnje. Utrošci jesu fizički izraženo ulaganje faktora proizvodnje u procesu proizvodnje učinaka. Dakle, za utroške se vezuje

⁵⁰ <http://mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/2014/Konceptualni%20okvir.pdf>, dana 05.05.2016.

količina utrošenih faktora proizvodnje, a ona zavisi od intenziteta i vremena trošenja, što je uslovljeno dejstvom tehničkih i organizacionih faktora. U tehničke faktore spadaju karakteristike proizvoda, tehnološki proces, sredstva za rad, materijal, uslovi rada, tip proizvodnje, nivo tehničke opremljenosti proizvodnje, dok pod organizacionim faktorima podrazumevamo subjektivne faktore kvaliteta proizvođača. Utroške možemo podeliti prema faktorima proizvodnje na: utroške materijala, utroške sredstava za rad i utroške radne snage.

Troškovi su vrednosno izražen utrošak faktora proizvodnje, nastali u vezi stvaranja određenih učinaka. Prilikom razmatranja problematike troškova, pored visine, potrebno je uzeti u obzir i to:

- šta je predmet trošenja ,
- gde je mesto nastanka troška i
- u vezi sa čim nastaju troškovi.

Troškovi nastali u redovnom poslovanju imaju oblik izdatka ili trošenja dela imovine, kao što su gotovina, gotovinski ekvivalenti, zalihe i sl. Pored uobičajnih troškova i gubici predstavljaju rashode, jer izazivaju smanjenje ekonomske koristi. Gubicima se smatraju i razne štete, gubici zbog prodaje nekurentnih zaliha, otpisi i sl.

Svaki trošak ima svoju količinsku i cenovnu komponentu. Količinska komponenta pokazuje količinu utrošenog faktora procesa rada, a cenovna komponenta stvarnu nabavnu cenu utrošenog faktora procesa rada. Troškove možemo razvrstati na osnovu više kriterijuma. Poput utrošaka, tako i troškove možemo podeliti prema faktorima proizvodnje na:

- troškove materijala, što predstavlja cenovni izraz utroška materijala.
- troškove sredstava za rad ili amortizaciju, što vrednosno izraženo trošenje sredstava za rad.
- troškove radne snage – tj. zarade, naknade zarada i ostale lične rashode.

U zavisnosti od toga da li nastaju u vezi sa neposrednim odvijanjem proizvodnog procesa ili su povezani sa ostalim poslovnim aktivnostima preduzeća, prema mestu nastanka, troškove možemo podeliti na:

- Troškove izrade ili proizvodni troškovi. Ovi troškovi nastaju u samom procesu proizvodnje ili na mestu izrade učinaka (troškovi osnovnog materijala, troškovi pomoćnog materijala, troškovi pogonske energije, troškovi radne snage u procesu proizvodnje, troškovi sredstava za rad pri funkcionalnom obračunu amortizacije).
- Režijski troškovi – troškovi rukovođenja u proizvodnji, kao i troškovi koji nastaju izvan procesa proizvodnje.

Troškove, prema vezanosti za nosioce, možemo podeliti na:

- Pojedinačne – nastaju u vezi sa izradom određenog proizvoda ili pružanja usluge (npr. troškovi osnovnog materijala)
- Zajedničke – nastaju zajedničkim trošenjem faktora proizvodnje za sve proizvode koji su proizvedeni u određenom periodu ili na određenom mestu (npr. troškovi pogonske energije)

Provezana sa ovom podelom je i podela prema načinu prenošenja na nosioce gde razlikujemo :

- Direktne troškove- koji se direktno mogu preneti na nosioce (npr.troškovi osnovnog materijala, troškovi rada na poslovima izrade)
- Indirektne troškve – koji se direktno ne mogu preneti na nosioce, već se to čini primenom određenog kriterijuma (ključa) za raspodelu. (npr. troškovi marketinga)

U finansijskom knjigovodstvu, evidencija rashoda se vrši u glavnoj knjizi i u dnevniku glavne knjige. Rashodi se priznaju i knjiže u trenutku nastanka, što je u skladu sa načelom nastanka poslovnog događaja. To znači da se rashod knjigovodstveno evidentira u periodu kada je nastao, nezavisno od toga da li je nastanak rashoda inicirao novčanu isplatu. Odnosno, bez obzira da li je nastak rashoda prouzrokovao plaćanje i smanjenje novčanih sredstava ili će to biti učinjeno u nastupajućem periodu. Za evidentiranje troškova u finansijskom knjigovodstvu predviđena je klasa 5 – Rashodi⁵¹. Prema Zvaničnom kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike sve rashode možemo svrstati u sledeće kategorije:

- Poslovni rashodi,
- Finansijski rashodi,
- Ostali rashodi,
- Rashodi po osnovu obezvređivanja imovine koje se vrednuje po fer vrednosti kroz bilans uspeha,
- Gubici poslovanja koje se obustavlja, efekti promene računovodstvene politik, ispravke grešaka ranijih perioda i prenos rashoda.

Računi rashoda imaju isključivo aktivni karakter salda. Na ovim računima nema početog stanja, pa se za takve račune kaže da su kumulativni. Promene kod rashoda su uglavnom u obliku povećanja tj. nastanka. Retke su promene kod kojih dolazi do smanjenja troškova. Prilikom knjigovodstvene evidencije troškova, kako bi pravilo odredili račune za knjiženje, potrebno je postaviti dva pitanja:

⁵¹ Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike SI. Glasnik 95/14

1. prvo pitanje bi moglo da glasi: šta je trošeno pa dolazimo do odgovora npr. gorivo u vezi sa tim knjiženja se javljaju na računima troškovi goriva u klasi 5.

2. drugo pitanje bi bilo jedno od sledećih: odakle je došlo to što je utrošeno ili od koga je stigla faktura ili kome je plaćanje izvršeno.

Dokumenta koja se javljaju u vezi sa ovim knjiženjima su mnogobrojna npr: trebovanje, fakture, obračuni i sl. Tokom poslovanja preduzeća, nastaje veliki broj različitih rashoda, ali radi lakšeg izučavanja metodologije knjigovodstvene evidencije, sve rashode možemo grupisati u:

1. Poslovne rashode
2. Finansijske rashode
3. Ostale (vanredni) rashode

9.1. Knjigovodstvena evidencija poslovnih rashoda

9.1.1. Nabavna vrednost prodate robe

Trgovinska preduzeća prilikom utvrđivanja rezultata poslovanja, moraju nadoknaditi ulaganja u nabavku robe, a potom i ostale rashode poslovanja. Naime, ova preduzeća nabavljaju robu da bi je prodali po većoj ceni u odnosu na cenu po kojoj su je kupili. Poslovni ciklus trgovinskih preduzeća može se prikazati uz pomoć sledeće formule:

$$N - R - N1$$

Iz prihoda koji se ostvaraju prodajom robe (N1), potrebno je nadoknaditi sve rashode poslovanja, što podrazumeva ulaganja nastala po osnovu nabavke prodate robe (N). Knjigovodstvena evidencija nabavne vrednosti prodate robe, predstavlja osnovu za interni obračun realizovane robe i za uključivanje rashoda nastalih po osnovu njene nabavke u bilansiranje rezultata poslovanja. Knjiženje i obračun nabavne vrednosti prodate robe obavlja se u okviru Klase 5, a sam postupak zavisi od toga da li se knjigovodstvena evidencija trgovinske robe obavlja na osnovu nabavne ili prodajne cene, što je detaljnije obrađeno u poglavlju osam udžbenika.

9.1.2. Troškovi materijala, sitnog inventara i ambalaže

Troškovi materijala, sitnog inventara i ambalaže nastaju trošenjem ovih dobara u procesu poslovanja preduzeća. Visina ovih troškova određena je utrošenom količinom materijala, odnosno sitnog inventara, kao i njihovom cenom. Knjigovodstvena evidencija troškova materijala detaljnije je obrađena u okviru poglavlja šest, zbog čega ćemo se u ovom delu osvrnuti na problematiku knjigovodstvene evidencije troškova sitnog inventara i ambalaže.

Sitan inventar i ambalaža obuhvataju veliki broj predmeta različitih vrsta (npr. kancelarijski materijal, povratna ambalaža i sl.). Vek korišćenja sitnog inventara i ambalaže je različit za različite vrste predmeta. Postoji sitan inventar i ambalaža koji se u potpunosti utroši tokom jednog obračunskog perioda. Međutim, pod pojmom sitnog inventara i ambalaže ubrajaju se i oni predmeti koji se koriste tokom više obračunskih perioda tj. tokom većeg broja reprodukcioničkih ciklusa. Knjigovodstvena evidencija trošenja sitnog inventara i ambalaže, zavise od prirode dobara koji se troše u poslovanju, odnosno, od vrednosti i veka korišćenja.

Troškovi sitnog inventara i ambalaže, za one predmete koji se u potpunosti utroše tokom jednog obračunskog perioda tj. jednokratno, obračunavaju se i knjiže na isti način kao i troškovi materijala. Za vrednost utrošenog sitnog inventara i ambalaže, u trenutku izdavanja sa zaliha, zadužuje se račun **Troškovi materijala**, a potražuje račun **Sitan inventar i ambalaža**.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće Sitan inventar i ambalaža 50.000 rsd.

1) Po trebovanju br. 45 izdat je sitan inventar koji se troši tokom obračunskog perioda u iznosu od 20.000 rsd.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Troškovi materijala Sitan inventar i ambalaža Po trebovanju br.45	20.000	20.000

Pored predmeta koji se jednokratno utroše, postoje i oni predmeti koji se ubrajaju u sitan inventar i ambalažu, a koji se koriste tokom više obračunskih perioda i veće su vrednosti. Obračun i knjiženje trošenja takve vrste sitnog inventara i ambalaže, vrši se putem kalkulativnog opisa. U ovom slučaju, vrednost sitnog inventara i ambalaže na zalihama knjiži se na računu **Sitan inventar i ambalaža na zalihama**. Kad se sitan inventar i ambalaža izdaju iz magacina u upotrebu, za vrednost izdatog sitnog inventara zadužuje se račun **Sitan inventar i ambalaža u upotrebi**, dok potražuje račun **Sitan inventar i ambalaža na zalihama**.

Pod pretpostavkom da se sitan inventar i ambalaža troše ravnomerno tokom veka korišćenja, mesečni iznos utrošene vrednosti utvrđuje se stavljanjem u odnos vrednosti sitnog inventara i ambalaže stavljenog u upotrebu sa procenjenim vekom korišćenja. Knjiženje utrošene vrednosti vrši se zaduživanjem računa **Troškovi materijala**, dok potražuje račun **Ispravka vrednosti sitnog inventara i ambalaže**.

Rashodovanje sitnog inventara i ambalaže knjiži se zaduživanjem **računa Ispravka vrednosti sitnog inventara i ambalaže**, a potražuje račun **Sitan inventar i ambalaža u upotrebi**.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „B“ je sledeće: Sitan inventar i ambalaža na zalihi 100.000 rsd, Sitan inventar i ambalaža u upotrebi 35.000 rsd, Ispravka vrednosti sitnog inventara i ambalaža 60.000 rsd, Troškovi materijala 280.000 rsd.

I) Izdat je sitan inventar sa zaliha u upotrebu, po trebovanju br. 38. Vrednost sitnog inventara je 36.000 rsd. Procenjeni vek korišćenja je 12 meseci.

II) Proknjižiti mesečni iznos troškova sitnog inventara.

III) Rashodovan je sitan inventar u upotrebi u vrednosti od 20.000 rsd.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Sitan inventar i ambalaža u upotrebi Sitan inventar i ambalaža na zalihi Po trebovanju br. 38	36.000	36.000
II	Troškovi materijala Ispravka vrednosti sitnog inventara i ambalaže Mesečni obračun troškova	3.000	3.000
III	Ispravka vrednost sitnog inventara i ambalaže Sitan inventar i ambalaža u upotrebi Rashodovanje sitnog inventara	20.000	20.000

9.1.3. Troškovi amortizacije

Osnovna sredstva koriste se u više proizvodnih ciklusa tj. traju duži vremenski period. Njihova vrednost se postepeno smanjuje usled trošenja, dejstva prirodnih uslova i ekonomskog zastarevanja. Smanjenje vrednosti osnovnih sredstava potrebno je knjigovodstveno evidentirati, što nameće pitanje visine otpisa osnovnih sredstava tj. troškova amortizacije.

Postoji veći broj klasifikacija uzroka smanjenja vrednosti osnovnih sredstava. Jednu od najpotpunijih klasifikacija dao je Schmalenbach koji kao uzroke navodi:

- Trošenje, što je osnovni razlog ograničenog veka korišćenja sredstva i nastaje tokom korišćenja.
- Prirodno habanje trošenje prouzrokovano uticajem određenih eksternih faktora npr. vremenskih faktora.
- Oštećenja, kao razlog ograničenog veka korišćenja, što je uslovljeno načinom održavanja i upotrebe.
- Zastarevanje, koje nastaje usled protoka vremena i pojave boljih tehničko-tehnoloških rešenja, zbog čega sredstvo postaje neadekvatno za korišćenje.
- Vek upotrebe
- Kombinacija svih prethodno pobrojanih razloga.

Trošenje osnovnih sredstava, odnosno, amortizaciju, Komitet za međunarodne računovodstvene standarde definiše kao „alokaciju iznosa za koji se sredstvo amortizuje tokom procenjenog veka upotrebe.“⁵²

Dakle, sva osnovna sredstva, izuzev zemljišta, imaju ograničeni vek korišćenja. Zbog toga, nabavna vrednost tih sredstava mora biti raspoređena na godine u kojima se osnovna sredstva upotrebljavaju i stvaraju ekonomske koristi. U tu svrhu, otpisuje se nabavna vrednost osnovnih sredstava. Otpisom nabavne vrednosti osnovnih sredstava vrši se njena alokacija u vidu rashoda (troškova amortizacije) na obračunske periode, čime se obezbeđuje pravilno utvrđivanje periodičnog rezultata. Na ovaj način otpisana vrednost osnovnih sredstava, koja se u računovodstvenoj teoriji i praksi naziva amortizacija, biva uključena u cenu koštanja proizvoda i usluga, kako bi se omogućila nadoknada utrošenog dela osnovnih sredstava. Prilikom obračunavanja amortizacije

⁵² Gray Sidney, Needles Belverd „Finansijsko računovodstvo – opšti pristup“, Houghton Mifflin Company, Boston, USA, 2002, pp.306

najčešće se koriste dva metoda i to metod vremenskog otpisivanja i metod funkcionalnog otpisivanja o čemu je više bilo reči u poglavlju III.

Primer:

D) Preduzeće je obračunalo amortizaciju za januar mesec u iznosu od 48.000 rsd. Od toga za optis opreme 18.000 rsd, građevinskih objekata 25.000 rsd., stinog inventara 5.000 rsd.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Troškovi amortizacije	48.000	
	Ispravka vrednosti opreme		18.000
	Ispravka vrednosti građ. objekata		25.000
	Ispravka vrednosti sitnog inventara		5.000
	Izvršen obračun amortizacije		

9.1.4. Troškovi proizvodnih usluga

Troškovi proizvodnih usluga jesu izdaci gotovine ili gotovinskih ekvivalenata za plaćanje proizvodnih usluga izrade učinaka, transportnih usluga, usluga održavanja, zakupnina i dr.

Preduzeće koristi usluge drugih lica samo kada određene poslove ne može da obavi, jer ne poseduje adekvatna sredstva ili kadrove. Takođe, usluge drugih lica moguće je koristiti u slučaju kada je to ekonomski opravdano, odnosno, kada drugo preduzeće određenu aktivnost može obaviti brže, jeftinije, kvalitetnije. Navedene usluge neophodne su radi nesmetanog obavljanja osnovne delatnosti i one za preduzeće predstavljaju materijalni trošak. Knjigovodstveno se evidentiraju zaduživanjem odgovarajućih računa grupe 53- Troškovi proizvodnih usluga u koje spadaju: **Troškovi proizvodnih usluga, Troškovi transportnih usluga, Troškovi usluga održavanja, Troškovi zakupnina, Troškovi sajмова, Troškovi reklama i propagande, Troškovi istraživanja i razvoja, Troškovi ostalih usluga**, za iznos izdatka bez prethodno plaćenog PDV, kao i računa **PDV u primljenim fakturama** za iznos prethodno obračunatog poreza. Kako se plaćanje usluga može vršiti u gotovu, čekom, virmanom, potraživaće nam računi **Blagajna, Obaveze za izdate čekove, Tekući račun, Dobavljači**.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Tekući račun 500.000 rsd, Blagajna 150.000 rsd.

I) Za završenu fazu izrade gotovih proizvoda preduzeće „A“ je primilo fakturu br. 6 na 100.000 rsd. PDV 20%.

II) Za troškove prevoza putnika preduzeće „A“ je platilo u gotovu 15.000 rsd. PDV 20%.

III) Za održavanje mašina preduzeće „A“ je primilo fakturu br.8 na 20.000 rsd. PDV 20%..

IV) Utrošena električna energija za novembar po fakturi br.205 je 10.000 rsd PDV 20%.

V) Troškovi reklame i propagande u iznosu od 30.000 rsd. preduzeće „A“ je platilo čekom br. 3633. PDV 20%.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Troškovi usluga na izradi učinka PDV u primljenim fakturama Dobavljači faktura br.6	100.000 20.000	120.000
II	Troškovi transportnih sluga PDV u primljenim fakutrama Blagajna za PTT usluge	15.000 3.000	18.000
III	Troškovi usluga održavanja PDV u primljenim fakturama Dobavljači faktura br. 8	20.000 4.000	24.000
IV	Troškovi elektirične energije PDV u primeljnim fakturama Dobavljači faktura br.25	10.000 2.000	12.000
V	Troškovi reklame i propagande	30.000	

PDV u primeljenim fakturama Obaveze za date čekove Izdat ček 3633	6.000	36.000
---	-------	--------

9.1.5. Troškovi neproizvodnih usluga

Ne postoji stroga podela između troškova neproizvodnih usluga i troškova proizvodnih usluga. U troškove neproizvodnih usluga spadaju dnevnice za službena putovanja u zemlji i inostranstvu, zakupnina, advokatske usluge, bankarske usluge, izdaci za reprezentaciju, premije osiguranja, porezi i doprinosi čija visina ne zavisi od visine utvrđenog poslovnog rezultata. npr. porez na korišćenje gradskog zemljišta i sl. Novčani izdaci koji nastaju plaćanjem za neproizvodne usluge predstavljaju deo angažovanih sredstava i trebalo bi da budu nadoknađeni iz ostvarenih prihoda. Otuda potreba za njihovim obračunom i knjiženjem.

Knjigovodstveno obuhvatanje ovih troškova vrši se na računima grupe **55 Nematerijalni troškovi**, zaduživanjem odgovarajućeg računa troškova za iznos izdatka bez PDV, kao i računa PDV u primljenim fakturama za iznos prethodno obračunatog PDV-a. Potražuju računi **Dobavljači** - ako je primljena faktura; **Blagajna** - ukoliko je plaćanje izvršeno u gotovu, **Tekući račun** -- ukoliko je plaćanje izvršeno bezgotovniški, **Obaveze po osnovu neproizvodnih usluga** za obračunate poreze i doprinose i sl.

Primer

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Tekući račun 500.000 rsd, Blagajna 150.000 rsd.

I) Radniku preduzeća isplaćena je akontacija za službeni put u zemlji u iznosu od 4.000 rsd.

II) Radnik se vratio sa službenog puta i podneo je putni nalog na obračun:

Dnevnice 500 rsd;

Prevoz 1.000 rsd;

Prenočište 2.000 rsd.

III) Prema obračunu porez na korišćenje gradskog zemljišta za mesec maj je 5.000 rsd.

IV) Banka je prema izvodu br. 55 na ime provizije naplatila 6.000 rsd

V) Na osnovu Ugovora o delu br. 56, obaveze za usluge računovodstvene revizije iznose 60.000 rsd. 20%

VI) Isplaćena je sa tekućeg računa, obaveza za usluge računovodstvene revizije u iznosu od 60.000 rsd. PDV 20%

VII) Troškovi zakupnine u iznosu 50.000 rsd, plaćeni su izdavanjem čeka br.6632. PDV 20%.

VIII) Plaćen je smeštaj u hotelu „F“ čekom br. 6633 u iznosu od 20.000 rsd. PDV 20%

Dnevnik

r.br.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Potraživanja po osnovu akontacije za službena putovanja Blagajna isplaćena akontacija	4 000	4 000
II	Ostali lični rashodi i naknade Blagajna Potraživanja po osnovu akontacije za službena putovanja za podneti putni nalog	3.500 500	4.000
III	Troškovi korišćenja gradskog zemljišta Obaveze po osnovu neproizvodne usluge Obaveza za porez	5.000	5.000
IV	Troškovi platnog prometa Tekući račun Izvod br. 55	6.000	6.000
V	Troškovi računovodstvene revizije PDV u primljenim fakutrama Obaveze po osnovu ugovora o delu Iznos obaveze prema rev. kući	60.000 12.000	72.000
VI	Obaveze po osnovu ugovora o delu Tekući račun Isplata obaveze	72.000	72.000
VII	Troškovi zakupnine	50.000	

	PDV u primljenim fakturama Obaveze po datim čekovima Idat ček br. 6632	10.000	60.000
VIII	Troškovi reprezentacije PDV u primljenim fakturama Obaveze po datim čekovima Izdat ček br. 6633	20.000 4.000	24.000

9.1.6. Troškovi zarada

Troškovi zarada jesu vrednosno izražen utrošak radne snage. Troškovi zarada nastaju u toku proizvodnje proizvoda i usluga i nadoknađuju se iz novčanog priliva koji se ostvaruje njihovom realizacijom, te kao takvi spadaju u grupu materijalnih troškova. Troškovi radne snage imaju svoju količinsku i cenovnu komponentu. Količinska komponenta se uglavnom izražava u broju bodova tj. učinku (ili nekoj drugoj jedinici mere za izražavanje količine izvršenog rada npr. norma časovi), a cenovna komponenta predstavlja vrednost boda.

Visina zarade definisana je Opštim ili posebnim kolektivnim ugovorom, odnosno pravilnicima o zaradama i naknadama. Kao osnovni kriterijum uzima se učinak i visina zarade po jedinici učinka. Ostvareni rad radnika se može izraziti brojem radnih sati odnosno norma sati za proizvodna radna mesta. Množenjem broja sati sa bruto zaradom po satu dobija se mesečni iznos zarade po osnovu tekućeg rada. Takođe, pored zarada na osnovu rada, radnik ima pravo i na naknadu zarade za vreme odsustvovanja sa rada (godišnji odmori, državni praznici, plaćeno odsustvo i sl.), dodatke za noćni rad, dodatke za prekovremeni rad, dodatak za zaradu za rad na državnim praznicima, isl. Bruto zarade, dodaci na zarade i naknade sastoje se iz:

- neto zarade za tekući rad i dodatak na neto zarade,
- naknada neto zarada,
- akontacija poreza i zarada,
- doprinosa iz zarada.

Zarade se knjigovodstveno evidentiraju u glavnoj knjizi i u dnevniku. Obračunate zarade za preduzeće imaju karakter kratkoročnih obaveza, koje se o roku dospeća moraju izmiriti. Isplata se vrši iz poslovnih sredstava koja su izdvojena za tu namenu.

Obračun i knjiženje zarada i naknada zarada, kao i troškova za poreze i doprinose za zarade na teret poslodavca vrši se kroz dva stava, u glavnoj knjizi finansijskog knjigovodstva, kao i dnevniku. U prvom stavu knjižimo troškove zarada i naknada zarada zaduživanjem računa **Troškovi zarada i naknada zarada** za iznos bruto zarade. Obračunate zarade, porezi i doprinosi na teret zaposlenog imaju karakter obaveza, pa nam potražuju sledeći računi; **Obaveze za neto zarade i naknade zarada** za iznos neto zarade⁵³, **Obaveze za poreze na zarade na teret zaposlenog**⁵⁴ koji se utvrđuje primenom propisane poreske stope na bruto zaradu i **Obaveze za doprinose na neto zarade i naknade zarada na teret zaposlenog** koje se utvrđuju primenom odgovarajućih stopa doprinosa na bruto zaradu.⁵⁵

U drugom stavu, obračunavaju se i knjiže troškovi doprinosa na zarade i naknade zarada na teret poslodavca, zaduživanjem računa **Troškovi poreza i doprinosa na zarade i naknade zarada na teret poslodavca** za iznos koji se utvrđuje primenom propisanih stopa doprinosa na bruto zaradu. Ovi troškovi jesu obaveza preduzeća, pa za isti iznos potražuje račun **Obaveze za poreze i doprinose na zarade i naknade zarada na teret poslodavca.**⁵⁶

Primer:

Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Tekući račun 500.000 rsd.

⁵³ Neto zaradu utvrđujemo kao razliku između iznosa bruto zarade i poreza i doprinosa na zarade na teret zaposlenog.

⁵⁴ Prema Zakonu o porez na dohodak građana („Sl. glasnik RS“, br. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 18/10, 50/11, 91/11, 7/12, 93/12, 114/12, 112/15, 5/16) porez na zarade je 10%

⁵⁵ Prema Zakonu o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje (Sl. glasnik RS br.84/04,61/05,62/05,5/09,52/11,101/12,47/13,108/13,57/14,68/14,112/15) stopa doprinosa za obavezno socijalno osiguranje na teret zaposlenog iznosi 19,90% (za penzijsko i invalidsko osiguranje 14%, za zdravstveno osiguranje 5,15%, za osiguranje u slučaju nezaposlenosti 0,75%)

⁵⁶ Prema Zakonu o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje (Sl. glasnik RS br.84/04,61/05,62/05,5/09,52/11,101/12,47/13,108/13,57/14,68/14,112/15) stopa doprinosa za obavezno socijalno osiguranje na teret zaposlenog iznosi 17,90% (za penzijsko i invalidsko osiguranje 12%, za zdravstveno osiguranje 5,15%, za osiguranje u slučaju nezaposlenosti 0,75%)

I) Obračunati zarade za maj sa pripadajućim porezima i doprinosima na teret zaposlenih i na teret poslodavca. Ukupan iznos bruto zarada za mesec maj je 550.000. Stopa poreza na zarade je 10%, dok je stopa doprinosa za obavezno socijalno osiguranje na teret zaposlenog 19,90%, a na teret poslodavca 17,90%.

Obračun zarada za mesec maj preduzeća „A“

I Bruto zarada		550.000
Doprinos za PIO	14%	77.000
Doprinos za zdravstveno osiguranje	5,15%	28.325
Doprinos za osiguranje u slučaju nezaposlenosti	0,75%	4.125
Ukupni doprinosi na teret zaposlenog	19,90%	109.450
Porez	10%	55.000
II Ukupno doprinosi i porez		164.450
Neto zarada (I –II)		385.550
Doprinos za PIO	12%	66.000
Doprinos za zdravstveno osiguranje	5,15%	28.325
Doprinos za osiguranje u slučaju nezaposlenosti	0,75%	4.125
III Ukupni doprinosi na teret poslodavca		98.450

Dnevnik

r.br.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Troškovi zarada i naknada zarada	550.000	
	Obaveze za neto zarade i		
	Obaveze za porezi na zarade ina teret zaposlenog		385.550
	Obaveze za poreze na zarade i....na teret zaposlenog		55.000
	Obaveze za doprinose na zarade ina teret zaposlenog		109.450
	Za obračunate zarade		

Ia	Troškovi za poreze i doprinose na zarade i ...na teret poslodavca	98.450	
	Obaveze za poreze i doprinose na zarade i ...na teret poslodavca		98.450
	za obračunate doprinose na teret poslodavca		

9.2. Knjigovodstvena evidencija finansijskih rashoda

Finansijski rashodi vezani su za aktivnosti finansiranja preduzeća i nastaju po osnovu:

- korišćenja pozajmljenih izvora (sredstava),
- po osnovu zatezних kamata,
- plaćanja kupaca, pre roka dospeća potraživanja,
- kursnih razlika koje nastaju usled postojanja obaveza ili potraživanja prema partnerima iz inostranstva,

Korišćenje pozajmljenih izvora

Ukoliko preduzeće nema dovoljno sredstava za finansiranje svoje poslovne aktivnosti, posegnuće za pozajmljenim izvorima. Sredstva koja preduzeće obezbeđuje iz pozajmljenih izvora nisu besplatna. Na ova sredstva preduzeće plaća kamatu, što je cena korišćenja pozajmljenih sredstava. Dakle, kada dobije kredit, bilo da je u pitanju kredit dobijen od domaćih ili inostranih banaka, drugih preduzeća, odnosno, kada pribavi dodatna sredstva emisijom i prodajom dužničkih hartija od vrednosti, preduzeće će platiti kamatu. Upravo taj iznos kamate za preduzeće predstavlja finansijski rashod.

Dugoročne kredite preduzeća koriste za finansiranje osnovnih sredstava ili trajno obrtnih sredstava. Radi se o kreditima čiji je period povraćaja duži od godinu dana. U slučaju dugoročnog kreditiranja kamata se plaća zajedno sa ratom u sklopu anuiteta. Anuitet sadrži deo glavnice i kamatu. Knjigovodstveno obuhvatanje rashoda kamata vrši se zaduživanjem računa **Rashodi kamata**, dok potražuje račun **Obaveza za kamate** za iznos obračunate kamate. Po izmirenju kamate, prilikom plaćanja anuiteta dolazi do neutralisanja **Obaveza za kamate**, ali i odliva novčanih sredstava. Otuda prilikom plaćanja kamate duguje račun **Obaveze za kamate**, a potražuje **Tekući račun** preduzeća.

Kod kratkoročnog kreditiranja, ukoliko je period povraćaja do godinu dana, knjigovodstveno evidentiranje kamata podrazumeva odobravanje **računu Obaveze za kamate** ili **Tekući račun**, dok duguje račun **Rashodi kamata**, u zavisnosti od toga da li je kamata samo obračunata ili isplaćena. Ukoliko je period povraćaja kratkoročnih kredita duži od godinu dana onda je evidentiranje identično kao i kod dugoročnog kreditiranja, jer u tom slučaju obračun kamate uvek predhodi isplati.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Tekući račun 100.000 rsd.

I) Banka je odobrila i uplatila na tekući račun preduzeća iznos kratkoročnog kredita od 500.000 rsd. Ugovorena kamatna stopa je 10% mesečno.

II) Banka je dostavila mesečni obračun kamata.

III) Preduzeće „A“ je vratilo banci kratkoročni kredit uz odgovarajuću kamatu.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Tekući račun Obaveza po kratkoročnom kreditu za plaćeni kredit	500.000	500.000
II	Rashodi kamata Obaveze za kamate za obračunatu kamatu	50.000	50.000
III	Obaveze po kratkoročnom kreditu Obaveze za kamatu Tekući račun za vraćen kredit sa kamatom	500.000 50.000	550.000

Zatezne kamate

Kada preduzeće ne izmiri tekuću obavezu prema dobavljaču, kako je to ugovorom predviđeno, tada nastaje zatezna kamata koja spada u grupu finansijskih rashoda. Naime, ne izmirivanje obaveze prema dobavljaču u ugovorenom roku, znači ujedno i korišćenje sredstava dobavljača (sredstva koja je preduzeće trebalo da isplati kako je ugovorom predviđeno). Korišćenje tuđih sredstava rezultira i naknadom u vidu zatezne kamate koju će preduzeće morati da plati. Prilikom obračuna

zatezne kamate nastaju rashodi kamata, što se evidentira zaduživanjem računa **Rashodi kamata po robnim kreditima**, uz odobrenje računa **Obaveze prema dobavljačima**.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „B“ je sleće: Obaveze predme dobavljačima 500.000 rsd.

1) Zbog kašnjenja u plaćanju obaveze po fakturi 576. u iznosu od 100.000 rsd preduzeću je zaračunata zatezna kamata od 2%.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Rashodi kamata po robnim kreditima	2.000	
	Dobavljači		2.000
	Za zateznu kamatu		

Plaćanja kupca, pre roka dospeća potraživanja (kasa – skonto)

U preduzeću, do nastanka finansijskih rashoda može doći i ukoliko kupac koristi kasa-skonto ili kraći rok plaćanja. Preduzeće može imati neko potraživanje od kupaca koje je ovaj dužan da plati u određenom roku npr. mesec dana, uz odobreni kasa skonto od npr. 8 dana. U slučaju da preduzeće naplati svoje potraživanje u roku od osam dana tj. ukoliko kupac koristi kasa skonto, to potraživanje će biti umanjeno za iznos popusta. Popust se utvrđuje najčešće procentualno u odnosu na neto iznos potraživanja. Iznos popusta za preduzeće predstavlja finansijski rashod, što se evidentira zaduživanjem računa **Ostali finansijski rashodi po osnovu kasa skonta**, dok potražuje račun **Kupci**, jer dolazi do smanjenja iznosa potraživanja od kupaca. Preduzeće odobrava kasa skonto kupcima, kako bi došlo do likvidnih (novčanih) sredstava, pre roka predviđenog u ugovoru o prodaji. Interes preduzeća u odobrnju kasa skonta kupcima, ogleda se u samnjenju rizika od ne naplate potraživanja.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „C“ je sledeće: Kupci 500.000 rsd.

1) Kupci su izmirili obavezu prema našem preduzeću po fakturi 626 koja iznosi 60.000 rsd koristeći kasa skonto od 5 %.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ostali finansijski rashodi po osnovu korišćenja kasa skonta Kupci Za kasa skonto	3.000	3.000
II	Tekući račun Kupci Po fakturi br. 626	57.000	57.000

Negativne kursne razlike

Negativne kursne razlike mogu da nastanu kada preduzeće posluje sa subjektima iz inostranstva (Kupci iz inostranstva, Dobavljači iz nostranstva i sl.) i/ili kada ima određena novčana sredstva u stranim valutama na deviznom računu, u deviznoj blagajni i sl., a kada dođe do promene kursa strane valute. Postoje dve karakteristične situacije kada nastaju negativne kursne razlike. U prvom slučaju, kada preduzeće ima obaveze prema inostranstvu (obaveze prema inostranim dobavljačima ili prema bankama za dobijene kredite iz inostranstva) i kada dođe do povećanja kursa strane valute⁵⁷. U momentu bilansiranja ili plaćanja obaveze, potrebno je evidentirati razliku koja će se javiti u iznosu obaveze obračunate po novom kursu i iznosu obaveze u momentu registovanja kada smo primenjivali stari kurs. Knjiženje se vrši zaduživanjem računa **Negativne kursne razlike** i odobravanjem odgovarajućih računa obaveza **(Dobavljači iz inostranstva, Dugoročni krediti iz inostranstva i sl.)**.

Takođe, negativne kursne razlike nastaju u slučaju smanjenja kursa strane valute, kada preduzeće ima potraživanja prema inostranstvu i sredstva u stranoj valuti. U momentu bilansiranja ili naplate potraživanja potrebno je evidentirati razliku u iznosu koji je obračunat po novom kursu i registovanom iznosu koji je utvrđen po starom kursu. Za iznos razlike duguje račun **Negativne kursne razlike**, a potražuje račun potraživanja ili novčanih sredstava **(Kupci iz inostranstva, Devizni račun, Devizna blagajna i sl.)**

⁵⁷ Do povećanja kursa strane valute može doći usled devalvacije nacionalne valute ili u slučaju primene fluktuirajućih deviznih kurseva.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća X je sledeće: Dobavljači iz inostranstva 5000\$ (1\$:105rsd), Kupci iz inostranstva 10.000 EU, Devizni račun 20.000 EU (1EU:125 rsd)

I) Na kraju poslovne godine došlo je do porasta kursa dolara na 110 rsd. Proknjižiti negativne kursne razlike.

II) Na kraju poslovne godine došlo je do pada kursa evra na 120 rsd. Proknjižiti negativne kursne razlike.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I)	Negativne kursne razlike Dobavljač iz inostranstva za negativne kursne razlike	25.000	25.000
II)	Negativne kursne razlike Kupci iz inostranstva Devizni račun za negativne kursne razlike	150.000	50.000 100.000

9.3. Knjigovodstvena evidencija ostalih rashoda

Rashodi predstavljaju negativni ekonomski tok preduzeća koji nastaje smanjenjem sredstava ili povećanjem obaveza, što rezultira smanjenjem kapitala preduzeća. Rashodi koji nastaju u vezi sa redovnim poslovnim procesom jesu sva ona trošenja koja nastaju danas, da bi prouzrokovali nastanak neke protivvrednosti u bućem periodu. Međutim, pored njih postoje određeni odlivi imovine ili određena povećanja obaveza za koja se ne očekuje da će u budućem periodu dovesti do nekog pozitivnog ekonomskog toka. To su ostali ili vanredni rashodi, javljaju se sporadično, kao rezultat nekih ne predviđenih okolnosti. U ovu grupu rashoda spadaju:

- Gubici od prodaje osnovnih sredstava
- Gubici od prodaje materijala
- Manjkovi na osnovnim sredstvima
- Manjkovi materijala i robe
- Štete na osnovnim sredstvima i sl.

Problematika knjigovodstvenog obuhvatanja gubitaka od prodaje osnovnih sredstava i manjkova na osnovnim sredstvama, obrađena je u okviru prvog poglavlja, te će u nastavku biti izložena knjiženja koja se odnose na gubitke po osnovu prodaje materijala i manjkova materijala.

Prodaja zaliha materijala

Prodaja materijala, rezervnih delova i sitnog inventara nije redovna poslovna aktivnost preduzeća, već se javlja sporadično. Kada se materijal, rezervni delovi i sitan invenar prodaju po manjoj prodajnoj vrednosti, od stvarne nabavne vrednosti onda nastaju gubci po osnovu prodaje. Knjigovodstvena evidencija gubitaka po osnovu prodaje materijala, rezervnih delova i sitnog inventara zavisice od knjigovodstvene evidencije zaliha. U slučaju knjigovodstvene evidencije zaliha po stvarnoj nabavnoj ceni, knjiženje prodaje materijala, rezervnih delova i sitnog inventara vrši se zaduživanjem računa **Kupci** za iznos prodajne vrednosti sa PDV – om, kao i računa **Gubici po osnovu prodaje materijala, sitnog inventara, rezervnih delova** za razliku između prodajne vrednosti bez PDV-a i stvarne nabavne vrednosti materijala, sitnog inventara, rezervnih delova, dok potražuje račun **Zalihe materijala** za stvarnu nabavnu vrednost materijala, kao i račun **Obaveze za PDV** za iznos obaveza za PDV.

Ukoliko se zalihe materijala vode po planskoj ceni, knjiženje je isto kao u prethodnom primeru, osim što račun **Zalihe materijala** odobravamo za plansku vrednost , te je neophodno korigovati stanje i na računu **Odstupanja od planske cene materijala**, za deo odstupanja koje se odnosi na plansku vrednost prodatog materijala. U slučaju pozitivnog odstupanja, duguje račun **Odstupanje od planske cene materijala** za odsupanje planske vrednosti od stvarne nabavne vrednosti, a ako je odstupanje negativno ovaj račun potražuje.

Manjkovi zaliha materijala

Popis koji može biti redovan ili vanredan ima za cilj utvrđivanje stvarnog stanja imovne, na dan, kada se popis vrši. Često se realno utvrđeno stanje imovine ne slaže sa onim u knjigovodstvu. Ukoliko je stanje imovine utvrđeno popisom manje od knjigovodstvenog, javljaju se manjkovi. Nastanak manjkova može biti uslovljen različitim faktorima, kao što su greške u knjigovodstvu, krađa, nepravilno rukovanje i sl.

U slučaju manjka potrebno je isknjižiti imovinu koja je utvrđena kao manjak. Manjak se može izknjižiti na teret odgovornog lica i tada se smatra sopstvenom potrošnjom, pa se i oporezuje. Manjak može pasti i na teret preduzeća tj. ukupnog prihoda. Takođe, kada preduzeće drži na zalihama materijal i robu, koja je podložna kaliranju, rasturu, kvaru ili

lomu, pravilnikom se bliže određuje za svaku vrstu imovine gornja granica mogućeg kala, rastura, kvara u odnosu na vrednost ili količinu. Vrednost iznad utvrđene granice knjiži se kao rashod, jer je takvo prekomerno gubljenje na vrednosti rezultat nenamenskog trošenja, loše organizacije i sl. Na ovu vrednost se zaračunava porez. Kod knjigovodstvene evidencije zaliha po stvarnoj nabavnoj vrednosti, knjiženje manjka vrši se zaduživanjem računa **Manjak**, ako manjak ide na teret preduzeća ili **Potraživanja od radnika** u slučaju da manjak ide na teret odgovornog lica, za iznos nabavne vrednosti uvećane za pripadajući PDV, dok potražuje račun **Zalihe materijala** za stvarnu nabavnu vrednost, odnosno plansku i račun **Obaveze za PDV** za iznos poreza. Kada se zalihe materijala vode po planskoj ceni, onda račun **Zalihe materijala** potražuje za plansku vrednost materijala i potrebno je izvršiti korekciju stanja na računu **Odstupanje od planske cene materijala**, za deo odstupanja koje se odnosi na plansku vrednost materijala na manjku. Ovaj račun će dugovati kod pozitivnog odstupanja za deo odstupanja planske od stvarne nabavne vrednosti, odnosno, potraživati kada je odstupanje negativno.

Za iznos manjka do odobrene visine, u slučaju knjigovodstvene evidencije materijala po stvarnoj nabavnoj vrednosti, zadužuje se račun **Troškovi materijala** za stvarnu nabavnu vrednost, a potražuje račun **Zalihe materijala** za isti iznos. Knjiženje je slično i u slučaju knjigovodstvene evidencije materijala po planskoj ceni. Tada Troškovi materijala duguju za stvarnu nabavnu vrednost materijala, račun **Zalihe materijala** potražuju za plansku vrednost. Kao i u prethodnom slučaju i ovde je potrebno izvršiti korekciju stanja računa **Odstupanje od planske cene materijala** za deo odstupanja planske vrednosti od stvarne nabavne vrednosti manjka. Ovaj račun, kod pozitivnog odstupanja duguje za deo odstupanja, dok kod negativnog odstupanja on potražuje.

Primer:

- 0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Materijal 90.000 rsd. Odstupanje od planske cene materijala 30.000 rsd (pozitivno).
- I) Preduzeće je prodalo materijal kupcu po fakturi br. 18 za 15.000 rsd. PDV 20%. Planska vrednost materijala je 30.000 rsd.
- II) Popisom je utvrđen manjak materijala čije je planska cena 20.000 rsd. Manjak je rezultat organizacionih propusta i pada na teret ukupnog prihoda preduzeća. PDV 20%.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I)	Kupci	18.000	
	Odstupanje od planske cene materijala	10.000	
	Gubici od prodaje materijala	5.000	
	Zalihe materijala		30.000
	Obaveze za PDV (po fakturi 18)		3.000
II)	Odstupanje od planske cene materijala	6.666	
	Manjak materijala	16.000	
	Zalihe materijala		20.000
	Obaveze za PDV		2.666
	(za manjak po popisu)		

Kontrolna pitanja

1. Šta je trošak?
2. Koje su komponente troška?
3. Kako se vrši knjigovodstveno obuhvatanje troškova?
4. Koje vrste troškova razlikujemo?
5. Koji su uzroci smanjenje vrednosti osnovnih sredstava preduzeća?
6. Šta spada u finansijske rashode?

Zadaci za vežbu:

Primer 1:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Građevinski objekti 500.000 rsd, Ispravka vrednosti građevinskih objekata 150.000 rsd, Oprema 300.000 rsd, Ispravka vrednosti opreme 100.000 rsd. Sitan inventar 80.000 rsd, Ispravka vrednosti sitnog inventara 20.000 rsd.

I) Preduzeće je obračunalo amortizaciju za mesec februar u iznosu od 50.000 rsd: i to amortizacija građevinskih objekata 30.000 rsd, amortizacija opreme 18.000, amortizacija sitnog inventara 3.000 rsd.

Primer 2:

Stanje na pojedinim računima preduzeća „B“ je sledeće: Blagajna 150.000 rsd, Tekući račun 1.000.000 rsd.

- I) Za troškove transporta pošiljki izdat je ček br. 5689 na iznos od 25.000 rsd. PDV 20%
- II) Za održavanje mašine plaćeno je u gotovu iznos od 49.000 rsd. PDV 20%
- III) Po fakturi br 02 izdatak za utrošak električne energije iznos 52.000 rsd. PDV 20%
- IV) Za završu fazu izrade gotovih proizvoda primljena je faktura br. 63 na iznos od 96.000 rsd.

Primer 3:

- 0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „C“ je sledeće: Blagajna 150.000 rsd.
- I) Radniku preduzeća isplaćena je akontacija za službeni put u zemlji u iznosu od 3.800 rsd.
- II) Radnik se vratio sa službenog puta i podneo obračun: Dnevnice 2.000 rsd, Prevoz 800 rsd, Prenosište 1.000 rsd.
- III) Prema obračunu porez na korišćenog gradskog građevinskog zemljišta iznosi 7.000 rsd.

Primer 4:

- 0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „D“ je sledeće: Tekući račun 1.500.000 rsd.
- I) Obračunati zarade za decembar sa pripadajućim porezima i doprinosima na teret zaposlenih i na teret poslodavca. Ukupan iznos bruto zarada za mesec decembar je 750.000. Stopa poreza na zarade je 10%, dok je stopa doprinosa za obavezno socijalno osiguranje na teret zaposlenog 19,90%, a na teret poslodavca 17,90%.
- II) Sa tekućeg računa isplaćene su obaveze za zarade radnika, kao i pripadajuće obaveze za poreze i doprinose na teret zaposlenog i na teret poslodavca.

Primer 5:

- 0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „E“ je sledeće: Tekući račun 100.000 rsd.
- I) Banka je odobrila i uplatila kratkoročni kredit preduzeću u vrednosti od 600.000 rsd. Ugovorena kamatna stopa je 5% mesečno.
- II) Banka je dostavila mesečni obračun kamata.
- II) Vraćen je kredit banci uz odgovarajuću kamatu.

Primer 6:

- Stanje na pojedinim računima preduzeća „F“ je sledeće: Obaveze prema dobavljačima 700.000 rsd, Potraživanja od kupaca 300.000 rsd.

I Zbog kašnjenja u plaćanju obaveze prema dobavljaču, po fakturi 57, u iznosu od 350.000 rsd. Zaračunata nam je zatezna kamata u iznosu od 3%.
II Kupci su izmirili obavezu prema našem preduzeću po fakturi 856 koja iznosi 90.000 koristeći kas skonto od 2 %.

Primer 7:

0 Stanje na računima preduzeća X je sledeće: Dobavljači iz inostranstva 100.000 EU (1:120)

I Na kraju poslovne godine došlo je do povećanja kursa evra za pet dinara. Proknjižiti kursne razlike.

Primer 8:

0 Stanje na pojedinim računima preduzeća „Y“ je sledeće: Kupci iz inostranstva 20.000 EU,

Devizni račun 150.000 EU, Devizna blagajna 3.000 EU. (1:120)

I) Na kraju poslovne godine došlo je do pada kursa evra za 2% , proknjižiti kursne razlike.

Primer 9:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „Z“ je sledeće Materijal 160.000 rsd, Odsupanje od planske cene materijala 60.000 rsd (negativno).

I Prodali smo materijal, po fakturi br. 29, za 35.000 rsd. (PDV 20 %). Planska vrednost materijala je 40.000 rsd.

II Popisom je utvrđen manjak materijala u iznosu od 30.000 rsd. Manjak je rezultat organizacionih propusta i pada na teret ukupnog prihoda. PDV 20%

10. Knjigovodstvena evidencija prihoda

Prihodi su pozitivni ekonomski tokovi, koji nastaju povećanjem imovine ili smanjenjem obaveza i imaju za posledicu povećanje kapitala. Prihodi tekućeg obračunskog perioda dovode do priliva novčanih sredstava. Nastanak prihoda vremenski ne mora da se poklapa sa nastankom novčanog priliva, jer se tokovi rentabiliteta (prihodi i rashodi) ne moraju i najčešće se ne poklapaju sa nastankom novčanog priliva. Priliv novčanih sredstava u preduzeću može da nastane u prethodnom, tokom ili u budućem obračunskom periodu u odnosu na period kada je nastao prihod.

Priznavanje prihoda tj. njihovo uključivanje u bilans uspeha vrši se u skladu sa načelom realizacije tj. samog čina kupoprodaje. Prihod se smatra ostvarenim, tek kad je tržišno verifikovan. U računovodstvenoj teriji i praksi postoje tri principa za priznavanje prihoda:

- Princip vrednovanja prihoda na bazi prodatih učinaka;
- Princip vrednovanja prihoda na bazi naplate prodatih učinaka;
- Princip vrednovanja prihoda na bazi proizvedenih učinaka.

U prvom slučaju, preduzeće će evidentirati nastanak prihoda u trenutku kada njegovi proizvodi budu zajedno sa izlaznom fakturom dostavljeni kupcu. Ovakvo priznavanje prihoda zasnovano je na principu fakturisanje realizacije i ima najširu primenu u praksi. Priznavanje prihoda, na ovaj način proizilazi iz činjenice da se vremenski prodaja i naplata najčešće ne poklapaju i da u momentu prodaje nastaje potraživanje koje predstavlja zasebni deo aktive preduzeća. Primena principa fakturisanje realizacije, omogućava pravilnu alokaciju prihoda na obračunske periode, ali ne uzima u obzir troškove koji mogu potencijalno nastati nakon prodaje, kao ni eventualni povraćaj robe od kupaca. Najznačajniji nedostatak ovog principa je u tome što se njime ne uzima u obzir rizik naplate prihoda.

Drugi metod priznavanja prihoda polazi od trenutka naplate isporučenih proizvoda, robe i usluga. Ovaj metod se primenjuje u slučaju prodaje robe za gotovo, ili u slučaju postojanja velikog rizika naplate. Primenom ovog metoda prihodi obračunskog perioda su jednaki novačnim prilivima. Nedostatak primene ovog metoda je što se priznavanjem prihoda u trenutku naplate, prouzrokuje pogrešna alokacija prihoda na obračunske periode, jer se prihodi vezuju za obračunski period kada su nastali prilivi, a ne za obračunski period kada su učinci proizvedeni i prodati.

Trenutak proizvodnje proizvoda može biti prihvatljiv za priznavanje prihoda samo u određenim okolnostima. Ovaj metod, je načelno u suprotnosti sa principom realizacije, jer proizvodi po završetku procesa

proizvodnje, još nisu verifikovani na tržištu. Princip vrednovanja prihoda na bazi proizvedenih učinaka primenjuje se u slučaju :⁵⁸

- a) proizvodnje učinaka na osnovu dugoročnih ugovora (građevinarstvo, brodogradnja i sl.)
- b) proizvodnje proizvoda sa obezbeđenom ugovornom ili stabilnom tržišnom cenom
- c) proizvodnja proizvoda sa prirodnim priraštajem i procesom dozrevanja.

Prihodi su definisani u Konceptualnom okviru za sastavljanje i prezentaciju finansijskih izveštaja kao povećanja ekonomskih koristi tokom obračunskog perioda u obliku priliva ili povećanja sredstava ili smanjenja obaveza, koja imaju za posledicu povećanje kapitala, osim onih povećanja kapitala koja se odnose na unose učesnika u kapitalu. Prihod uključuje i prihode i dobitke. Prihodi su prilivi koji proizlaze iz redovnih aktivnosti subjekta te imaju različite nazive, kao što su prihodi od prodaje, provizije, kamate, dividende i tantijemi. Prihode možemo podeliti na :

- Poslovne prihode,
- Finansijske prihode
- Ostale prihode.

Knjigovodstveno evidentiranje prihoda vrši se u dnevniku finansijskog knjigovodstva i u glavnoj knjizi finansijskog knjigovodstva u okviru klase 6. Ove račune karakteriše pasivan karakter salda. Kao i računi rashoda, tako i računi prihoda nemaju početno stanje tj. za njih se kaže da su kumulativni.

10.1. Knjigovodstvena evidencija poslovnih prihoda

Poslovni prihodi su rezultat obavljanja poslovne aktivnosti preduzeća. U zavisnosti od vrste preduzeća u poslovne prihode spadaju:

- Prihodi od prodaje gotovih proizvoda ili usluga na domaćem ili inostranom tržištu -kod proizvodnog preduzeća,
- Prihodi od prodaje robe ili materijala na domaćem i inostranom tržištu ukoliko je u pitanju trgovinsko preduzeće,
- Prihodi od aktiviranja učinaka i robe,
- Prihodi od premija, subvencija, dotacija, donacija,
- Drugi poslovni prihodi (prihodi od zakupnina, prihodi od članarina, prihodi od tantijema).

⁵⁸ Opširnije Kata Škarić-Jovanović i dr „Računovodstvo“, Viša poslovna škola, Beograd, 1999. godine str. 255-258

Prihodi od prodaje gotovih proizvoda ili usluga, Prihodi od prodaje robe

Knjigovodstveno obuhvatanje prihoda od prodaje robe obrađeno je u okviru poglavlja šest.

Prihodi od prodaje gotovih proizvoda nastaju realizacijom proizvoda na domaćem ili inostranom tržištu. Konstatacija nastanka ovih prihoda u knjigovodstvenoj evidenciji vrši se zaduživanjem računa **Kupci**, dok potražuju račun **Obaveze za PDV i Prihodi od prodaje gotovih proizvoda**.

Interni obračun realizacije evidentira se u okviru pogonskog knjigovodstva, gde se za cenu koštanja prodatih gotovih proizvoda zadužuje račun **Troškvi prodatih gotovih proizvoda**, a potražuje račun **Gotovi proizvodi**. Evidentiranje internog obračuna na ovakav način proizilazi iz činjenice da se evidencija o zalihama nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda kod kontnog okvira zasnovanog na bilansnom principu, kakav se primenjuje na području Republike Srbije, vodi u finansijskom knjigovodstvu (dneniku i glavnoj knjizi finansijskog knjigovodstva) i u pogonskom knjigovodstvu (dnevniku i glavnoj knjizi pogonskog knjigovodstva i analitičkoj evidenciji). U finansijskom knjigovodstvu u okviru klase 1- Zalihe, vodi se evidencija o promeni stanja zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda. Računi **Nedovršena proizvodnja i Gotovi proizvodi**, imaju karakter mirujućih računa, što znači da se na njima knjiženja ne vrše u toku obračunskog perioda, već se promene stanja zaliha, u smislu povećanja ili smanjenja, evidentiraju na kraju poslovne godine, a na osnovu podataka iz pogonskog knjigovodstva. Evidencija o početku procesa proizvodnje, završetku procesa proizvodnje, prijemu gotovih proizvoda u skladište, prodaji gotovih proizvoda, manjkova, viškova i sl., obavlja se u dnevniku i glavnoj knjizi pogonskog knjigovodstva, kako je i u primeru prikazano.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „ABC“ je sledeće: Tekući račun 150.000 rsd.

1) Po fakturi br. 58 prodato je 1.000 komada proizvoda „A“ kupcu iz zemlje. Prodajna cena proizvoda je 50 rsd za komad. PDV 20 % je sadržan. Cena koštanja prodatih gotovih proizvoda je 35 rsd za komad.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Kupci iz zemlje	50.000	
	Obaveze za PDV po opštoj stopi		8.335
	Prihodi od prodaje gotovih proizvoda		41.665
	Po fakturi 58		

Dnevnik pogonskog knjigovodstva

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Troškovi prodatih gotovih proizvoda	35.000	
	Gotovi proizvodi		35.000
	Interni obračun realizacije		

Promena vrednosti zaliha učinaka

Evidencija o početnom stanju, povećanju ili smanjenju vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, poluproizvoda i delova, kao i nedovršenih usluga vodi se po ceni koštanja, odnosno neto prodajnoj ceni, ako je ona niža na kraju obračunskog perioda. Sam način evidencije zavisi od primenjenog kontnog okvira⁵⁹:

- kod kontnog okvira zasnovanog na funkcionalnom principu evidencija ovih sredstava vodi se u glavnoj knjizi i dnevniku glavne knjige finansijskog knjigovodstva.
- kod kontnog okvira zasnovanog na bilansnom principu evidencija ovih sredstava vodi se :
 1. finansijskog knjigovodstvu: u glavnoj knjizi i dnevniku glavne knjige;
 2. klasi 9 – obračun troškova i učinaka: u glavnoj knjizi i dnevniku glavne knjige klase 9 i u analitičkim evidencijama nedovršene proizvodnje i gotovim proizvoda.

⁵⁹ Zoran Petrović „Računovodstvo“, Singidunum, Beograd, 2005. god str. 187

U finansijskom knjigovodstvu evidencija o zalihama nedovršene proizvodnje, poluproizvoda, delova i nedovršenih usluga odvija se preko računa **Nedovršena proizvodnja**, dok se evidencija o zalihama gotovih proizvoda vodi preko računa **Gotovi proizvodi**. Ovi računi su „mirujući“ računi, jer se na njima u toku godine knjiži početno stanje na početku godine, i povećanje ili smanjenje vrednosti zaliha tih sredsta na kraju poslovne godine. Na ovim računima u toku obračunskog perioda ne sprovode se nikakva knjiženja. Promena vrednosti zaliha učinaka na kraju poslovne godine vrši se na osnovu stanja zaliha u pogonskom knjigovodstvu. U slučaju kada dođe do povećanja vrednosti zaliha učinaka, za iznos povećanja zadužuje se račun **Nedovršena proizvodnja**, odnosno, **Gotovi proizvodi**, dok potražuje račun **Povećanje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i nedovršenih usluga**. Kada na kraju obračunskog perioda dođe do smanjenja zaliha, knjiženje se vrši zaduživanjem računa **Smanjenje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i nedovršenih usluga**, dok potražuje račun **Nedovršena proizvodnja**, odnosno, **Gotovi proizvodi**.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima pogonkog knjigovodstva preduzeća je sledeće:

Broj konta	Naziv konta	Početno stanje	Stanje na kraju obračunskog perioda	Povećanje	Smanjenje
950	Nedovršena proizvodnja	450.000	200.000		250.000
960	Gotovi proizvodi	300.000	650.000	350.000	
Ukupno		750.000	850.000	100.000	

I) Proknjižiti promene stanja zaliha na kraju obračunskog perioda.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Gotovi proizvodi	350.000	
	Nedovršena proizvodnja		250.000
	Povećanje vrednosti zaliha učinaka		100.000
	Za promenu stanja zaliha učinaka		

Prihodi od aktiviranja robe i učinaka

Prihodi od aktiviranja učinaka i robe nastaju po osnovu upotrebe robe, proizvoda i usluga u sopstvenom poslovanju. Aktiviranje učinaka odnosi se na nematerijalna ulaganja, osnovna sredstva, materijal, prirast osnovnog stada i za sopstveni transport, pri nabavci materijala i robe. Aktiviranjem učinaka ili robe vrši se njihova transformacija u drugi oblik sredstva. Knjigovodstveno evidentiranje ovih prihoda podrazumeva zaduživanje određenog računa sredstava (**Nematerijalna, ulaganja, Oprema, Roba** i sl.), dok potražuje račun **Prihodi od aktiviranja i potrošnje učinaka i robe**. Naime, ovde se ne vrši preknjižavanje određenog učinka koji je predmet aktiviranja i potrošnje sa jednog računa sredstava na drugi npr. ukoliko gotov proizvod uzmemo i koristimo kao osnovno sredstvo, već se knjiženje vrši preko odgovarajućeg računa Prihodi i to za cenu koštanja istog.

Primer:

I) Preduzeće „A“ je preuzelo tri automobila iz svog proizvodnog programa, koja će koristiti kao transportna sredstva. Cena koštanja automobila je 150.000 rsd.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Oprema Prihodi od aktiviranja i potrošnje gotovih proizvoda za upotrebu got. proizvoda za sopstvene potrebe	450.000	450.000

Prihodi od premija, subvencija, dotacija, donacija

Prihodi od premija, subvencija, dotacija, donacija i sl. nastaju po osnovu potraživanja od državnih organa i organizacija, a u vezi sa dodeljivanjem pomoći preduzećima. Da bi preduzeće ostvarilo pravo na ova sredstva, neophodno je da ispuni određene uslove. Knjiženje ovih prihoda vrši se zaduživanjem računa:

1. **Potraživanja od državnih organa i organizacija** (kada su prihodi obračunati, ali još uvek nenaplaćeni),
2. **Tekući račun** (kada su prihodi naplaćeni)

3. **Potraživanja za nefakturisane prihode** (kada dospevanju na naplata u narednom obračunskom periodu),

dok potražuju račun **Prihodi od premija, subvencija, regresa, dotacija, kompenzacija, povraćaja , poreskih dažbina** i sl.

U druge poslovne prihode spadaju: prihodi od zakupnina, prihodi od članarina, prihodi od tantijema. Prihodi od zakupnina nastaju po osnovu davanja u zakup nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme. Prihode od članarina dobijaju poslovna i druga udruženja. Prihodi od tantijema su naknade koje preduzeće dobija od prodatih patenata, žigova, autorskih prava itd. Knjiženje ovih prihoda odvija se zaduživanjem odgovarajućih računa potraživanja (**Kupci, Čekovi** i sl.) ili računa novčanih sredstava (**Blagajna, Tekući račun** i sl.), dok potražuje odgovarajući račun prihoda (**Prihodi od zakupnina, Prihodi od članarina, Prihodi od tantijema**), kao i račun **Obaveza za PDV**.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „B“ je sledeće: Tekući račun 300.000 rsd, Blagajna 50.000 rsd.

I) Naplaćena je u gotovu zakupnina za poslovni prostor za tekući mesec u iznosu od 40.000 rsd. PDV 20%

II) Preduzeće „B“ je ostvarilo pravo na subvenciju za uzgoj trešanja u iznosu od 100.000 rsd po hektaru pod zasadima. Preduzeće ima ukupno 7,5 hektara pod zasadom trešnje.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Blagajna	48.000	
	Prihodi od zakupnine		40.000
	Obaveze za PDV		8.000
	Naplaćena zakupnina za poslovni prostor		
II	Potraživanja od državnih organa i organizacija	750.000	
	Prihodi od premija, subvencija, dotacija		750.000
	Za subvenciju		

10.2. Knjigovodstvena evidencija finansijskih prihoda

Slobodna novčana sredstva kojima raspolaže, preduzeće može uložiti u povećanje obima poslovne aktivnosti, kako bi u nastupajućem periodu ostvarilo veće prihode iz osnovne poslovne delatnosti (npr. prodajom gotovih proizvoda, usluga ili robe). Međutim, ukoliko preduzeće proceni, da ostvarenje potencijalne dobiti proširenjem poslovne aktivnosti nosi značajan poslovni rizik ili da je stopa dobiti na nižem nivou u odnosu na referentnu kamatnu stopu, preduzeće će se opredeliti da svoja slobodna novčana sredstva plasira u neku finansijsku instituciju ili uloži u poslovanje drugog preduzeća. Za korišćenje pozajmljenih sredstava, preduzeće će naplatiti određenu sumu novca. Prihodi koji se ostvaruju na ovaj način predstavljaju finansijske prihode. U ovu grupu prihoda spadaju:

- Finansijski prihodi od matičnih i zavisnih pravnih lica,
- Finansijski prihodi od ostalih povezanih pravnih lica,
- Prihodi od kamata,
- Pozitivne kursne razlike,
- Ostali finansijski prihodi.

Prihodi od kamata proizilaze iz kamata po datim kreditima (finansijskim ili robnim) drugim preduzećima. Takođe, u ovu grupu prihoda spadaju i svi ostali prihodi koji proizilaze iz dužničko-poverilačkih odnosa, zatezних i drugih kamata. Ova grupa prihoda spada u redovne prihode koji nastaju u toku poslovanja preduzeća. Evidencija prihoda od kamata vrši se po njihovom obračunu, zaduživanjem računa **Potraživanja za kamate**, kao i odobrenjem računa **Prihodi od kamata**.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Tekući račun 1.000.000 rsd.

I) Preduzeće je deponovalo kod banke 400.000 rsd. uz ugovorenu kamatnu stopu 5% mesečno.

II) Preduzeće je primilo mesečni obračun kamate.

III) Banka je vratila pozajmljena sredstva preduzeću i platila ugovorenu kamatu.

Dnevnik

r.b	Opis	Duguje	Potražuje
I	Potraživanja po kratkoročnim depozitima Tekući račun za deponovanje sredstava	400.000	400.000
II	Potraživanja za kamatu Prihodi kamata za obračunatu kamatu	20.000	20.000
III	Tekući račun Potraživanja po kratkoročnim depozitima Potraživanja za kamate za vraćanje sr.depozita sa kamatom	420.000	400.000 20.000

Pozitivne kursne razlike se javljaju kada preduzeće ima poslovne odnose sa inostranstvom. Kursne razlike mogu nastati prilikom nabavke robe ili materijala iz inostranstva, što dovodi do nastanka obaveza prema dobavljačima iz inostranstva. Takođe kurne razlike nastaju kada preduzeće ima dužničko-poverilačke odnose sa partnerima iz inostranstva tj. obaveze po osnovu kredita iz inostranstva, kao u slučaju prodaje gotovih, proizvoda, usluga i robe kupcima iz inostranstva. Na posletku, držanje stranih sredstava plaćanja na deviznom računu ili u deviznoj blagajni, uzrokuje nastak kursnih razlika. Razlog nastanka pozitivnih kursnih razlika treba tražiti u promeni kursa strane valute u odnosu na domaću. Nastanak pozitivnih kursnih razlika vezuje se za dve situacije:

- u slučaju kada preduzeće ima potraživanja prema kupcima iz inostranstva, potraživanja po datim avansima u inostranstvu, sredstva u deviznoj blagajni ili na deviznom računu, a kada dođe do povećanja kursa strane valute. Tada razliku između u iznosu obračunatom po novom i iznosu obračunatog po starom kursu knjižimo zaduživanjem odgovarajućeg računa potraživanja ili deviznih sredstava (**Kupci iz inostranstva, Devizni račun, Devizna blagajna**), dok nam potražuju **Pozitivne kursne razlike kursne razlike**.

- u slučaju kada preduzeće ima obaveze prema inostranstvu, a kada dođe do smanjenja kursa strane valute, što se knjigovodstveno obuhvata zaduživanjem odgovarajućeg računa obaveza (npr. **Dobavljači iz inostranstva**), dok potražuje račun **Pozitivne kursne razlike**, za razliku između obaveza obračunatih po novom i obaveza obračunatih po starom kursu.

Primer:

0) Potraživanja od kupaca iz inostranstva iznose 10.000\$. (1\$=105rsd.)

I Došlo je od porasta kursa za 5 rsd. Proknjižiti kursne razlike.

Dnevnik			
r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Kupci iz inostranstva	50.000	
	Pozitivne kursne razlike za kursne razlike		50.000

10.3. Knjigovodstvena evidencija ostalih prihoda

Ostali (vanredni) prihodi su prihodi koji nisu neposredno vezani za redovnu poslovnu aktivnost preduzeća. Nastaju sopradično i posledica su nekih vanrednih pogodnosti koji nisu pod uticajem preduzeća. Nastankom vanrednih prihoda dolazi do povećanja sredstava preduzeća ili smanjenja obaveza, usled:

- dobitaka od prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme,
- dobitaka od prodaje bioloških sredstava,
- dobitaka od prodaje učešća ili dugoročnih hartija od vrednosti,
- dobitaka od prodaje materijala,
- viškova
- naplaćenih otpisanih potraživanja,
- prihoda po osnovu efekata ugovorne zaštite od rizika,
- prihoda od smanjenja obaveza
- prihoda od ukidanja dugoročnih rezevisanja
- ostalih nepomenuti prihodi.

U nastavku teksta, bice izložen način knjigovodstvenog obuhvatanjaga dobitaka po osnovu materijala, stinog inventara i rezervnih delova, kao i viškova na zalihama materijala.

Dobici od prodaje materijala, sitnog inventara i rezervnih delova

Preduzeće može prodati materijal, rezervne delove i sitan inventar, koji mu nisu neophodni za obavljanje poslovanja. Ova prodaja ne predstavlja redovnu poslovnu aktivnost preduzeća. Cena po kojoj se materijal, rezervni delovi i sitan inventar prodaju može biti veća od stvarne nabavne vrednosti, te nastaju dobiti po osnovu prodaje. Evidentiranje prodaje, kada se zalihe vode po stvarnoj nabavnoj ceni, obavlja se zaduživanjem računa **Kupci u zemlji** za iznos prodajne vrednosti sa PDV – om, dok nam potražuje račun **Zalihe materijala** za knjigovodstvenu vrednost materijala, dok potražuje račun **Dobici od prodaje materijala** za razliku između prodajne vrednosti bez PDV-a i stvarne nabavne vrednosti materijala, kao i račun **Obaveze za PDV** za iznos obaveza za PDV. Ukoliko se zalihe materijala vode po planskoj ceni, račun **Zalihe materijala potražuje** za plansku vrednost prodatog materijala. Takođe, potrebno je izvršiti i odgovarajuće korekcije salda računa **Odstupanje od planske cene materijala**. U slučaju pozitivnog odstupanja dugovaće nam i račun **Odsupanje od planske cene materijala** za odsupanje planske vrednosti od stvarne nabavne vrednosti, a ako je odstupanje negativno ovaj račun nam potražuje.

Viškovi materijala, sitnog inventara i rezervnih delova

U toku poslovanja preduzeća mogu se javiti viškovi materijala, sitnog inventara i rezervnih delova.. Kada se popisom utvrdi da je knjigovodstveno vrednost određenog dela imovine veća od njegove stvarne vrednosti razlika se knjiži na računu **Viškovi**. Knjigovodstvena evidencija kada se zalihe vode po stvarnoj nabavnoj ceni podrazumeva zaduživanje računa **Zalihe materijala** za stvarnu nabavnu vrednost materijala, sitnog inventara i rezervnih delova, duguje račun **PDV u primljenim fakturama** za iznos poreza, a potražuje račun **Viškovi** za stvarnu nabavnu vrednost uvećanu za PDV. Pri evidenciji po planskoj ceni račun **Zalihe materijala** biće zadužen za plansku vrednost viška. Takođe potrebno je korigovati i saldo računa **Odstupanje od planske cene materijala** za deo odstupanja planske od stvarne nabavne vrednosti viška. Ovaj račun duguje kada je odstupanje negativno, dok potražuje pri pozitivnom odstupanju.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Materijal 120.000, Odsupanje od planske cene materijala 20.000 (negativno)

I) Preduzeće je prodalo kupcu, po fakturi br.15 materijal, za 20.000 rsd. PDV 20% je uračunat. Planska vrednost materijala je 12.000 rsd.

II Prilikom popisa utvrđen je višak 1.000 kg. materijala čija je planska cena 6 rsd./kg.a odstupanje od planske cene 1rsd./kg. PDV 20%

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Kupci	20.000	
	Zalihe materijala		12.000
	Odstupanje od planske cene		2.000
	Obaveze za PDV – materijal		3.334
	Dobici od prodaje materijala		2.666
	po fakturi br.15		
II	Zalihe materijala	6.000	
	PDV u primljenim fakturama- magacin	1.200	
	Odstupanja od planske cene		1.000
	Viškovi materijala		6.000
	višak pri popisu		

Kontrolna pitanja:

1. Šta su prihodi?
2. Objasnite načelo realizacije kod priznavanja prihoda?
3. Koji su principi priznavanja prihoda?
4. Kako se prihodi grupišu prema Zakonu o računovodstvu i reviziji?
5. Objasnite poslovne prihode?
6. Objasnite prihode od aktiviranja učinaka i robe?
7. Objasnite prihode od premija, subvencija, donacija i sl.?
8. Objasnite prihode od zakupnina, tantijema i članarina?
9. Šta spada u finansijske prihode?
10. Koji su to ostali prihodi?

Zadaci za vežbu:

Primer 1:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Tekući račun 500.000 rsd.

I) Preduzeće „A“ je preuzelo pet struga iz sopstvenog proizvodnog programa koje će koristiti kao osnovna sredstva. Njihova cena koštanja iznosi 250.000 rsd.

II Naplaćena je u gotovu zakupnina poslovnog prostora za tekući mesec u iznosu od 30.000 rsd.

Primer 2:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „B“: Tekući račun 1.500.000 rsd

I) Preduzeće „B“ je deponovalo kod banke 1.000.000 rsd uz ugovorenu kamatnu stopu 10% mesečno.

II Od banke je primljen mesečni obračun kamata.

III Banka je vratila preduzeću „B“ sredstva depozita i platila obračunatu kamatu

Primer 3:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „C“ je Kupci iz inostranstva 100.000 \$ Devizni račun 20.000 \$, Devizna blagajna 8.000 \$. (1:105), Dobavljači iz inostranstva 30.000 EU (1:125)

I Na kraju poslovne godine došlo je do porasta kursa dolara za 2 rsd i pada kursa evra za 5 rsd. Proknjižiti kursne razlike.

Primer 4:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „D“ je sledeće: Materijal 300.000 rsd, Odstupanje od planske cene materijala 60.000 rsd (pozitivno)

I) Preduzeće „D“ je prodalo, po fakturi br. 36, materijal za 180.000 rsd. Planska cena prodatog materijala je 150.000 rsd. PDV 20%

Primer 5:

Stanje na pojedinim računima preduzeća „E“ je sledeće: Materijal 1.500.000 rsd. Odsupanje od planske cene materijala 300.000 rsd (negativno)

I) Prilikom popisa utvrđen je višak od 200 kg materijala „A“. Planska cena ovog materijala je 15 rsd/kg, a odstupanje 3 rsd/kg. PDV 20%.Primer 6:

O) Stanje na pojedinim računima pogonkog knjigovodstva preduzeća „H“ je sledeće:

Broj konta	Naziv konta	Početno stanje	Stanje na kraju obračunskog perioda	Povećanje	Smanjenje
950	Nedovršena proizvodnja	400.000	600.000	200.000	
960	Gotovi proizvodi	500.000	200.000		300.000
Ukupno		900.000	800.000		100.000

I) Proknjižiti promene stanja zaliha na kraju obračunskog perioda.

11. Predzaključne radnje i knjiženja

Preduzeća po okončanju poslovne godine utvrđuju vrednost pojedinih pozicija Bilansa stanja i Bilansa uspeha. Pre nego što se zakluče poslovne knjige i utvrdi rezultat poslovanja, potrebno je izvršiti predzaključne radnje i knjiženja na dan 31.12.20__ . godine. Predzaključne radnje obuhvataju sledeće aktivnosti:

- usaglašavanje knjigovodstvenih evidencija i
- usklađivanje knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem.

11.1. Usaglašavanje knjigovodstvenih evidencija

Usaglašavanje knjigovodstvenih evidencija proizilazi iz potrebe ispravnog sprovođenja popisa sredstava i obaveza i sastavljanju finansijskih izveštaja. Postupak međusobnog usaglašavanja knjigovodstvenih evidencija podrazumeva:

- Proveru aritmetičke tačnosti knjiženja u glavnoj knjizi;
- Proveru karaktera salda računa;
- Proveru prenošenja iskontiranih stavova na račune;
- Proveru usaglašenosti sintetičke evidencije sa analitičkom.

Prvi korak, prilikom međusobnog usaglašavanja knjigovodstvene evidencije temelji se na činjenici da zbir leve i desne strane računa mora biti jednak, te se vrši provera aritmetičke tačnosti knjiženja u glavnoj knjizi. Potrebno je proveriti da li je zbir knjiženja na dugovnim stranama računa identičan, zbiru knjiženja na potražnim stranama računa. Za ovu proveru podoban je pripremiti probni bilans;

U probnom bilansu unose salda računa glavne knjige, te je potrebno utvrditi karakter salda tih računa. Naime, pojedini računi mogu imati isključivo dugovni ili isključivo potražni saldo. Pojava suprotnog salda na nekom računu ukazuje na nastalu grešku. Proveru salda treba uraditi i za simboličke račune (grupe i klase, kao i trocifrene račune koji su u kontnom planu preduzeća raščlanjeni na četvorocifren, itd.);

Nakon toga, proverava se da li zbir knjiženja u glavnoj knjizi odgovara zbiru knjiženja u dnevniku glavne knjige - na ovaj način se kontroliše da li su svi iskontirani stavovi za knjiženje preneti na račune. Ovu proveru treba uraditi kako za finansijsko, tako i za pogonsko knjigovodstvo (tj. *klasu 9*);

Na kraju, sagledava se slaganje sintetičkih računa sa pripadajućim im analitikama. Zbir salda svih računa neke analitike, mora odgovarati saldu

njihovog predstavničkog, tj. sintetičkog računa i obrnuto. To važi i za zbir prometa leve i desne strane računa. Za potrebe ove provere u okviru svake analitike treba napraviti probni bilans analitike.

11.2. Usklađivanje knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem

Nakon izvršenog međusobnog usaglašavanja knjigovodstvenih evidencija, može se pristupiti usaglašavanju knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem. Usaglašavanje knjigovodstvenog stanja sa stvarnim, podrazumeva realizaciju sledećih aktivnosti:

- korekciju salda računa stanja, uključujući i rashodovanje sredstava,
- vremensko razgraničenje rashoda i prihoda
- usklađivanje finansijskih izveštaja za događaje koji su se desili nakon datuma bilansa (31.12.20__ . godine).

11.2.1 Korekcija salda računa stanja

Tokom poslovne godine mogu nastati određena odstupanja realnog stanja pojedinih delova imovine preduzeća od knjigovodstvenog. Finansijski izveštaji koji na kraju poslovne godine prezentuju stanje imovne i uspešnost, pripremaju se na osnovu poslovnih knjiga, odnosno, knjigovodstvene evidencije. Podaci i informacije sadržane u finansijskim izveštajima moraju da ispune odgovarajuće zahteve po pitanju kvaliteta, pre svega moraju biti realne i pouzdane, pa je pre zaključivanja poslovnih knjiga potrebno izvršiti korekciju salda računa stanja. Korekcija salda računa stanja je usklađivanje knjigovodstvenog stanja pojedinih delova imovine i obaveza sa stvarnim stanje. Zbog toga je neophodno **popisom** utvrditi stvarno stanje imovine i obaveza (član 16, član 17. i član 18. *Zakona o računovodstvu*⁶⁰). Sem toga, normativnom regulativom propisano je i da pravna lica i preduzetnici najmanje jednom godišnje vrše usklađivanje međusobnih finansijskih plasmana, potraživanja i obaveza. U zavisnosti od toga kada se vrši i šta se popisuje, popis može biti:

- Redovnan popis - sprovodi na kraju poslovne godine sa stanjem na dan 31. decembra.
- Vanredni popis - preduzeće vrši popis i usklađivanje stanja i u određenim specifičnim situacijama. Pored redovnog popisa, popis je potrebno izvršiti i prilikom primopredaje dužnosti, promene

⁶⁰ SI Grasnik RS 63/2013

prodajnih cena proizvoda i robe u prodavnici, statusne promene, vlasničke transformacije, itd. Preduzeće može svojim opštim aktom (npr. Pravilnikom o računovodstvu) predvideti da se za pojedina sredstva popis vrši u toku godine i van navedenih slučajeva.

Popisom se utvrđuje stanje sredstava i obaveza preduzeća na određeni dan, a realizuje ga popisna komisija. Pri tom, u komisiju za popis ne mogu biti uključena određena lica koja rukuju, odnosno koja su zadužena za sredstva koja se popisuju, njihovi neposredni rukovodioci, kao ni lica koja vode analitičku evidenciju te imovine. Komisiji za popis, pre početka popisa, mogu se dati liste sa sledećim podacima: nomenklaturni brojevi, nazivi i jedinice mera sredstava koja se popisuju. Postupak popisa podrazumeva obavljanje sledećih aktivnosti:

- utvrđivanje, merenje, prebrojavanje i bliže opisivanje popisanih sredstava i unošenje tih podataka u popisne liste;
- upisivanje u popisne liste naturalnih promena nastalih između dana popisivanja i dana pod kojim se popis vrši, sa konačnim utvrđivanjem stanja na dan pod kojim se vrši popis - ovaj posao se radi jer se, teorijski posmatrano, posao popisa ne može obaviti 31.12. u 24.00 časova;
- unošenje knjigovodstvenog naturalnog stanja sredstava u popisne liste;
- utvrđivanje naturalnih razlika između stanja utvrđenog popisom i knjigovodstvenog stanja, tj. utvrđivanje viškova i manjkova;
- unošenje cena popisane imovine;
- vrednosno obračunavanje popisane imovine;
- sastavljanje izveštaja o izvršenom popisu;

Naposletku, Komisija je dužna da o izvršenom popisu sačini izveštaj. Izveštaj o izvršenom popisu treba da sadrži podatke i informacije u vezi uzroka neslaganja između stanja utvrđenog popisom i knjigovodstvenog stanja. Osim toga, u okviru izveštaja navode se i predlozi za prevazilaženje razlika između računovodstvenog i popisnog stanja (prebijanje manjkova i viškova nastalih po osnovu zamene, način nadoknađivanja manjkova i prihodovanja viškova, rashodovanje neupotrebljivih sredstava, ispravke sumnjivih i spornih potraživanja, otpisivanja zastarelih potraživanja, oprihodovanje zastarelih obaveza i dr.). U okviru izveštaja potrebno je informisati i o načinu knjiženja koji uključuje primedbe i objašnjenja radnika koji rukuju, odnosno koji su zaduženi materijalnim i novčanim vrednostima o utvrđenim razlikama, kao i o drugim primedbama; drugim predlozima komisije za popis u vezi sa popisom;

Nadležni organ preduzeća razmatra izveštaj o izvršenom popisu u prisustvu rukovodioca popisne komisije i rukovodioca računovodstva i odlučuje po predlozima komisije za popis. Izveštaj o izvršenom popisu, zajedno sa popisnim listama i aktima nadležnog organa preduzeća, dostavlja se na knjiženje radi usklađivanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem.

Primer:

I U preduzeću je po godišnjem popisu utvrđen manjak materijala za izradu čija je prosečna nabavna vrednost 5.000 rsd. Po odluci nadležnog organa iznos manjka se knjiži na teret rashoda. Na iznos utvrđenog manjka obračunat je PDV u iznosu od 900 rsd.

Dnevnik

Red.br.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Manjak	5.900	
	Zalihe materijala		5.000
	Obaveze za PDV po opštoj stopi		900
	Za manjak materijala		

11.2.2. Knjigovodstvena evidencija vremenskih razgraničenja

Finansijsko izveštavanje ima za cilj da putem odgovarajućih izveštaja informiše zainteresovane korisnike (investiture, kreditore, poslovne partnere, organe države, menadžment preduzeća) o finansijskom, investicionom i prinosnom položaju preduzeća. Sliku o prinosnom položaju preduzeća pruža bilans uspeha u okviru kog dolazi do sučeljavanja rashoda i prihoda preduzeća nastalih u toku obračunskog perioda, čija razlika predstavlja rezultat poslovanja.

Kako bi korisnici stekli adekvatnu sliku o visini periodičnog rezultata, potrebno je sve prihode i rashode koji se odnose na određeni obračunski period “vezati” za isti tj. ispoštovati načelo nastanka poslovnog događaja, prilikom pripreme i prezentacije finansijskih izveštaja. Ovo načelo nalaže da se poslovni događaji priznaju i evidentiraju u poslovnim knjigama u momentu nastanka. Otuda je potrebno odrediti prihode i rashode konkretnog obračunskog perioda. S obzirom da se troškovi mogu platiti unapred ili naknadno po nastanku i da se prihodi mogu naplatiti pre nastanka ili po nastanku u tekućem periodu, neophodno je izvršiti

vremensko razgraničenje rashoda i prihoda. Kao što je navedeno vremensko razgraničavanje rashoda i prihoda nastaje usled:

- Unapred plaćenih troškova ili rashoda za dva ili više obračunska perioda. To su iznosi koji se plaćaju unapred, a najviše do 12 meseci od datuma bilansiranja. Unapred se mogu plaćati gotovo svi troškovi, a najčešći su: troškovi zakupnine, troškovi reklame, premije osiguranja i sl.
- Nastanka troškova koji se odnose na dva ili više obračunskih perioda, dok se plaćanje vrši u nekom od narednih obračunskih perioda. Ovi iznosi predstavljaju unapred obračunate troškove koji se odnose na period od 12 meseci, a posmatrano od datuma bilansiranja. Radi se o troškovima zakupnine, reklame, propaganda, osiguranja i sl, koji se unapred obračunavaju.
- Unapred naplaćenih prihoda koji se odnose na dva ili više obračunska perioda. Radi se o obavezama po osnovu unapred naplaćenih prihoda čije će fakturisanje biti izvršeno u periodu od 12 meseci od datuma bilansa.
- Nastanka prihoda koji će biti naplaćeni u nekom budućem periodu. Ovo su ostvareni, a ne fakturisani prihodi, čije će fakturisanje biti odrađeno u periodu do 12 meseci od datuma bilansiranja.

Vremensko razgraničenje rashoda i prihoda koji pripadaju jednom obračunskom periodu od rashoda i prihoda koji pripadaju drugom, tehnički se u knjigovodstvu sprovodi preko računa vremenskih razgraničenja: aktivnih i pasivnih.

Aktivna vremenska razgraničenja su specifični oblik sredstava. Radi se o potraživanju tekućeg obračunskog perioda od narednog. S obzirom da obračunski period traje do 12 meseci, aktivna vremenska razgraničenja se svrstavaju u kratkoročna sredstva.

S druge strane, pasivna vremenska razgraničenja su specifični oblik obaveza, gde je reč o j obavezi tekućeg obračunskog perioda prema narednom. Kako se obračunski period za koji se vrši izveštavanje, najčešće poklapa sa poslovnom godinu, pasivna vremenska razgraničenja se svrstavaju u kratkoročne obaveze. Vremensko razgraničenje se vrši prilikom pripreme godišnjeg računa, ali i u toku jedne poslovne godine ukoliko preduzeće sastavlja periodične obračune. Kao osnova za vrednovanje vremenskih razgraničenja obično se koristi nabavna vrednost tj. fer vrednosti datog ili primljenog sredstva ili pružene ili primljene usluge. U kontnom okviru su predviđene dve grupe računa vremenskih razgraničenja i to:

28 – Aktivna vremenska razgraničenja

48 – Pasivna vremenska razgraničenja.

Primer: Knjiženje unapred plaćenih troškova

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Tekući račun 250.000 rsd.

I) Preduzeće je platilo zakup poslovnih prostorija unapred za 2 godine prema Ugovoru o zakupu br. 482/16 u vrednosti 48.000 rsd. PDV 20%

II) Proknjižiti odgovarajući deo plaćene zakupnine na odgovarajući račun troškova potrebe za utvrđivanje finansijskog rezultata.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	AVR - Unapred plaćeni troškovi zakupnine PDV u primljenim fakturama Tekući račun ugovor 23	48.000 9.600	57.600
II	Troškovi zakupnine AVR –Unapred plaćeni troškovi zakupnine za obraun troškova zakupnine	24.000	24.000

Primer: Knjiženje obračunatih, a ne plaćenih rashoda

I) Preduzeće je početkom oktobra tekuće godine zaključilo ugovor o reklamiranju sa propagandnom agencijom. Mesečni iznos reklame iznosi 10.000 rsd, PDV 20%. Plaćanje se vrši po isteku šestomesečnog perioda. Na datum bilansiranja obračunati su troškovi reklame i propagande.

II) Na kraju marta meseca naredne godine, preduzeću je propagandna agencija ispostavila fakturu br. 5272 na iznos od 60.000 rsd. PDV 20%.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Troškovi reklame i propagande PVR - Obračun troškova reklame i propagande obračunati troškovi	30.000	30.000

II	Troškovi reklame i propagande	30.000	
	PVR – Obračun troškova reklame i propagande	30.000	
	PDV u primeljenim fakurama	12.000	
	Dobavljači		72.000
	Po fakturi 5272		

Primer: Knjiženje obračunatih, a ne naplaćenih prihoda

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Tekući račun 500.000 rsd.

I) Na osnovu Ugovora o zakupu br. 574/16 preduzeće „A“ je izdalo poslovne prostorije preduzeću „B“ u oktobru mesecu tekuće godine za narednih godinu dana meseci. Iznos zakupnine na mesečnom nivou je 5.000 rsd, a naplata je tromesečna. PDV 20%. Izvršen je obračun za prva tri meseca.

III) Obračunati zakupninu iznajmljivanja prostorija za januar naredne godine. Zakupcu je ispostavljena faktura br. 4636 na 20.000 rsd i on je naznačen iznos uplatio na tekući račun. PDV 20%.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	AVR – Potraživanja za nefakturisani prihod od zakupnina	15.000	
	Prihodi od zakupnina		15.000
	Obračunati prihodi za prva tri meseca		
II	AVR – Potraživanja za nefakturisani prihod od zakupnina	5.000	
	Prihodi od zakupnina		5.000
	Obračunati prihod za januar		
II a	Kupci AVR- Potraživanja za nefakturisani	24.000	

	prihod od zakupnina Obaveze za PDV Po fakturi 4636		20.000 4.000
II b	Tekući račun Kupci Izmirena faktura br. 4636	24.000	24.000

Primer: Knjiženje unapred naplaćenih prihoda

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „A“ je sledeće: Tekući račun 600.000 rsd.

I) Preduzeće „A“ vrši usluge kateringa preduzeću „B“, od novembra meseca tekuće godine. Mesečni iznos naknade je 10.000 rsd. PDV 20%
Naknada se plaća kvartalno, unapred. Preduzeće „B“ je uplatio iznos od 30.000 rsd na tekući račun. PDV 20%, a na osnovu ispostavljene fakture br. 55.

II) Na datum bilansiranja izvršen je obračun prihoda za tekuću godinu.

III) Izvršen je obračun prihoda za januar mesec naredne godine.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Tekući račun PVR – Obračunati prihodi budućeg perioda Obaveze za PDV Naplaćeno unapred	36.000 20.000	 30.000 6.000 20.000
II	PVR - Obračunati prihodi od budućeg perioda Prihodi od vršenja usluga Za obračunate prihode za novembar i decembar	 10.000	 10.000
III	PVR - Obračunati prihodi od budućeg perioda Prihodi od vršenja usluga Za obračunate prihode za januar		

11.2.3. Knjigovodstveno evidentiranje događaja nakon datuma bilansiranja i prilagođavanje finansijskih izveštaja

Finansijski izveštaji privrednih subjekata obelodanjuju efekte poslovnih događaja na sredstva i njihove izvore, finansijski rezultat i novčane tokove zaključno sa datumom bilansa (31.12.20__ godine). Određene poslovne događaje nastale nakon datuma bilansiranja, a do dana usvajanja tj. objavljivanja finansijskih izveštaja, treba proknjižiti po datumom 31.12.20__ godine, iako su nastali po okončanju poslovne godine na koju se finansijski izveštaji odnose. Događaji nakon dana bilansa stanja odnose se na.⁶¹

1. događaje kojima se dokazuje stanje koje je postojalo na dan bilansa stanja. Primeri tzv. korektivnih događaja su: sudske odluke nakon dana bilansa stanja, kojima se potvrđuje postojanje obaveze na dan bilansa stanja, što zahteva prilagođavanja rezervisanja, umesto obelodavnjivanja potencijalne obaveze; prijem obaveštenja nakon dana bilansa stanja kojima se dokazuje da je sredstvo obezbeđeno da dan bilansa stanja ili da iznos prethodno priznatog gubitka zbog obezvređenja tog sredstava treba da bude korigovan; otkrivene prevare i greške, itd.

2. događaje koji ukazuju na stanja nastala nakon dana bilansa stanja tj. nekorektivni događaji. Primer nekorektivnog događaja je opadanje tržišne vrednosti investicije u periodu od dana bilansiranja do dana usvajanja finansijskih izveštaja.

Nastanak korektivnog događaja zahteva ažuriranje finansijskih izveštaja, na osnovu dobijenih podataka nakon bilansa stanja. Takođe, nekorektivni događaji moraju biti evidentirani, što podrazumeva obelodanjivanje prirode i finansijskog efekta nastalog događaja. Navedeno postupanje predviđeno je **MRS 10 Događaji nakon datuma bilansa stanja**.

⁶¹ MRS 10 Događaji nakon datuma bilansa stanja

11.3. Vrednovanje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme

Priperma finansijskih izveštaja uključuje naknadno vrednovanje sredstava i obaveza, kako bi se osiguralo njihovo realno odmeravanje. Postupak naknadnog vrednovanja detaljnije je uređen standardima **MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema** i **MRS 38 Nematerijalna ulaganja**.

Postupak naknadnog vrednovanja naziva se revalorizacija, a podrazumeva naknadno vrednovanje sredstava (nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja ili opreme), po fer vrednosti utvrđenoj na datum bilasa. U slučaju kada je fer vrednost osnovnog sredstva, utvrđena na neki raniji datum veća, sredstvo se vrednuje visini te fer vrednosti umanjenoj za obračunatu amortizaciju (od datuma revalorizacije do *datuma bilansa*) i obračunate gubitke zbog obezvređenja (od datuma revalorizacije do datuma bilansa). Uslov da se za neko sredstvo može primeniti *model revalorizacije* je da se njegova fer vrednost može pouzdano utvrditi. Potreba za revalorizacijom sredstava javlja se usled:

1. značajnog opadanja vrednosti nacionalne valute;
2. promene na tržištu nekretnina, postrojenja i opreme koje mogu da dovedu do značajnih razlika između sadašnje vrednosti sredstava i njihove fer vrednosti. Navešćemo nekoliko primera:

- kod kompjuterske opreme po pojavljivanju nekog novog uređaja, na primer skenera, cene su mnogo veće nego posle godinu ili dve. Može se desiti da i sadašnja knjigovodstvena vrednost multifunkcionalnog uređaja starog dve godine bude znatno iznad tržišne vrednosti novog i tehnički još boljeg skenera;
- privredni subjekt ima zemljište na periferiji grada. Kako se grad širi tako rastu i cene zemljišta.

Fer vrednost zemljišta i zgrada, po pravilu utvrđuje procenom koju vrše profesionalni kvalifikovani procenjivači. U praksi često postoji neslaganje oko toga da li *MRS 16* izričito zahteva ili ne zahteva od privrednog subjekta da utvrđivanje fer vrednosti nekretnina moraju obaviti profesionalni kvalifikovani procenjivači. Ovaj zahtev nije narodbodavne prirode. Sem toga u njemu nije izričito navedeno da takvu procenu moraju uraditi profesionalni kvalifikovani procenjivači, ali je to potrebno obelodaniti u napomenama. Radi daljeg pojašnjenja da li se zahteva ili ne zahteva profesionalni kvalifikovani procenjivač navešćemo smernicu koju sadrži *MRS 40 Investicione nekretnine*:

privrednom subjektu se preporučuje, ali se od njega ne zahteva da utvrdi fer vrednost ulaganja u nekretnine na osnovu procene nezavisnog, priznatog ovlašćenog procenjivača koji ima skorije iskustvo u proceni ulaganja u nekretnine na sličnim lokacijama i iste kategorije. Obzirom da se kao investiciona nekretnina klasifikuje isto ono zemljište i građevinski objekti koji mogu biti pod delokrugom *MRS 16* samo da im je namena drugačija, smatramo da *MRS 16* ne zahteva, ali smatra normalnim da procenu nekretnina uradi profesionalni kvalifikovani procenjivač.

Fer vrednost sredstva u obliku postrojenja i opreme obično čini njegova tržišna vrednost utvrđena procenom. Kada su u pitanju postrojenja i oprema *MRS 16* ne pruža smernice ko treba da vrši procenu njihovih fer vrednosti.

Ukoliko zbog specifične prirode nekog sredstva u obliku nekretnine, postrojenja ili opreme ne postoji tržišni dokaz njegove fer vrednosti ili se takvo sredstvo retko prodaje, osim kao deo kontinuiranog poslovanja, privredni subjekt treba da proceni njegovu fer vrednost koristeći metodu prinisne vrednosti ili ga vrednuje po njegovom amortizovanom trošku zamene. Primeri sredstava za koja ne postoji tržišni dokaz njihove fer vrednosti mogu biti: veliki tržišni centri, velike upravne zgrade, proizvodne hale u nerazvijenim područjima, postrojenja posebne namene, itd.

Metoda prinisne vrednosti podrazumeva utvrđivanje priliva i odliva gotovine po osnovu sredstva tokom njegovog veka upotrebe u privrednom subjektu. Ova metoda je naročito pogodna za utvrđivanje fer vrednosti nekretnina koje se izdaju. Ako se ovom metodom utvrđuje fer vrednost na primer upravne zgrade privrednog subjekta, priliv gotovine bi se procenio u visini izdataka za zakup koji bi privredni subjekt imao ukoliko bi morao da iznajmi takvu zgradu.

Amortizovani trošak zamene se dobija kada se na procenjen trošak nabavke istovrsnog novog sredstva primeni procenjeni procenat ostatka vrednosti (neurošene vrednosti) sredstva. Ova metoda se može primeniti kod sredstava kod kojih je moguće utvrditi nabavnu vrednost istovrsnog novog sredstva.

Revalorizacija se može raditi na bilo koji datum u toku obračunskog perioda. Revalorizaciju treba raditi dovoljno često da knjigovodstveni iznos ne bi značajnije odstupao od iznosa fer vrednosti na datum bilansa. Standardi ne vrše kvantifikovanje "značajnijeg odstupanja", pa privredni subjekt treba sam da prosudi kada je vreme da vrši revalorizaciju. Ako se privredni subjekt opredelio za model

revalorizacije, na datum svakog bilansa, potrebno je proveriti, da li su se stekli uslovi za revalorizuju sredstava. Kada privredni subjekt revalorizacije osnovna sredstva na neki datum u toku obračunskog perioda, na kraju tog obračunskog perioda treba da obračuna amortizaciju za sredstva od dana revalorizacije, do kraja obračunskog perioda. Takođe, privredni subjekat proverava da li dobijene knjigovodstvene vrednosti sredstava odstupaju od njihovih fer vrednosti koje bi se utvrdile na datum bilansiranja. U slučaju značajnog odstupanja potrebno je izvršiti revalorizaciju.

Učestalost revalorizovanja zavisi od promene fer vrednosti sredstva (u obliku nekretnine, postrojenja ili opreme) koje se revalorizuje. Ako je ta promena dovela do znatnije razlike fer vrednosti u odnosu na njegovu knjigovodstvenu vrednost, treba uraditi revalorizaciju tog sredstva. Pri tom, ne postoji jasna granica dokle ne treba raditi revalorizaciju. Pojedina sredstva menjaju se intenzivnije i češće u odnosu na neka druga sredstva. Kod sredstava gde su te promene ređe i manjeg intenziteta i kada nema inflacije, dovoljno bi bilo revalorizaciju raditi svake treće, četvrte ili pete godine. Takođe, ne postoje ograničenja u postojanju obaveze ili zabrane revalorzacije sredstva na dan njegovog rashodovanja ili prodaje.

Pri revalorizaciji određenog sredstva, treba revalorizovati celokupnu revalorizacionu grupu kojoj to sredstvo pripada. Na taj način, u bilansu stanja, sva sredstva koja pripadaju istoj revalorizacionoj grupi, revalorizovana su na isti datum. Revalorizacione grupe objedinjuju sredstva slične vrste, slične upotrebe u poslovanju privrednog subjekta i sredstva čije se tržišne cene slično menjaju.

Knjigovodstvene vrednosti postrojenja pre revalorizacije su:

R. b.	Vrednosti	Iznosi
1.	Nabavna vrednost	100.000
2.	Otpisana vrednost	20.000
3.	Sadašnja vrednost (knjigovodstvena neto vrednost)	80.000

Revalorizacijom je utvrđena nova knjigovodstvena vrednost postrojenja u iznosu od 90.000 rsd.

Knjigeženje izvršiti na dva načina koja predviđa MRS 16

Prvi način postupanja predviđen *MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema* - srazmerno se koriguju nabavna i otpisana vrednost sredstva tako

da sadašnja vrednost (neto knjigovodstveni iznos sredstva) nakon revalorizacije bude jednaka njegovoj procenjenoj fer vrednosti:

Preračun vrednosti po osnovu revalorizacije bi mogao da izgleda:

R. b.	Vrednosti	Pre revalorizacije	%	Posle revalorizacije	Knjižiti
1.	Nabavna vrednost	100.000	100	112.500	+12.500
2.	Otpisana vrednost	20.000	20	22.500	+2.500
3.	Sadašnja vrednost (knjigovods. neto vrednost)	80.000	80	90.000	

S obzirom da je poznata sadašnja vrednost (80.000 rsd) koja čini 80% nabavne vrednosti do nabavne vrednosti se dolazi na sledeći način: 80.000,00 rsd: 80%. Nakon toga izračunava se otpisana vrednost koja čini 20% nabavne vrednosti.

Dnevnik

Red.br.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Oprema	12.500	
	Ispravka vrednosti		2.500
	opreme		10.000
	Revalorizacije		
	rezerve		
	Za revalorizaciju		

Drugi način postupanja predviđen *MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema* - nabavna vrednost se svodi na procenjenu fer vrednost a otpisana vrednost se svodi na nulu (na ovaj način sadašnja vrednost se svodi na procenjenu fer vrednost):

Preračun vrednosti po osnovu revalorizacije bi mogao da izgleda:

R. b.	Vrednosti	Pre revalorizacije	%	Posle revalorizacije	Knjižiti
1.	Nabavna vrednost	100.000.	100	90.000	-10.000
2.	Otpisana vrednost	20.000.		0	-20.000.
3.	Sadašnja vrednost (knjigovodstvena neto vrednost)	80.000	100	90.000	

Dnevnik

Red.br.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Oprema	-10.000	
	Ispravka vrednosti		-20.000
	opreme		10.000
	Revalorizacije		
	rezerve		
	Za revalorizaciju		

Kontrolna pitanja

1. Koji se poslovi javljaju u okviru predzaključnih knjiženja?
2. Šta podrazumeva međusobno usaglašavanje knjigovodstvene evidencije?
3. Šta podrazumeva usaglašavanje knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem?
4. Šta je korekcija salda računa stanja?
5. Koje vrste popisa postoje i šta ih karakteriše?
6. Šta je popis i zašto se vrši?
7. Objasnite postupak popisa?
8. Šta je izveštaj o izvršenom popisu?
9. Šta su aktivno-pasivni računi i kada se javljaju?
10. Šta je vremensko razgraničenje prihoda i rashoda i kada se javlja?
11. Šta su aktivna, a šta pasivna vremenska razgraničenja?
12. Koji su razlozi za primenu modela revalorizacije za vrednovanje nekretnina, postrojenja i opremu?
13. Kako se vrednuju po MRS 16 zgrade i zemljišta?
14. Kako se vrednuju po MRS 16 postrojenja i oprema?
15. Kako se vrši vrednovanje onih nekretnina, postrojenja i opreme za koje ne postoji neposredan tržišni dokaz o njihovoj fer vrednosti?
16. Objasnite metodu prinosne vrednosti?
17. Kada je potrebno vršiti revalorizaciju?

Zadaci za vežbu:

Primer 1:

0) Stanje na računu preduzeća „A“ je sledeće: Tekući račun je 1.826.000 rsd.

I) Unapred je plaćen zakup poslovnih prostorija za period od pet godina, u iznosu od 150.000 rsd. (PDV 20%)

II) Obračunati i proknjižiti deo zakupnine na odgovarajući račun troškova za potrebe utvrđivanja finansijskog rezultata.

Primer 2:

I) Preduzeće „A“ je početkom novembra tekuće godine zaključilo ugovor o vršenju usluga finalne obrade gotovih proizvoda sa preduzećem „B“. Mesečni iznos usluge je 20.000 rsd, PDV 20%. Plaćanje se vrši kvartalno. Na datum bilansiranja obračunati su troškovi proizvodnih usluga.

II) Izvršiti obračun troškova za januar naredne godine. Preduzeće „B“ je dosavilo nakon isteka prvog tromesečja, fakturu br.5774 na iznos od 60.000 rsd. PDV 20%.

Primer 3:

Stanje na pojedinim računima preduzeća „Y“ je sledeće: Tekući račun 500.000 rsd

I) Preduzeće „Y“ vrši usluge kateringa preduzeću „X“, mesečna pretplata iznosi 8.000 rsd, a naplata se vrši kvartalno. Izvršiti obračun za prvi mesec.

II Izvršiti obračun za drugi mesec.

III Izvršiti obračun za treći mesec. Dostavljena je faktura br. 45 preduzeću „X“ na 24.000 rsd. PDV 20%. Iz izvoda banke br.2368 vidi se da je faktura br 45 realizovana.

Primer 4:

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „C“ je sledeće: Tekući račun 100.000 rsd.

I) Preduzeće „C“ je izdalo u zakup poslovne prostorije trgovinskom preduzeću „D“ krajem oktobra meseca. Mesečni iznos nadoknade je 25.000 rsd, naplata se vrši polumesečno unapred. Preduzeću je dostavljena faktura br. 2600 na 150.000 rsd. PDV 20%. Na osnovu izvoda banke br.2356 vidi se da je faktura br. 2600 realizovana.

II) Za potrebe bilansiranja izvršiti obračun prihoda.

12. Utvrđivanje rezultata poslovanja, zaključivanje poslovnih knjiga i priprema osnovnih finansijskih izveštaja

12.1. Metode utvrđivanja rezultata

Bilansiranje rezultata poslovanja može se vršiti uz pomoć dve metode, koje su predviđene Međunarodnim računovodstvenim standardima i Četvrtom direktivom Saveta EU, i to:⁶²

- metode ukupnih troškova,
- metode troškova prodatih učinaka.

Pogonsko knjigovodstvo predstavlja izvor informacija za potrebe bilansiranja rezultata poslovanja, bez obzira na korišćene metode. Za sagledavanje uspešnosti poslovanja prvenstveno je merodavan poslovni rezultat preduzeća, na čije oblikovanje će uticati izabrane metode bilansiranja. S druge strane, metode bilansiranja uspeha neće imati uticaj na bilansiranje rezultata finansiranja, neposlovnog i vanrednog rezultata. Prilikom utvrđivanja rezultata i jedna i druga metoda respektuju princip realizacije i princip opreznosti, tako da je krajnji rezultat isti nezavisno od primenjene metode.

Metoda ukupnih troškova je hronološki gledano starija od metode troškova prodatih učinaka i počiva na shvatanju da se periodični rezultat preduzeća obračunava i utvrđuje na bazi podataka o ukupnim prihodima, tekućim troškovima i zalihama posmatranog obračunskog perioda. Ukupnim prihodima suprotstavljaju se ukupni troškovi korigovani sa iznosom promena vrednosti odgovarajućih zaliha (korigovanjem troškova tekućeg perioda sa iznosom promena vrednosti odgovarajućih zaliha dobijaju se troškovi sadržani u prodatim proizvodima, tj. rashodi, koji su od troškova veći u slučaju smanjenja zaliha i obrnuto). Moguća je varijanta i da se prihodi umesto troškova koriguju sa iznosom promena vrednosti odgovarajućih zaliha (kao što je to urađeno u našem zvaničnom obrascu bilansa uspeha). Postoji nekoliko varijanti metode ukupnih

⁶² Opširnije pogledati Krstić dr Jovan "Instrumenti finansijskog računovodstvenog izveštavanja", Niš, 2002 godine, Stefanović dr Nikola "Upravljačko računovodstvo", Beograd, 2006. godine, Jablan Stefanović Radmila "Interni obračun", Beograd, 2006 godine, Škarić Jovanović dr Kata "Računovodstvo", Viša poslovna škola, Beograd, 1999 godine.

troškova. U zavisnosti od toga koje se vrste zaliha uzimaju u obzir razlikuju se⁶³:

- metoda ukupnih potpunih troškova - koriste se podaci o promenama vrednosti zaliha materijala, robe, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda i
- metoda ukupnih nepotpunih troškova - koriste se podaci o promenama vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda.

Obe varijante metode ukupnih troškova, mogu biti prinjemnjene po bruto ili po neto principu. Primena metode ukupnih troškova po bruto principu podrazumeva primenu podataka o vrednosti zaliha na početku i na kraju obračunskog perioda. S druge strane, primena neto principa, kod metode ukupnih troškova, podrazumeva korišćenje podataka o promeni vrednosti zaliha u posmatranom obračunskom periodu.

Na osnovu tako utvrđenih promena vrednosti zaliha gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje vrši se korekcija bilansa uspeha i to:

- iskazivanjem na levoj strani bilansa uspeha (korekcija na strani rashoda)
- iskazivanjem na desnoj strani bilansa uspeha (korekcija na strani prihoda)
- iskazivanjem na obe strane bilansa uspeha (korekcija se vrši na strani prihoda u slučaju povećanja zaliha i na strani rashoda u slučaju smanjenja zaliha).⁶⁴

Ovoj metodi odgovara bilans uspeha u formi konta gde se na desnoj strani iskazuju poslovni prihodi, a na levoj poslovni rashodi za dati obračunski period. Rezultat (dobitak ili gubitak) se utvrđuje kao razlika leve i desne strane. Takođe, bilansiranju uspeha ovom metodom odgovara bilansni konti okvir u kome su ugrađeni svi računi za utvrđivanje rezultata poslovanja, tako da se na osnovu svega navedenog, bilans uspeha sastavljen po metodu ukupnih troškova može se prikazati ovako:

⁶³ Zoran Petrović „Računovodstvo“, Fakultet za finansijski menadžemnt, Beograd, 2005, str.225

⁶⁴ Jablan Stefanović Radmila “ Interni obračun”, Ekonomski fakultet, Beograd, 2006 godine, str.312

Bilans uspeha za period _____ godine
(po metodi ukupnih troškova)

Troškovi materijala izrade	Prihodi od prodaje proizvoda
Troškovi ostalog materijala	Prihodi od aktiviranja učinaka
Troškovi zarada	Smanjenje zaliha učinaka
Troškovi amortizacije	Korigovani prihod od prodaje
Ostali poslovni troškovi	Finansijski prihodi
Svega poslovni troškovi	Ostali prihodi
Finansijski rashodi	Svega
Ostali rashodi	
Dobitak	
Svega	

Metoda ukupnih troškova je eksterno orjentisana, prvenstveno zbog jednostavnosti u sastavljanju, tumačenju i kontroli, te je zastupljena u gotovo svim oficijelnim šemama bilansa uspeha. Nedostatak ove metode ogleda se u činjenici da je ona informativno siromašnija u odnosu na metodu troškova prodatih učinaka koja omogućava sagledavanje doprinosa svake pojedine grupe nosioca troškova uspehu preduzeća.

Metoda troškova prodatih učinaka proizišla je iz ideje da utvrđivanje periodičnog rezultata preduzeća podrazumeva sučeljavanje ukupnih prihoda odnosno obračunskog perioda i njima odgovarajućih, pripadajućih rashoda, tj. troškova sadržanih u prodatim učincima (proizvedenim i prodatim proizvodima i uslugama). Dakle, kod ove metode rezultat poslovanja predstavlja razliku između prihoda ostvarenih u jednom obračunskom periodu i sa njima korespondentnim rashodima koji obuhvataju troškove proizvodnje prodatih proizvoda i usluga, troškove uprave i administracije i troškove prodaje (cena koštanja prodaje = troškovi proizvodnje prodatih proizvoda i usluga + troškove uprave i administracije + troškovi prodaje). Metoda troškova prodatih učinaka zahteva razvijeno analitičko knjigovodstvo, odnosno pogonsko knjigovodstvo sa kalkulacijom, u okviru kojeg se prati poslovni proces po mestima i nosiocima troškova iz čega proizilazi i mogućnost rasčlanjivanja obračuna poslovnog rezultata kako horizontalno, tako i vertikalno. Poslovni rezultat, utvrđen putem primene metode troškova prodatih proizvoda, prikazuje se u okviru bilansa uspeha u formi lista:

Bilans uspeha za period _____ godine

(po metodi troškova prodatih učinaka)

Prihodi od prodaje proizvoda
Prihodi od aktiviranja učinaka
Poslovni prihodi (1+2)
Troškovi proizvodnje prodatih učinaka
Bruto poslovni dobitak (3-4)
Troškovi opšte uprave i prodaje
Poslovni dobitak (5-6)
Neto finansijski rezultat
finansijski prihodi
finansijski rashodi
Ostali rezultat
ostali prihodi
ostali rashodi
Dobitak (7+/-8+/-9)

Metod troškova prodatih učinaka, prvenstveno, je namenjen internim korisnicima tj. menadžmentu, jer omogućava sagledavanje doprinosa pojedinih nosioca ukupnom rezultatu, čime se dobijaju značajne informacije za potrebe vođenja politike cena, obima proizvodnje, asortimana, marketinga i sl. Nedostatak metoda troškova prodatih učinaka je potreba za razruđenim sistemom obračuna troškova i učinaka, čije integrisanje u finansijsko računovodstvo čini ceo sistem složenijim, nepreglednim i skupljim, što je donekle opravdano ukoliko se uzme informativna produktivnost koju ono pruža korisnicima.⁶⁵

Utvrđivanje globalnog rezultata preduzeća daje prednost metodi ukupnih troškova u odnosu na metodu troškova prodatih učinaka. Naime, metoda troškova prodatih učinaka ističe u prvi plan samo aktivnost prodaje. Kao komponente odnosnog bilansa uspeha pojavljuju se samo prihodi i rashodi u vezi realizovanih učinaka, bez obzira kada su proizvedeni, u tekućem ili prethodnim obračunskim periodima. Za razliku od ove metode prilikom bilansiranja uspeha po metodi ukupnih troškova respektuje se, de facto celokupna poslovna aktivnost preduzeća, i to kako prodaja tako i proizvodnja, jer se nastali troškovi korigovanjem za promene na zalihama svode na rashode obračunskog perioda za koji se utvrđuje rezultat. Metoda ukupnih troškova obezbeđuje, dakle, i podatke o visini ukupnih troškova poslovanja privrednog subjekta u celini (čime je stvorena pretpostavka za njihovo upoređenje kako sa planiranim troškovima poslovanja tekućeg obračunskog perioda, tako i sa ostvarenim troškovima poslovanja prethodnih obračunskih perioda). Za potrebe utvrđivanja rezultata po užim organizacionim delovima preduzeća, grupama proizvoda, proizvodima, itd. primena metode ukupnih troškova, uglavnom, nije pogodna, pa se za te potrebe koristi metod troškova prodatih učinaka.

Imajući u vidu napred rečeno nameće se zaključak da metodu ukupnih troškova, treba koristiti za identifikovanje ukupnog ili globalnog periodičnog rezultata preduzeća kao celine, dok metodu troškova prodatih učinaka treba primeniti za obezbeđenje analitičkih podataka o rezultatu poslovanja neophodnih za upravljanje i rukovođenje odnosnim preduzećem. Ovu logiku sledi i kontni okvir zasnovan na bilansnom principu, pa se za utvrđivanje rezultata u okviru finansijskog knjigovodstva koristi metoda ukupnih troškova, a u okviru klase 9 metoda troškova prodatih proizvoda.

⁶⁵ Opširnije Jablan Stefanović Radmila "Interni obračun", Ekonomski fakultet, Beograd, 2006, str. 330-331.

12.2. Zaključivanje poslovnih knjiga i priprema osnovnih finansijskih izveštaja

Nakon sprovedenih predzaključnih knjiženja računi, glavne knjige oslikavaju stvarno stanje imovine, obaveza, kapitala, rashoda i prihoda preduzeća. Knjiženjem razlika između stvarnog i knjigovodstvenog stanja ispunjeni su uslovi za zaključivanja knjiga i izradu finansijskih izveštaja koji predstavljaju krajnji produkt finansijskog izveštavanja. Ulogu i značaj osnovnih finansijskih izveštaja detaljnije smo obradili u istoimenom poglavlju u prethodnom delu udžbenika.

Zaključivanje poslovnih knjiga obuhvata zaključivanje računa uspeha i računa stanja. Zaključivanje računa uspeha obavlja se uz pomoć **Računa prihoda i rashoda**. Zaključenju računa rashoda i prihoda predhodi knjigovodstvena evidencija prenosa rashoda pomoću računa **Prenos rashoda**, i prenosa prihoda putem računa **Prenos prihoda**. Prenos rashoda vrši se zaduživanjem računa **Prenos rashoda** za zbir svih računa rashoda, dok potražuju **pojedinačni računi rashoda**. Zaključivanje računa rashoda obavlja se zaduživanjem računa **Račun rashoda i prihoda** za zbir računa rashoda, dok potražuje račun **Prenos rashoda za isti iznos**. Prenos prihoda vrši se zaduživanjem **pojedinačnih računa prihoda**, dok potražuje račun **Prenos prihoda za zbir svih računa prihoda**. Nakon prenosa prihoda, zaključuju se računi prihoda. Zaključak računa prihoda obavlja se zaduživanjem računa **Prenos prihoda** za zbir prihoda, dok potražuje račun **Račun rashoda i prihoda**.

Zaključivanjem računa rashoda i prihoda, na dugovnoj strani računa Račun rashoda i prihoda nalazi se ukupan iznos rashoda koji su nastali u preduzeću tokom obračunskog perioda, dok su na desnoj prikazani ukupni prihodi. Saldo računa **Račun rashoda i prihoda**, predstavlja rezultat poslovanja preduzeća i prenosi se na odgovarajući račun **Prenos ukupnog rezultata**. U slučaju kada su prihodi, ostvareni u toku poslovanja, veći od rashoda, prilikom prenosa ukupnog rezultata račun **Račun rashoda i prihoda** duguje za razliku između ostvarenih prihoda i rashoda, dok potražuje račun **Prenos ukupnog rezultata** za isti iznos. Kada su rashodi veći od prihoda, prenos ukupnog rezultata knjiži se zaduženjem računa **Prenos ukupnog rezultata** za razliku između rashoda i prihoda, dok potražuje račun **Račun rashoda i prihoda za isti iznos**.

Na računu Prenos ukupnog rezultata se iskazuje stanje dobitka ili gubitka na kraju obračunskog perioda odobrenjem ili zaduženjem ovog računa na teret ili u korist računa Račun dobitka ili gubitka. Pri poslovanju sa dobitkom prenos dobitka se vrši zaduživanjem računa **Prenos ukupnog**

rezultata, dok potražuje račun **Račun dobitka ili gubitka** Kada preduzeće ostvari gubitak na kraju poslovne godine račun **Račun dobitka ili gubitka** duguje, dok potražuje račun **Prenos ukupnog rezultata**.

Preduzeća su dužna, prema zakonskim propisima, da jedan deo ostvarenog pozitivnog rezultata tj. dobitka izdvoje za plaćanje poreza. Tada saldo računa Račun dobitka ili gubitka predstavlja neto dobit pre oporezivanja, što je ujedno i osnovica za utvrđivanje poreske obaveze. Porez se obračunava u skladu sa pozitivnim zakonskim propisima, a evidencija podrazumeva zaduživanje računa **Poreski rashod perioda**, dok potražuje račun **Obaveze za poreze iz rezultata**.

Nakon utvrđivanja poreske obaveze, neophodno je iskazati neto rezultat po oporezivanju. Ostvareni dobitak se prebacuje na račun **Prenos dobitka ili gubitka**. Knjiženje se vrši zaduživanjem računa **Račun dobitka ili gubitka**, dok potražuju račun **Poreski rashod perioda** za iznos poreske obaveze i račun **Prenos dobitka ili gubitka** za iznos neto dobiti po oporezivanju. Knjiženje je obrtno kada preduzeće posluje sa gubitkom. Tada duguje račun **Prenos dobitka ili gubitka**, dok potražuje račun **Račun dobitka ili gubitka**. Saldo računa Prenos dobitka ili gubitka je neto rezultat poslovanja. Rezultat poslovanja dovodi do povećanja ili smanjenja kapitala. Evidencija neto rezultata radi iskazivanja efekata na kapital u bilansu stanja, u slučaju dobitka, vrši se zaduživanjem računa **Prenos dobitka ili gubitka**, a odobrenjem računa **Neraspoređena dobit iz tekuće godine**. Kod gubitka zadužuje se račun **Gubitak iz tekuće godine**, dok potražuje račun **Prenos dobitka ili gubitka**.

Pored zaključivanja računa uspeha, koji se tom prilikom gase i utvrđivanja rezultata poslovanja, potrebno je zaključiti i ostale račune glavne knjige tj. račune stanja. Salda za izravnanja računa stanja na kraju obračunskog perioda su ujedno i njihova početnja stanja prilikom otvaranja glavne knjige naredne poslovne godine. Zaključivanje računa aktive podrazumeva zaduženje računa **Račun izravnanja računa stanja** za zbir salda za izravnanje svih aktivnih računa, dok potražuju pojedinačni račun akitve. Računi pasive zaključuju se zaduženjem pojedinih računa pasive bilnsa stanja za iznos pripadajućih salda za izravnanje, a potražuje račun **Račun izravnanja računa stanja** za zbir salda za izravnanje svih pasivnih računa.

Primer:

Postupak zaključivanja poslovnih knjiga i utvrđivanja rezultata poslovanja, u nastavku će biti objašnjen kroz hipotetički primer preduzeća "A", koje je kao rezultat nastalih i proknjiženih 30 poslovnih promena u periodu od 01.01.20__ do 31.12.20__ i prezaključnih radnji imalo sledeće stanje na računima glavne knjige:

Promet na računima Glavne knjige preduzeća "A"

r.b.	Naziv računa	Duguje	Potražuje
1.	Osnovna sredstva	30.000	10.000
2.	Materijal	26.000	13.000
3.	Gotovi proizvodi	10.000	
4.	Nedovršena proizvodnja	7.000	
5.	Potraživanja za date avanse	6.000	
6.	Kupci	22.000	18.000
7.	Ostala AVR	7.000	
8.	Dugoročni plasmani	12.000	7.000
9.	Tekući račun	19.000	11.000
10.	Blagajna	7.000	6.000
11.	Akcijski kapital	16.000	50.000
12.	Dugoročni krediti	9.000	21.000
13.	Dobavljači	23.000	35.000
14.	Obaveze za primljene avanse		7.000
15.	Ostala PVR		6.000
16.	Ispravka vr. osnovnih sredstava	6.000	15.000
17.	Troškovi amortizacije	10.000	
18.	Troškovi materijala	20.000	
19.	Troškovi proizvodnih usluga	8.000	
20.	Troškovi zarada	17.000	
21.	Troškovi neproizvodnih usluga	10.000	
22.	Finansijski rashodi	6.000	
23.	Prihodi od prodaje gotovih proizvoda i usluga		45.000

24.	Finansijski prihodi		27.000
Promet		271.000	271.000
Analitička evidencija troškova			
1.	Račun preuzimanje zaliha		17.000
2.	Raspored troškova		45.000
3.	Gotovi proizvodi	35.000	20.000
4.	Troškovi proizvodnje	37.000	25.000
5.	Troškovi prodaje	10.000	
6.	Troškovi uprave	5.000	
7.	Troškovi prodatih got. proizvoda	20.000	
Promet		107.000	107.000

Dnevnik

r.br.	Opis	Duguje	Potražuje
XXXI	Gotovi proizvodi	5.000	10.000
	Nedovršena proizvodnja	5.000	
	Povećanje vrednosti zaliha got. proizvoda, nedovršene proizvodnje		
	Korekcija vrednosti zaliha		
XXXII	Povećanje vrednosti zaliha	10.000	82.000
	Prihodi od prodaje got. proizvoda	45.000	
	Finansijski prihodi	27.000	
	Prenos prihoda		
	Zaključak računa prihoda		

XXXIII	Prenos rashoda Troškovi amortizacije Troškovi materijala Troškovi proizvodnih usluga Troškovi zarada Troškovi neproizvodnih usluga Finansijski rashodi Za zaključivanje računa rashoda	71.000	10.000 20.000 8.000 17.000 10.000 6.000
XXXIV	Račun rashoda i prihoda Prenos rashoda Za prenos rashoda	71.000	71.000
XXXV	Prenos prihoda Račun rashoda i prihoda Za prenos prihoda	82.000	82.000
XXXVI	Račun rashoda i prihoda Prenos ukupnog rezultata Za prenos ukupnog rezultata	11.000	11.000
XXXVII	Prenos ukupnog rezultata Račun dobitka i gubitka za ukupni rezultat	11.000	11.000
XXXVIII	Poreski rashod perioda Obaveze za poreze iz rezultata Za porez na dobit 10%	1.100	1.100
XXXIX	Račun dobitka ili gubitka Prenos dobitka ili gubitka Poreski rashod perioda Za prenos netodobiti pre oporezivanja	11.000	9.900 1.100

XXXX	Prenos dobitka ili gubitka Neraspoređena dobit tekuće godine Za neraspoređeni dobitak	9.900	9.900
XXXXI	Akcijski kapital Dugoročni krediti Dobavljači Obaveze za primljene avanse Ostala PVR Ispravka vr. osnovnih sredstava Obaveze za poreze iz rezultata Neraspoređena dobit iz tekuće godine Račun izravnjanja Zaključak računa pasive	34.000 12.000 12.000 7.000 6.000 9.000 1.100 9.900	91.000
XXXVII	Račun izravnjanja Osnovna sredstva Materijal Gotovi proizvodi Nedovršena proizvodnja Potrazivanja za date avanse Kupci Ostala AVR Dugoročni plasmani Tekući račun Blagajna Zaključak računa aktive	91.000	20.000 13.000 15.000 12.000 6.000 4.000 7.000 5.000 8.000 1.000

Probni bilans preduzeća „A“ za period 01.01.20 -31.12.20 .godine

r.b.	Naziv računa	Bruto bilans		Saldo bilans		Bilans stanja			Bilans uspeha	
		Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje	Aktiva	Pasiva	Rashodi	Prihodi	
1.	Osnovna sredstva	30.000	10.000	20.000	-	20.000	-	-	-	
2.	Materijal	26.000	13.000	13.000	-	13.000	-	-	-	
3.	Gotovi proizvodi	15.000	-	15.000	-	15.000	-	-	-	
4.	Nedovršena proiz.	12.000	-	12.000	-	12.000	-	-	-	
5.	Potroživanja za date avanse	6.000	-	6.000	-	6.000	-	-	-	
6.	Kupci	22.000	18.000	4.000	-	4.000	-	-	-	
7.	Ostala AVR	7.000	-	7.000	-	7.000	-	-	-	
8.	Dugoročni plasmani	12.000	7.000	5.000	-	5.000	-	-	-	
9.	Tekući račun	19.000	11.000	8.000	-	8.000	-	-	-	
10.	Blagajna	7.000	6.000	1.000	-	1.000	-	-	-	
11.	Akcijski kapital	16.000	50.000	-	34.000	-	34.000	-	-	
12.	Dugoročni krediti	9.000	21.000	-	12.000	-	12.000	-	-	
13.	Dobavljači	23.000	35.000	-	12.000	-	12.000	-	-	
14.	Obaveze za primijene avanse	-	7.000	-	7.000	-	7.000	-	-	
15.	Ostla PVR	-	6.000	-	6.000	-	6.000	-	-	
16.	Ispravka vr. Osnovnih sf.	6.000	15.000	-	9.000	-	9.000	-	-	
17.	Obaveze za poreze iz rezultata	-	1.100	-	1.100	-	1.100	-	-	
18.	Neraspoređena dobit iz tekuće godine	-	9.900	-	9.900	-	9.900	-	-	

19.	Troš. amortizacije	10.000	10.000	10.000	-	-	-	-	-	10.000	-
20.	Troš. materijala	20.000	20.000	20.000	-	-	-	-	-	20.000	-
21.	Troš. proizv. usluga	8.000	8.000	8.000	-	-	-	-	-	8.000	-
22.	Troškovi zarada	17.000	17.000	17.000	--	-	-	-	-	17.000	-
23.	Troš. neproizv. usl.	10.000	10.000	10.000	-	-	-	-	-	10.000	-
24.	Finansijski rashodi	6.000	6.000	6.000	-	-	-	-	-	6.000	-
25.	Prihod. od prod. got. proizvoda	45.000	45.000	-	45.000	-	-	-	-	-	45.000
26.	Finansijski prihodi	27.000	27.000	-	27.000	-	-	-	-	-	27.000
27.	Promen vred.zaliha gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje	10.000	10.000	-	10.000	-	-	-	-	-	10.000
28.	Prenos rashoda	71.000	71.000	-	-	-	-	-	-	-	-
29.	Prenos prihoda	82.000	82.000	-	-	-	-	-	-	-	-
30.	Račun rashoda i prihoda	82.000	82.000	-	-	-	-	-	-	-	-
31.	Prenos ukupnog rezultata	11.000	11.000	-	-	-	-	-	-	-	-
32.	Poreski rashod perioda	1.100	1.100	-	-	-	-	-	-	-	-
33.	Račun dobitka ili gubitka	9.900	9.900	-	-	-	-	-	-	-	-
34.	Prenos dobitka ili gubitka	9.900	9.900	-	-	-	-	-	-	-	-
35.	Račun za izravnaje	91.000	91.000	-	-	-	-	-	-	-	-
		720.900	720.900	162.000	173.000	91.000	91.000	91.000	91.000	71.000	82.000
36	Periodični rezultat			11.000						11.000	82.000
		720.900	720.900	173.000	173.000	91.000	91.000	91.000	91.000	82.000	82.000

Bilans stanja preduzeća „A“ na dan 31.12.20 godine.

r.b.	Naziv računa	Iznos		r.b.	Naziv računa	Iznos	
1.	Osnovna sredstva	20.000		1.	Akcijski kapital		34.000
2.	Ispravka os.sr. vr.	9.000	11.000	2.	Dugoročni krediti		12.000
3.	Materijal		13.000	3.	Dobavljači		12.000
4.	Gotovi proizvodi		15.000	4.	Obaveze za primljene avanse		7.000
5.	Neodvršena proizv.		12.000	5.	Ostala PVR		6.000
6.	Potraživanja za date avanse		6.000	6.	Neraspoređena dobiti		9.900
7.	Kupci		4.000		Obaveze za poreze iz rezultata		1.100
8.	Dugoročni plasman		5.000				
9.	Tekući račun		8.000				
10.	Blagajna		1.000				
11.	Ostala AVR		7.000				
			82.000				82.000

Bilnas uspeha preduzeća „A“ za period od 01.01 do 31.12.20__ godine

r.b.	Opis	Iznos	r.b.	Opis	Iznos	
1.	Troškovi amortizacije	10.000	1.	Korekcije vrednosti zaliha	10.000	
2.	Troškovi materijala	20.000	2.	Prihodi od prodaje got. proiz.	45.000	
3.	Troškovi proizvodnih usl.	8.000	3.	Finansijski prihodi	27.000	
4.	Troškovi zarada	17.000	/			
5.	Troškovi neproizvod. usluga	10.000				
6.	Finansijski rashodi	6.000				
7.	Neto dobit pre rezultata	11.000				
	Porez iz rezultata	1.100				
	Neto dobit nakon oporezivanja	9.900				

Na osnovu pripremljenih i prezentovanih finansijskih izveštaja preduzeća „A“ može se zaključiti da je preduzeće u toku 20__ godine poslovalo sa uspehom i ostvarilo pozitivan rezultat poslovanja – dobitak od 11.000 rsd, nakon izdvanjanja iznosa za porez na dobit iz rezultata, neto dobitak po oporezivanju iznosi 9.900 rsd. Ostvareni dobitak koristi se za pokriće raznih obaveza i povećanje sopstvenog kapitala preduzeća. Raspodela ostvarenog dobitka se vrši u tekućoj ili narednoj godini nakon usvajanja godišnjeg obračuna od strane skupštine vlasnika (akcionara ili članova društva). Ukoliko neto dobitak nije raspoređen u tekućoj godini u kojoj je ostvaren, isti će biti proknjižen na računu. Neraspoređeni neto dopitak iz tekuće godine. Prilikom prenosa početnog stranja za otvaranje poslovnih knjiga za narednu godinu, isti iznos će biti preknjižen sa računa Neraspoređena dobit iz tekuće godine na račun Neraspoređena dobit iz ranijih godina. Kao što se iz primera može videti, neraspoređeni dobitak predstavlja uvećanje sopstvenog kapitala, te se evidentira u okviru pasive.

Na kraju poslovne godine preduzeće može ostvariti negativan periodični rezultat tj. gubitak. Gubitak se javlja u slučaju kada su, tokom obračunskog perioda, rashodi poslovanja, veći od ostvarenih prihoda. Negativan periodični rezultat biće evidentiran na računu Gubitak iz tekuće godine i prikazan u pasivi bilansa stanja, obzirom da nastanak gubitka za preduzeće predstavlja smanjenje sopstvenog kapitala. Kod prenošenja početnog stanja za otvaranje poslovnih knjiga za narednu godinu iznos gubitka će biti preknjižen sa računa Gubitak iz tekuće godine, na račun Gubici iz ranijih godina. ⁶⁶Prilikom izrade bilansa uspeha u formi konta iznos gubitka se evidentira na desnoj strani ovog finansijskog izveštaja.

⁶⁶ Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike (Sl.Glasnik RS 95/14)

Kontrolna pitanja:

1. Koje su metode utvrđivanja rezultata?
2. Objasnite metodu ukupnih troškova?
3. Objasnite metodu troškova prodatih učinaka?
4. Kako se vrši knjigovodstveno evidentiranje ostvarenog dobitka?
5. Kako se vrši knjigovodstveno evidentiranje ostvarenog gubitka?

Literatura

1. Antić Ivan, „Finansijsko računovodstvo kao podsistem računovodstvenog informacionog sistema“, XIX Simpozijum SRRS, Zlatibor, 1999.
2. Anthony Robert, „Management Control Systems“, McGraw-Hill, 2004.
3. Barry Elliot, Jamie Elliott „Financial Accounting and Reporting“ Twelfth Edition, Prentice Hall, 2008.
4. Barry Elliott and Jamie Elliott „Financial Accounting and Reporting“, Pearson Education Limited, 2000.
5. Beke Trivunac dr Jozefina, «Ciljevi Međunarodnih računovodstvenih standarda», I seminar : Primena MRS u našoj praksi, SRRS, Zlatibor, 2000.
6. Beke Trivunac dr Jozefina, „MRS1 Presentacija računovodstvenih izveštaja“, I seminar : Primena MRS u našoj praksi SRRS, Zlatibor, 2000.
7. Beke Trivunac dr Jozefina, „Struktura i sadržaj Bilansa stanja prema MRS1-Priznavanje računovodstvenih izveštaja“, I seminar : Primena MRS u našoj praksi, SRRS, Zlatibor, 2000.
8. Beke Trivunac dr Jozefina, „Napomene uz bilans stanja, Prema MRS 1- Prikazivanje računovodstvenih izveštaja“, I seminar : Primena MRS u našoj praksi SRRS, Zlatibor, 2000.
9. Beke Trivunac dr Jozefina, „Bilans uspeha prema MRS1, Prikazivanje računovodstvenih izveštaja“, I seminar : Primena MRS u našoj praksi SRRS, Zlatibor, 2000.
10. Beke Trivunac dr Jozefina, „Narativne napomene uz računovodstvene izveštaje prema MRS1- Prikazivanje računovodstvenih izveštaja“, I seminar : Primena MRS u našoj praksi SRRS, Zlatibor, 2000.
11. Beslač dr Stevan, „Finansijsko računovodstvo: osnova ocjene ostvarenja ključnih ciljeva preduzeća“, XIX SRRS, Zlatibor, 1999.
12. Bogetić dr Pavle „Finansijsko izveštavanje – primese i ograničenja“, XIX Simpozijum SRRS, Zlatibor, 1999.
13. Christensen John, Demski Joel, „Accounting theory“, Mc Graw-Hill, 2003.
14. Dmitrović Šaponja dr Ljiljana, Rakovački Tubić dr Snežana“Računovodstveno komuniciranje u savremenim uslovima privređivanja”, SRRS, Zbornik radova, Zlatibor 2002.
15. Đukić dr Tadija, „Planiranje novčanih tokova u funkciji održavanja likvidnosti“, Ekonomske teme, Niš, 2006.

16. Đukić dr Tadija, „Uloga računovodstvenih informacija u upravljanju preduzećem“, Ekonomski fakultet, Niš, 2007.
17. Đukić dr Tadija, „Izveštavanje o novčanim tokovima preduzeća u Republici Srbiji“, Teme, Niš, 2/2007, str. 301-314.
18. Đukić dr Tadija, „Bilans tokova gotovine kao instrument upravljanja likvidnošću preduzeća“, doktorska disertacija, Ekonomski fakultet, Niš, 2005.god. (256 strana)
19. Ivanišević dr Milorad „Poslovne finansije“ Ekonomski fakultet, Beograd, 2009.
20. Kanjevac dr Miloje, „Poslovne finansije“, Fakultet za menadžmet, Novi Sad, 2004.
21. Krasulja dr Dragan, Ivanišević dr Milorad, „Poslovne finansije“, Ekonomski fakultet, Beograd, 2001.
22. Krasulja dr Dragan, Ivanišević dr Milorad „Poslovne finansije“, Beograd, Ekonomski fakultet, 2006.
23. Krstić dr Jovan, Jezdimirović dr Milun, Đukić dr Tadija, „Finansijsko računovodstvo“, Niš, 2002.
24. Krstić dr Jovan, „Instrumenti finansijsko-računovodstvenog izveštavanja, pristup ex post i ex ante“, Ekonomski fakultet, Niš, 2002.
25. Krstić dr Jovan „Izveštaj o poslovanju kao informaciono relevantan dokument menadžmenta preduzeća“, Ekonomski fakultet, Niš, Časopis Ekonomske teme, 2005 god.
26. Martić dr Slavoljub „Međunarodno finansijsko izveštavanje – sličnosti i razlike“, XXIX simpozijum SRRS, Zlatibor, 1998
27. Martić dr Stevan, „Finansijsko računovodstvo: osnova ocene ostvarenja ključnih ciljeva preduzeća“, XXX Simpozijum SRRS „Računovodstvo i poslovne finansije u uslovima globalizacije svetske privrede“, Zlatibor, 1999.
28. Međunarodni standardi revizije, Savez računovođa i revizora, Beograd, 1998
29. Megis & Megis, „Računovodstvo temelj poslovnog odlučivanja“, Mate, Zagreb 1999.
30. Mihailović dr Ivan, „Računovodstvene informacije kao podloga menadžmentu za donošenje poslovnih odluka“, Ekonomika, Niš, 1999.
31. Mihailović dr Ivan, „Računovodstvo-praktikum“, VSPSSS, Leskovac, 2006.
32. Milićević dr Vlade „Strategijsko upravljačko računovodstvo“, CID Ekonomski fakultet, Beograd, 2003.
33. Petrović Marko „Smisao i korist od računovodstvenih standarda“, Knjiga II, SRRS, Beograd, 2002.

34. Petrović dr Zoran, „Računovodstvo“, Fakultet za menadžment i osiguranje, Beograd, 2005.
35. Pokrajčić M. Dragana „Ekonomika preduzeća principi i ciljevi“, Ekonomski fakultet, Beograd, 2009.
36. Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike, Službeni Glasnik Republike Srbije 95/14.
37. Radovanović dr Radiša , „Finansijsko izveštavanje“, Ekonomski fakultet, Beograd, 2001.
38. Raković dr Jovan, „Teorija bilansa“, Ekonomski Fakultet, Beograd, 1999.
39. Ranković dr Jovan „Teorija bilansa“, Ekonomski fakultet, Beograd, 2009. god
40. Ranković dr Jovan., „Upravljanje finansijama preduzeća“, Ekonomski fakultet, Beograd 1992.
41. Ranković dr Jovan „Upravljanje finansijama preduzeća“, Ekonomski fakultet, Beograd, 1995
42. Rodić dr Jovan „Poslovne finansije i procena vrednosti preduzeća“, Ekonomika, Beograd, 1993.
43. Stevanović dr Nikola, „Upravljačko računovodstvo“, Ekonomski fakultet, Beograd, 2009.
44. Stojanović dr Rada, „MRS1-Prezentacija finansijskih izveštaja“, Knjiga II, SRRS, Beograd, 2002.
45. Škarić Jovanović dr Kata „Računovodstvo“, Viša poslovna škola, Beograd, 1999.
46. Škarić Jovanović dr Kata, „Finansijsko računovodstvo“, Ekonomski fakultet, Beograd, 2006.
47. Škarić Jovanović dr Kata, „Konceptualni okvir Međunarodnih računovodstvenih standarda“, Knjiga II, SRRS, Beograd, 2002.
48. Škarić Jovanović dr Kata „Konceptualni okvir Međunarodnih računovodstvenih standarda“, Seminar Saveza računovođa i revizora Srbije, Zlatibor, 2000.
49. Zakon o računovodstvu, Službeni glasnik Republike Srbije br. 62/13
50. Zakon o reviziji, Službeni glasnik Republike Srbije br. 62/13
51. Žager Lajoš „Analiza finansijskih izveštaja“, Masmedija, Zagreb, 2008
52. www.mifin.gov.rs
53. <http://www.apr.gov.rs/>

CIP - Каталогизација у публикацији -
Народна библиотека Србије, Београд

657(075.8)

МИХАИЛОВИЋ, Иван, 1963-

Osnove računovodstva / Ivan Mihailović, Dragana Ranđelović. - Leskovac : Visoka poslovna škola strukovnih studija, 2016 (Niš : Scero-print). - 280 str. : graf. prikazi, tabele ; 24 cm

Tiraž 160. - Napomene i bibliografske reference uz tekst. - Bibliografija: str. 278-280.

ISBN 978-86-84331-62-7

1. Ранђеловић, Драгана, 1981- [аутор]

а) Рачуноводство

COBISS.SR-ID 227383052

Visoka poslovna škola strukovnih studija Leskovac
Vlade Jovanovića 8, 16000 Leskovac
e-mail: mail@vpsle.edu.rs, <http://www.vpsle.edu.rs>
tel.: +381 16 254 961, faks: +381 16 242 536

The publication has been funded within the framework of the European Union Tempus programme which is funded by the Directorate General for Development and Co-operation - Europe Aid and the Directorate General for Enlargement.

This publication reflects the views only of the authors, and the Education, Audiovisual and Culture Executive Agency and the European Commission cannot be held responsible for any use which may be made of the information therein.

