



Зоран Петровић
Косана Вићентијевић
Немања Станишић

РАЧУНОВОДСТВО

УНИВЕРЗИТЕТ СИНГИДУМУ

Зоран Петровић
Косана Вићентијевић
Немања Станишић

РАЧУНОВОДСТВО

Друго издање

Београд, 2022.

РАЧУНОВОДСТВО

Аутори:

др Зоран Петровић
др Косана Вићентијевић
др Немања Станишић

Рецензент:

др Милован Станишић

Издавач:

УНИВЕРЗИТЕТ СИНГИДУНУМ
Београд, Данијелова 32
www.singidunum.ac.rs

За издавача:

др Милован Станишић

Припрема за штампу:

Јелена Петровић

Дизајн корица:

Александар Михајловић

Година издања:

2022.

Тираж:

3000 примерака

Штампа:

Бирограф, Београд

ISBN: 978-86-7912-673-3

Copyright:

© 2022. Univerzitet Singidunum

Izdavač zadržava sva prava.

Reprodukcija pojedinih delova ili celine ove publikacije nije dozvoljeno.

Тако је настајало и развијало се рачуноводство

VII

I део - Основе система двојног књиговодства

1. Рачуноводство - дефинисање и његови саставни делови	3
2. Рачуноводствене информације - дефинисање, корисници и квалитет информација	6
1) Дефинисање рачуноводствених информација	6
2) Корисници рачуноводствених информација	8
3) Квалитет рачуноводствених информација	11
3. Циљеви и задаци књиговодства и књиговодствени инструменти	14
1) Циљеви књиговодства	14
2) Задаци књиговодства	15
4. Предмет књиговодства	17
4.1. Актива	18
4.2. Пасива	20
5. Принципи у књиговодству	23
6. Финансијски извештаји	25
6.1. Биланс стања	26
6.2. Биланс успеха	29
6.3. Пословне и књиговодствене (билансне) промене	32
6.3.1. Књиговодствене (билансне) промене које утичу само на позиције биланса стања	32
6.3.2. Књиговодствене (билансне) промене које утичу и на позиције биланса стања и на позиције биланса успеха	37
6.4. Извештај о осталом резултату	44
6.5. Извештај о променама на капиталу	45
6.6. Извештај о токовима готовине	45
6.7. Напомене	46
7. Рашчлањавање биланса на рачуне и систематска евиденција пословних промена	47
7.1. Књиговодствени рачун	48
7.2. Главна књига	51
8. Контни оквир и контни план	54
8.1. Контни оквир	54
8.2. Контни план	57
8.3. Званични контни оквир	57

9. Начин коришћења рачуна главне књиге	61
10. Помоћне књиге	66
11. Врсте књиговодствених рачуна	67
12. Дневник и налог за књижење	71
13. Књиговодствена документа	74
13.1. Врсте књиговодствених докумената	76
13.2. Послови контроле књиговодствене документације	78
14. Пробни биланс (пробни лист) и закључни лист	80
15. Инвентар имовине	82
16. Састављање биланса на основу рачуна и формалан закључак књига	83
17. Проблем грешака у књиговодству	84
17.1. Методе откривања грешака	86
17.2. Исправљање грешака које су настале и откривене у текућем извештајном периоду	88
17.3. Исправљање грешака које су откривене у текућем извештајном периоду а настале су у претходном или неком од претходних извештајних периода	91
18. Законска и професионална регулатива рачуноводства	91

II део - Примена система двојног књиговодства

1. Делокруг Међународних стандарда финансијског извештавања	97
2. Прибављање капитала	101
2.1. Прибављање основног капитала	102
2.2. Дугорочне обавезе	107
3. Евиденција обртних средстава у облику новца	110
4. Евиденција прибављања нематеријалних улагања и основних средстава (дугорочних средстава)	115
5. Евиденција обавеза према добављачима у земљи	126
6. Залихе и евиденција материјала	128
7. Трошкови	137
7.1. Трошкови материјала	138
7.2. Остали материјални трошкови	145
7.3. Трошкови накнада запосленима	147
7.4. Трошкови амортизације	151
7.5. Резервисања и трошкови резервисања	170
7.6. Нематеријални трошкови	176

8. Обрачун трошкова	177
8.1. Системи обрачуна трошкова	177
8.2. Калкулације цена коштања	179
9. Евиденција производње, полупроизвода и готових производа	181
10. Евиденција робе	195
11. Евиденција потраживања од купаца	208
12. Временска разграничења	214
13. Спровођење обрачуна, предзакључних радњи и књижења на датум биланса	220
13.1. Међусобно усаглашавање књиговодствених евиденција	220
13.2. Усаглашавање књиговодственог стања са стварним стањем	221
1) Корекција салда рачуна стања	221
2) Декомпоновање салда активно-пасивних рачуна	224
3) Временско разграничење расхода и прихода	225
4) Усклађивање финансијских извештаја за догађаје који су се десили након датума биланса	225
13.3. Вредновање нематеријалних улагања, некретнина, постројења и опреме по фер вредности	227
14. Утврђивање резултата	231
14.1. Методе утврђивања резултата	231
14.2. Утврђивање резултата	233
Додатак - Књиговодствена документа	237
Литература	259

ТАКО ЈЕ НАСТАЛО И РАЗВИЈАЛО СЕ РАЧУНОВОДСТВО



Све бајке почињу оном чувеном реченицом «Био једном један...». И ова наша прича ће почети том реченицом, али ово није бајка, већ један покушај да вам се ближе дочарају неке ствари из рачуноводства. Рачуноводство су смишљале и развијале стотине хиљада (да не кажемо милиона) знаних и незнаних књиговођа. Стављањем у причу само једног књиговође - Серђа, нисмо желели да потценимо труд и допринос свих тих бројних књиговођа, стручњака, научних радника, института, школа и факултета. Једноставно, тако нам је било најлакше да смислимо и испричамо Вам ову причу.

- ♦ Дакле, био једном (у средњем веку) у италијанском граду Сиени један младић по имену Серђо. Млад, леп, није много марио за посао, већ је само желео да се проводи и ужива у животу.



- ♦ Али једног дана наследи он од оца грнчарску радњу. И мораде да почне да ради у њој.



- ♦ А био је вешт грнчар. Имао је доста купаца. Једног дана дође Марио и купи од њега једну лепу вазну, али пошто не имаде новаца договорише се да плати за 10 дана. Серђо ништа не записа. Та он је млад и умно свеж, запамтиће то. И после 10 дана дође Марио и донесе новац. Почеше и други купци да купују на почек. Серђо све памти, ништа не пише.



- ♦ Међутим, младост, девојке, ноћу шета а сутрадан уморан долази на посао...
- ♦ И тако једног дана дође поново Перо и донесе новац уз објашњење да је то за дуг од пре 7 дана. А Серђо онако уморан и поспан већ је био и заборавио за тај дуг. Ђути он, узме паре, а у себи каже: «Е нећеш, Серђо више овако, одсад има да записујеш, па нећеш да заборавиш».



- ♦ И узме он једну свеску и поче у њу да бележи коме је шта дао на вересију. Када муштерија дође и донесе паре, он пред њом прецрта првобитан упис (тако настаде прва књиговодствена евиденција, тј. Штраца - сваштара).



- ♦ Једног дана долази његова девојка сва љута на њега. Испостави се да је заборавио да је њој тог дана рођендан. Каже он себи: «Е, Серђо, одсад има у ону књигу све да пишеш, а не само оно што се збива у вези радње».



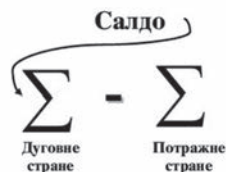
Пошто је био вешт мајстор и трговац, купаца је било све више, па је и књига сваштара постајала све дебља. Тако, једног дана створи се нека гужва у радњи. Једна стара госпођа би да нешто купи, али никако да се одлучи, па све запиткује, пошто је ово, а пошто је оно, шта је боље... Дође и Перио да врати дуг од пре 14 дана. Серђо узме књигу да нађе првобитни запис да би извршио прецртавање. Међутим, како је било пуно промена никако да пронађе тај запис.



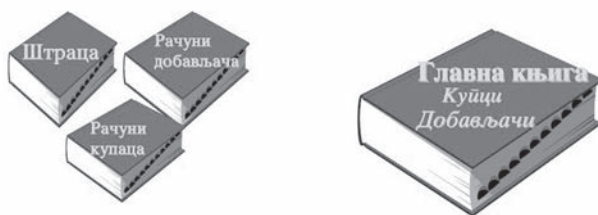
- ♦ А она стара госпођа баш досадна, опет запиткује, те он остави књигу, па хајде њој да објашњава. А Перио нервозан, жури му се, хоће да иде. Серђо опет узме књигу да тражи, а она стара госпођа опет нешто поче да запиткује. Види Серђо да од налажења нема ништа, те се договори са Периом да прецртавање изврши касније, а да сад запише да је он вратио новац. Кад се гужва рашчисти, Серђо узме књигу и после дужег тражења нађе првобитни упис и прецрта га.



Разлика између леве и десне стране је салдо, који је показивао колико још Перио дугује. Ураде они такав рачун и за Марија и констатоваше да је дуговна страна код Перија већа и да је он стварно већи купац од Марија.



- Пошто купци стално почеше да долазе и да траже од Серђа да им направи преглед њиховог стања, њему досади да стално изнова ради тај посао, па дође на идеју да упоредо са уписом у Штрацу (књигу сваштату) врши упис и на рачун, тако да за сваког купца има увек ажурно стање. Видећи да је то добро, одлучи да тако ради и за добављаче. И тако та књига са рачунима купаца и добављача постаде прва Главна књига (главна јер је Серђу то ипак била најважнија евиденција, а књига јер је рачуне водио у повезаној књизи).



- Пошто је посао добро кренуо Серђо запосли помоћника. Радња ради добро, роба се продаје, пара пуно. Међутим, после неког времена стање се промени. Роба се добро продаје али пара све мање. И Серђо посумња да га помоћник поткрада, што је стварно и била истина. Пошто не може стално да буде у радњи и да га контролише, одлучи да почне да евидентира робу коју има у радњи, па и за њу, као и за купце и добављаче, поче да води рачун. Тако и уради, и стање се поправи, само што помоћник није био више онако расположен као пре.



- Након неког времена, пошто се посао добро развио, Серђо одлучи да отвори производну радионицу и запосли 3 радника који ће само да производе грнчарију, а продаваће је у оној првој радњи. И, богами посао добро крете. Радњу претвори искључиво у трговину, па је дошла некако лепша, чистија и пространија и купци још рађе почеше да свраћају и купују. Међутим, примети Серђо, после неког времена, да нема баш много пазара иако продаја иде добро. Брзо узме па попише робу у радњи и упореди са картицом робе. Слаже се и улаз и излаз и стање, али опет пара нема - неко га поткрада.



- ♦ Сети се Серђо да су се повезали ови из радње и они из радионице, па приказују да мање производе и тако праве мањи улаз у радњу. А оно што произведу а не прикажу као улаз у радњу, продају и паре себи у џеп. Шта ће Серђо него да почне књиговодствено да прати и производњу у радионици, те уведе рачун Производња у току (и стање се нормализова). Те је на том рачуну књижио улаз у производњу (трошкове) и излаз (завршене производе). Излаз из производње му је био улаз у радњу.
- ♦ Опет посао добро кренуо и Серђо је био задовољан. Међутим, опет после неког времена проблеми. Много се производи, много продаје а посао лоше иде. Мала му зарада. Гледа Серђо оне рачуне, по њима све у реду, мада је почео да сумња да су му трошкови много велики. Наиме, стање на оном рачуну Производња у току много велико у односу на произведене производе. Да ли радници много троше материјала, да им није дао много велике плате, да није много велика амортизација... пита се Серђо и на основу рачуна Производња у току не може то да закључи. И одлучи он да одсада има да рашчлани тај рачун на више рачуна - рачуна трошкова и да му сваки од тих рачуна «одговара» на питања шта је и колико трошио, па ће онда знати откуд му тако велики трошкови. Тако и уради (и измисли рачуне трошкова) и после извесног времена, гледајући те рачуне закључи да су му много велики трошкови материјала за израду и да се ту може много штошта променити у производњи. И мало помало Серђо за сва средства и позајмљене изворе отвори рачуне, запосли књиговођу и направи се право мало књиговодство.
- ♦ Дође крај године и Серђо узе да утврди свој резултат рада те године. Направи попис, сложи књиговодствено стање са стварним и сачини преглед, где са једне стране стави своју бруто имовину (средства) а са друге обавезе.

Производња у току		
Улаз		Изаз
140,000.00		85,000.00



Попис = Стварно стање



Картица = Књиговодствено стање



Попис = Стање на картици



- ♦ Пошто су њега на првом месту интересовала његова средства, а потом обавезе (јер ако на неку обавезу и заборави подсетиће га на њу његов поверилац) и пошто се пише са лева на десно средства, тј. актива дођоше на леву страну, а извори, тј. пасива на десну страну. Разлика беше његов капитал. Тако Серђо измисли Биланс стања. Поредећи капитал на крају године са капиталом на почетку године добио је разлику која представља његов резултат рада у току те године.

Биланс стања

Преглед имовине

АКТИВА **ПАСИВА**

№	Назив	Износ	№	Назив	Износ
	Средства	100		Обавезе	80
				Капитал	20

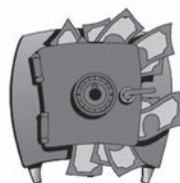
- ♦ Поче нова пословна година и после неког времена Серђо би опет да види какав му је резултат. И опет поступак изнова. Састави биланс стања, утврди капитал и упоређи га са капиталом из претходног биланса. Поче Серђо чешће да утврђује резултат. Међутим, није то лак посао, треба стално биланс састављати. Размишља Серђо, што би било лепо када би могао на неком књиговодственом рачуну да има податак о свом капиталу, а не сваки пут да саставља биланс стања да би утврдио колики му је капитал. Лако је отворити рачун, али шта да књижи на том рачуну. У том размишљању прекиде га његов књиговођа рекавши му да баш има неких чудних промена које књижи. Наиме, углавном све промене књижи на два рачуна, али има неких које може да прокњижи само на једном рачуну, јер нема другог рачуна на којима би књижио ту промену. Ето, на пример промена где они пружају услуге неком купцу. У том Серђу проради «кликер». Па то су те промене. Промене које доводе до повећања његове нето имовине (или до смањења). Њих ће да књижи на рачуну капитала, и то је рачун који недостаје. Отворише тај рачун (измислише двојно књиговодство) и књиговођа након извесног времена задовољно закључи, то је оно право. Сад има аритметичку контролу књижења. Лева страна књижења мора да буде једнака десној страни.

Капитал

Датум	Опис	Износ		
		Држи	Мираза	Своје
01.01.	МИРАЗ	100.000,00	100.000,00	100.000,00



- ♦ Време пролази и једног пролећа Серђо се ожени. Млада, лепа а богата.
- ♦ Донела је млада доста мираза и то највише у роби коју сместише у радњу (књиговођство евидентираше као повећање робе и повећање капитала) и продаваше. Дође крај године, Серђо утврди резултат, који те ове године за дивно чудо баш био велики. Серђо презадовољан оде кући и жени одмах с врата повика: «Жено што сам ове године добро пословао, знаш колики ми је позитиван резултат, као никада до сада». Гледа га жена (а није била баш наивна, чак се и у књиговођство помало разумела) па му каже: «Лепо драги, баш лепо, ал немој догодине да ми резултат рачунаш на такав начин. Јер догодине ће мој отац да ми да још мираза, па тај мираз прокњижи ти као повећање на рачуну капитала, а оно што ти и твоји шегрти привредните у току године, и што повећава наш капитал, немој случајно да си књижио на рачуну капитала, па да ми помешаш то повећање са повећањем од мог мираза, па да се као ове године не зна колико је ко привреднио. Него твоје повећање да књижиш у посебном прегледу, назови га како хоћеш, назови га биланс успеха, измисли и рачуне ако треба, али само да се зна ко је и колико допринео повећању наше нето имовине.» Он се не наљути, већ презадовољан због идеје оде одмах код књиговође па рашчланише рачун Капитал на два рачуна: Капитал и Резултат, па на овом другом рачуну почеше да књиже сва повећања и смањења нето имовине у току године (приходе и расходе) који нису последица додатног улагања - новог мираза. И богами, следеће године жена задовољна, јер чист рачун значи дугу љубав.



- ♦ У току даљег рада Серђо и његов књиговођа дођу до закључка да би много боље било када би рачун Резултат рашчланили на најмање два:

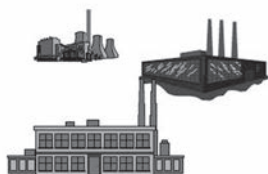
један на коме би се књижиле промене које доводе до повећања нето имовине (тај рачун назваше Приходи) и други на коме би се књижиле промене које доводе до смањења нето имовине (тај рачун назваше Расходи). Тако и урадише. Међутим, после извесног времена ни то им не беше довољно, већ и рачун Приходи и рачун Расходи даље рашчланише. Наиме, увидели су да има различитих прихода и различитих расхода (редовни, ванредни, финансијски и др.). И тако они комплетираше рачуне, па књиговођа узе и на задњим странама главне књиге исписа списак рачуна те тако направи први контни план.



Дневник главне књиге

Датум	Број рачуна	Опис	Дугује	Потражује

- ♦ Када су мало овладали рачуноводством, Серђо и његов књиговођа су закључили да је код књижења најважније да одреде рачун који дугује, рачун који потражује, њихове износе, опис и датум промене. И пошто се у међувремену она књига - Штраца од силне употребе сва раскупасала, реше они да узму посебну књигу и да у њу дневно, оним редом како промене настају пишу само књиговодствене промене. Да би то било прегледно исцртају они колоне: датум, број рачуна, опис, дугује и потражује (и направе дневник главне књиге).
- ♦ Године пролазе, долазе нове генерације и време да се производња шири. Породица Серђових потомака је отворила три челичане у три града. Нађоше у сва три града најбоље књиговође за шефове рачуноводства, а у централи фирме поставише једног чувеног књиговођу за контролора. Шефови књиговодства сваки за себе, онако како су научили (што у школи, што код својих претходника) направи контни план - изабраше рачуне и дадоше им називе и нумеричке ознаке.



- ♦ Глава породице Серђових потомака посла једног дана контролора у први да град контролише рад челичане.

Дани пролазе а контролора још нема. Седмог дана ето ти њега. Глава породице љут: «Где си ти, што си се задржао, па јеси ли ти најбољи контролор, или ниси. Колике си школе изучио ти си бре за три дана то требао да прочешљаш». «Газда, док сам ја сконтао шта он и како ради, како му се зове



који рачун, шта на њему књижи, прошло ми је четири дана, ко да сам књиговодство наново учио. Тек сам онда узео да контролишем. И знаш шта, све је у реду». Ту се «глава породице» мало одобровољи па га посла у други град да врши контролу, рачунајући да ће се он вратити за три дана. Кад, ето ти њега тек седмог дана. И опет иста прича. Овај сад има другачије називе рачуна од оног првог књиговође. Те код је изучио то рачуноводство прође му опет четири дана. «Глава породице» и поред тога што је стање у реду љутито га посла у трећи град. Прича опет иста. Седми дан ето ти њега назад. Дође он и каже: «Газда, није ми што си ти љут, него што ми је глава пуна. За двадесет дана морао сам да учим три књиговодства. Овако више не иде. Јесте да су они најбоље књиговође у свом граду, али ја сам још бољи од њих. Сад ћу ја њима да направим контни оквир, и сва тројица морају да раде по њему. Па кад одем у контролу има одмах да контролишем а не да ја учим књиговодство, док они за то време ко зна како могу да штимају податке.» И тако настаде први контни оквир, примењиван у великим и сложеним предузећима. Ту идеју су касније прихватиле државе, па су прописале контне оквире за сва предузећа на својој територији....

Надамо се да Вас је ова прича заинтересовала да се упустите и да на следећим страницама ове књиге запловите знањем о рачуноводству.



У књизи ћемо обрадити:

1. основе система двојног књиговодства и
2. примену система двојног књиговодства.

После изучавања ове књиге Ви бисте требало да:

1. будете у стању да, уз одговарајућу праксу, контирате и књижи-те књиговодствене промене већине малих предузећа,
2. стекнете основе за коришћење привредно-финансијских прописа,
3. стекнете основе за даље, шире, изучавање рачуноводства и његових саставних делова.

ПРВИ ДЕО

ОСНОВЕ
СИСТЕМА ДВОЈНОГ
КЊИГОВОДСТВА





Циљ овог дела књиге је да се упознамо са основама система двојног књиговодства. Због тога ћемо у овом делу рада претежно изучавати инструменте двојног књиговодства и основне књиговодствене поступке.

Прво ћемо се бавити дефинисањем рачуноводства и његових саставних делова. Након тога обрадићемо “производе” рада рачуноводства и књиговодства, кориснике и квалитет тих “производа”. Након што сагледамо шта књиговодство може да пружи од података и информација бавићемо се циљевима и задацима који се постављају пред књиговодство. Имовини, као предмету књиговодственог посматрања, ћемо посветити значајну пажњу, а посебно класификацијама те имовине са различитих тачака гледишта. У свом раду књиговодство се придржава одређених начела, тако да ћемо у овом делу рада обрадити неколико најважнијих.

Након тога, обрадићемо следеће књиговодствене инструменте:

1. биланс стања и биланс успеха,
2. главну књигу и рачуне главне књиге,
3. контни оквир и контни план,
4. дневник главне књиге и налог за књижење,
5. помоћне књиге,
6. књиговодствена документа,
7. инвентар,
8. пробни биланс и закључни лист,

У овом делу рада обрадићемо и основне књиговодствене послове:

1. контирање,
2. књижење,
3. састављање биланса,
4. закључак књига,
5. контрола исправности књижења,
6. исправљање грешака и др.

На ове лекције треба обратити посебну пажњу, јер оне представљају основу за правилну примену система двојног књиговодства у конкретном евидентирању пословних промена.

Након читања ових уводних напомена, слободно окрените следеће стране и отворите врата знању из области рачуноводства.

1. РАЧУНОВОДСТВО - ДЕФИНИСАЊЕ И ЊЕГОВИ САСТАВНИ ДЕЛОВИ

Пословање предузећа¹ састоји се из низа паралелних и сукцесивних процеса у којима учествују његови запослени, користећи расположива им средства. Зависно од учесника у овим процесима разликују се екстерни и интерни процеси.

У *екстерним процесима* предузеће успоставља односе (послује) са многим партнерима, како на тржишту набавке (набавља финансијска средства, факторе процеса рада, врши плаћање итд.), тако и на тржишту продаје (продаје своје производе, робу и услуге, врши наплату итд.)².

Интерни процеси су они процеси који се одвијају искључиво унутар предузећа. Ради се, пре свега, о процесу производње (стварању учинака). У овим процесима троше се фактори процеса рада уз настанак производа или услуга.



Одвијањем екстерних и интерних процеса (пословањем) предузеће остварује финансијски резултат. Појавни облици резултата су: добитак и губитак³. Циљ сваког предузетника или предузећа је да максимира финансијски резултат уз испуњавање обавеза о року плаћања и наплату потраживања о року доспећа⁴. Остварење циља претпоставља постојање података о томе како се пословање одвија (да ли напредује, назадује или стагнира). Као одраз тих потреба, паралелно са развојем предузећа и привреде дошло је до *развоја и рачуноводства, као једне од подфункција функције управљања, која својим информацијама помаже функцију управљања*, нарочито, у домену планирања (доношења одлука) и контроле пословања.

Постоји велики број дефиниција рачуноводства. Одређивање појма рачуноводства није једноставно, јер се оно може посматрати као:

1. *процес* у коме се прикупљају, сређују, обрађују и чувају подаци, обликују, преносе и чувају информације, које су проблемски усмерене на доношење економских одлука,
2. *део предузећа* које се бави том делатношћу,
3. *научна дисциплина* која уопштава и унапређује достигнућа у тој области,
4. *наставни предмет* у школама и на факултетима, итд.

1 У привредном животу су различити облици пословања привредних субјеката: друштва са ограниченом одговорношћу, акционарска друштва, јавна предузећа и др. У књизи ћемо за све њих користити најчешће коришћен назив «предузеће».

2 Партнери од којих предузеће набавља факторе процеса рада називају се *добављачи*, а партнери којима продаје своје производе или им пружа услуге називају се *купци*.

3 О значењу ових облика резултата ћемо касније детаљније говорити.

4 Остваривање овог циља претпоставља и поштовање три парцијална економска принципа: принципа економичности, принципа рентабилности и принципа продуктивности.

У дефиницијама које су најчешће коришћене рачуноводство се означава и као наука о бележењу и класификовању пословних трансакција и догађаја, примарно финансијског карактера, али и као вештина састављања значајних извештаја, анализе и интерпретирања ових трансакција и догађаја и преношење резултата лицима која морају донети одлуку или дати оцену.

Више је мишљења о томе како се рачуноводство може рашчланити. Једно од тих мишљења би било да се оно може рашчланити на следеће групе сродних послова:

1. *финансијско књиговодство* са припадајућим аналитичким књиговодствима и билансом,
2. *обрачун трошкова*,
3. *рачуноводствена контрола* и
4. *рачуноводствено планирање и анализа*.

Дефинисање појединих делова рачуноводства се, као и дефинисање самог рачуноводства, може вршити са различитих аспеката: као одговарајућих процеса, организационих делова предузећа, научних и наставних дисциплина, итд.

1. *Финансијско књиговодство* је, дакле, саставни део рачуноводства, његова рачунска основа. Не постоји јединствена дефиниција књиговодства, јер се и оно, као и рачуноводство, може дефинисати са више аспеката (као наука..., наставни предмет..., организациони део предузећа..., итд.). Имајући ово у виду, у наставку ћемо, од бројних дефиниција књиговодства, навести две.



С обзиром на активности које обавља књиговодство се може дефинисати као континуирани процес сакупљања, класификовања, регистровања, чувања, рекласификације и извештавања о насталим економским променама на имовини привредног субјекта. Из наведене дефиниције произилазе послови који се обављају у књиговодству: сакупљање, класификовање, регистровање, чување и рекласификација података, као и извештавање о насталим економским променама на имовини предузећа.

За књиговодство се може рећи и да је документована и строго формална евиденција.

2. *Обрачун трошкова* обухвата погонско књиговодство и калкулацију цене коштања са конкретним задатком обухватања, расподеле, алокације (додељивања) трошкова учинцима, а у појединим случајевима и повезивање трошкова и прихода по носиоцима трошкова и успеха.



3. *Рачуноводствена контрола* испитује исправност извођења прописаних радних и методолошких поступака, почев од пријема рачуноводствене документације и обраде до обликовања финалних информација. Рачуноводствена контрола, као облик интерног рачуноводственог надзора, треба стално да буде присутна и углавном је превентивног карактера.



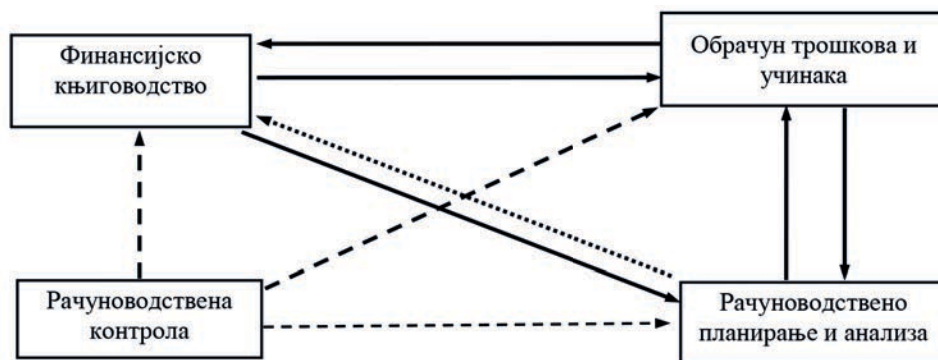
4. *Рачуноводствено планирање* се бави сакупљањем, систематизовањем, обрадом и презентирањем података који се односе на будуће пословање предузећа. Дакле, овај конститутивни елемент рачуноводства односи се на економске трансакције предузећа које би тек требало да се десе. Крајњи производ рачуноводственог планирања су рачуноводствени прерачуни који обухватају податке о предвиђеним стањима или променама у будућности.



Рачуноводствена анализа је просуђивање и објашњавање стања и успешности пословања, утврђивање одступања од њега, узрока за та одступања и њихових последица. Формирање предлога за побољшање пословних процеса и стања је, такође, саставни део рачуноводствених анализа. Главни предмет анализе су подаци и информације које пружа књиговодство.

Између наведених делова рачуноводства постоји тесна повратна повезаност. Тако на пример, подаци сакупљени и класификовани у књиговодству, као основном и историјски најстаријем делу рачуноводства, су полазна основа за обављање делатности у осталим деловима рачуноводства, с тим да и ови делови, сваки на свој начин повратно утичу на рад књиговодства.

Графикон: Међусобни однос делова рачуноводственог информационог система



Легенда:

Обавезно користи податке: —————

Корисно је коришћење података:

Рачуноводствена контрола: - - - - -

Контролна питања

1. Набројати екстерне процесе у којима учествује предузеће.
2. Набројати интерне процесе који се одвијају унутар предузећа.
3. Који су облици резултата пословања предузећа?
4. Шта је циљ сваког предузећа?

5. Како се све може посматрати рачуноводство?
6. Како се рачуноводство може рашчланити?
7. Шта обухвата финансијско књиговодство?
8. Шта обухвата обрачун трошкова?
9. Шта обухвата рачуноводствена контрола?
10. Шта обухвата рачуноводствено планирање?
11. Шта обухвата рачуноводствена анализа?
12. Нацртати и објаснити међусобни однос делова рачуноводства.

2. РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ИНФОРМАЦИЈЕ - ДЕФИНИСАЊЕ, КОРИСНИЦИ И КВАЛИТЕТ ИНФОРМАЦИЈА

1) Дефинисање рачуноводствених информација

Најважнији *“производи”* рада рачуноводства и његових организационих делова су рачуноводствени подаци, рачуноводствене информације, рачуноводствени искази и рачуноводствени извештаји.

1. **Рачуноводствени податак** је податак произашао из рачуноводствене обраде, који изражава неутрално извесну чињеницу (на пример, реализација производа за текућу годину је 10,000.00 дин.);
2. **Рачуноводствена информација** је учинак рачуноводствене обраде података који је проблемски оријентисан и као такав подлога за доношење пословних одлука (на пример, у текућој години у односу на прошлу годину, када је реализација била 5,000.00 дин., дошло је до повећања од 100%⁵).

Графикон: Скица процеса обраде података



Рачуноводствене информације су најчешће у облику финансијских извештаја и рачуноводствених извештаја:

1. **финансијски извештаји** се углавном појављују у облику образаца у којима се на системски начин исказује учинак рачуноводствене обраде података,

5 На основу рачуноводственог податка не би могли да се доносе никакви закључци, јер се само на основу њега не би могло рећи да ли је то добра реализација или није. Али, поређењем са реализацијом у прошлој години, већ се, донекле, ствара основа за одређена закључивања.

при чему представља, узет као целина и/или у облику појединих група својих позиција рачуноводствену информацију, док су његове појединачне позиције, обично, рачуноводствени податак; Финансијски извештаји су:

- ◆ биланс стања,
- ◆ биланс успеха,
- ◆ извештај о осталом резултату,
- ◆ извештај о променама на капиталу,
- ◆ *извештај о токовима готовине и*
- ◆ *напомене.*

2. **рачуноводствени извештаји** су допуна финансијских извештаја у сврху што потпунијег, свестранијег и продубљенијег рачуноводног информисања. У њима су садржана у ту сврху сва потребна ближа обавештења, објашњења, као и образложења онога што је обухваћено рачуноводственим исказима. У њима се саопштавају резултати извршене рачуноводствене анализе са ближим објашњењима резултата пословања, економско-финансијског стања једног правног лица, као и какве су могућности за његово будуће пословање.

Рачуноводствени извештаји се могу састављати редовно, тј. понављањем у одређеним временским размацама, или од случаја до случаја.

Они, такође, могу бити претходни, односно привремени, уколико се сачињавају пре састављања рачуноводствених исказа, или коначни, када се сачињавају након њих.

Према томе шта им је основна намена, рачуноводствени извештаји се разврставају у:

- ◆ *информативне*, где им је искључива сврха допуна рачуноводствених исказа;
- ◆ *надзорне*, где се ближе разматра остваривање свих облика рачуноводног надзора;
- ◆ *акционе* када је у питању подробније извештавање ради доношења пословних одлука.

Контролна питања

13. Шта су производи рада рачуноводства?
14. Шта је рачуноводствени податак?
15. Дати пример за рачуноводствени податак.
16. Шта је рачуноводствена информација?
17. Дати пример за рачуноводствену информацију.
18. Шта је рачуноводствени исказ?
19. Дати пример за рачуноводствени исказ.
20. Шта је рачуноводствени извештај?
21. Дати пример за рачуноводствени извештај.

22. Како се могу разврстати рачуноводствени извештаји?

23. Нацртати и објаснити скицу процеса обраде података.

2) Корисници рачуноводствених информација

*Корисници рачуноводствених информација*⁶ могу бити интерни и екстерни. У следећем графикону приказани су корисници рачуноводствених информација:

Графикон: Корисници рачуноводствених информација



1. **Интерни корисници** су они корисници који су запослени у предузећу и/или непосредно користе право управљања њиме по основу власништва, односно сувласништва у капиталу. Можемо их сврстати у следеће групе:

а) **Власници капитала (држава, акционари, ортаци и др.)** -

Интересују их, пре свега, информације о будућим ефектима улагања у пословне активности предузећа и ризицима који су са тим повезани. Јер они треба да доносе одлуке о новом инвестирању у пословање предузећа (у циљу повећања свог капитала) или дезинвестирању (у циљу очувања свог капитала), смењивању или награђивању руководства предузећа и др.⁷;

6 Мислимо и на рачуноводствене податке, финансијске извештаје и на рачуноводствене извештаје. Ова напомена важи и за будућа излагања.

7 О држави као власнику државног капитала и самим тим и кориснику рачуноводствених података и информација говорићемо касније.



- б) **Органи управљања и руковођења** (различити нивои менаџмента предузећа) - Неопходне су им информације о оствареном финансијском резултату (посматраном са различитих аспеката), ефектима бројних пословних алтернатива, као и информације о финансијском положају, а нарочито о положају ликвидности, односно способности плаћања дугова о року.



На основу ових података и информација они доносе одлуке, тј. предузимају корективне мере и акције којима се отклањају неповољна кретања и поспешују повољни трендови у развоју економско-финансијског положаја предузећа;

- в) **Стручне службе у предузећу** (остали делови рачуноводства - службе анализе, планирања, итд., службе продаје, техничке службе и др.) - Неопходне су им информације о стању и кретању свих или појединих средстава и извора средстава, одвијању процеса пословања, укључујући и трошкове и учинке, приходе и расходе⁸ и др.;



- г) **Запослени** - Заинтересовани су за податке о оствареним зарадама.

Веза рачуноводства са корисницима се може приказати и у облику пирамиде:

Графикон: Потребе неких интерних корисника за рачуноводственим информацијама



Облик пирамиде је изабран и због тога да покаже да се са нивоом менаџмента смањује количина информација коју менаџмент захтева од рачуноводства⁹.

⁸ О средствима, изворима средстава, трошковима, расходима и приходима ћемо касније говорити.
⁹ Са порастом нивоа менаџмента све више се користе информације из екстерних информационих система.

2. Екстерни корисници су:

а) **Држава и њени органи (финансијска полиција, управа јавних прихода, царина и др.)** - неопходне су им информације из којих ће сагледати:

- ♦ правилност обрачуна и уплате пореза, царина, такси, доприноса и др,
- ♦ правилност располагања државним капиталом и др;



б) **Банке (као кредитори предузећа)** - Неопходне су им информације из којих ће сагледати ликвидност предузећа (ове информације нарочито интересују повериоце за краткорочне кредитне обавезе) и информације које представљају пројекцију финансијског положаја предузећа у будућем, релативно, дужем временском периоду (ове информације нарочито интересују повериоце за дугорочне кредитне обавезе).



в) **Остали повериоци (добављачи и др.)** - Заинтересовани су како за информације о ликвидности предузећа, тако и за информације које се односе на дугорочну развојну оријентацију предузећа, како би са њом ускладили понуду своје робе и услуга.



г) **Статистички заводи, привредне коморе и др.** - Користе бројне и разноврсне податке (остварене обиме производње, продаје, увоза и извоза по врсти, количини, вредности, остварене зараде итд.).

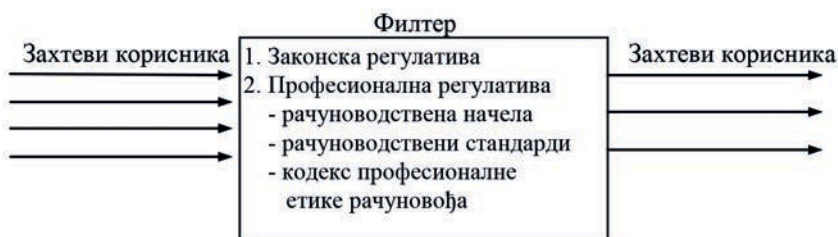


д) **Потенцијални инвеститори** - Заинтересовани су за информације из којих ће сагледати могуће ефектима својих улагања у пословне активности тог предузећа и ризике који су са тим повезани.

Интерним корисницима на располагању стоји више података и информација, како глобалних тако и детаљних. Екстерни корисници се, углавном, задовољавају са глобалним информацијама.

Рачуноводствени информациони систем не може удовољити свим захтевима корисника његових података и информација. Постоје одређена ограничења у виду законске и професионалне регулативе, који се појављују као филтер за недопустиве захтеве.

Графикон: Прихватљивост појединих захтева



24. Ко могу бити корисници рачуноводствених информација?
25. Ко су интерни корисници рачуноводствених информација?
26. Које информације су потребне власницима капитала предузећа?
27. Које информације су потребне органима управљања и руковођења предузећем?
28. Нацртати слику потреба менаџера за рачуноводственим информацијама.
29. Које информације су потребне стручним службама у предузећу?
30. Ко су екстерни корисници рачуноводствених информација?
31. Које информације су неопходне држави и њеним органима?
32. Које информације су неопходне банкама?
33. Које информације траже добављачи?
34. Које информације користе статистички заводи, привредне коморе и др.?
35. Које информације траже потенцијални инвеститори?
36. Нацртати слику прихватаљивости појединих захтева за информацијама?

3) Квалитет рачуноводствених информација



Да би корисници рачуноводствених информација били њима задовољни оне морају бити одговарајућег квалитета. То значи да оне морају бити:

1. **Истините** - Истинита информација је она која произлази из веродостојног књиговодственог докумената. Истинитост информације је праг њене прихватаљивости;
2. **Корисне за одлучивање** - Информација је корисна за одлучивање ако је адекватна и поуздана:
 - а) **Адекватна**. Адекватна информација је она која задовољава захтеве корисника у вези одређеног проблема. Да би то била информација мора бити:
 - ♦ **Конкретна и репрезентативна**. Конкретна информација је она која се односи директно на одређен проблем, па се тиме обезбеђује и доношење конкретне одлуке. Репрезентативна информација је она информација која на прави начин одсликава, тј. изражава пословну промену у вези које је емитована.
 - ♦ **Благовремена**. Благовремена информација је она која је актуелна и ажурна. Информација која касни није више корисна, јер не служи за благовремено доношење одлука. Да би информација била благовремена мора постојати довољна временска дистанца од момента њеног емитовања до њене употребе. Дакле, корисницима такве информације је на располагању довољно времена да је употребе, тј. да донесу потребне одлуке и предузму одговарајуће акције.

б) **Поуздана** - Поузданост информације се може схватити као степен поверења у информацију. Да би информација била поуздана мора бити:

- ♦ **Тачна.** Тачна информација је база за добру управљачку одлуку. Тачни изворни подаци представљају неопходну полазну основу за добијање тачне и поуздане информације. Да би се од тачног улазног податка добила тачна информација и процес обраде мора бити тачан.
- ♦ **Непристрасна.** Неопходно је одсуство пристрасности при саопштавању информација у циљу спречавања предодређеног исхода.

3. **Разумљиве** - Да би корисницима биле разумљиве, информације морају бити прилагођене нивоу знања корисника, како би њен садржај био наменски искоришћен. Иста информација ће се друкчије презентирати органима управљања, а другачије стручним службама, итд. Разумљива информација је она информација чије тумачење не захтева много времена и која за најкраће време њеног коришћења омогућава кориснику да схвати њен садржај.

4. **Економичне** - Економична информација је она чији је процес прикупљања, обраде и коришћења извршен уз минималне трошкове, односно чији је ефекат коришћења већи од трошкова за њено добијање и коришћење.

Имајући у виду намену овог рада навели смо само неке од детерминанти квалитета рачуноводствених информација. Поред наведених значајне детерминанте квалитета рачуноводствених информација су и: повратна вредност (feedback value), потврђеност (verifiability), компарабилност (comparability) и др.

Графикон: Хијерархија квалитета рачуноводствених информација¹⁰



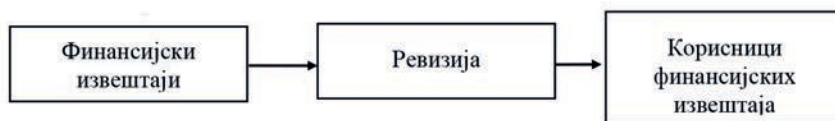
¹⁰ Прилагођено према: *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, http://higher.ed.mheducation.com/sites/0072994029/student_view0/ebook/chapter1/chbody1/qualitative_characteristics_of_accounting_information.html, 19/02/2018.

У провери дела квалитативних особина рачуноводствених информација њихови корисници се ослањају и на ревизију. Ревизоре у професионалном раду обавезују стручни и етички принципи да обезбеде поуздано и независно мишљење о финансијским извештајима клијента ревизије.¹¹

Ревизијом се могу потврдити или оспорити неки од елемената квалитета финансијских извештаја. Јер ревизор је независна и компетентна личност која испитује поузданост¹² финансијских извештаја. Ревизор је одговоран за верификацију и извештавање о квалитету информација које су описале економске активности.

Извештавање независне ревизије је постало главна тема у области рачуноводства и ревизије због његових утицаја на поузданост финансијских извештаја, као и на процес доношења одлука инвеститора и заинтересованих корисника.¹³

Графикон: Ревизија као један од “тестова” квалитета рачуноводствених информација



Контролна питања

37. Шта подразумева квалитет рачуноводствених информација?
38. Која информација је истинита?
39. Која информација је корисна за одлучивање?
40. Која информација је адекватна?
41. Која информација је поуздана?
42. Дати пример непоуздане информације.
43. Које информације су разумљиве?
44. Дати пример неразумљиве информације.
45. Која информација је економична?
46. Дати пример неекономичне информације.
47. Нацртати хијерархију квалитета рачуноводствених информација и објаснити.
48. Каква је улога ревизије у вези квалитета рачуноводствених информација?
49. Нацртати улогу ревизије као “теста” у вези квалитета рачуноводствених информација.

11 К. Вићентијевић (2017), *Нова форма и садржај извештаја независног ревизора*, Ревизор, Vol. XX, No. 77, стр. 37 - 48.

12 Поузданост је као што смо раније видели једна од примарних квалитативних карактеристика рачуноводствених информација.

13 К. Вићентијевић (2017), *Поступци ревизора за идентификовање кључних питања ревизије*, Ревизор, Vol. XX, No. 79, стр. 7 - 17.

3. ЦИЉЕВИ И ЗАДАЦИ КЊИГОВОДСТВА И КЊИГОВОДСТВЕНИ ИНСТРУМЕНТИ



1) Циљеви књиговодства

Обезбеђење података за ефикасно управљање предузећем је главни разлог постојања књиговодства и рачуноводства у предузећу. Дакле, књиговодство и рачуноводство немају сопствене циљеве пословања, већ циљеве њихвог постојања одређују корисници њихових података и информација¹⁴. Захтеви корисника се не односе само на сагледавање пословног успеха, већ и на читав низ информација које се односе на различита подручја пословања, као што су: производња, набавка, продаја и финансије.

Имајући у виду све захтеве који се пред књиговодство постављају¹⁵ може се рећи да је циљ његовог постојања пружање података и информација за потребе:

1. *утврђивања финансијског резултата предузећа или његових ужих организационих делова*¹⁶, у циљу оптимизирања финансијског резултата (Финансијски резултат се утврђује: а) обавезно у законски предвиђеним роковима и б) према потреби појединих корисника) - у ове сврхе, између осталог, књиговодство саставља *биланс успеха*;
2. *утврђивања финансијске структуре предузећа* (праћења улагања средстава и начина на који су финансирана та улагања, тј. поштовања одговарајућих правила финансирања) - у ове сврхе, између осталог, књиговодство саставља *биланс стања*;
3. *стварања основа за контролу руковања и чувања појединих делова имовине предузећа* (на пример, стварање основа за контролу рада благајника, магационера, пословођа и др.);
4. *стварања основа за утврђивање токова готовине* - у ове сврхе, између осталог, књиговодство саставља *извештај о токовима готовине*;
5. *стварања основа за контролу извршења планских задатака*;
6. *стварања основа за анализу, планирање и алтернативно пословно одлучивање*.
7. *стварања основа за контролу од стране државних органа*.

- 14 Када се говори о циљевима рачуноводства треба имати у виду шта се под рачуноводством подразумева - наставни предмет у школама, научна дисциплина, део предузећа, део функције управљања и др.
- 15 Тренутно имамо у виду књиговодство као: а) метод сакупљања, класификовања, регистровања, чувања, рекласификације и извештавања о насталим економским променама на имовини пословно-рачуноводствене целине и б) књиговодство као део предузећа које се бави том делатношћу.
- 16 Извештавање о финансијским резултатима делова предузећа регулисано је МСФИ 8 *Сегменти пословања*.

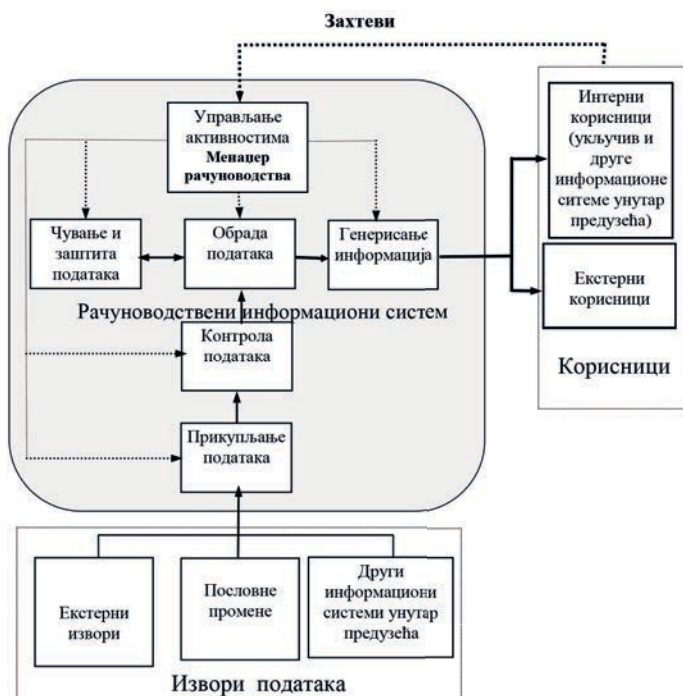
50. Обезбеђење _____ предузећем је главни разлог за постојање књиговодства и рачуноводства у предузећу.
51. Ко одређује циљеве за рачуноводство и књиговодство, посматраних као службе у предузећу?
52. За које потребе књиговодство пружа информације?
53. У ком рачуноводственом исказу се приказује финансијски резултат предузећа?
54. У ком рачуноводственом исказу се приказује финансијска структура предузећа?

2) Задаци књиговодства

Задаци књиговодства се састоје у обављању свих неопходних послова у вези “производње” и презентирања рачуноводствених информација. Ради се о следећим пословима:



- ♦ *прво*, потребно је прикупити документацију у којој су садржани финансијски подаци о стању и променама у имовини предузећа;
- ♦ *друго*, ту документацију треба преконтролисати у погледу њене исправности;
- ♦ *треће*, треба извршити класификацију промена по имовинским предметима (контирати);
- ♦ *четврто* промене треба забележити у пословним књигама (књижити, регистровати); књиге треба сумирати, контролисати и по потреби промене рекласификовати (прекњижити) у циљу тачнијег обрачуна трошкова и резултата;
- ♦ *пето*, чувати и архивирати књиговодствена документа и пословне књиге и
- ♦ *шесто*, сачинити редовне или повремене рачуноводствене исказе и извештаје о целокупном пословању или о пословању делова предузећа.



У књизи ћемо се, углавном, бавити пословима контрирања и књижења и састављања финансијских извештаја.

Књиговодство постављене задатке извршава преко својих *инструмената*:

- а) финансијских извештаја,
- в) главне књиге (рачуна),
- г) контног плана,
- д) дневника,
- ђ) налога за књижење,
- е) помоћних књига,
- ж) пробног биланса,
- з) закључног листа,
- и) инвентара,
- ј) књиговодствених докумената.

¹⁷ Према: Wilkinson, J., *Accounting Information System: Essential Concepts and Applications*, New York; John Wiley & Sons, 1993, стр. 5-10 .

Контролна питања

55. У чему се састоје задаци књиговодства?
56. Који су послови књиговодства у вези производње и презентирања рачуноводствених информација?
57. Нацртати активности рачуноводственог информационог система.
58. Преко којих инструмената књиговодство извршава постављене задатке?

4. ПРЕДМЕТ КЊИГОВОДСТВА



Предмет рада књиговодства су финансијски (вредносни) подаци о стању и променама у имовини предузећа.

Правно, имовину предузећа чине право својине на покретним и непокретним стварима, новчана средства и хартије од вредности и друга имовинска права.

Економско дефинисање имовине разликује бруто и нето имовину. *Бруто имовину предузећа чине укупна средства предузећа а нето имовину чини бруто имовина (укупна средства) умањена за обавезе предузећа.*

Приказано у облику једначине то изгледа:

$$H_{и} = B_{и} - O, \text{ где је}$$

$H_{и}$ - нето имовина,

$B_{и}$ - бруто имовина,

O - обавезе.

Имовина предузећа (стање и промене) се књиговодствено посматра са становишта:

1. *појавних облика имовине* (како изгледа та имовина) и
2. *извора*, тј. начина како је финансирана набавка или производња те имовине.

Контролна питања

59. Шта је предмет рада књиговодства?
60. Како се правно дефинише имовина предузећа, а како економски?
61. Дати формулу за израчунавање нето имовине и објаснити је.
62. Како књиговодство посматра имовину предузећа?

4.1. Актива

Актива се може дефинисати на више начина. Под активом се, између осталог, подразумева књиговодствено посматрање имовине предузећа са становишта њених појавних облика. За активу се може рећи и да представља скуп ствари, права и новца једног предузећа, итд.

Актива се може груписати по више критеријума:

1. према појавним облицима,
2. критеријумима обрта, начина трансформације и појединачне вредности,
3. према томе да ли је у функцији или је ван функције,
4. према степену завршености и др.

У графикону на страни 37. дат је графички приказ могућих подела активе.

1. Према *појавним облицима* актива, тј. средства се деле на:

- ♦ материјалне вредности - ствари,
- ♦ средства у новчаном облику - новац, хартије од вредности, и др. и
- ♦ права - потраживања настала по разним основама, затим патенти, лиценце, концесије и др.



Актива, тј. средства предузећа се могу посматрати по, најмање, још два критеријума.

2. По критеријумима начина трансформације¹⁸, *обрта* (односно коефицијента обрта)¹⁹ и појединачне вредности²⁰ средства се деле на:

1. стална - дугорочна средства (стална имовина) и
2. текућа - краткорочна средства (обртна имовина)²¹.

18 Према **начину трансформације** разликују се две групе средстава. Поједина средства се одједном потроше (нпр. материјал) или трансформишу у други облик средстава (на пример, наплатом потраживања њих више нема али зато имамо новац). Друга група средстава су она средства која се могу користити више пута и при томе се постепено троше (на пример, грађевински објекти се могу користити више година).

19 **Коефицијент** обрта показује колико се средство у просеку пута годишње потроши, односно трансформише у други облик средстава. Коефицијент од 1 значи да се средство у просеку 100% (или исказано у коефицијенту - једанпут) потроши (или трансформише у други облик средстава) за једну годину. Коефицијент мањи од 1 означава да средство у просеку у току једне године потроши само део своје вредности, па ће, према томе, бити коришћено више од једне године. На пример, ако је коефицијент 0,5 то значи да се то средство у просеку потроши (трансформише у други облик средстава) за две године (50% прве и 50% друге године). Коефицијент већи од 1 значи супротно, да се средство потроши (трансформише у други облик средстава) више од једанпут у току једне године.

20 Критеријум појединачне вредности значи да се узима у обзир појединачна набавна вредност или цена коштања средства.

21 Подела имовине на сталну и текућу произилази из *МРС 1 Приказивање финансијских извештаја*. Сем тога имовина се у активи може груписати још и по *функционалном* и по *финансијском* критеријуму (тј. критеријуму ликвидности). Према функционалном критеријуму имовина у активи се дели на: обртна средства, основна средства и пласмане. А према финансијском критеријуму деле се на: апсолутно ликвидна средства, краткорочне имобилизације и дугорочне имобилизације.

- ♦ Стална средства (стална имовина) се састоје из основних средстава и дуго-рочних финансијских улога (пласмана). Основна средства су она средства која се користе дужи временски период и која током века коришћења, углавном, не мењају свој изглед, која имају “велику” вредност и која своју вредност постепено преносе на производе. У основна средства спадају: земљиште, зграде, машине, постројења, шуме, инвентар, аванси за основна средства, итд. Дугорочни пласмани су финансијска улагања средстава у друго правно лице с роком повраћаја дужим од једне године. Дакле стална средства:

- ♦ имају коефицијент обрта мањи од 1,
- ♦ постепено се троше, тј. трансформишу²² и
- ♦ имају “велику” појединачну вредност.



- ♦ Текућа (краткорочна) средства (обртна имовина) чине она средства која се, појединачно посматрано, користе краћи временски период²³ (обично један процес репродукције) или, ако се користе дужи временски период, имају “малу” вредност. У обртна средства спадају: новац у благајни и на текућем рачуну, потраживања, сировине, материјал (обрађене сировине), ситан инвентар, резервни делови, ауто гуме, повратна амбалажа, полупроизводи, готови производи, роба и др.²⁴

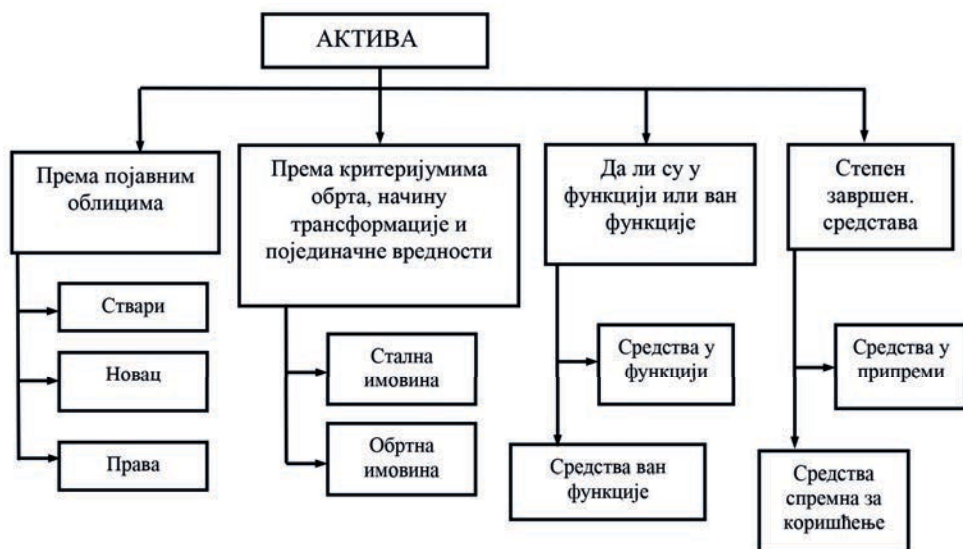


3. Посматрана по критеријуму *могућности за употребу*, средства могу да се поделе на:
 1. средства у функцији и
 2. средства ван функције.
4. Посматрана по критеријуму *степен завршености средства* могу да се поделе на:
 1. средства у припреми и
 2. средства спремна за коришћење.

22 Поједина основна средства се одједном трансформишу у друга средства (нпр. средства у припреми се трансформишу у средства у функцији), међутим и поред тога битна је чињеница да се трансформишу увек у друга стална средства.

23 Граница за поделу средстава на стална и текућа је појединачни век коришћења (трансформације) од једне године. Та граница се изражава коефицијентом од 1.

24 Регулисање шта спада у обртна средства, тј. обртну имовину регулисано је и МРС 1 Приказивање финансијских извештаја.



Контролна питања

63. Шта се подразумева под активом?
64. Који су критеријуми за поделу активе?
65. Нацртати графички приказ активе.
66. Како се деле средства, тј. актива према појавним облицима?
67. Како се деле средства, тј. актива према критеријумима начина трансформације, обрта и појединачне вредности?
68. Како се деле средства, тј. актива према критеријуму могућности за употребу?
69. Како се деле средства, тј. актива према критеријуму степена завршености?

4.2. Пасива

Посматрање имовине предузећа са становишта извора, тј. начина како је финансирана та имовина (одакле потичу средства предузећа) назива се пасива. Пасива, дакле, представља скуп извора средстава (обавеза) једног предузећа. Пасива тј. извори се могу класификовати по критеријуму порекла.

Према томе *одакле потичу, тј. према коме постоји обавеза* извори се деле на:

1. сопствене изворе и
2. позајмљене изворе

Код сопствених извора обавеза постоји према власнику односно сувласнику предузећа, док се код позајмљених извора ради о обавезама према свим другим субјектима сем власнику предузећа.

Осим овог, разлика између позајмљених и сопствених извора је и у томе што је код позајмљених извора *увек дефинисан рок враћања*²⁵. Враћањем позајмљених извора, скоро увек, долази до одлива вредности из предузећа (новчаних средстава или неког другог облика средстава).²⁶

1. *Сопствене изворе чине:*

- ♦ основни капитал: удели, државни капитал, акцијски капитал, улози, друштвени капитал, задружни капитал и други извори;
- ♦ резерве: капиталне резерве (емисионе премије), ревалоризационе резерве, законске резерве, статутарне и друге резерве;
- ♦ нераспоређена добит.

За сопствени капитал се понекад употребљава израз “трајни капитал”, јер обавезе према власнику односно сувласницима предузећа по основу овог капитала за измирење доспевају тек ако наступи потпун и коначан престанак пословања предузећа. Дакле, ове обавезе трају онолико дуго колико траје и предузеће, с тим да се увек полази од претпоставке неограниченог трајања постојања предузећа. Међутим, све обавезе по основу сопственог капитала потенцијално су подложне умањивању из најмање два разлога: повлачење капитала од стране власника и умањење због покривања губитка правног лица.

Са *становишта њихове променљивости, тј. претворљивости у друге облике капитала* сопствене капитале можемо поделити на две групе:

- ♦ капитале провизорног облика - ови капитали се обично преображавају током пословања предузећа у неки од фиксних облика капитала, и
- ♦ капитале фиксног облика - ови капитали по правилу задржавају свој облик.

У прву групу најчешће спадају нераспоређена добит, ревалоризационе резерве и друштвени капитал, док у другу групу спадају сви остали капитали.

2. *Позајмљене изворе чине обавезе по кредитима, према добављачима, резервисања, обавезе за порезе, зараде, итд.*

Према *роковима враћања позајмљени извори* се деле на:

- ♦ *дугорочне обавезе* (рок враћања је дужи од једне године) - дугорочни кредити, дугорочне обавезе према повезаним правним лицима, обавезе за дугорочно орочене улоге, обавезе за продате обвезнице;
- ♦ *краткорочне обавезе* (рок враћања је краћи од једне године) - краткорочни кредити, краткорочне обавезе узроковане набавком фактора процеса

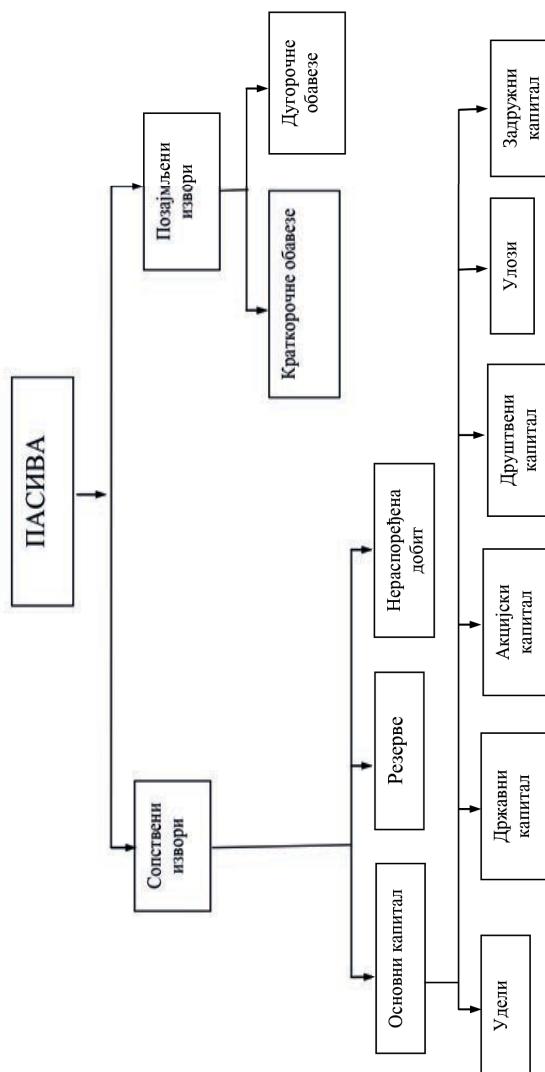
25 И код појединих, специфичних, сопствених извора (дугорочна резервисања) на одређени начин је дефинисан њихов век “трајања”, о чему ћемо касније више говорити.

26 Због ових особина се за позајмљене изворе каже да су у односу на сопствене изворе “лошијег квалитета”. Враћање позајмљеног извора може се понекад извршити претварањем обавезе у сопствени извор, односно добављач од повериоца постаје један од власника предузећа.

рада од добављача на робно-новчани кредит²⁷ или трошењем и продајом одговарајућих средстава, при чему настају обавезе за порезе и др.²⁸, као и део дугорочних обавеза за које се очекује или је извесно да доспевају за враћање у року до годину дана од дана састављања рачуноводственог исказа (извештаја) - биланса стања.

Резервисања представљају обавезе за покриће трошкова и ризика проистеклих из претходног пословања који ће се појавити у наредним годинама а односе се на:

- ♦ резервисања за трошкове у гарантном року,
- ♦ резервисања за трошкове обнављања природних богатстава, итд.



27 Робно-новчани кредит значи да се од добављача узимају роба, материјал, основна средства и други фактори процеса рада а плаћање се врши у новцу.

28 Регулисање шта спада у текуће обавезе регулисано је и *МРС 1 Приказивање финансијских извештаја*.

70. Шта се подразумева под пасивом?
71. Који су критеријуми за поделу пасиве?
72. Графички приказати изворе средстава.
73. Како се деле извори финансирања према томе одакле потичу, тј. према коме постоји обавеза?
74. Шта чини сопствене изворе?
75. Шта чини сопствени капитал?
76. Шта представљају резервисања?
77. Како се деле сопствени извори са становишта њихове променљивости, тј. претворљивости у друге облике капитала?
78. Шта чини позајмљене изворе средстава?
79. Како се деле позајмљени извори према роковима враћања?

5. ПРИНЦИПИ У КЊИГОВОДСТВУ



Принцип или начело се може дефинисати као опште правило понашања или рада. Принципи у књиговодству су бројни. Неки се тичу методологије, други организације књиговодства, а поједини утичу и на методологију и на организацију рада књиговодства. У наставку ћемо укратко обрадити неке најважније основне принципе који се тичу методологије рада у књиговодству.

1. У систему двојног књиговодства један од важнијих принципа је **принцип дуалности** - двостраности у обухватању пословних промена. Овај принцип је у вези са двостраним посматрањем имовине предузећа. Свака промена на имовини предузећа утиче, било на промену појавних облика имовине, било на промену извора финансирања имовине. Поштовање овог принципа, уз могућност коришћења свих неопходних рачуна у књиговодству, обезбеђује да систем двојног књиговодства нормално функционише.

Систем двојног књиговодства би могли дефинисати као онај књиговодствени систем код кога се свака вредносна промена на имовини може и мора два пута бележити (књижити).

Једноструко, или како се најчешће назива - просто књиговодство, је онај књиговодствени систем код кога се свака вредносна промена на имовини не може у једном исправном ставу за књижење два пута бележити - јер не постоје сви рачуни који би то обезбедили.

2. **Принципом пословне јединице** дефинишу се границе имовине која је предмет евидентирања одређеног књиговодства, тј. за кога се води књиговодство. Пословна, тј. рачуноводствена јединица се, скоро увек, поклапа са правним лицем. Међутим, могуће је у оквиру једног правног лица формирати више ужих рачуноводствених целина, ако то намећу захтеви рационалног управљања, нарочито у сложеним предузећима. Три су основна облика ужих рачуноводствених целина: профитни центри, места трошкова и обрачунска места²⁹.
3. Поштовање **принципа новчаног мерила** значи да књиговодство евидентира само оне промене на имовини које се могу вредносно (у новцу) исказати. Нужност поштовања принципа новчаног мерила произилази из чињенице да је велики број, у суштини различитих промена на имовини предузећа, и да је због тога неопходно да постоји заједнички именитељ који ће те, разноврсне, промене свести на заједнички израз. Такав заједнички именитељ представља новчани знак, као мера вредности. Ово исказивање у новцу се најчешће врши у националној валути. У појединим случајевима књиговодство поред вредносних прати и количинске промене имовине предузећа. Примена принципа новчаног мерила је отежана у условима монетарних поремећаја, јер су промене које су се десиле на имовини у различито време исказане новчаним јединицама различите куповне моћи. Због тога је рачуноводствена теорија и пракса дошла до одређених поступака за превазилажење ових проблема.
4. **Принцип документарности** налаже да предмет рачуноводствене обраде могу да чине само они пословни догађаји за које су правоваљано састављена и проверена књиговодствена документа, у којима је вредносно, а у одређеним случајевима и количински, исказан тај пословни догађај или одређено стање имовине предузећа.
5. Поштовање принципа документарности је један од предуслова за поштовање **принципа објективности података о имовини**. Наиме, у књиговодственим документима записане су промене на имовини предузећа које резултирају из односа лица супротних интереса, било да се ради о променама из односа са спољним партнерима или о променама унутар рачуноводствене јединице. Пошто се у књиговодству морају вршити и процене битно је нагласити да оне морају бити непристрасне и да у њима не сме бити самовоље проценитеља. Законски прописи, рачуноводствена начела и стандарди доприносе да те процене буду непристрасне и објективне.
6. Поред наведених, у основне рачуноводствене принципе спадају и следећи општи принципи (начела) процењивања:
 - ♦ принцип континуитета предузећа,
 - ♦ принцип доследности,

²⁹ За места трошкова се не утврђује резултат већ се само прате трошкови, док се код обрачунских места, тзв. калкулациона места трошкови само повремено прате.

- ♦ принцип опрезности приликом билансирања који садржи принцип реализације и принцип неједнаке вредности (импаритета),
 - ♦ принцип корелације (узрочности) прихода и расхода,
 - ♦ принцип појединачног процењивања имовине и обавеза,
 - ♦ принцип идентитета биланса.
7. Од осталих важнијих принципа навешћемо неке од принципа “уредног” књиговодства:
- ♦ принцип потпуности обухватања,
 - ♦ принцип хронолошког реда обухватања,
 - ♦ принцип ажурности,
 - ♦ принцип јасности,
 - ♦ принцип прегледности,
 - ♦ принцип економичности и др.

Контролна питања

81. Шта је принцип?
82. Који су најважнији основни принципи методологије рада у књиговодству?
83. Објаснити принцип дуалности?
84. Како се дефинише двојно књиговодство?
85. Како се дефинише просто књиговодства?
86. Објаснити принцип пословне јединице.
87. Објаснити принцип новчаног мерила.
88. Објаснити принцип документарности.
89. Објаснити принцип објективности података о имовини.
90. Који су основни рачуноводствени принципи процењивања?
91. Који су принципи уредног књиговодства?

6. ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈИ



Финансијске извештаје чине:

1. биланс стања,
2. биланс успеха,
3. извештај о осталом резултату,
4. извештај о променама на капиталу,
5. извештај о токовима готовине и
6. напомене³⁰.

30 Врсте финансијских извештаја прописује МРС 1 Приказивање финансијских извештаја.

Циљ састављања финансијских извештаја је пружање информација о финансијском положају, успешности и променама у финансијском положају привредног субјекта, које су корисне широком кругу корисника за доношење економских одлука. Финансијски извештаји такође показују резултате начина на који руководство управља или начин на који руководство полаже рачуне за ресурсе који су му поверени. Они корисници који желе да оцене начин управљања и начин полагања рачуна руководства чине то ради доношења економских одлука (оне могу, на пример, да обухвате одлуке о томе да ли да задрже или да продају своја улагања у привредни субјект или да ли да поново именују или замене руководство привредног субјекта).

У пракси је уобичајено да се под појмом биланс подразумевају два књиговодствена инструмента (тј. финансијска извештаја): *биланс стања* и *биланс успеха*. Образлагање ових књиговодствених инструмената искористићемо да обрадимо и билансне промене.

Напомена: у Додатку који је дат на крају књиге дајемо приказ финансијских извештаја који састављају предузећа у Републици Србији и начина њиховог састављања.

Контролна питања

- 92. Набројати финансијске извештаје?
- 93. Који је циљ састављања финансијских извештаја?

6.1. Биланс стања

Биланс стања³¹ представља један од инструмената књиговодства.³² За *биланс стања* можемо рећи да представља “слику³³” имовине предузећа у *одређеном тренутку*.

Основни *циљ састављања биланса стања* предузећа јесте, дакле, утврђивање или мерење финансијске структуре, тј. имовинске ситуације предузећа на одређени дан.

Актива и пасива, као књиговодствени начини посматрања имовине, заједно чине *биланс стања* предузећа. Дакле, *структуру биланса стања* чине његова два билансна агрегата: актива и пасива. С обзиром да и актива и пасива приказују једну исту ствар, тј. имовину предузећа³⁴ (додуше са различитих аспеката), природно је да збир активе квантитативно одговара збиру пасиве:

31 Сматра се да назив «биланс» потиче од латинских речи «bi» - двоструки и «lanx» - тас на ваги.

32 Књиговодствени инструмент је средство са којим књиговодство извршава своје задатке.

33 «Тренутну фотографију узету у пролазу».

34 Овде треба напоменути, да између имовине и активе као дела биланса стања може постојати разлика. Наиме, у активи поред имовине може се налазити и позиција изгубљене имовине, односно непокривени губитак.

$$\text{Активa} = \text{Пасивa},$$

или, приказано у облику проширене билансне једначине то изгледа:

$$\text{Стална сред.} + \text{обрт. сред.} = \text{Сопст. извори} + \text{позајм. извори}$$

Биланс стања предузећа саставља се:

1. редовно - на крају пословне године на дан 31. децембра и
2. ванредно у току пословне године због:
 - а) статусне промене (поделе, спајања или припајања),
 - б) отварања или затварања поступка стечаја правног лица,
 - в) престанка рада правног лица и др.

Форме за приказивање биланса стања могу бити:

1. хоризонтални табеларни преглед и
2. вертикални табеларни преглед.

1. Уколико се биланс стања приказује у облику хоризонталног табеларног прегледа актива се ставља на леву а пасива на десну страну прегледа³⁵. На пример:

Активa			Биланс стања предузећа "X" на дан 31.12.20x6. г.			Пасивa		
р. б.	Назив средства	Износ	р. б.	Назив извора средстава	Износ			
1.	Опрема	110.000,00	1.	Државни капитал	110.000,00			
2.	Материјал	50.000,00	2.	Дугорочни кред.	50.000,00			
3.	Купци	10.000,00	3.	Добављачи	20.000,00			
4.	Текући рачун	10.000,00						
		180.000,00						180.000,00

2. Уколико се биланс стања приказује у облику вертикалног табеларног прегледа (листе) актива претходи пасиви. На пример:

³⁵ Стављање активе на леву а пасиве на десну страну потиче још из средњег века. Наиме, ондашњи трговац је приликом састављања прегледа своје имовине из своје евиденције (тзв. Штраца) посебно преписивао своју активу (углавном трговинску робу и своја потраживања - шта њему неко дугује) и пасиву (углавном своје обавезе). С обзиром да је за трговца било важније да не заборави шта њему неко дугује него колико он некоме дугује (у случају неплаћања добављач ће га опоменути) и пошто се пише са лева на десно, на леву страну у билансу стања прво је уписивана активна а пасива на десну страну.

Биланс стања предузећа “Х” на дан 31.12.20х6. године

ред. бр.	Назив позиције	Износ
1.	Опрема	110.000,00
2.	Материјал	50.000,00
3.	Купци	10.000,00
4.	Текући рачун	10.000,00
	Укупно актива	180.000,00
1.	Државни капитал	110.000,00
2.	Дугорочни кредити	50.000,00
3.	Добављачи	20.000,00
	Укупно пасива	180.000,00

Степен детаљисања (разуђености) и редослед приказивања имовинских делова у билансу стања зависи од конкретног корисника биланса стања и намена за које их користи³⁶.

Позиције у билансу стања могу бити поређане:

- ♦ њиховим класификовањем на дугорочна и обртна (текућа) средства, односно дугорочне и краткорочне изворе,
- ♦ сагласно принципу ликвидности и
- ♦ комбиновањем претходно наведена два критеријума, при чему се ставке примарно класификују на дугорочне и краткорочне, а затим се у оквиру и дугорочних и краткорочних врши даље класификовање по принципу ликвидности.

У претходном примеру ставке су поређане сагласно принципу ликвидности, с тим да је за ређање позиција у активи примењен принцип растуће ликвидности, док је за ређање позиција у пасиви примењен принцип опадајуће доспелости:

- ♦ *принцип растуће ликвидности* значи да се на прво место у активи стављају “најнеликвиднија” средства, тј. средства која се најдуже користе, односно она којима, у нормалним условима пословања, највише времена треба да се трансформишу у новчани облик. На последње место се стављају најликвиднија средства, а то је новац на текућем рачуну и у благајни;
- ♦ *принцип опадајуће доспелости* значи да се на прво место у пасиви стављају извори средстава са најдужим роком враћања, а то су трајни, тј. сопствени извори средстава. На последње место се стављају извори средстава (обавезе) са најкраћим роком враћања, као на пример обавезе према добављачима.

36 МРС 1 Приказивање финансијских извештаја прописује минимум ставки биланса стања.

93. Шта је биланс стања?
94. Који је циљ састављања биланса стања?
95. Шта чини структуру биланса стања?
96. Дати проширену билансну једначину.
97. Када се саставља биланс стања?
98. Које су форме за презентирање биланса стања?
99. Који су принципи за ређање позиција у активи и пасиви?
100. Дати пример за биланс стања у облику хоризонталног табеларног прегледа.
101. Дати пример за биланс стања у облику вертикалног табеларног прегледа.

6.2. Биланс успеха

Следећи значајан инструмент у књиговодству је *биланс успеха*. Основни *циљ састављања биланса успеха* састоји се у израчунавању оствареног периодичног резултата. У ту сврху у *билансу успеха* приказују се приходи и расходи једног предузећа настали у одређеном *временском периоду*.

Дакле, садржину *биланса успеха* чине приходи и расходи. *За приходе можемо рећи да су позитиван ток вредности³⁷, а за расходе да су негативан ток вредности у предузећу*. У Оквиру за припремање и приказивање финансијских извештаја приходи и расходи су дефинисани на следећи начин:

- ♦ **приходи** су повећања економских користи током обрачунског периода у облику прилива или повећања средстава односно смањења обавеза, што доводи до повећања сопственог капитала, изузев оних која су повезана са доприносима учесника у капиталу;
- ♦ **расходи** су смањења економских користи током обрачунског периода у облику одлива или смањења средстава или стварања обавеза, што доводи до смањења сопственог капитала, изузев оних која су повезана са расподелом учесницима у капиталу.

Разлика прихода и расхода представља финансијски резултат. Приходи и расходи у крајњој линији представљају образложење *зашто је и како* у одређеном временском периоду дошло до промене сопствених извора финансирања, тј. до промене нето имовине предузећа (до настанка добитка, чијом се расподелом и формално повећавају сопствени извори, односно до настанка губитка, чијим се покривањем и формално смањују сопствени извори).

Пословне приходе чине вредности продатих производа, услуга, трговинске робе и примљених накнада у вези с продајом које утичу на пословни резултат у одређеном раздобљу.

37 Токове вредности треба разликовати од новчаних токова, тј. примања и издавања новца о чему ћемо касније више говорити.

Финансијски приходи чине углавном приходи од камата и дивиденди.

Пословне расходе једног обрачунског периода чине трошкови³⁸ садржани у производима и услугама продатим у том обрачунском периоду, као и набавна вредност трговинских роба, такође продатих у том обрачунском периоду, и које треба покрити приходима тог обрачунског периода.

Финансијске расходе чине, углавном, камате по добијеним зајмовима и кредитима.

Финансијски приходи и расходи су, дакле, последица обављања одређених финансијских трансакција које се могу јавити у пословању предузећа.

У билансу успеха приказују се и *остали приходи* и *остали расходи*. Они настају по основу продаје, расходовања и накнадног вредновања сталних средстава, дугорочних финансијских пласмана, материјала, потраживања и др.

На крају *биланса успеха* исказују се порески расходи предузећа за извештајни период.

Биланс успеха предузећа саставља се:

1. редовно на крају пословне године на дан 31. децембра и

2. ванредно у току пословне године због:

- а) статусне промене (поделе, спајања или припајања),
- б) отварања или затварања поступка стечаја правног лица,
- в) престанка рада правног лица и др.

У рачуноводственој теорији и пракси користе се две методе за билансирање успеха:

- 1. метода укупних трошкова и
- 2. метода трошкова продатих учинака.

Од изабране методе зависи и садржина биланса успеха. Финансијски резултат је исти без обзира на примењену методу (о овим методама ћемо касније више говорити).

Форме за приказивање *биланса успеха* могу бити³⁹:

- 1. хоризонтални двострани преглед и
- 2. вертикални преглед (листа).

38 Под трошковима се подразумева вредносно изражен утрошак елемената производње у вези са стварањем производа или пружањем услуга, као пословних учинака.

39 МРС 1 Приказивање финансијских извештаја прописује минимум ставки биланса успеха.

1. У виду хоризонталног прегледа *биланс успеха* би могао да изгледа:

Расходи Биланс успеха предузећа “Х” за период 01.01.-31.12.20х5. г. Приходи

р. б.	Назив расхода	Износ	р. б.	Назив прихода	Износ
1.	Набавна вред. реал. робе	1.000,00	1.	Приходи од реал. робе	1.400,00
2.	Расходи финанс.	200,00	2.	Приходи од финансирања	100,00
3.	Непословни расходи	100,00	3.	Непословни приходи	100,00
4.	Добит	300,00			
		1.600,00			1.600,00

3. *Биланс успеха* приказан у виду листе би могао да изгледа:

Биланс успеха предузећа “Х” за период 01.01.-31.12.20х5. г.

Ред. бр.	Назив позиције	Износ
1.	Набавна вредност реализоване робе	1.000,00
2.	Расходи финансирања	200,00
3.	Непословни расходи	100,00
4.	Добитак	300,00
	Укупно расходи	1.600,00
1.	Приходи од реализације робе	1.400,00
2.	Финансијски приходи	100,00
3.	Непословни приходи	100,00
	Укупно приходи	1.600,00

Контролна питања

102. Шта је *биланс успеха*?
103. Који је циљ састављања *биланса успеха*?
104. Шта чини садржину *биланса успеха*?
105. Шта су то приходи?
106. Шта су то расходи?
107. Када се саставља *биланс успеха*?
108. Које су методе за билансирање успеха?
109. Које су форме за презентирање *биланса успеха*?
110. Дати пример за *биланс успеха* у облику хоризонталног табеларног прегледа.
111. Дати пример за *биланс успеха* у облику вертикалног табеларног прегледа.

6.3. Пословне и књиговодствене (билансне) промене

Пословне промене су вредносно самерљиве промене на имовини предузећа. Да би такве промене постале предмет књиговодствене евиденције морају бити документоване исправним књиговодственим документима. У том случају такве промене представљају и књиговодствене промене⁴⁰. Оне се називају и билансним променама јер утичу на промену имовине што се одражава у *билансу стања* и *билансу успеха*.



Пословне промене се, углавном, могу класификовати по три критеријума:

1. Према основним привредним процесима - пословне промене набавке, производње, продаје, плаћања и наплате и др;
2. Према утицају на целину биланса - узимају се у обзир правци промена билансних агрегата (активе, пасиве, расхода и прихода⁴¹);
3. Према утицају на уже делове и целину биланса - узимају се у обзир правци промена билансних агрегата, али и правци промена одређене или одређених позиција у неком билансном агрегату⁴². Све књиговодствене промене би се према овом критеријуму, *примарно*, могле сврстати на:
 - ♦ промене које утичу само на позиције у *билансу стања* и
 - ♦ промене које утичу на позиције и *биланса стања* и биланса успеха.

6.3.1. Књиговодствене (билансне) промене које утичу само на позиције биланса стања

Књиговодствене промене које утичу искључиво на позиције *биланса стања* могу се сврстати у више група. *Најчешће се појављује следећих шест група промена:*

1. промене које доводе до *једнаког повећања aktive и обавеза у пасиви*,
2. промене које доводе до *једнаког повећања aktive и сопствених извора у пасиви*,
3. промене које доводе до *једнаког смањења aktive и обавеза у пасиви*,
4. промене које доводе до *једнаког смањења aktive и сопствених извора у пасиви*,
5. промене које доводе до *истовременог једнаког повећања и смањења у активи* (једна или више позиција се повећава а друга или више других се за исти износ смањује) и

40 Због поштовања принципа дуалности једна пословна промена увек изазива две књиговодствене промене, тј. евидентира се на најмање две билансне позиције.

41 На пример, један тип промена би биле оне које доводе до истовременог и једнаког повећања aktive и пасиве, други тип промена би биле оне које доводе до истовременог и једнаког смањења aktive и пасиве, итд. Укупно би могло да се направи 8 оваквих комбинација.

42 У овом делу рада ћемо пратити правац промене aktive, расхода и прихода, док ћемо у оквиру пасиве посебно пратити правце промена сопствених извора средстава а посебно обавеза. Ова подела је, дакле, комбинација два критеријума: а) правац промене појединих билансних агрегата и б) правац промене одређене позиције у неком билансном агрегату. Имајући у виду намену овог дела рада обрадићемо само ову поделу, јер она у себи садржи и претходну поделу (са становишта утицаја на целину биланса), а у другом делу овог рада пословне промене ћемо, углавном, обрађивати по критеријуму основних привредних процеса.

6. промене које доводе до *истовременог једнаког повећања и смањења у пасиви* (једна или више позиција се повећава а друга или више других се за исти износ смањује)⁴³.

Наведене промене ћемо илустровати следећим примерима:

0. Биланс стања предузећа Младост на дан 01.12.20х6. године изгледа:

Актива			Биланс стања бр. 0		Пасива
р. б.	Назив средства	Износ	р. б.	Назив извора средства	Износ
1.	Опрема	110.000,00	1.	Државни капитал	110.000,00
2.	Материјал	50.000,00	2.	Дугорочни кредити	50.000,00
3.	Купци	10.000,00	3.	Добављачи	20.000,00
4.	Текући рачун	10.000,00			
		180.000,00			180.000,00

Напомена: У пасиви се налазе две врсте извора средстава: сопствени извори (110.000,00 дин.) и позајмљени извори, тј. обавезе (50.000,00 дин. + 20.000,00 дин.). Пре књижења пословних промена утврдићемо колика је нето имовина предузећа:

$$H_{\text{и}} = B_{\text{и}} - O, \text{ односно}$$

$$H_{\text{и}} = 180.000,00 \text{ дин.} - 70.000,00 \text{ дин.} = 110.000,00 \text{ дин.}$$

Дакле, тренутно је нето имовина вредносно једнака основном капиталу у пасиви *биланса стања*.

1. Од добављача је на робно-новчани кредит купљен материјал у вредности од 10.000,00 дин.

Овом пословном променом повећава се једна позиција у активи - материјал, за 10.000,00 динара, уз истовремено повећање обавеза према добављачима - позиција у пасиви. Дакле, имамо повећање средстава уз истовремено и једнако повећање извора средстава (и то обавеза). То значи да пословна промена доводи до једнаког повећања и активе и пасиве. Након њеног евидентирања у *билансу стања* ситуација би била следећа:

⁴³ У оквиру ове групе промена могло би се формирати више група промена, ако би се посебно пратиле промене сопствених извора а посебно обавеза: 1. Смањење једне врсте обавеза уз истовремено повећање друге врсте обавеза; 2. Смањење обавеза уз повећање сопствених извора (конверзија дугова у капитал); 3. Смањење једног облика сопственог капитала уз истовремено повећање другог облика сопственог капитала (нпр. при својинској трансформацији); 4. Смањење сопствених извора уз повећање обавеза (претварање сопствених извора у позајмљене изворе).

Актива

Биланс стања бр. 1

Пасива

р. б.	Назив средства	Износ	р. б.	Назив извора средства	Износ
1.	Опрема	110.000,00	1.	Државни капитал	110.000,00
2.	Материјал	60.000,00	2.	Дугорочни кредити	50.000,00
3.	Купци	10.000,00	3.	Добављачи	30.000,00
4.	Текући рачун	10.000,00			
		190.000,00			190.000,00
	+			+	

Можемо приметити да су и даље актива и пасива квантитативно усаглашени, само што им је, појединачно гледано, збир повећан.

Ова промена није утицала на нето имовину предузећа.

2. Власник предузећа је уложио на текући (пословни) рачун 5.000,00 дин., као свој додатни улог.

Овом пословном променом повећава се једна позиција у активи - Текући рачун за 5.000,00 динара, уз истовремено повећање сопствених извора, тј. позиције Државни капитал - позиција у пасиви. Дакле, имамо повећање средстава уз истовремено и једнако повећање извора средстава (сопствених извора). То значи да пословна промена доводи до једнаког повећања и активе и пасиве. Након њеног евидентирања у билансу стања ситуација би била следећа:

Актива

Биланс стања бр. 2

Пасива

р. б.	Назив средства	Износ	р. б.	Назив извора средства	Износ
1.	Опрема	110.000,00	1.	Државни капитал	115.000,00
2.	Материјал	60.000,00	2.	Дугорочни кредити	50.000,00
3.	Купци	10.000,00	3.	Добављачи	30.000,00
4.	Текући рачун	15.000,00			
		195.000,00			195.000,00
	+			+	

Ова пословна промена доводи до повећања нето имовине предузећа:

$$H_{\text{и}} = B_{\text{и}} - O_{\text{и}}$$

+ +

До повећања долази јер је у питању ново улагање у предузеће. И даље је нето имовина једнака позицији основног капитала.

3. Са текућег (пословног) рачуна плаћена је обавеза добављачима у износу од 10.000,00 дин.

Овом пословном променом смањује се једна позиција у активи - Текући рачун, за 10.000,00 динара, уз истовремено смањење обавеза према добављачима - позиција у пасиви. Дакле, имамо смањење средстава уз истовремено и једнако смањење извора средстава. То значи да пословна промена доводи до једнаког смањења и aktive и пасиве. Након њеног евидентирања у *билансу стања* ситуација би била следећа:

Актива			Биланс стања бр. 3		Пасива
р. б.	Назив средства	Износ	р. б.	Назив извора средстава	Износ
1.	Опрема	110.000,00	1.	Државни капитал	115.000,00
2.	Материјал	60.000,00	2.	Дугорочни кредити	50.000,00
3.	Купци	10.000,00	3.	Добављачи	20.000,00
4.	Текући рачун	5.000,00			
		185.000,00			185.000,00
	-			-	

Можемо приметити да су и даље актива и пасива квантитативно усаглашени само што им је појединачно гледано збир смањен. Ова промена није утицала на промену нето имовине предузећа.

4. Власник предузећа је са текућег (пословног) рачуна повукао 3.000,00 дин. оснивачког улога.

Овом пословном променом смањује се једна позиција у активи - Текући рачун, за 3.000,00 динара, уз истовремено смањење сопствених извора - позиција у пасиви. Дакле, имамо смањење средстава уз истовремено и једнако смањење извора средстава. То значи да пословна промена доводи до једнаког смањења и aktive и пасиве. Након њеног евидентирања у *билансу стања* ситуација би била следећа:

Актива			Биланс стања бр. 4		Пасива
р. б.	Назив средства	Износ	р. б.	Назив извора средстава	Износ
1.	Опрема	110.000,00	1.	Државни капитал	112.000,00
2.	Материјал	60.000,00	2.	Дугорочни кредити	50.000,00
3.	Купци	10.000,00	3.	Добављачи	20.000,00
4.	Текући рачун	2.000,00			
		182.000,00			182.000,00
	-			-	

Можемо приметити да су и даље актива и пасива квантитативно усаглашени само што има је појединачно гледано збир смањен. За разлику од претходне промене ова промена је довела до смањења нето имовине предузећа, али је она и даље једнака позицији основног капитала.

$$H_{\text{и}} = B_{\text{и}} - O.$$

Напомена: До сада смо обрадили две промене које утичу на промену нето имовине предузећа (2. и 4. промена). Те промене смо непосредно евидентирали на позицији основног капитала извора у пасиви биланса стања.

5. За потребе производње утрошено је материјала у вредности од 30.000,00 дин.

Овом пословном променом смањује се једна позиција у активи - Материјал за 30.000,00 динара, уз истовремено повећање вредности производње у току - такође позиција активе. Дакле, имамо смањење једног средства уз истовремено и једнако повећање другог средства, што значи да пословна промена доводи до истовременог и једнаког смањења и повећања у активи. Након њеног евидентирања у билансу стања ситуација би била следећа:

Актива			Биланс стања бр. 5		Пасива
р. б.	Назив средства	Износ	р. б.	Назив извора средства	Износ
1.	Опрема	110.000,00	1.	Државни капитал	112.000,00
2.	Материјал	30.000,00	2.	Дугорочни кредити	50.000,00
3.	Производ. у току	30.000,00	3.	Добављачи	20.000,00
4.	Купци	10.000,00			
5.	Текући рачун	2.000,00			
		182.000,00			182.000,00
	± -				

Можемо приметити да су и даље актива и пасива квантитативно усаглашени, збир појединачно гледано није мењан, али је измењена структура активе. Промена није утицала на нето имовину предузећа.

Напомена: Иако је у овој промени настало трошење једног средства нисмо књижили настанак трошкова. Разлог за овакав поступак објаснићемо приликом образлагања материје трошкова.

6. Из краткорочног кредита који је предузећу одобрила банка исплаћен је део обавеза према добављачима у износу од 5.000,00 дин.

Овом пословном променом смањује се једна позиција у пасиви - Добављачи, за 5.000,00 динара, уз истовремено повећање обавеза по основу краткорочног кредита - такође позиција у пасиви. Дакле, имамо смањење једног извора средстава и то једне обавезе уз истовремено и једнако повећање другог извора средстава, друге обавезе. То значи да пословна промена доводи до истовременог и једнаког смањења и повећања у пасиви. Након њеног евидентирања у билансу стања ситуација би била следећа:

Активa			Биланс стања бр. 6		Пасивa
р.б.	Назив средства	Износ	р.б.	Назив извора средстава	Износ
1.	Опрема	110.000,00	1.	Државни капитал	112.000,00
2.	Материјал	30.000,00	2.	Дугорочни кредити	50.000,00
3.	Производ. у току	30.000,00	3.	Краткор. кредити	5.000,00
4.	Купци	10.000,00	4.	Добављачи	15.000,00
5.	Текући рачун	2.000,00			
		182.000,00			182.000,00
				+	-

Можемо приметити да су и даље актива и пасива квантитативно усаглашени, збир појединачно гледано није мењан, али је измењена структура пасиве.

6.3.2. Књиговодствене (билансне) промене које утичу и на позиције биланса стања и на позиције биланса успеха

Књиговодствене промене које мењају и биланс стања и биланс успеха могу се сврстати у више група. Најчешће се појављује следећих четири група промена:

- промене које доводе до настанка прихода услед повећања једне или више позиција у активи,
- промене које доводе до настанка расхода услед смањења једне или више позиције у активи,
- промене које доводе до настанка прихода услед смањења једне или више позиција у пасиви и
- промене које доводе до настанка расхода услед повећања једне или више позиција у пасиви.

Наведене типове промена ћемо илустровати следећим примерима:

7. За извршене услуге послали смо купцу фактуру у износу од 10.000,00 дин.

Овом пословном променом повећава се једна позиција у активи - Купци за 10.000,00 динара, јер за вредност извршених услуга предузеће стиче право да од купца наплати одговарајућу суму новца. Истовремено не долази ни до каквог настанка обавеза, што значи да ова промена доводи до повећања нето имовине предузећа:

$$H_{и} = B_{и} - O.$$

+ +

То би даље значило да уколико желимо да задржимо равнотежу у билансу стања позицију из пасиве - Државни капитал треба повећати за 10.000,00 дин., за колико се повећава нето имовина предузећа.

Међутим, у књиговодству је прихваћено да се сва повећања нето имовине настала у току пословне године, сем повећања по основу новог оснивачког улога и повећања настала расподелом позитивног резултата, не књиже директно као повећање на неком од рачуна основног капитала. Таква повећања се књиже у посебном прегледу, тј. књиговодственом инструменту - билансу успеха, и то као приходи.

Након њеног евидентирања у билансу стања ситуација би била следећа:

Актива			Биланс стања бр. 7		Пасива
р. б.	Назив средства	Износ	р. б.	Назив извора средства	Износ
1.	Опрема	110.000,00	1.	Државни капитал	112.000,00
2.	Материјал	30.000,00	2.	Дугорочни кредити	50.000,00
3.	Производ. у току	30.000,00	3.	Краткор. кредити	5.000,00
4.	Купци	20.000,00	4.	Добављачи	15.000,00
5.	Текући рачун	2.000,00			
		192.000,00			182.000,00
	+				

С обзиром да се ради о редовној пословној трансакцији у питању су, дакле, пословни приходи.

Расходи			Биланс успеха бр. 7 ⁴⁴		Приходи
р. б.	Назив расхода	Износ	р. б.	Назив прихода	Износ
			1.	Приходи од реал. услуга	10.000,00
					10.000,00
				+	

После ове промене не постоји аритметичка једнакост нето имовине предузећа и позиције сопственог капитала - Државни капитал. Захваљујући увођењу биланса успеха ова позиција из пасиве остаје хомогена, јер на њој није дошло до мешања елемената новоуложеног капитала - промена бр. 2 (који не улази у обрачун резултата једног обрачунског периода) и створеног новог капитала - промена бр. 7 (који улази у обрачун резултата једног обрачунског периода и може, у редовном пословању, бити предмет расподеле).

8. Пописом је утврђен мањак материјала у износу од 1.000,00 дин. Мањак пада на терет предузећа.

Овом пословном променом смањује се једна позиција у активи - Материјал за 1.000,00 динара, јер мањак значи да је стварно стање мање од књиговодственог, па

44 Уместо редног броја 7 (седма промена) могло је билансу успеха да се додели редни број 1.

се књиговодствено стање мора свести на стварно. Наведено смањење средстава није истовремено праћено повећањем неког другог средства или смањењем обавеза предузећа. С обзиром да се бруто имовина предузећа смањује а обавезе остају непромењене то значи да се нето имовина предузећа смањује:

$$H_{и} = B_{и} - O.$$

То би даље значило да позицију из пасиве - Државни капитал треба смањити за 1.000,00 дин. за колико се смањује нето имовина предузећа.

Међутим, слично претходној промени, у књиговодству је прихваћено да се сва смањења нето имовине настала у току пословне године, сем смањења по основу повлачења оснивачког улога и смањења због покрића негативног резултата, не књиже директно као смањење на неком од рачуна сопствених извора.

Таква смањења се књиже у посебном прегледу, књиговодственом инструменту, билансу успеха, и то као расходи. С обзиром да се не ради о редовној пословној трансакцији у питању су, дакле, непословни расходи.

Након њеног евидентирања, у билансу стања би ситуација била следећа:

Активa			Биланс стања бр. 8		Пасивa	
р. б.	Назив средства	Износ	р. б.	Назив извора средстава	Износ	
1.	Опрема	110.000,00	1.	Државни капитал	112.000,00	
2.	Материјал	29.000,00	2.	Дугорочни кредити	50.000,00	
3.	Производ. у току	30.000,00	3.	Краткор. кредити	5.000,00	
4.	Купци	20.000,00	4.	Добављачи	15.000,00	
5.	Текући рачун	2.000,00				
		191.000,00			182.000,00	
	-					

Расходи			Биланс успеха бр. 8		Приходи	
р.б.	Назив расхода	Износ	р.б.	Назив прихода	Износ	
1.	Мањкови +	1.000,00	1.	Приходи од реал. услуга	10.000,00	
		1.000,00			11.000,00	

Можемо приметити да је збир активе већи од збира пасива за 9.000,00 дин. Дакле у овом књиговодственом инструменту лева страна је већа од десне. Код биланса успеха ситуација је обрнута. Код њега је десна страна (приходи) већа од

леве стране (расходи), што је добро. Остварен је, дакле, у досадашњем пословању позитиван резултат и то од 9.000,00 дин. Имајући ове констатације у виду, можемо проширити књиговодствену једначину на:

$$\text{Актива} + \text{Расходи} = \text{Пасива} + \text{Приходи}$$

9. Добављач нас књижним писмом обавештава да нам накнадно одобрава попуст за раније извршене набавке у износу од 1.000,00 динара.

Овом пословном променом смањује се једна позиција у пасиви - Добављачи за 1.000,00 дин, јер се смањују наше обавезе према њима. Истовремено не долази ни до каквог издавања средстава нити повећања неке друге обавезе. То значи да долази до повећања нето имовине предузећа:

$$H_{\text{и}} = B_{\text{и}} - O_{\text{и}}$$

+ -

С обзиром да се не ради о новом улагању у предузеће нити о расподели раније утврђеног позитивног резултата, овакво повећање нето имовине евидентира се као приход у билансу успеха. Након евидентирања ове пословне промене стање у билансу стања и билансу успеха би било следеће:

Актива			Биланс стања бр. 9		Пасива	
р. б.	Назив средства	Износ	р. б.	Назив извора средстава	Износ	
1.	Опрема	110.000,00	1.	Државни капитал	112.000,00	
2.	Материјал	29.000,00	2.	Дугорочни кредити	50.000,00	
3.	Производ. у току	30.000,00	3.	Краткор. кредити	5.000,00	
4.	Купци	20.000,00	4.	Добављачи	14.000,00	
5.	Текући рачун	2.000,00				
		191.000,00			181.000,00	
				-		

С обзиром да се не ради редовној пословној трансакцији у питању су, дакле, непословни приходи.

Расходи			Биланс успеха бр. 9		Приходи	
р. б.	Назив расхода	Износ	р. б.	Назив прихода	Износ	
1.	Мањкови	1.000,00	1.	Приходи од реал. услуга	10.000,00	
			2.	Непословни приходи	1.000,00	
		1.000,00			11.000,00	
				+		

10. Нашим књижним писмом одобравамо добављачу 1.000,00 динара на име каишења у исплати наших обавеза.

Овом пословном променом повећава се једна позиција у пасиви - Добављачи за 1.000,00 динара, јер се повећавају наше обавезе према њима. Истовремено не долази ни до каквог примања средстава нити смањења неке друге обавезе. То значи да долази до смањења нето имовине предузећа:

$$H_{и} = B_{и} - O_{и}$$

С обзиром да се не ради о смањењу по основу повлачења оснивачког улога, ни смањењу због покрића негативног резултата, књижење се не врши директно као смањење на неком од рачуна основног капитала. Оваква смањења се, као што смо то раније рекли, књиже у посебном прегледу, књиговодственом инструменту, билансу успеха, и то као расходи.

Након њеног евидентирања у билансу стања ситуација би била следећа:

Актива			Биланс стања бр. 10		Пасива
р. б.	Назив средства	Износ	р. б.	Назив извора средстава	Износ
1.	Опрема	110.000,00	1.	Државни капитал	112.000,00
2.	Материјал	29.000,00	2.	Дугорочни кредити	50.000,00
3.	Производ. у току	30.000,00	3.	Краткор. кредити	5.000,00
4.	Купци	20.000,00	4.	Добављачи	15.000,00
5.	Текући рачун	2.000,00			
		191.000,00			182.000,00
				+	

С обзиром да се ради о догађају у вези са финансијским трансакцијама у питању су, дакле, финансијски расходи, тј. расходи камата.

Расходи			Биланс успеха 10		Приходи
р.б.	Назив расхода	Износ	р.б.	Назив прихода	Износ
1.	Мањкови	1.000,00	1.	Приходи од реал. услуга	10.000,00
2.	Финанс. расходи	1.000,00	2.	Непословни приходи	1.000,00
		2.000,00			11.000,00
	+				

Уколико бисмо желели да проверимо да ли је очувана књиговодствена једнакост сабрали би смо посебно леве и посебно десне стране ова два књиговодствена инструмента (биланса стања и биланса успеха):

191.000,00 дин. + 2.000,00 дин. = 182.000,00 дин. + 11.000,00 дин.

193.000,00 дин. = 193.000,00 дин.

*

* *

Након књижења (евидентирања) ових промена у *билансу стања* и *билансу успеха* може се приступити утврђивању резултата и његовој расподели.

11. Утврдити финансијски резултат

Утврђивањем резултата врши се и успостављање аритметичке равнотеже у *билансу стања* и у *билансу успеха*:

Актива			Биланс стања бр. 11		Пасива
р. б.	Назив средства	Износ	р. б.	Назив извора средства	Износ
1.	Опрема	110.000,00	1.	Државни капитал	112.000,00
2.	Материјал	29.000,00	2.	Добит	9.000,00
3.	Производ. у току	30.000,00	3.	Дугорочни кредити	50.000,00
4.	Купци	20.000,00	4.	Краткор. кредити	5.000,00
5.	Текући рачун	2.000,00	5.	Добављачи	15.000,00
		191.000,00			191.000,00
				+	

Добитак од 9.000,00 дин. у пасиви показује износ новоствореног капитала (нето имовине) у текућој години.

Расходи			Биланс успеха бр. 11		Приходи
р.б.	Назив расхода	Износ	р.б.	Назив прихода	Износ
1.	Мањкови	1.000,00	1.	Приходи од реал. услуга	10.000,00
2.	Финанс. расходи	1.000,00	2.	Непословни прих.	1.000,00
3.	Добит	9.000,00			
	+	11.000,00			11.000,00

Уношење добитка од 9.000,00 дин. на страну расхода не треба буквално тумачити - да се ради о расходу, што он и није. Његово уношење на страну расхода је извршено ради уравнотежења леве и десне стране у *билансу успеха*.

12. Извршити расподелу резултата

Занемарујући време у коме се расподела може вршити⁴⁵ она би изгледала:

Актива			Биланс стања бр. 12		Пасива
Р. б.	Назив средства	Износ	Р. б.	Назив извора средства	Износ
1.	Опрема	110.000,00	1.	Државни капитал	121.000,00
2.	Материјал	29.000,00	2.	Дугорочни кредити	50.000,00
3.	Производ. у току	30.000,00	3.	Краткор. кредити	5.000,00
4.	Купци	20.000,00	4.	Добављачи	15.000,00
5.	Текући рачун	2.000,00			
		191.000,00			191.000,00
				+	-

Расподелом резултата сопствени извори и номинално постају једнаки нето имовини предузећа.

На крају ове лекције направићемо рекапитулацију врста билансних промена:

Р. б.	Пример промене	Биланс стања			Биланс успеха	
		Актива	Пасива		Расходи	Приходи
			Сопствени извори	Позајмљени извори		
1	Ново оснивачко улагање	+	+			
2	Набавка средства уз повећање обавеза	+		+		
3	Повлачење оснивачког улога	-	-			
4	Исплата обавеза	-		-		
5	Претварање једног облика средства у други	+	-			
6	Претварање једне обавезе у другу			+	-	
7	Повећање средства уз настанак прихода	+				+
8	Смањење средства уз настанак расхода	-			+	
9	Смањење обавеза уз настанак прихода			-		+
10	Повећање обавеза уз настанак расхода			+	+	

Контролна питања

112. Шта се подразумева под пословном променом?

113. Једна пословна промена је једнака најмање _____ књиговодствене промене.

114. Који су критеријуми за класификовање пословних промена?

115. Које су билансне промене које утичу само на позиције *биланса стања*?

116. Навести пример билансне промене која доводи до једнаког повећања активе и обавеза у пасиви.

⁴⁵ Расподела се врши у наредној пословној години.

117. Навести пример билансне промене која доводи до једнаког повећања активе и сопствених извора у пасиви.
118. Навести пример билансне промене која доводи до једнаког смањења активе и обавеза у пасиви
119. Навести пример билансне промене која доводи до једнаког смањења активе и сопствених извора у пасиви.
120. Навести пример билансне промене која доводи до истовременог једнаког повећања и смањења у активи.
121. Навести пример билансне промене која доводи до истовременог једнаког повећања и смањења обавеза у пасиви.
122. Које су билансне промене које утичу и на позиције *биланса стања* и на позиције *биланса успеха*?
123. Које билансне промене повећања нето имовине се евидентирају на позицији сопствени капитал, а које на позицијама прихода.
124. Које билансне промене смањења нето имовине се евидентирају на позицији сопствени капитал, а које на позицијама расхода.
125. Навести пример билансне промене која доводи до настанка прихода услед повећања једне или више позиција у активи.
126. Навести пример билансне промене која доводи до настанка расхода услед смањења једне или више позиција у активи.
127. Навести пример билансне промене која доводи до настанка прихода услед смањења једне или више позиција у пасиви.
128. Навести пример билансне промене која доводи до настанка расхода услед повећања једне или више позиција у пасиви.
129. Дати табеларни приказ врста билансних промена.

6.4. Извештај о осталом резултату

Извештај о осталом резултату је књиговодствени инструмент који се саставља са циљем да корисницима финансијских извештаја пружи информације о променама ревалоризационих резерви у току године.

Контролна питања

130. Шта је циљ састављања *извештаја о осталом резултату*?

6.5. Извештај о променама на капиталу

Извештај о променама на капиталу је књиговодствени инструмент који се саставља са циљем да корисницима финансијских извештаја пружи информације о променама које су у току године биле на капиталу предузећа.

Ове промене на капиталу настају по више основа:

- ♦ додатним улагањем или повлачењем капитала од стране власника,
- ♦ остваривањем прихода и расхода (на основу којих се утврђује резултат),
- ♦ расподелом добити (или покрићем губитка),
- ♦ превредновањем средстава која се мере по фер вредности,
- ♦ признавањем ефеката промена рачуноводствених политика и исправком материјално значајних грешака

Дакле, укупна повећања и смањења нето имовине (капитала) последица су настанка прихода и расхода исказаних у *билансу успеха* али и износа повећања или смањења нето имовине привредног субјекта који су директно књижени на одговарајућем рачуну капитала, на пример на рачуну ревалоризационих резерви. С обзиром да за процењивање успешности предузећа у одређеном временском периоду није довољно узети у обзир само остварене приходе и расходе тог обрачуноског периода, већ је неопходно узети у обзир и све остале трансакције које доводе до промена на капиталу предузеће саставља посебан финансијски извештај у којем ће се навести укупна повећања и смањења нето имовине (капитала) привредног субјекта.

Контролна питања

131. Шта је циљ састављања извештаја о променама на капиталу?

132. Набројати промене на капиталу?

133. Да ли промене на капиталу зависе само од остварених прихода и расхода - објаснити?

6.6. Извештај о токовима готовине

Извештај о токовима готовине је књиговодствени инструмент који се саставља са циљем да се корисницима финансијских извештаја пружи информације и изворима готовине и начину њене употребе.

У *извештају о токовима готовине* токови готовине су груписани у три целине:

- ♦ токови готовине по основу пословних активности,
- ♦ токови готовине по основу инвестиционих активности и
- ♦ токови готовине по основу финансијских активности.

Сврха класификовања токова готовине по наведеним активностима је да корисници *извештаја о токовима готовине* могу да оцене утицај тих активности на финансијски положај привредног субјекта и износ готовине и готовинских еквивалената по тим основама.

Контролна питања

134. Шта је циљ састављања *извештаја о токовима готовине*?
135. Како су у *извештају о токовима готовине* груписани токови готовине?
136. Каква је сврха класификовања токова готовине у *извештају о токовима готовине*?

6.7. Напомене

Напомене су књиговодствени инструмент који се саставља са циљем да се корисницима финансијских извештаја пружи:

1. информације о основама за припрему финансијских извештаја и о специфичним рачуноводственим политикама које су одабране и примењене на значајне пословне промене и догађаје,
2. информације које захтевају *Међународни стандарди финансијског извештавања*⁴⁶, а које нису приказане у неком од образаца финансијских извештаја (*билансу стања, билансу успеха, извештају о токовима готовине, извештају о променама на капиталу*) и
3. додатне информације које нису приказане у обрасцима финансијских извештаја (*билансу стања, билансу успеха, извештају о токовима готовине, извештају о променама на капиталу*) ако су релевантне за њихово разумевање.

Контролна питања

137. Шта је циљ састављања *напомена*?

46 *Међународни стандарди финансијског извештавања* су начела (правила) за састављање и приказивање финансијских извештаја усвојена од стране Одбора за *Међународне рачуноводствене стандарде*. О овим начелима говоримо у оквиру лекције 18. Законска и професионална регулатива рачуноводства.

7. РАШЧЛАЊАВАЊЕ БИЛАНСА НА РАЧУНЕ И СИСТЕМАТСКА ЕВИДЕНЦИЈА ПОСЛОВНИХ ПРОМЕНА

Евидентирање пословних промена преко *биланса стања* и *биланса успеха* има више недостатака.

Главни недостатак лежи у израженом *проблеми ажурности* приликом таквог начина рада. Наиме, у пословним променама, најчешће, долази до промене само на две позиције у билансу и због промена само те две позиције треба преписати све остале позиције у билансу. У стварном привредном животу, где би при таквом књижењу био велики број позиција у билансу (чак и хиљаду) и где је велики број пословних промена (код већине предузећа ради се о неколико хиљада промена у току једне године), књиговодство не би могло и уз велики број рачуновођа да прокњижи све пословне промене.

Осим тога промене на неком делу имовине (нпр. купцима) би биле приказане у више *биланса стања*. Због тога, ако би нас интересовали подаци о купцима (дакле, не само стање већ и промене које су довеле до тог стања) рачуновођа би морао да листа све билансе и да на посебном папиру прави преглед насталих промена.

На наведене недостатке оваквог начина књижења можемо додати и следећу чињеницу: корисницима књиговодствених информација није неопходно да после сваке промене имају финансијски резултат предузећа, тј. урађен биланс успеха.

Решење *предњих проблема* нађено је у *прављењу посебних прегледа за сваку позицију у билансу и евидентирању, тј. систематизовању књиговодствених промена на тим прегледима (уместо у билансу стања и билансу успеха)*. Наведени прегледи представљају књиговодствене рачуне. Дакле, књиговодствени рачун представља преглед на коме се књиже све вредносно изражене промене на неком делу имовине предузећа. Пошто наведена кретања могу бити у облику повећања и смањења, рачуни се, углавном, праве са посебном колоном за повећање и посебном колоном за смањење стања на том рачуну. При томе се лева колона обележава са “дугује” а десна са “потражује”⁴⁷. У којој ће се колони (првој или другој, левој или десној) књижити повећање а у којој смањење зависи од конкретног рачуна, о чему ћемо касније говорити.

Контролна питања

138. Објаснити могуће недостатке евидентирања пословних промена преко биланса стања и биланса успеха.
139. Како је настао књиговодствени рачун?
140. Које колоне има књиговодствени рачуни?
141. Шта означавају термини “дугује” и “потражује”?

⁴⁷ Термини «дугује» и «потражује» немају више оно значење које су имали у средњем веку када су постојали само рачуни за личне односе. Према Schaer-у ови називи данас имају исто толико смисла као што би то био случај када би се у заглављу рачуна ставило на леву страну «лево» или на пример «бело», а на десну страну «десно» или на пример «црно».

7.1. Књиговодствени рачун

Најпотпунију а истовремено и суштини ствари најадекватнију *дефиницију* књиговодственог рачуна дао је француски аутор J. Dumarsche-у. По њему, рачун је сваки скуп јединица вредности (нпр. динара) везаних за једну идеју, за једну тачку гледишта, која је свима њима својствена, која их карактерише и која одговара свакој јединици вредности која се за њу везује.

Рачуни могу имати *различите облике*: облик слова Т, степенести облика рачуна, двострани облик рачуна (по фолију) и једнострани облик рачуна (по пагини). Избор облика рачуна условљен је потребама за подацима и у извесној мери коришћеном техником за књижење.

1. *Рачун облика слова Т* углавном се користи у настави књиговодства и при анализи књиговодствених промена.

Д	Добављачи	П
40,000.00		85,000.00

2. *Степенести облик рачуна* је први настао. Ретко се користи, јер не пружа податке о промету, већ само о салду после сваке промене. Због тога се углавном користи у банкама (штедна књижица је једна врста степенестог рачуна). Поред тога, тешко је откривање грешака, јер се мора ићи од једне до друге ставке.

Добављачи - степенести облик рачуна

Датум	Опис	ознака промене	Износ
01.02.	Пренос са претходне стране	потражује	90,000.00
	Обавезе по фактури бр. 20	потражује	100,000.00
	Салдо	потражује	190,000.00
02.02.	Обавезе по фактури бр. 22.	потражује	50,000.00
	Салдо	потражује	240,000.00
03.02.	Исплата фактуре бр. 20.	дугује	100,000.00
	Салдо	потражује	140,000.00

3. *Двострани облик рачуна* је неекономичан, нарочито код рачуна који имају велики промет на једној, а мали на другој страни. За машинску обраду није подобан, јер нема колоне за салдо, који се на машинама и рачунару аутоматски израчунава и уписује.

Датум	Опис	Износ	Датум	Опис	Износ
03.02.	Пренос са прет. стр. Исплата факт. бр. 20	250,000.00 100,000.00	01.02. 02.02.	Пренос са прет. стр. Обав. по фак. бр. 20 Обав. по фак. бр. 22	340,000.00 100,000.00 50,000.00

4. *Једнострани облик рачуна* се најчешће користио у пракси ручног и машинског копирног књижења. Данас, у време примене рачунара то је најчешће коришћени облик књиговодственог рачуна. У њему се простор најекономичније користи, а пружа све потребне информације о промету и салду. Понекад се користи овај облик рачуна без новчаних колона за салдо и то, углавном, при ручном књижењу, а у циљу уштеде у папиру.

Добављачи - једнострани облик рачуна (по пагини)

Датум	Опис	Дугује	Потражује	Салдо
	Пренос са претходне стране	250,000.00	340,000.00	-90,000.00
01.02.	Обавезе по фактури бр. 20.		100,000.00	-190,000.00
02.02.	Обавеза по фактури бр. 22.		50,000.00	-240,000.00
03.02.	Исплата фактуре бр. 20.	100,000.00		-140,000.00

Рачун пружа најмање три податка:

- ♦ промет (збир) леве - дуговне стране,
- ♦ промет (збир) десне - потражне стране и
- ♦ салдо.

Салдо представља разлику између дуговне (леве) и потражне (десне) стране једног рачуна⁴⁸. Када се говори о конкретном износу салда неког рачуна уз износ се наводи и какав је салдо: дуговни или потражни. Дуговни салдо постоји у случају да је дуговна страна тог рачуна већа од потражне, а потражни салдо постоји у случају када је потражна страна већа од дуговне.

Када се говори о салду неког рачуна а при томе се нема у виду конкретан износ тог салда, већ се само има у виду која му је страна већа, често се, употребљава термин “карактер салда” или “карактер рачуна”. Тако, по *карактеру салда* рачуни могу бити:

- ♦ активни,
- ♦ пасивни,
- ♦ активно-пасивни и
- ♦ пасивно-активни.

48 Занемарујемо постојање степенастог облика рачуна код кога нема леве и десне стране и код кога се, дакле, салдо не може израчунати као разлика леве и десне стране.

Активни су они рачуни код којих је дуговна (лева) страна увек већа од потражне (десне) стране⁴⁹. То су рачуни средстава и то у облику ствари и новца, као и рачуни расхода.

Пасивни су они рачуни код којих је потражна страна увек већа од дуговне стране. То су рачуни сопственог капитала, дугорочних кредита, рачуни прихода и др.

Активно-пасивни рачуни су они рачуни код којих је дуговна страна *углавном* већа од потражне, тј. само у појединим случајевима потражна страна је већа од дуговне. То су нпр. рачуни купаца, код којих се може десити да потражна страна буде већа од дуговне у случају да купци плате унапред за набавку неке робе од нас. Исто, објашњење важи и за *пасивно-активне* рачуне, само што се не ради о рачуну купаца већ о рачуну добављача.

Податке које може да пружи неки рачун показаћемо на примеру рачуна Благајна:

Д	Благајна	П
6,000.00		2,000.00

1. Дуговни салдо од 4,000.00 дин. показује колико тренутно у благајни према књиговодству треба да буде новца.
2. Промет леве стране овог рачуна представља збир почетног стања и повећања стања новца у благајни због: подизања новца са текућег рачуна и уношење у благајну, наплате због продаје у готову, итд.
3. Промет десне стране рачуна Благајна показује износ исплата новца из благајне у току пословне године.

Да би рачун могао да пружи наведене податке неопходно је да буду испуњена два услова:

1. хомогеност критеријума при избору рачуна и
2. правилно књижење на рачуну.

Испуњење првог критеријума је у домену квалитативног аспекта организације књиговодства⁵⁰. Уколико је испуњен тај услов, као резултат правилних књижења добија се рачун који има две особине:

1. хомоген је и
 2. интегралан.
1. *Хомоген* је онај рачун који обухвата само оне јединице вредности (износе) који се на њега односе.

49 Назив «активни» рачун потиче отуда што је код тих рачуна лева страна већа од десне стране, а у билансу стања актива је на левој страни. Слично је и код назива «пасивни» рачун. Ради се, дакле, о «чистој» асоцијацији и не треба буквално везивати активне рачуне за активу и пасивне рачуне за пасиву. Могли смо уместо термина «активан» да употребимо и термин «леви», а уместо термина «пасиван» термин «десни».

50 Имајући у виду намену уџбеника овај критеријум нећемо детаљније образлагати.

2. *Интегралан* је онај рачун који обухвата све јединице вредности које се на њега односе (наравно да се подразумева да те јединице вредности треба да буду обухваћене на правим странама односног рачуна).

Ако је, на пример, на рачуну Благајна прокњижен неки износ који је требао да се прокњижи на рачуну Материјала онда је рачун Благајне хетероген (јер садржи “страно тело”), а рачун Материјала је неинтегралан (јер не садржи све јединице вредности које се односе на материјал). Напомена: О начину довођења рачуна у исправно стање говорићемо у лекцији 17.2. Исправљање грешака које су настале и откривене у текућем извештајном периоду.

Контролна питања

142. Књиговодствени рачун је _____.
143. Нацртати књиговодствени рачун у облику:
- ♦ слова “Т”,
 - ♦ једностраног рачуна,
 - ♦ двостраног рачуна,
 - ♦ степенастог рачуна.
144. Које податке пружа књиговодствени рачун?
145. Шта је салдо књиговодственог рачуна и како се рачуна?
146. Какви могу бити рачуни по карактеру салда?
147. Дати пример рачуна средстава и анализирати његов салдо, промет дуговне и промет потражне стране.
148. Дати пример рачуна извора средстава и анализирати његов салдо, промет дуговне и промет потражне стране.
149. Које су особине свих рачуна?
150. У чему се огледа хомогеност рачуна, а у чему интегралност?
151. Дати пример за хомогеност и интегралност рачуна.
152. Дати пример за нехомогеност и неинтегралност рачуна.

7.2. Главна књига

Скуп свих рачуна у књиговодству представља књиговодствени инструмент - Главну књигу⁵¹, као најважнију књиговодствену евиденцију у предузећу⁵². Евиденција

51 Назив “активни” рачун потиче отуда што је код тих рачуна лева страна већа од десне стране, а у билансу стања актива је на левој страни. Слично је и код назива “пасивни” рачун. Ради се, дакле, о “чистој” асоцијацији и не треба буквално везивати активне рачуне за активу и пасивне рачуне за пасиву. Могли смо уместо термина “активан” да употребимо и термин “леви”, а уместо термина “пасиван” термин “десни”.

52 Вођење главне књиге у књиговодствима наших предузећа је обавезно на основу члана 11. Закона о рачуноводству (“Службени гласник РС”, 62/2013).

у главној књизи назива се и систематска, јер се у главној књизи књиговодствене промене систематизују по рачунима на које се односе. При том систематизовању поштује се и критеријум времена (хронологије) када су промене настале.

У књиговодствима наших предузећа постоје две главне књиге:

- ♦ Главна књига финансијског књиговодства и
- ♦ Главна књига класе 9 - Обрачун трошкова и учинака.

Рачуни се отварају и затварају за сваку пословну годину⁵³. Рачуни се отварају:

1. *На почетку пословања* - Као основ за отварање рачуна служи почетни биланс;
2. *На почетку пословне године*⁵⁴ (01.01. текуће године) - Као основ за отварање рачуна служи биланс стања⁵⁵. Биланс успеха никада не служи као основ за отварање рачуна. Наиме, пошто се ради о тренутку отпочињања нове пословне године, нису ни могли настати приходи и расходи;
3. *У току пословне године* - Рачуни се отварају на основу докумената о насталим пословним променама и из тога произашлих налога за књижење (о чему ћемо касније више говорити). Дакле, у току пословне године рачуни се отварају ако нису отворени на почетку пословне године а за њима се указала потреба.

За отварање рачуна на основу биланса стања користе се следећа правила:

1. позитивне позиције из активе преносе се на дуговну страну рачуна као почетно стање и то под датумом 01.01. текуће године (или неким другим датумом ако се ради о почетку пословања предузећа),
2. негативне позиције из активе и позитивне позиције из пасиве преносе се на потражну страну рачуна као почетно стање и то под датумом 01.01. текуће године.

Опис наведеног књижења на рачунима је *“Почетно стање”*. Наведено отварање рачуна се врши у два, односно три става за књижење. Као рачун који у сваком од наведених ставова обезбеђује аритметичку равнотежу појављује се Рачун отварања. Он у ставу за књижење потражује за износ рачуна који дугује и обрнуто.

Опис пословне промене је сажети, у неколико речи, приказ извршеног књижења. Опис треба да онога ко прегледа књижење на кратак начин упозна шта је књижено и на основу чега је књижење извршено.

Да би се у *току године* на рачунима спровело књижење неопходно је пословне промене прво исконтирати.

53 О закључивању књиговодствених рачуна говорићемо у оквиру лекције 16. Састављање биланса на основу рачуна и закључак пословних књига.

54 Ако је предузеће пословало у претходној пословној години.

55 Ради се о билансу стања на дан 31.12. претходне пословне године. Међутим, у стварном привредном животу биланс стања не може бити основ за отварање рачуна јер је у њему извршено груписање позиција. Рачуни се у суштини отварају на основу закључног листа који је служио за састављање биланса стања на дан 31.12. претходне године, о чему ћемо касније више говорити.

Контирање је књиговодствени посао одређивања елемената става за књижење: датума промене, назива рачуна који дугују и који потражују, њихових нумеричких ознака, описа промене, износа на дуговној и износа на потражној страни, и др.

Контирање је књиговодствени посао који, дакле, у себи садржи најмање два књиговодствена посла: почетног признавања и почетног вредновања ставки финансијских извештаја (у оквиру лекције 18. Законска и професионална регулатива рачуноводства обрадићемо значење наведена два посла: признавања и вредновања).

За контирање књиговодствених промена у току пословне године користе се следећа правила:

1. Прво се утврђује да ли је дошло до књиговодствене промене:
 - ♦ да ли је дошло до промене на имовини предузећа и
 - ♦ да ли постоји одговарајући књиговодствени документ;
2. Након тога одређују се рачуни на којима се евидентира промена на имовини (за одређивање рачуна најбоље је постављати питања, као што су: шта смо набавили, од кога, да ли смо платили и како, коме смо платили, итд.);
3. Затим се одређује правац промене, тј. да ли долази до повећања или до смањења стања на наведеним рачунима;
4. После тога одређује се карактер салда рачуна (активан или пасиван);
5. На крају се на основу правца промене и карактера рачуна одређује који рачун дугује а који потражује:
 - ♦ сва повећања код активних рачуна књиже се на страни дугује,
 - ♦ сва смањења код активних рачуна књиже се на страни потражује,
 - ♦ сва повећања код пасивних рачуна књиже се на страну потражује и
 - ♦ сва смањења код пасивних рачуна књиже се на страну дугује.

Контролна питања

153. Шта је то главна књига?
154. Објаснити значење термина "Главна књига".
155. Како се назива књиговодствена евиденција кроз главну књигу и зашто?
156. Када се отварају рачуни у главној књизи и шта је основ за њихово отварање?
157. Која су правила за отварање рачуна на основу *биланса стања*?
158. Шта је опис пословне промене?
159. Шта је контирање пословних промена?
160. Која су правила за контирање?
161. Које главне књиге постоје?

8. КОНТНИ ОКВИР И КОНТНИ ПЛАН

Контни оквир и контни план су значајни књиговодствени инструменти. Њима се, између осталог, дефинише садржина и структура књиговодства. Правилно устројени контни оквири и контни планови су прва битна претпоставка да књиговодство добро испуни циљеве који се пред њега постављају.

Контролна питања

162. Шта су то контни оквир и контни план и шта се њима дефинише?

8.1. Контни оквир

Контни оквир је листа (преглед или списак) систематски сређених свих рачуна или konta који се могу отворити у књиговодству предузећа. Контни оквир је једно од средстава којима се обезбеђује једнообразност књиговодства на одређеној територији и/или код одговарајућих привредних субјеката⁵⁶.

Значај контног оквира је у томе што се његовим избором одређују:

- ♦ садржина и структура књиговодства,
- ♦ однос финансијског (глобалног) и аналитичког књиговодства пословања - пословног књиговодства,
- ♦ методе периодизирања резултата,
- ♦ контирање,
- ♦ могућности задовољавања пословних (управљачких) захтева на нивоу предузећа и шире, итд.

Због наведеног значаја контног оквира у већини држава постоје прописани контни оквири (за сва предузећа на њеној територији или за одређену врсту предузећа и тсл.). претпоставке за израду контног оквира⁵⁷ су:

1. материјалне претпоставке - које се превасходно тичу избора рачуна и
2. формалне претпоставке - које се тичу, углавном, рашчлањавања, обележавања и распоређивања рачуна у контном оквиру.

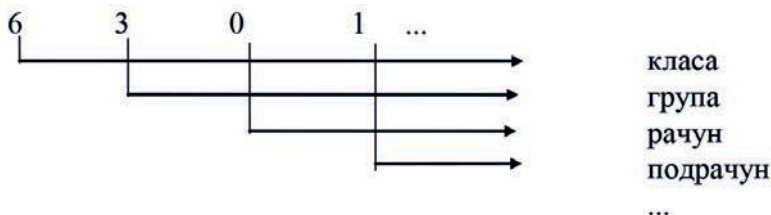
56 Једнообразност у књиговодству између осталог значи и да у свим привредним јединицама (за која се жели постићи једнообразност) рачуна имају исти назив и садржину, контирање је идентично (не мисли се на техничку страну контирања) и на истоветан начин се примењују рачуноводствена начела и стандарди.

57 Проблематика контног оквира, односно избора рачуна поставља се у првом реду са гледишта рачуна главне књиге I степена.

1. Сваки рачун пружа најмање три податка, а контни план, као скуп рачуна, у ствари представља скуп показатеља које књиговодство може да пружи. Дакле, на избор рачуна првенствено утичу захтеви који се постављају пред рачуноводство предузећа. Ако рачун у књиговодству представља одређену тачку гледишта, онда се проблем састављања контног оквира, као скупа свих тачака гледишта, поставља, пре свега, као проблем њиховог избора. У суштини, одређивање рачуна у контном оквиру представља рашчлањавање целине предузећа на одређени број рачуна. Као тачке гледишта за које се везују одговарајуће јединице вредности (износи) обично се узимају поједини облици средства предузећа, односно поједине врсте извора средстава, расхода и прихода.
2. Правилан избор рачуна није довољан услов да би неки контни оквир био добар. Неопходно је да рачуни буду и правилно:
 - ♦ систематизована (класирана) и
 - ♦ обележена.

Данас је општеприхваћен декадни систем рашчлањавања односно систематизације рачуна, уз примену арапских бројева за њихово нумеричко обележавање. Наиме, контни оквир се рашчлањава на десет класа (највеће рачунске целине); свака класа се може⁵⁸ даље рашчланити на десет група рачуна; свака група рачуна се може рашчланити на десет рачуна; итд.⁵⁹

Приказано графички, на примеру једног рачуна - 6301, то изгледа:



Иако је декадни систем преузет из аритметике, примена није дословна и нема онај значај који има у аритметици. У аритметици, на пример, 217 представља већу вредност од, на пример, 216. У књиговодству то није случај, јер ознаке немају значај вредности него симбола за квалитативно разликовање⁶⁰.

58 Кажемо "може" јер се у пракси не искоришћава увек ова могућност, ако за тако "дубоким" рашчлањавањем нема потребе.

59 Овакав приступ при конституисању контног оквира назива се дедуктивни приступ - најпре се идентификују класе, затим групе рачуна и на крају рачуни. При конституисању контног оквира могућ је и обрнути приступ тзв. индуктивни приступ - најпре се идентификују рачуни, који се потом систематизују, односно групишу, у веће целине - рачунске групе (највише десет рачуна у једну рачунску групу), па се онда оне систематизују, односно групишу, у веће целине - класе (највише десет рачунских група у једну класу), којих може бити највише десет.

60 Према др Коста Васиљевић, Техника књиговодства, Титоград, 1961, стр. 202-209.

При изради контног оквира треба нарочито уважавати следеће принципе:

1. принцип свеобухватности,
2. принцип сводности и
3. принцип еластичности.

Собзиром на начин ређања класа и рачуна у оквиру класа разликујемо:

1. контни оквир заснован на функционалном принципу ређања класа и
2. контни оквир заснован на билансном принципу ређања класа.
1. Заговорници функционалног принципа при ређању класа сматрају да је главни циљ књиговодства праћење пословања предузећа. Због тога они рачуне у контном плану (оквиру) систематизују тако да се обезбеђује лакше праћење процеса пословања (редослед класа одговара току процеса репродукције). Главне карактеристике контног оквира заснованог на процесном принципу су:
 - ♦ ређање класа сходно одвијању процеса репродукције,
 - ♦ утврђивање резултата по методи трошкова продатих учинака и
 - ♦ постојање заједничког финансијског и погонског књиговодства.
2. За ређање класа и рачуна у оквиру класа примењује се и билансни принцип. Заговорници овог принципа сматрају да је главни задатак књиговодства утврђивање финансијског резултата предузећа, као и утврђивање његове имовине. Због тога они рачуне у контном плану (оквиру) систематизују сагласно распореду позиција у *билансу стања* и *билансу успеха*. Главне карактеристике контног оквира заснованог на билансном принципу су:
 - ♦ ређање класа сходно распореду садржине *биланса стања* и *биланса успеха*,
 - ♦ утврђивање успеха по методи укупних трошкова и
 - ♦ постојање двају самосталних, али међусобно зависних књиговодства - финансијског књиговодства и тзв. аналитичког књиговодства пословања - пословног књиговодства.

Контролна питања

163. Шта је једнообразност у књиговодству?
164. Чиме се постиже једнообразност у књиговодству?
165. Шта је контни оквир?
166. Које су потребе за контним оквиром и какав је значај контног оквира?
167. Шта се одређује контним оквиром?
168. Које су претпоставке за израду контног оквира?
169. Како су систематизовани и обележени рачуни у контном оквиру?
170. Који су приступи при конституисању контног оквира?
171. Који су принципи заступљени код израде контног оквира?

172. Које су карактеристике контног оквира заснованог на функционалном принципу ређања класа?
173. Које су карактеристике контног оквира заснованог на билансном принципу ређања класа?

8.2. Контни план

Контни план је листа (преглед или списак) систематски сређених свих рачуна или konta који су стварно отворени у књиговодству конкретног предузећа. Основа за израду контног плана је контни оквир.

При изради контног плана треба водити рачуна о следећим ограничењима:

1. предузеће не сме да мења називе ни нумеричке ознаке рачуна из контног оквира,
2. не сме да измишља нове класе, групе рачуна и рачуне, сем у класи предвиђеној за погонско књиговодство (у овој класи дозвољено је у појединим групама измишљање нових рачуна).

Полазна основа за састављање контног плана је званични контни оквир. При изради контног плана треба имати у виду захтеве које корисници књиговодствених података и информација пред њега постављају, а самим тим и циљеве постојања књиговодства.

Контни план у предузећу настаје:

1. целисходним рашчлањавањем појединих рачуна из контног оквира и
2. елиминисањем конкретном предузећу непотребних рачуна из контног оквира.

Контролна питања

174. Шта је контни план?
175. Шта је полазна основа за састављање контног плана?
176. Која су ограничења код израде контног плана?
177. Како настаје контни план у предузећу?

8.3. Званични контни оквир

У званичном контном оквиру за предузећа и задруге⁶¹ за ређање класа и рачуна у оквиру класа примењен је билансни принцип. Нумеричко обележавање рачуна је извршено арапским бројевима. За систематизацију рачуна примењен је декадни систем.

Класе се рашчлањавају на групе а групе на рачуне, што значи да је контни оквир рашчлањен до нивоа троцифрених рачуна (сем у класи 8 и у класи 9).

61 *Правилник о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике* («Службени гласник РС», бр. 95/2014).

Глобална структура прописаног контног плана (оквира) приказана је у облику графика на наредној страни:

Првих 9 класа (од класе 0 до класе 8) су класе у којима се налазе рачуни финансијског књиговодства. На основу ових рачуна састављају се основни производи финансијског књиговодства - рачуноводствени искази: *биланс стања* и *биланс успеха*. *Биланс стања* се саставља на основу класа 0, 1, 2, 3 и 4, док се *биланс успеха* саставља на основу класа 5, 6⁶².

У оквиру задње класе, тј. класе 9 су рачуни тзв. аналитичког књиговодства пословања - пословног књиговодства.

Доношењем контног оквира заснованог на билансном принципу долази, дакле, до успостављања тзв. двокружног система организовања књиговодства са:

- ♦ финансијским књиговодством (од класе 0 до класе 8) и
- ♦ обрачуном трошкова и учинака - пословно књиговодство (класа 9)⁶³.

На наредној страни дат је графички приказ контног оквира.

Двокружни систем организовања књиговодства значи следеће:

1. Свако књиговодство посматрано за себе (*финансијско* и *обрачуна трошкова и учинака*) има одлику аритметичке равнотеже (дугује = потражује). Та равнотежа се проверава пробним билансом, једним за финансијско књиговодство а другим за класу 9. То суштински, даље, значи да свако од ова два књиговодства има своју главну књигу и дневник главне књиге.
2. И поред тога што су ова два књиговодства одвојене целине, у случају обавезности коришћења класе 9, ова два књиговодства не могу самостално да егзистирају. Обрачун трошкова и учинака након књижења у финансијском књиговодству преузима податке о трошковима и приходима, набавци материјала и робе (у случају да се евиденција залиха материјала и робе води у класи 9), док финансијско књиговодство од обрачуна трошкова и учинака преузима податке о променама вредности залиха (недовршене производње и готових производа), као и податке о трошковима материјала и набавне вредности продате робе и др. (у случају да се евиденција залиха материјала и робе води у класи 9).
3. Никада се у једном исправном ставу за књижење не могу истовремено заједно наћи рачуни из ова два књиговодства. Књижење у класи 9 одвија се искључиво међусобним задужењем и одобрењем рачуна ове класе. Исто важи и за књижење у финансијском књиговодству.

62 Рачуни класе 7 служе за отварање и закључак књига, док рачуни класе 8 служе за ванбилансну евиденцију (на пример, средства која се налазе код предузећа а нису његово власништво).

63 Често се употребљава термин "Аналитичко књиговодство пословања".

Графикон: Приказ контног оквира на билансном принципу



Класа 9 - Обрачун трошкова и учинака представља “књиговодство” које се бави:

1. распоређивањем трошкова по местима трошкова и учинцима,
2. повезивањем прихода са одговарајућим учинцима, као и
3. утврђивањем пословног успеха по обрачунским јединицама предузећа - профитним центрима и утврђивањем пословног резултата за цело предузеће и то по методи трошкова продатих учинака.

Кonti “план” овог књиговодства развијен је по процесном (функционалном) принципу.

У оквиру класе 9 води се синтетичка и аналитичка евиденција производње, полупроизвода и готових производа. Сем тога у оквиру класе 9 могу се спроводити и књижења у вези залиха материјала, робе и прихода.

Обрачун трошкова и учинака пружа податке о:

1. Ценама коштања производа и услуга које предузеће производи и продаје. Цене коштања се најчешће користе за вођење политике цена и за алтернативно пословно одлучивање;
2. Износима и врстама променама вредности залиха (производње, полупроизвода и готових производа - обавезно а материјала и робе - паушално). Ове податке користи финансијско књиговодство, међутим нема директног става за књижење помоћу кога би се ови износи пренели из класе 9 у финансијско књиговодство;
3. Одступањима од предвиђених услова:
 - ♦ одступање у потрошњи,
 - ♦ запослености и
 - ♦ ефикасности;
4. Пословним резултатима по обрачунским јединицама предузећа и за предузеће као целину.

Контролна питања

178. Објаснити званични контни оквир за предузећа и задруге (који је принцип примењен, какво је нумеричко обележавање, који је систем класификације примењен, до ког нивоа је извршено рашчлањавање?).
179. Нацртати графикон глобалне структуре званичног контног оквира за предузећа и задруге.
180. Шта значи двокружни систем организовања у књиговодству?
181. Чему служе класе 0, 1 и 2?
182. Чему служе класе 3 и 4?
183. Чему служи класа 5?
184. Чему служи класа 6?
185. Чему служи класа 7?
186. Чему служи класа 8?
187. Објаснити класу 9.
188. Какве податке пружа обрачун трошкова и учинака?
189. Објаснити поделу рачуна са становишта књиговодства у којима се воде?

9. НАЧИН КОРИШЋЕЊА РАЧУНА ГЛАВНЕ КЊИГЕ



На основу *биланса стања* бр. 12. са стране 43. отворићемо рачуне главне књиге и на њима прокњижити следеће промене:

1. Од добављача је купљен материјал у вредности од 10.000,00 дин. (фактура бр. 1 и пријемница бр. 1.).
2. Са текућег (пословног) рачуна исплатили смо добављачима аванс за куповину материјала у износу од 1.000,00 дин. (Извод текућег рачуна бр. 1.).
3. Послали смо купцу фактуру бр. 1. за извршене услуге на износ од 15.000,00 дин.
4. Добили смо фактуру бр. 7. за трошкове поправки опреме на износ од 10.000,00 дин.
5. Утврдити резултат.
6. Распоредити резултат.

Главна књига финансијског књиговодства

023 - Опрема

Р. б.	Опис	Дугује	Потражује	Салдо
0.	Почетно стање	110.000,00		110.000,00

101 - Материјал

Р. б.	Опис	Дугује	Потражује	Салдо
0.	Почетно стање	29.000,00		29.000,00
1.	Пријемница бр. 1.	10.000,00		39.000,00

110 - Недовршена производња

Р. б.	Опис	Дугује	Потражује	Салдо
0.	Почетно стање	30.000,00		30.000,00

150 - Плаћени аванси за материјал, резервне делове и инвентар у земљи

Р. б.	Опис	Дугује	Потражује	Салдо
2.	Извод текућег рачуна бр. 1.	1.000,00		1.000,00

204 - Купци у земљи

Р. б.	Опис	Дугује	Потражује	Салдо
0.	Почетно стање	20.000,00		20.000,00
3.	Фактура бр. 1.	15.000,00		35.000,00

2410 - Текући (пословни) рачун

Р. б.	Опис	Дугује	Потражује	Салдо
0.	Почетно стање	2.000,00		2.000,00
2.	Извод текућег рачуна бр. 1.		1.000,00	1.000,00

304 - Државни капитал

Р. б.	Опис	Дугује	Потражује	Салдо
0.	Почетно стање		121.000,00	-121.000,00
6.	За расподелу резултата		5.000,00	-126.000,00

341 - Нераспоређени добитак текуће године

Р. б.	Опис	Дугује	Потражује	Салдо
5.	За утврђивање резултата		5.000,00	-5.000,00
6.	За расподелу резултата	5.000,00		0.00

414 - Дугорочни кредити и зајмови у земљи

Р. б.	Опис	Дугује	Потражује	Салдо
0.	Почетно стање		50.000,00	-50.000,00

422 - Краткорочни кредити и зајмови у земљи

Р. б.	Опис	Дугује	Потражује	Салдо
0.	Почетно стање		5.000,00	-5.000,00

435 - Добављачи у земљи

Р. б.	Опис	Дугује	Потражује	Салдо
0.	Почетно стање		15.000,00	-15.000,00
1.	Фактура бр. 1.		10.000,00	-25.000,00
4.	Фактура бр. 7.		10.000,00	-35.000,00

532 - Трошкови услуга одржавања

Р. б.	Опис	Дугује	Потражује	Салдо
4.	Фактура бр. 7.	10.000,00		10.000,00
5.	За утврђивање резултата		10.000,00	0.00

614 - Приходи од продаје производа и услуга на домаћем тржишту

Р. б.	Опис	Дугује	Потражује	Салдо
3.	Фактура бр. 1.		15.000,00	-15.000,00
5.	За утврђивање резултата	15.000,00		0.00

Објашњење промена:

Промена бр. 1.

- а) Ову промену ћемо књижити јер има промене на имовини предузећа: повећале су се залихе материјала, а и мења нам се структура финансирања имовине. Сем тога, у вези ове промене постоје књиговодствена документа, фактура добављача број 1. и пријемница број 1.
- б) Након тога одређујемо рачуне на којима ћемо књижити ову промену. То радимо постављајући неопходна питања:
 - ♦ Шта смо купили? - 101 - Материјал;
 - ♦ Од кога смо купили материјал - 435 - Добављачи у земљи;
- в) Затим одређујемо правац промене салда на рачунима:
 - ♦ код рачуна 101 - Материјал долази до повећања стања (+);
 - ♦ код рачуна 435 - Добављачи у земљи такође долази до повећања стања (+) ;
- г) Потом одређујемо карактер рачуна (активан или пасиван):
 - ♦ рачун 101 - Материјал је активан рачун;
 - ♦ рачун 435 - Добављачи у земљи је пасиван;
- д) На основу свега изнетог одређујемо који рачун дугује а који потражује:
 - ♦ рачун 101 - Материјал +, А => дугује;
 - ♦ рачун 435 - Добављачи у земљи +, П => потражује.

Промена бр. 2.

- а) Ову промену ћемо књижити јер има промене на имовини предузећа: смањила су се новчана средства на жиро рачуну, а повећавају се наша потраживања за дати аванс за залихе. У вези ове промене постоји књиговодствени документ извод жиро рачуна.
- б) Након тога одређујемо рачуне на којима ћемо књижити ову промену. То радимо постављајући следећа питања:

- ♦ Одакле смо платили? - 2410 - Текући (пословни) рачун;
- ♦ Шта смо платили? - 150 - Плаћени аванси за материјал, резервне делове и инвентар у земљи;
- ♦ *Напомена:* Нетачно питање би било: Ко ме смо платили?

Одговор би био добављачима, па би се ова промена књижила на дуговној страни рачуна 435 - Добављачи у земљи. На дуговној страни рачуна 435 - Добављачи у земљи књижи се *само* измирење наших обавеза, за раније набављену робу, материјал или пружене нам услуге, који су претходно прокњижени на потражној страни овог рачуна.

в) Затим одређујемо правац промене салда на рачунима:

- ♦ код рачуна 2410 - Текући (пословни) рачун долази до смањења стања (-);
- ♦ код рачуна 150 - Плаћени аванси за материјал, резервне делове и инвентар у земљи долази до повећања стања (+) ;

г) Потом одређујемо карактер рачуна (активан или пасиван):

- ♦ рачун 2410 - Текући (пословни) рачун је активан рачун;
- ♦ рачун 150 - Плаћени аванси за материјал, резервне делове и инвентар у земљи је активан рачун;

д) На основу свега изнетог одређујемо који рачун дугује а који потражује:

- ♦ рачун 150 - Плаћени аванси за материјал, резервне делове и инвентар у земљи +, А => дугује;
- ♦ рачун 2410 - Текући (пословни) рачун -, А => потражује.

Промена бр. 3.

а) Ову промену ћемо књижити јер има промене на имовини предузећа: повећала су се потраживања од купаца, а повећава се и нето имовина. У вези ове промене постоји књиговодствени документ фактура бр. 1.

б) Након тога одређујемо рачуне на којима ћемо књижити ову промену.

То радимо постављајући следећа питања:

- ♦ Ко ме смо послали фактуру? - 204 - Купци у земљи;
- ♦ Коју врсту прихода остварујемо? - 614 - Приходи од продаје производа и услуга у земљи;

Напомена: Пошто није у питању повећање по основу новог улагања, ревалоризације, а ни по основу расподеле позитивног резултата, због тога ово повећање евидентирамо на рачуну прихода.

в) Затим одређујемо правац промене салда на рачунима:

- ♦ код рачуна 204 - Купци у земљи долази до повећања стања (+);
- ♦ код рачуна 614 - Приходи од продаје производа и услуга у земљи такође долази до повећања стања (+) ;

г) Потом одређујемо карактер рачуна (активан или пасиван):

- ♦ рачун 204 - Купци у земљи је активан рачун;
- ♦ рачун 614 - Приходи од продаје производа и услуга у земљи је пасиван рачун;

д) На основу свега изнетог одређујемо који рачун дугује а који потражује:

- ♦ рачун 204 - Купци у земљи +, А => дугује;
- ♦ рачун 614 - Приходи од продаје производа и услуга у земљи +, П => потражује.

Промена бр. 4.

а) Ову промену ћемо књижити јер има промене на имовини предузећа: повећале су се обавезе према добављачима, а истовремено се повећава вредност производње предузећа (књиговодство је још давно усвојило да се оваква повећања вредности производње евидентирају као трошак). У вези ове промене постоји књиговодствени документ фактура добављача бр. 7.

б) Након тога одређујемо рачуне на којима ћемо књижити ову промену. То радимо постављајући следећа питања:

- ♦ Од кога смо добили фактуру? - 435 - Добављачи у земљи;
- ♦ Која врста трошкова је настала? - 532 - Трошкови услуга одржавања;

в) Затим одређујемо правац промене салда на рачунима:

- ♦ код рачуна 435 - Добављачи у земљи долази до повећања стања (+);
- ♦ код рачуна 532 - Трошкови услуга одржавања такође долази до повећања стања (+);

г) Потом одређујемо карактер рачуна (активан или пасиван):

- ♦ рачун 435 - Добављачи у земљи је пасиван рачун;
- ♦ рачун 532 - Трошкови услуга одржавања је активан рачун;

д) На основу свега изнетог одређујемо који рачун дугује а који потражује:

- ♦ рачун 535 - Трошкови услуга одржавања +, А => дугује;
- ♦ рачун 435 - Добављачи у земљи +, П => потражује.

Промена бр. 5.

С, обзиром на то да смо на почетку изучавања материје рачуноводства, утврђивање резултата нисмо урадили комплетно као што је то предвиђено важећим прописима. У овој промени смо утврђену разлику између прихода и расхода (трошкова) евидентирали на рачуну сопствених извора - 341 - Нераспоређени добитак текуће године⁶⁴:

(15.000,00 дин. - 10.000,00 дин. = 5.000,00 дин.).

64 Наведени начин утврђивања резултата не одговара начину којим у пракси предузећа утврђују резултат. Тај начин утврђивања резултата изучавамо у другом делу уџбеника.

Промена бр. 6.

Ову промену књижимо јер се мења структура извора финансирања - повећава се један а смањује други извор сопствених средстава. Након ове промене вредност на рачуну основног капитала је једнака нето имовини предузећа.

10. ПОМОЋНЕ КЊИГЕ



Помоћне књиге чине аналитичке евиденције и друге помоћне књиге.

Аналитичка евиденција представља рашчлањавање неког синтетичког рачуна главне књиге. То су, дакле, детаљне евиденције којима се прати вредносно стање и вредносне промене стања појединих средстава и извора средстава⁶⁵. Код средстава у облику ствари прати се и количинско стање и промене њиховог количинског стања. Аналитичке евиденције се могу водити за следеће делове средстава и извора средстава: а) основна средства, б) материјал, в) резервне делове, г) ситан инвентар, д) ауто гуме, ђ) амбалажу, е) производњу, ж) готове производе, з) робу, и) краткорочна потраживања ј) дугорочна потраживања, к) краткорочне обавезе, л) дугорочне обавезе, итд.

О начину рашчлањавања синтетичких рачуна на аналитичке рачуне делимично смо говорили приликом образлагања подела рачуна према томе да ли се даље рашчлањавају или се не рашчлањавају. На овом месту указаћемо на нужност тог рашчлањавања и из тога произлазећи значај аналитичких евиденција.

Два су основна разлога постојања аналитичких евиденција:

- ♦ Број средстава и извора средстава у предузећу углавном је велики. Предузећа, чак и она најмања, најчешће имају неколико стотина различитих средстава (основних средстава, материјала, роба, ситног инвентара, купаца, итд.) и извора средстава (обавеза према добављачима итд.). На пример, чак и најмање трговинско предузеће има неколико стотина артикала. Ако би се у главној књизи за свако средство и извор средстава отварао посебан рачун та главна књига би била јако велика, а самим тим глаомазна и непрегледна. Другим речима, појавили би се у књиговодству проблеми прегледности, поделе рада, ажурности и др.⁶⁶ Због тога се воде у главној књизи одговарајући синтетички рачуни уз вођење одговарајуће аналитичке евиденције;
- ♦ Већина аналитичких евиденција треба да обезбеди и количинске податке о конкретним средствима. Рачуни главне књиге обезбеђују само финансијске

65 Аналитичке евиденције се могу водити и за расходе и приходе.

66 На основу личног увида у стање књиговодства једног великог предузећа илустроваћемо претходно: основних средстава има око 1.000, купаца око 500, добављача око 1.000, различитих врста материјала око 500, различитих резервних делова око 2.000, ситног инвентара око 1.000, полу-производа око 100 врста, готових производа око 100 врста, трговачке робе око 300 артикала. Само на ове врсте средстава и извора средстава односило би се око 6.000 рачуна. То значи да би картотека (кутија са картицама) била дугачка око 2 метра.

податке и не могу се оптерећивати количинским подацима. Сем вредносних и количинских података одређене аналитичке евиденције обезбеђују и друге неопходне податке. На пример, аналитика основних средстава може да за свако основно средство пружи податке о добављачу од кога је набављено, произвођачу, снази средства и др.

За сваку од аналитичких евиденција води се дневник. Тај дневник се често назива “прометни лист”. Збир промета леве стране таквог дневника мора да одговара збиру промета свих левих страна рачуна те аналитичке евиденције, као и промету леве стране одговарајућег синтетичког рачуна. Исто важи и за десну страну. Пошто се ради о праћењу промена неког дела имовине разлика између леве и десне стране тог дневника мора да одговара салду синтетичког рачуна, као и збиру салда свих аналитичких рачуна те аналитичке евиденције.

Друге помоћне књиге, углавном, представљају допуну појединих рачуна главне књиге новим подацима⁶⁷. У друге помоћне књиге спадају:

- ◆ књига благајне,
- ◆ књига основних средстава (инвентара),
- ◆ књига улазних фактура,
- ◆ књига излазних фактура,
- ◆ књига доспећа меница,
- ◆ књига акционара и др.

Контролна питања

190. Шта чини помоћне књиге?
191. Шта представља аналитичка евиденција?
192. За која средства и изворе средстава се води аналитичка евиденција?
193. Који су разлози постојања аналитичких евиденција?
194. Како се назива дневник за аналитичку евиденцију?
195. Које помоћне књиге спадају у друге помоћне књиге?

11. ВРСТЕ КЊИГОВОДСТВЕНИХ РАЧУНА



Након образлагања дефинисања рачуна, главне књиге, контног оквира и помоћних књига могуће је рећи и нешто више о врстама, тј. поделама књиговодствених рачуна. Оне се могу поделити са више аспеката. У даљим излагањима указаћемо на најважније поделе рачуна и њихове карактеристике.

⁶⁷ Дакле, овде се не ради о даљем рашчлањавању рачуна главне књиге.

1. Подела рачуна према *томе да ли се отварају или не отварају у књиговодству*.
 Према овом критеријуму рачуне делимо на потенцијалне и рачуне отворене у књиговодству. Потенцијални рачуни су рачуни који нису отворени у књиговодству, (који не постоје у контном плану), али који би могли бити отворени и чије би отварање под одређеним условима имало неког смисла. Објашњење потенцијално-могућих рачуна треба тражити у чињеници да је готово неограничен број критеријума са којих се може посматрати имовина предузећа. Стварно отворени рачуни су они који се налазе у контном плану (оквиру) без обзира да ли се на њима директно спроводи или не спроводи књижење.
2. Подела рачуна *према томе да ли се на њима директно спроводи или не спроводи књижење*. Поред рачуна на којима се спроводи или је могуће спровести књижење у контном плану предузећа постоје и тзв. симболички рачуни на којима се не спроводи књижење. На рачунима класа и група се, по дефиницији, не може вршити књижење. На троцифреним рачунима је дозвољено књижење, сем у случају да предузеће из сопствених потреба не врши даље рашчлањавање неког троцифреног рачуна на два или више четвороцифрених рачуна. У том случају троцифрени рачун је симболички а на четвороцифреним рачунима се спроводи књижење.
 Пошто се на симболичким рачунима не спроводи књижење, до података о њима (промету и салду) може се доћи синтетизовањем (сабирањем) одговарајућих рачуна на којима се спроводе књижења, а који су настали рашчлањавањем симболичких рачуна.
3. Подела рачуна *према књиговодству у коме се воде*. Имајући у виду двокружни систем организовања књиговодства може се говорити и о подели рачуна *са становишта књиговодства у којима се воде*:
 - а) рачуни финансијског књиговодства и
 - б) рачуни обрачуна трошкова и учинака - класе 9.
4. Подела рачуна *према томе да ли се даље рашчлањавају или се не рашчлањавају у посебној аналитичкој евиденцији*. Са ове тачке гледишта рачуни се деле на елементарне (појединачне) и синтетичке (збирне). Елементарни рачуни су они рачуни који се даље не рашчлањавају у главним књигама нижег степена а синтетички рачуни су они који се рашчлањавају у главној књизи нижег ранга (помоћној - аналитичкој евиденцији) на два или више аналитичких рачуна. Постојање синтетичких рачуна долази у обзир само код оних делова активе и пасиве, односно расхода и прихода, који се састоје из низа посебних квалитета који, посматрано у целини, имају заједничко обележје изражено у називу односног збирног рачуна. Тако, на пример, купац А, купац Б, купац В, итд. представљају посебне квалитете чије је стање и кретање потребно посебно пратити. Заједничко обележје им је у томе да сви они представљају купце за које се као целину у главној књизи вишег ранга води њихов представнички, тј. синтетички (збирни) рачун Купци. Укупност књижења на левој и десној страни свих аналитичких рачуна, на пример купаца, мора у

потпуности да одговара укупности извршених књижења на одговарајућем синтетичком рачуну Купци. То је по себи разумљиво с обзиром да се ради о истим али различито дистрибуираним износима.

5. Подела рачуна *према рангу књиге у којој се воде*. Са ове тачке гледишта све рачуне делимо на рачуне главне књиге и на рачуне аналитичких евиденција. У рачуне главне књиге спадају сви рачуни који својим прометом улазе у пробни биланс или закључни лист на основу којих се састављају *биланс стања* и *биланс успеха* (као и сви симболички рачуни које је могуће синтетизовати на основу ових рачуна). За разлику од ових рачуна рачуни аналитичких евиденција степена својим прометом не улазе у наведени пробни биланс, односно закључни лист. Они нису ништа друго до делови (елементи) одговарајућих збирних, колективних односно синтетичких рачуна из главне књиге.

Зависно од тога на који се синтетички рачун из главне књиге односе, рачуни аналитичких евиденција воде се у различитим помоћним књигама (купаца, добављача, материјала, основних средстава итд.).

Из напред изложеног не треба извући закључак да се сви рачуни из главне књиге дубље рашчлањавају, тј. да су сви они синтетички. Шта више, у главној књизи далеко су бројнији тзв. елементарни рачуни (рачуни који се даље не рашчлањавају). На пример, текући (пословни) рачун, благајна, итд. На ово посебно указујемо с обзиром на често погрешна мишљења да су сви рачуни главне књиге синтетички (па отуда и погрешан назив за главну књигу - "Синтетика").

Рачуни главне књиге имају готово искључиво карактер финансијских показатеља, док се у аналитичким евиденцијама често иде и на добијање и других, на пример, количинских показатеља.

6. Подела рачуна *према томе у ком правцу може да се мења њихов салдо*. Са овог аспекта рачуни се деле на рачуне са променљивим салдом у оба правца и рачуне са кумулативним салдом.
7. Подела рачуна *према потпуности њиховог салда*. Са овог аспекта посматрано, све рачуне делимо на потпуне и непотпуне. Потпуни су они рачуни који својим салдом непосредно исказују износ одређеног дела активе и пасиве, односно расхода и прихода (или јединица вредности одређене тачке гледишта). Насупрот њима, непотпуни рачуни то могу тек посредно да искажу, тј. уз помоћ одговарајућих тзв. корективних рачуна.

Сваки непотпуни рачун има своју допуну у одговарајућем корективном, односно рачуну исправке вредности или рачуну одступања. Типичан пример непотпуног рачуна је рачун Опрема; његова допуна је рачун Исправка вредности опреме. Тек ова два рачуна заједно исказују праву, садашњу вредност опреме:

Д	Опрема	П	Д	Исп. вред. опреме	П
100.000,00		40.000,00	20.000,00		30.000,00

Салдо рачуна Опрема је дуговни од 60.000,00 дин, и показује набавну вредност опреме с којом предузеће тренутно располаже.

Салдо рачуна Исправка вредности опреме је потражни од 10.000,00 дин. Показује отписану вредност опреме са којом предузеће тренутно располаже.

Разлика између салда рачуна Опреме и рачуна Исправке вредности опреме (односно између набавне и отписане вредности) је садашња вредност опреме. Дакле, тек ова два рачуна, посматрана заједно, могу да пруже податак о садашњој вредности опреме.

8. Подела рачуна према томе *шта показује њихов салдо*. Према томе шта показује њихов салдо, углавном, све рачуне делимо на рачуне стања и рачуне успеха. У рачуне стања спадају рачуни активе и пасиве, а у рачуне успеха рачуни расхода и прихода. Салда појединих рачуна стања изражавају конкретно стање појединих делова реалне имовине (рачуни активе), односно обавеза (рачуни пасиве). За разлику од њих рачуни расхода и прихода представљају тзв. номиналне рачуне, који не изражавају стање, већ представљају образложења због чега је дошло до измена стања појединих елемената активе, односно пасиве. Другим речима на рачунима расхода књиже се одговарајућа смањења нето имовине предузећа у току године, а на рачунима прихода одговарајућа повећања нето имовине предузећа у току године.

Контролна питања

196. Набројати критеријуме за поделу књиговодствених рачуна.
197. Како се деле рачуни према томе да ли се отварају или не отварају у књиговодству?
198. Како се деле рачуни према томе да ли се на њима директно спроводи или не спроводи књижење?
199. Дати пример једног троцифреног рачуна на којем се не спроводи књижење.
200. Како се деле рачуни према књиговодству у коме се воде?
201. Како се деле рачуни према томе да ли се даље рашчлањавају или се не рашчлањавају у посебним аналитичким евиденцијама?
202. Како се деле рачуни према рангу књиге у којој се воде?
203. Како се деле рачуни према могућем правцу промене салда?
204. Како се деле рачуни према потпуности њиховог салда?
205. Како се деле рачуни према томе шта показује њихов салдо?
206. На примеру рачуна 023 - *Опрема*, 2410 - *Текући (пословни) рачун* и 101 - *Материјал* обрадити примере за поделу рачуна.
207. На примеру рачуна извора средства 414 - *Дугорочни кредити и зајмови у земљи* и 435 - *Добављачи у земљи* обрадити примере за поделу рачуна.

12. ДНЕВНИК И НАЛОГ ЗА КЊИЖЕЊЕ

Дневник је посебна књига за хронолошку евиденцију књиговодствених промена. Промене се књиже у дневнику из дана у дан, хронолошким редом како су настале, због чега се ова књига назива дневником или хронолошком евиденцијом⁶⁸.

Дневник главне књиге				
Датум	Број рачуна	Опис	Дугује	Потражује

Дневник и главна књига чине основне књиге предузећа које заједно са помоћним књигама чине пословне књиге предузећа.

Дневник, као књиговодствени инструмент, углавном, садржи свој назив, број стране или број дневника, колоне за датум настанка промене, називе рачуна, бројеве рачуна, износе по странама дугује и потражује и кратак опис пословне промене са позивом на документат.

У условима ручног начина књижења, када се скоро увек користи копирни начин књижења⁶⁹, у дневнику се књижење врши истовремено са књижењем у рачунима главне књиге и он, углавном, обавља функцију контроле једнакости прокњижених дуговних и потражних ставки у главној књизи. Међутим, у условима књижења уз помоћ рачунарске технике, углавном, се не спроводи књижење и у дневнику (контролу једнакости дуговних и потражних ставки у условима примене рачунарске технике је могуће урадити и без књижења у дневник). Али, пошто је дневник, као што смо рекли, једна од основних књига књиговодства, у условима када се у књиговодству примењује рачунарска техника неопходно је обезбедити да се у сваком тренутку може одштампати дневник који би по садржају и облику био идентичан “класичном” дневнику. О времену штампања дневника одлучује правно лице, али је обавезно да то учини приликом годишњег обрачуна пословања.

С обзиром да при контном оквиру заснованом на билансном принципу постоје два књиговодства - финансијско књиговодство и обрачун трошкова и учинака постоје и два дневника:

- ♦ дневник главне књиге финансијског књиговодства и
- ♦ дневник класе 9 - Обрачун трошкова и учинака.

Књижење у дневнику приказаћемо на основу података из промена са стране 61:

⁶⁸ За разлику од дневника, у главној књизи, која се назива и систематска евиденција, промене се систематизују прво по рачунима и њиховим странама (дугује или потражује), па тек онда, унутар њих по редоследу, тј. хронологији, настанка промене.

⁶⁹ Копирни начин књижења се састоји у следећем: на дневник се стави индиго а преко њега картица главне књиге. Приликом књижења пише се по картици а копија књижења преко индига остаје на дневнику.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Редни број	Бр. рачуна		Опис промене	Дугује	Потраж.
	Дуг.	Потр.			
0.	023		Опрема	110.000,00	
	101		Материјал	29.000,00	
	110		Недовршена производња	30.000,00	
	204		Купци у земљи	20.000,00	
	2410		Текући (пословни) рачун	20.000,00	
		304	Државни капитал		121.000,00
		414	Дугороч. кредити и зајмови у земљи		50.000,00
		421	Краткорочни кредити и зајмови у земљи		5.000,00
		435	Добављачи у земљи		15.000,00
			За почетно стање		
1.	101		Материјал	10.000,00	10.000,00
		435	Добављачи у земљи		
2.	150		Фактура бр. 1. пријемница бр. 1.	1.000,00	1.000,00
		2410	Плаћени аванси за материјал, резервне делове и инвентар у земљи		
3.	204		Текући (пословни) рачун	15.000,00	15.000,00
		614	Извод текућег рачуна бр. 1.		
4.	532		Купци у земљи	10.000,00	10.000,00
		435	Приходи од продаје производа и услуга на домаћем тржишту		
5.	614		Фактура бр. 1.	15.000,00	10.000,00
		532	Трошкови услуга одржавања		
6.	341		Добављачи у земљи	5.000,00	5.000,00
		304	Фактура бр. 7		
			Приходи од продаје произ. и услуга на домаћем тржишту		
		532	Трошкови услуга одрж.		
			Нераспоређени добитак текуће године		
		341	За утврђивање резултата		
			Нераспоређени добитак текуће године		
		304	Државни капитал		
			За расподелу резултата		

Напомена: Наведени облик дневника је школски пример за дневник. У пракси у колону опис се не уписују називи рачуна већ само опис промене, како је то урађено у графичком приказу Налога за књижење.

Поред дневника у књиговодству постоји и, један њему сличан инструмент, “Налог за књижење”. По елементима, па чак и по форми између њих нема значајнијих разлика. Главне разлике су једино у времену састављања и намени. Наиме, налог

за књижење је, у ствари инструмент, на коме се врши део послова контирања, дакле, посао пре књижења. То значи да се налог за књижење саставља пре дневника. Поред тога, налози за књижење у већини предузећа служе и као подлога за одлагање и чување књиговодствених докумената. Због тога треба посветити пажњу одређивању начина нумерисања налога за књижење.

Међусобна веза налога за књижење и рачуна главне књиге⁷⁰ може се приказати на следећи начин:

Налог за књижење бр. 1/05					Датум 07.01.	
Број рачуна		Опис промене	Дугује	Потраж.		
Дугује	Потражује					
2410	302	Извод текућег рачуна број 1.	10.000,00			
		Извод текућег рачуна број 1.			10.000,00	
				10.000,00		10.000,00
2410 - Текући (пословни) рачун						
Датум	Број налога		Опис	Дугује	Потраж.	Салдо
07.01	1/05		Извод текућег рачуна бр. 1.	10.000,00		10.000,00

Став за књижење у налогу за књижење може бити прост и сложен. Он је прост ако изражава однос само два рачуна (један дугује, а други потражује), а сложен је ако изражава однос више рачуна. Сложен став може изражавати следеће односе:

- ♦ - један рачун дугује / више рачуна потражује;
- ♦ - више рачуна дугује / један рачун потражује;
- ♦ - више рачуна дугује / више рачуна потражује.

По себи се разуме да и у случају сложеног става, без обзира на његову варијанту, укупност дуговања мора бити једнака укупности потраживања.

Пошто сваки став за књижење изражава однос између рачуна које треба задужити и одобрити, веома је важно да у сваком од њих фигурирају “тачни” рачуни, тј. баш они које односна пословна операција тангира. Већ смо рекли да се поступак одређивања рачуна које у конкретном случају треба задужити и одобрити назива контирање.

70 Иста је веза и између главне књиге и дневника.

208. Шта чини пословне књиге предузећа?
209. Која евиденција се води кроз дневник финансијског књиговодства?
210. Нацртати садржај дневника.
211. Објаснити књижење кроз дневник у условима ручног књижења.
212. Објаснити књижење кроз дневник у условима књижења уз помоћ рачунарске технике.
213. Објаснити употребу налога за књижење.
214. Приказати везу налога за књижење и рачуна главне књиге.
215. Какав може бити став за књижење?
216. Шта је прост а шта сложен став за књижење?

13. КЊИГОВОДСТВЕНА ДОКУМЕНТА



Књиговодствена документа су писане исправе којима се доказује настанак вредносне промене на имовини правног лица и која служи као подлога за уношење података у пословне књиге и контролу извршења пословне операције коју докуменат презентује. Графички приказ једног књиговодственог документа дат је на наредној страни.



Документ се саставља у моменту и на месту настанка пословне промене. Састављају га лица која су учествовала у извођењу пословне промене. Документа се исписују оловком чији се запис не може лако обрисати, писаћом или неком другом машином, обично преко индига у више копија. Исправке у књиговодственим документима врше се прецртавањем првобитног текста или цифара тако да они остају читљиви. Исправке врши лице које је издало документ⁷¹, и то у свим примерцима тог документа. Благајнички и други документи који доказују готовинске уплате и исплате не смеју се исправљати. Они се поништавају и саставља се нови документ.

71 Или лице које врши контролу књиговодствених докумената.

Графикон: Приказ књиговодственог документа

Предузеће "Радник" Датум: 01.06.2006.			Место: Лозница Књиговодству				
Требовање бр. 15/06 за производњу <u>навртки М 10</u> Радни налог бр. <u>15/06</u>							
ши-фра	Врста материјала	ј.м.	количина		цена	вредност	напомена
1	2	3	требовано	издато	6	7	8
1	ЧЕЛИК	кг	5.000	5.000	3,00	15.000,00	
						15.000,00	
Наредио			Издао		Преузео		
дипл. инж. Зурнић			М. Павловић		инж. Јокић		

Документација је битан инструмент у књиговодству, јер књижења која нису поткрепљена одговарајућом документацијом практично су без икаквог значаја. Усмена уверавања о настанку промене су за књиговодство неважна. Документација чини књиговодствене информације веродостојним и истинитим, нарочито пред судом и другим институцијама.

Поред пословних промена у књиговодству се књиже и промене које се не могу назвати пословним. У књиговодству може доћи до погрешног књижења неке праве пословне операције, па је зато потребно извршити одговарајућу исправку. И ту такође важи правило "ниједно књижење без документа". С обзиром на то, само књиговодство формира одговарајућу писмену основу, и то у виду тзв. налога за књижење. Осим за исправку грешака, у књиговодству се формира документација и за обухватање неких пословних операција за које се не добија докуменат нити од стране пословних партнера, нити, пак, од одговарајућих служби у оквиру предузећа. Примера ради, књиговодство само формира налоге за књижење књиговодствених отписа, формирање добитка, његову расподелу, итд.

Уз поновну констатацију да предмет књижења представљају пословне промене, треба нагласити да се при томе мисли само на оне које су већ настале и које су, према томе, на било који начин довеле до промене стања неког дела активе и пасиве. То се, на пример, не односи на неиспоручене производе чија је продаја иначе већ уговорена, односно на незапримљени материјал чија је набавка такође уговорена. Овакве операције се не књиже у књиговодству, јер оне још нису настале и нису довеле ни до промена средстава и извора средстава предузећа.

217. Шта су књиговодствена документа?
218. Ко и када саставља књиговодствена документа?
219. Како се исписују књиговодствена документа?
220. Како се врше исправке у књиговодственим документима?
221. Да ли се смеју исправљати благајничка и друга документа у вези готовинских уплата и исплата?
222. Да ли књиговодство испоставља и каква књиговодствена документа?
223. Нацртати један књиговодствени документ.

13.1. Врсте књиговодствених докумената

Према намени документа у предузећу се деле на:

1. налоге за извршење одређених економских (пословних) промена,
 2. документа која потврђују да је економска промена извршена и
 3. комбинована документа (комбинација претходне две врсте).
1. Документа која представљају налоге за извршење економске промене утичу на активност која ће тек резултирати променом на имовини предузећа и не представљају књиговодствени документ (уговори о продаји, набавци и др.).
 2. По извршењу промене на имовини испоставља се нови документ који потврђује да је економска промена извршена. Овај документ представља књиговодствени документ.
 3. Међутим, постоје налози за извршење код којих се настала економска промена извршена по том налогу уноси у тај налог, чиме он постаје и документ који потврђује да је економска промена извршена, односно он постаје књиговодствени документ. На пример, требовање материјала је комбиновани документ. Када се напише и достави магационеру он је још увек само налог за извршење промене и није књиговодствени документ. Тек када се у њега упише издата количина и потпише га лице које је материјал примило требовање материјала постаје књиговодствени документ. У предузећу треба што је могуће више користити комбинована документа, јер се тако смањује број докумената у предузећу, уз све предности које из тога проистичу.

Укупна књиговодствена документација се може класификовати са различитих тачака гледишта:

1. према месту настанка;
2. са становишта пословне операције коју интерпретира;



3. према привредним процесима или функцијама у којима настају или којима служе;
 4. према начину и времену њиховог одлагања.
1. Књиговодствена документа се *према месту настанка* могу класификовати на “сопствена” и “туђа”. Да би “туђа” документа постала књиговодствена документа неке друге организације морају бити адресована на ту организацију и садржавати пословне трансакције у вези са том организацијом. Један део “сопствене” документације служи за документовање трансакција са спољним светом и адресован је на друге организације, а други део те документације служи за документовање промена у оквиру те организације. “Туђа” књиговодствена документа примају се, углавном, у једном примерку (оригинал), док се “сопствена” књиговодствена документа издају у више копија. “Сопствена” књиговодствена документа се даље могу поделити на књиговодствена документа настала у књиговодству и књиговодствена документа настала у другим организационим деловима предузећа. Са поделом књиговодствених докумената на “сопствена” и “туђа” повезана је и следећа подела.
 2. Књиговодствена документа са *становишта пословне операције коју интерпретирају* деле се на интерне и екстерне документе. Интерна документа интерпретирају пословне операције које се одигравају у границама предузећа. Екстерна документа интерпретирају пословне операције у вези односа предузећа са другима предузећима.
 3. Књиговодствена документа се могу поделити и *према привредним процеси-ма или функцијама у којима настају или којима служе*. Приликом набавке и пријема материјалних вредности (основних средстава, материјала, робе итд.) јављају се документа: улазна (туђа) фактура за материјалне вредности, разни рачуни за зависне трошкове набавки, интерни документ - пријемница, комисијски записник и др. У процесу производње јављају се документа о трошковима (требовање материјала, радне листе, рачуни за услуге и друге трошкове) и завршеној предатој производњи (предатница готових производа). У функцији продаје настају или се јављају документа у вези са испоруком продатих производа: отпремница продатих производа, излазна фактура (рачун) и др. У финансијској функцији јављају се документа о наплатама и исплатама преко текућег рачуна (вирмански налози, готовински и барирани чекови, уплатнице, итд.) и благајне (признанице, благајнички дневник и др.).
 4. *Према начину и времену њиховог формирања* књиговодствена документа се деле на оригинална и изведена. Сва претходно наведена документа су *оригинална*, јер директно проистичу из пословне трансакције. Код оригиналних докумената разликујемо индивидуализовани, појединачни документ, који обухвата једну промену (једно требовање за један материјал, један вирман за једно плаћање, итд), и збирне, заједничке документе за више истородних промена (једно требовање за више врста материјала, једна фактура за више

продаја, један вирмански налог за плаћање више обавеза, итд.). *Изведена* документа се добијају накнадним преписом или синтетизовањем промена или стања из оригиналних докумената. Ради се, углавном, о: рекапитулацијама, прегледима, исказима, изводима, списковима, обрачунима, извештајима и др., чији је смисао у груписању и кумулирању истоврсних промена са циљем да се избегну појединачна књижења или изврше неки обрачуни. Да би изведени докуменат био веродостојан уз њега се морају приложити оригинална документа на основу којих је састављен или се позвати на њих.

Контролна питања

224. Које су врсте књиговодствених докумената?
225. Дати графички приказ врста књиговодствених докумената.
226. Набројати поделу књиговодствених докумената према намени у предузећу?
227. Објаснити налоге за извршење одређених економских промена.
228. Објаснити документа која потврђују да је економска промена извршена.
229. Објаснити комбинована документа.
230. Набројати и објаснити књиговодствена документа према месту настанка.
231. Набројати и објаснити књиговодствена документа са становишта пословне операције и објаснити.
232. Набројати и објаснити књиговодствена документа према привредним процесима у којима настају или којима служе.
233. Набројати и објаснити књиговодствена документа према начину и времену њиховог формирања.

13.2. Послови контроле књиговодствене документације

Копије књиговодствених докумената намењене књиговодству, пре спровођења књижења, подлежу контроли. Лице одређено за контролу, тзв. ликвидатор, врши:

1. формалну,
2. рачунску и
3. суштинску контролу докумената.



Подразумева се да се мора проверити да ли је промена која се доказује документом законита, тј. да није у супротности са неким законом или подзаконским актом.

Формална контрола обухвата проверу:

1. датума приспећа на евидентирање,
2. да ли је докуменат испостављен на за то предвиђеном стандардизованом обрасцу (уколико такав образац постоји),

3. садржи ли све предвиђене податке и да ли је испостављен, односно достављен у довољном броју примерака,
4. да ли је документ попуњен и испостављен применом одређене технике (на пример, ако је предвиђено компјутерско фактурисање купцима, свака фактура која би била попуњена и/или испостављена применом неке друге технике сматрала би се неважећом уколико није пристигло и правоваљано образложење за такав поступак).

У случају утврђивања свих или неких од наведених недостатака тражи се допуна од стране одговорних лица.

Контрола суштинске исправности књиговодствене документације обухвата проверу:

1. да ли је настала економска промена по квалитету и квантитету онаква како је на документу назначена,
2. да ли је документ испостављен у складу са раније преузетим обавезама према пословним партнерима (врсте, количине, цене, попусти и др.) и, наравно, у складу са законским прописима.

У суштини ова контрола се заснива на провери оригиналности потписа лица која потврђују примопредају, провери исправности битних елемената докумената путем ценовника, уговора, других књиговодствених докумената, стандарда, законских прописа итд. Ова врста контроле је најтежа јер, не може се очекивати апсолутна суштинска контрола од књиговодства које, у већини случајева, ни у најмањој мери није суделовало у одређеној пословној трансакцији. Због тога је пожељно да у суштинској контроли поред лица из књиговодства учествују и лица која располажу са највише информација о насталој пословној промени (наравно овде су изузети рачунопологачи, тј. лица која су задужена за поједине имовинске делове предузећа и лица која састављају документ).

Контролом рачунске исправности врши се контрола рачунских радњи спроведених у документу. Евентуалне грешке у рачунским радњама исправљају се на самом документу прецртавањем танком линијом погрешног и исписивањем изнад њега исправног износа, уз потпис (параф) контролора. О учињеној исправци извештава се издавалац документа писмено или усмено. Уколико је много грешака направљено може се издати захтев за издавање новог документа.

Контролна питања

234. Које лице у предузећу спроводи контролу књиговодствених докумената?
235. Које врсте контроле исправности књиговодствених докумената постоје?
236. Шта обухвата формална контрола исправности књиговодствених докумената?
237. Шта обухвата контрола суштинске исправности књиговодствених докумената?
238. Шта обухвата контрола рачунске исправности књиговодствених докумената?

14. ПРОБНИ БИЛАНС (ПРОБНИ ЛИСТ) И ЗАКЉУЧНИ ЛИСТ

Контрола стања пословних књига је саставни део послова око састављања периодичног и годишњег обрачуна. За део тих контрола састављају се:

1. Пробни биланс (пробни лист) и
2. Закључни лист.

Пробни биланс. Пробни биланс је књиговодствени инструмент чија је основна намена провера аритметичке исправности извршених књижења - збир промета дуговних страна свих рачуна треба да буде једнак збиру промета потражних страна свих рачуна. Ова аритметичка једнакост произилази из обавезне аритметичке једнакости сваког става за књижење. Колоне пробног биланса су: број рачуна, назив рачуна, дугује, потражује и салдо. Пробни биланс на основу примера са стране 65. може да изгледа:

Пробни биланс после 6-те промене

број рач.	Назив рачуна	Дугује	Потражује	Салдо
023	Опрема	110.000,00	0,00	110.000,00
101	Материјал	39.000,00	0,00	39.000,00
110	Недовршена производња	30.000,00	0,00	30.000,00
150	Плаћени аванси за материјал, резервне делове и инвентар у земљи	1.000,00	0,00	1.000,00
204	Купци у земљи	35.000,00	0,00	35.000,00
2410	Текући (пословни) рачун	2.000,00	1.000,00	1.000,00
304	Државни капитал	0,00	126.000,00	-126.000,00
341	Нераспоређени добитак текуће године	5.000,00	5.000,00	0,00
414	Дугорочни кредити и зајмови у земљи	0,00	50.000,00	-50.000,00
421	Краткорочни кредити и зајмови у земљи	0,00	5.000,00	-5.000,00
435	Добављачи у земљи	0,00	35.000,00	-35.000,00
532	Трошкови услуга одржавања	10.000,00	10.000,00	0,00
614	Приходи од продаје производа и услуга	15.000,00	15.000,00	0,00
Укупно		247.000,00	247.000,00	0,00

Саставља се на основу рачуна главне књиге. Пожељно је да у њему буду унети, поред рачуна на којима се спроводи књижење, и симболички рачуни.

Збир колона дугује и потражује мора бити једнак, а збир колоне салдо мора бити нула. У противном мора се приступити тражењу грешака. Сем ове контроле, у пробном билансу се брзо и лако може проверити логичност салда појединих рачуна. На пример, на рачуну 101 - Материјал салдо не може бити потражни.

Уколико је то случај онда је сигурно настала нека грешка и треба је пронаћи и исправити. Ову проверу треба вршити и за симболичке рачуне.

Пробни биланс се ради обавезно пред израду обрачуна (периодичних, годишњих или неких других обрачуна).

Закључни лист. Закључни лист је књиговодствени инструмент који има више функција у књиговодству. Сadrжи све колоне које има и пробни биланс па може служити истим сврхама као и он. Пошто закључни лист треба да створи основу и за израду *биланса стања* и *биланса успеха* и за формалан закључак књига у односу на бруто биланс има још и следеће колоне: *биланс стања* (актива и пасива) и *биланс успеха* (расходи и приходи). Закључни лист може да изгледа: *Закључни лист после 4-те промене*

Закључни лист после 4-те промене

Број рачуна	Назив рачуна	Главна књига				Биланси			
		Бруто биланс		Салдо биланс		Биланс стања		Биланс успеха	
		Дугује	Потражује	Дугује	Потражује	Активa	Пасивa	Расходи	Приходи
023	Опрема	110.000,00	0,00	110.000,00	0,00	110.000,00	0,00	0,00	000
101	Материјал	39.000,00	0,00	39.000,00	0,00	39.000,00	0,00	0,00	0,00
110	Недовршена производња	30.000,00	0,00	30.000,00	0,00	30.000,00	0,00	0,00	0,00
150	Плаћени аванси за материјал, резервне делове и инвентар у земљи	1.000,00	0,00	1.000,00	0,00	1.000,00	0,00	0,00	0,00
204	Купци у земљи	35.000,00	0,00	35.000,00	0,00	35.000,00	0,00	0,00	0,00
2410	Текући (пословни) рачун	2.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00	1.000,00	0,00	0,00	0,00
304	Државни капитал	0,00	121.000,00	0,00	121.000,00	0,00	121.000,00	0,00	0,00
414	Дугорочни кредити и зајмови у земљи	0,00	50.000,00	0,00	50.000,00	0,00	50.000,00	0,00	0,00
421	Краткорочни кредити и зајмови у земљи	0,00	5.000,00	0,00	5.000,00	0,00	5.000,00	0,00	0,00
435	Добављачи у земљи	0,00	35.000,00	0,00	35.000,00	0,00	35.000,00	0,00	0,00
532	Трошкови услуга одржавања	10.000,00	0,00	10.000,00	0,00	0,00	0,00	10.000,00	0,00
614	Приходи од продаје производа и услуга	0,00	15.000,00	0,00	15.000,00	0,00	0,00	0,00	15.000,00
Укупно		227.000,00	227.000,00	226.000,00	226.000,00	216.000,00	211.000,00	10.000,00	15.000,00

- 239. Шта је пробни биланс?
- 240. Коју намену има пробни биланс?
- 241. Шта је основа за састављање пробног биланса?
- 242. Које колоне може да има пробни биланс?
- 243. Шта контролише пробни биланс?
- 244. Када се саставља пробни биланс?
- 245. Шта је закључни лист и чему служи?
- 246. Које колоне може да има закључни лист?

15. ИНВЕНТАР ИМОВИНЕ

Инвентар имовине је детаљан преглед вредносног и количинског стања имовине једног правног лица на одређени дан. Обавезно се саставља пре састављања годишњег обрачуна. Ради се о веома значајном књиговодственом инструменту, јер се у њему приказује стварно стање имовине правног лица. Инвентар имовине настаје као резултат инвентарисања (пописивања).



Инвентарисање се може спроводити и у току године према потребама правног лица. Поред редовног пописа (31.12.) правно лице врши попис и у другим случајевима предвиђеним законом (примопредаја дужности, промене продајних цена производа и робе у складишту и др.).

Попис врши пописна комисија. Уколико предузеће има више различитих средстава и извора средстава може се поред централне пописне комисије образовати и више пописних комисија, и то по једну или више за поједине делове имовине.

Пописне комисије приликом обављања пописа састављају пописне (инвентарне листе). У пописним листама се уписује, шта се, када и где пописује, нађена (стварна) количина, цена и вредност имовинског дела. Пописну листу оверавају својим потписима чланови комисије и рачунополлагач. Даљом обрадом пописних листа утврђују се разлике књиговодственог стања у односу на стварно (вишкови и мањкови) и спроводе одговарајућа књижења. На основу свих пописних (инвентарних) листа може да се састави инвентар имовине предузећа.

Инвентар имовине се унеколико разликује од *биланса стања*.

1. Прва разлика се огледа у томе што је инвентар имовине детаљан преглед имовине, док се за *биланс стања* може рећи да је глобалан преглед. Тако на пример у *билансу стања* за материјал у складишту предвиђена је само једна позиција, док је код инвентара, материјал у складишту заступљен са онолико позиција колико има различитих врста материјала. Исто важи и за велики број других делова имовине (основна средства, ситан инвентар, резервни делови, купци и др).

2. У инвентар се поред вредносних уносе и подаци о количини појединих средстава, док се у *билансу стања* уносе само вредносни подаци.
3. Следећа разлика је у томе што се инвентар имовине израђује на основу непосредног пописивања (бројања, мерења и др.) имовине, док се *биланс стања* израђује на основу стања на књиговодственим рачунима.
4. Као последица претходне разлике јавља се и разлика у времену састављања. Пошто се *биланс стања* израђује на основу рачуна неопходно је да стање на рачунима буде усклађено са стварним стањем. А пошто је инвентар имовине средство да се то обезбеди произилази да се инвентар имовине обавезно саставља пре *биланса стања*.

Контролна питања

247. Шта је инвентар имовине?
248. Када се саставља инвентар имовине?
249. Ко пописује имовину предузећа?
250. Шта су пописне листе и шта се уписује у њима?
251. Које су разлике између инвентара имовине и *биланса стања*?

16. САСТАВЉАЊЕ БИЛАНСА НА ОСНОВУ РАЧУНА И ФОРМАЛАН ЗАКЉУЧАК КЊИГА



С обзиром да се на књиговодственим рачунима евидентирају подаци о вредносном стању и вредносним променама стања имовине предузећа, то значи да се на основу рачуна може саставити *биланс стања* и *биланс успеха*. За наведено састављање неопходно је утврдити салда на одговарајућим рачунима. *Тако утврђена салда уносе се у обрасце биланса стања или биланса успеха у зависности да ли се ради о средству, извору средстава, расходу или приходу*. Приликом попуњавања ових образаца најчешће се салда појединих рачуна групишу и уносе као један износ у одговарајући биланс. Као помоћно средство за обављање овог посла, а нарочито утврђивања салда, најчешће се користи закључни лист.

На крају сваке пословне године (31.12. у 24.00 часа), дакле после спроведених свих књижења и обављене контроле исказаних стања у пословним књигама, обавезно се врши њихов формалан закључак. Ради се о формалном закључку основних и већине помоћних књига. Већ смо раније рекли да се рачуни отварају на почетку пословне године (01.01 у 00.00 часова). То значи да посматрано у реалном времену рачуни који ће се у наредној пословној години одмах отворити и користити суштински ни једну секунду нису угашени.

Формално затварање рачуна је неопходно како би они у нову пословну годину ушли само са својим салдом, а не и прометом који су имали у текућој пословној години.

Формалан закључак књига значи да се стање на рачунима своди на нулу. То је могуће урадити ако се на сваком рачуну спроведе следеће књижење: износ утврђеног салда (он је између осталог израчунат и у закључном листу) књижи се на мању страну рачуна. Након тога на сваком рачуну треба урадити следеће: израчунати промет сваке стране, подвући га два паралелним цртама, при чему се евентуални празан простор на мање исписаној страни рачуна поништава књиговодственим коленом. Затим се на рачуну уписује место и датум закључка. Закључене рачуне потписује руководилац рачуноводства.

На исти начин се закључују и аналитичке евиденције. Изузетак је, на пример, аналитичка евиденција основних средстава, код које се не врши закључивање на крају пословне године.

После спроведених свих књижења врши се формалан закључак дневника. Поступак закључивања је сличан као и формалан закључак главне књиге. Израчуна се промет дуговне и потражне стране (који морају бити једнаки). Износи промета се подвлаче са две паралелне црте. Затим се испод тога у дневнику уписује место и датум закључка. Закључени дневник потписује руководилац рачуноводства.

Последњи дан за предају редовних годишњих финансијских извештаја је и последњи дан за закључак пословних књига. У Републици Србији то је 30. јун текуће године за претходну пословну годину.

Контролна питања

252. Како се попуњавају обрасци *биланса стања* и *биланса успеха*?
253. Шта је формални закључак књига?
254. Како се спроводи формални закључак књига?
255. Када се спроводи формалан закључак књига?
256. У којој евиденцији се не врши формални закључак на крају пословне године?
257. На примеру објаснити формални закључак књига.

17. САСТАВЉАЊЕ БИЛАНСА НА ОСНОВУ РАЧУНА И ФОРМАЛАН ЗАКЉУЧАК КЊИГА



Грешке у књиговодству могу настати случајно и намерно. У овом раду бавимо се само случајним грешкама.

Наћи грешку у књиговодству често је веома тешко и дангубно, тако да понекад тражење грешке траје дуже него и само књижење.

Тешкоће у изналагању грешака у књиговодству потичу отуд што оне могу настати на најразличитије начине, почев од грешака у изради докумената, контирању, груписању, књижењу, изради биланса, итд.

Према времену у којем су грешке настале деле се на:

1. грешке настале у текућем извештајном периоду и
2. грешке настале у претходном или у неком од претходних извештајних периода.

Уобичајено је да се грешке у књиговодству деле на:

1. формалне, које реагују на аутоматску контролу двојног књиговодства и
2. материјалне грешке, на које ова контрола не делује. Једна грешка може истовремено да представља и формалну и материјалну грешку.

Слична овој подели је и подела грешака на:

1. Грешке које ремете књиговодствену једначину (једнакост збира леве и десне стране у дневнику или главној књизи);
2. Грешке које ремете квантитативне односе између књига;
3. Грешке које се појављују као инвентарне разлике. Ове грешке се појављују као последица поремећаја односа између књига и стварног стања на имовини или резултату. Ове грешке проузрокују материјалну неисправност књиговодства (повређена је истинитост књиговодства), али оне не изазивају повреде равнотеже у дневнику и главној књизи, нити ремете квантитативне односе између књига. Иницијатива за истраживање грешака које се појављују као инвентарне разлике настаје: при слагању књиговодствених евиденција са магацинским евиденцијама, као и по извршеном попису имовине и његовим поређењем са књиговодственим стањем, из чега проистичу неслагања односно разлике. Грешке које се манифестују као инвентарне разлике могу настати због:
 4. дуплог књижења једне промене, било на основу двоструке или исте документације;
 5. изостављања књижења докумената о неким променама, из било ког разлога;
 6. књижења промена на супротним странама рачуна у некој промени;
 7. књижење погрешног износа, било већег или мањег него што стварно износи промена;
 8. погрешно одабраних рачуна при контирању или књижењу и сл.

Контролна питања

258. Како могу настати грешке у књиговодству?
259. Како се деле грешке у књиговодству?
260. Дати пример једне грешке у књиговодству.
261. Чегу су последица грешке које се манифестују као инвентарне разлике?

17.1. Методе откривања грешака

За лакше и брже откривање грешака користе се разне методе:

1. метода колационирања,
2. метода најкраће линије,
3. метода временског сужавања поља грешака,
4. метода просторног сужавања поља грешака,
5. метода деветичне пробе.

1. *Метода колационирања.* Прва метода помоћу које су се тражиле грешке у књиговодству била је метода колационирања. Њена суштина је у упоређивању књижења извршених на рачунима главне књиге са њиховим извором - дневником или документима. Тако, једно лице чита књижења извршена у главној књизи, док друго лице, односно више њих проверава идентичност књижења у дневнику односно дневницима. Често се примењивао и обрнути редослед (читало би се из дневника или докумената а проверавала подударност књижења на рачунима главне књиге).

Колационирање се често мора понављати више пута, док се грешка не пронађе. Ово из разлога што се веома често догађало да лица, која врше упоређивање књига односно колационирање књижења, превиде, односно пречују одговарајуће суме, а то је и те како замарало оне који су обављали овај посао. Ово нарочито у случају ако је број књижења који је требало колационирати био велик. Препорука је да лица која су спроводила књижења не учествују у колационирању, јер се дешава да и при колационирању направе исту грешку као и при књижењу. Метода колационирања се не користи само у случајевима када се зна да је направљена грешка. Ова метода се често примењује и у случајевима књижења путем рачунарске технике и то у оним случајевима када је немогуће спровести аутоматску контролу обављених књижења. У тим случајевима се пре обраде података одштампа преглед унетих података који се методом колационирања упоређује са дневником или документима одакле је пренос извршен.

Иако је ова метода показала одређене недостатке са гледишта брзине налажења грешака, ова метода је показала у пракси и своје добре стране: наиме, она се показала способном да открије и грешке материјалне природе (замена рачуна при књижењу), а што ни сам пробни биланс није у стању. Због тога, иако најстарија, ова метода се често и данас примењује као средства за изналажење грешака.

2. *Метода најкраће линије.* Често се догађало да је колационирање, односно упоређивање књижења у дневнику и главној књизи више пута понављано, а да грешка, ипак није пронађена, зато што грешка у преносу из дневника на рачуне није ни постојала. Даљим тражењем констатовало се да је грешка направљена у некој од операција везаној за састављање пробног

биланса, наиме, у сабирању рачуна, њиховом преношењу у пробни биланс или, пак, у сабирању самог пробног биланса. Имајући у виду да постоје и овакве грешке а да би контрола тачности ове три операције трајала много мање него колационирање књижења књиговође су дошле до тога који им је пут при тражењу грешака најцелисходнији. Дакле, праксом се дошло на то да је при тражењу грешака најцелисходнији следећи пут:

- а) контрола сабирања у пробном билансу,
- б) контрола преноса са рачуна у пробни биланс,
- в) контрола сабирања на рачунима,
- г) колационирање књижења.

У условима вођења књиговодствених евиденција на рачунару и под условом да су програми тачни, овај метод изналажења грешака нема неку велику вредност. Јер, сабирање по рачунима, пренос рачуна у пробни биланс и сабирање пробног биланса ради машина, а познато је да машина не греша, тако да ту не могу настати грешке.

3. *Метода временског сужавања поља грешака.* Када се у пракси приметило да је налажење грешака утолико брже и лакше уколико је мања количина књижења међу којима је треба тражити, прешло се на утврђивање тачности извршених књижења по краћим временским периодима. Тако, на пример, уместо годишњег састављеног пробног биланса, прешло се на његово месечно састављање, па чак и краће, ако је количина књижења била толика да је то условљавала. Утврђивање временског периода у коме ће се вршити проверавање тачности извршених књижења зависи од конкретних прилика у предузећу.
4. *Метода просторног сужавања поља грешака* полази од тога да извесна шира подручја треба сегментирати. Тако се запазило да између појединих књига у књиговодству, посматрано са квантитативне тачке гледишта, постоје одређени односи. Тако, на пример, уочили су да збир промета свих рачуна главне књиге (у пробном билансу) треба да одговара збиру дневника, и то како страна “дугује” тако и страна “потражује”. Даље, кроз практичан рад они су увиђали да збир појединих одељенских дневника треба да одговара прометима односних рачуна у главној књизи. Доцније, после увођења колективних рачуна, увидело се да збир извода промета појединачних рачуна треба да одговара збиру односног синтетичког, тј. колективног рачуна у главној књизи. Поред ових односа књиговође су кроз праксу дошли и до других односа. Уколико је неки од ових односа био нарушен грешка није тражена у целом књиговодству већ тамо где је тај однос нарушен. На пример, ако се није слагао дневник благајне са рачуном благајне, грешка, рецимо, није тражена на рачуну купаца већ на рачуну благајне и то на оној страни која се не слаже, итд.
5. *Метода деветичне пробе* је специфична метода која омогућава:
 - а) да се грешка типски одреди и
 - б) да се грешка локализује и пронађе у кратком року.

а) Могуће је запазити да су све грешке које настају пермутацијом цифара дељиве са 9 без остатка. Вредност количника одређује локацију колоне у којима је настала пермутација. Тако можемо одмах да утврдимо да ли је грешка настала услед пермутације или услед других разлога (пропуштање књижења или двоструко књижење).

б) Локација грешке у условима њеног настанка пермутацијом је веома ефикасна. Ако је нека страна мања за нпр. 900,00 динара, грешка је, највероватније, настала услед пермутације. Рачуница: $900,00 \text{ дин.} : 9 = 100,00 \text{ дин.}$ показује следеће:

- ♦ пошто је количник троцифрен број ради се о замени места две цифре у 3 и 4 колони посматрано са десне стране, тј. цифра стотица је прешла на место цифре хиљада и обрнуто,
- ♦ пошто је разлика позитивна (900,00 дин.) цифра стотица је већа од цифре хиљада,
- ♦ прва бројка у количнику показује колика је разлика између бројева који су заменили места, тј. разлика између њих је конкретно 1.

Један од бројева који би могао да поткрепи ову тврдњу је на пример, 4.500,00 дин, који би грешно могао да се напише као 5.400,00 дин.

Комбиновањем разних метода, поступака и мера за онемогућавање настанка и за проналажење грешака могуће је доћи до синергетског ефекта. Примена изолованих поступака даје лошије резултате.

Контролна питања

262. Које су методе за откривање грешака у књиговодству?
263. Објаснити методу колационирања.
264. Објаснити методу најкраће линије.
265. Објаснити методу временског сужавања поља грешке.
266. Објаснити методу просторног сужавања поља грешке.
267. Објаснити методу деветичне пробе и дати пример.

17.2. Исправљање грешака које су настале и откривене у текућем извештајном периоду

Грешке настале у текућем извештајном периоду а које су откривене грешке при контроли докумената, усаглашавања дневника, главне књиге, помоћних књига, при обради пописних листа и др. морају се исправити, чиме се долази у стање као да грешака није ни било. Начин или метода исправљања грешака зависи од њихове природе и времена њиховог откривања у односу на време када је грешка учињена. У том смислу, разликују се исправке путем прецртавања, докњижавања, сторнирања и сторнирања са докњижавањем.

1. *Исправка грешака путем прецртавања или поништавања.* Исправљање грешака путем прецртавања (код ручног књижења) или поништавања (код књижења на компјутеру) допуштено је ако се грешка уочи одмах при књижењу или при аритметичкој контроли једне стране дневника или дневника за један дан, односно при изради налога за књижење за једну групу докумената, код компјутерске обраде. Коректура учињене грешке врши се тако што се погрешна белешка прецрта, али тако да се претходно уписана белешка може прочитати, а изнад погрешне упише исправна белешка (о износу, датуму, броју или називу документа, зависно од тога на ком елементу је погрешено). Код компјутерске обраде, погрешна белешка се брише из меморија и уноси исправна. Сем код књижења, овај метод се примењује код ручне обраде и при исправкама збирева, разлика или преноса на наредну страну. Брисање гумицом код ручног и машинског књиговодства није допуштено.

1.250,00

~~13.250,00~~

2. *Докњижавање или накнадно књижење* као метод исправљања грешака примењује у случају пропуштених књижења, тј. уколико нека промена уопште није књижена. Дакле, ради се о нормалном књижењу неке промене први пут, на уобичајени начин. Докњижавање се јавља и у случају када је у некој промени, из било којег разлога, прокњижен мањи износ од правог износа, па се после утврђивања грешке докњижава разлика између књиженог и правог износа, уз позив на првобитно књижење. Смисао докњижавања је, дакле, у довођење односних рачуна у стање интегралности.
3. *Сторнирање* значи накнадним књижењем поништити претходно књижење да би се дошло у ситуацију као да погрешна књижења нису ни спроведена. Овакве исправке јављају се у случају када је нека промена:
 - а) два или више пута књижена па је потребно једно или више књижење поништити,
 - б) прокњижена у већем износу од правог износа, из било ког разлога, или уопште није требала да се књижи на том рачуну.
 У овом другом случају поништава се односно сторнира разлика између књиженог и правог износа уз повезивање са првобитним књижењем. Методолошки, сторнирање се може извршити на два начина:
 - а) обичним, класичним или црним сторном и
 - б) црвеним (негативним) сторном.
 а) *Обичан сторно* се састоји у књижењу износа, који се поништава, на супротну страну (дугује или потражује) од првобитног књижења. Тиме за исту промену имамо књижен исти износ два пута, и на левој и десној страни рачуна, чиме се ова два износа међусобно потиру и ефекат оваквог књижења по салдо је нула. Мана овог метода је што се увећава збир промета на рачуну изнад стварних промена, што смањује квалитет и употребљивост података о самом промету, иако је салдо на рачуну исправан.

б) *Црвени сторно* се састоји у књижењу износа, који се поништава, на истој страни рачуна као и првобитно књижење, али са знаком минус, што значи да се одузима од збира промета дате стране. Назив црвени сторно долази отуда што се у преносној методи ручног књижења у дневнику и на рачуну износ књижио црвеном оловком, што је био знак да га треба одузети. Дакле, врши се исправка грешке без увећања промета на рачуну. Код копирног ручног књижења, где отисак књижења на рачуну преко индига остаје у дневнику, промена се не бележи црвеном оловком (јер је отисак исти без обзира каквом оловком писали по оригиналу), већ се износ кога треба одузети ставља у правоугаоник. Код машинског и компјутерског књижења сторнирани износ добија предзнак минус и одмах се смањује збир промета одговарајуће стране. Смисао сторног књижења на неком рачуну је, дакле, у настојању да се односни рачун доведе у стање хомогености. Због свега наведеног у књиговодству се уколико постоји потреба за сторно књижењем користи метода црвеног сторна.

4. *Сторнирање са докњижавањем*. Претходне методе кориговања погрешних књижења - докњижавање и сторнирање - спроводе се на истим рачунима на којима је спроведено првобитно погрешно књижење и који се путем корекције свде на прави износ. Веома је честа комбинација ове две методе. Тако, на пример, ако је промена прокњижена на погрешним рачунима, на њима се мора извршити сторнирање и докњижавање или допунско књижење на исправним рачунима. Када се ради о књижењима на погрешно изабраним рачунима онда је могуће да су у једном ставу сви рачуни погрешно одабрани, што значи да се цео став мора сторнирати (значи књижења на два или више рачуна). Ово називамо потпуним сторном уз докњижавања на правим рачунима. Могуће је да је у ставу (промени) одабран погрешно само један рачун, што значи да само на том рачуну треба извршити сторнирање уз докњижавање на исправном рачуну, итд.

Пример за исправљање грешака:

Набављено је од добављача материјала у вредности од 3,000.00 дин.

Д	Резервни делови	П	Д	Добављачи	П
3.000,00			3.000,00		

Промена је погрешно прокњижена јер уместо да дугује рачун Материјал прокњижено је да дугује рачун Резервни делови. Због тога је рачун Материјал неинтегралан - не садржи све оно што се на тај рачун односи, а рачун Резервни делови је нехомоген - садржи нешто што се на њега не односи. За исправку грешке треба сторнирати износ са рачуна Резервни делови и докњижити га на рачун Материјал:

- 268. Од чега зависи начин исправљања грешке?
- 269. Који су начини исправљања грешки?
- 270. Објаснити исправке грешки путем прецртавања или поништавања.
- 271. Објаснити методу исправљања грешки докњижавањем или накнадним књижењем.
- 272. Објаснити методу сторнирања - посебно црни а посебно црвени сторно.
- 273. Објаснити методу сторнирања са докњижавањем.

17.3. Исправљање грешака које су откривене у текућем извештајном периоду а настале су у претходном или неком од претходних извештајних периода

Начин исправке грешке настале у претходном или у неком од претходних извештајних периода зависи од тога да ли је у питању материјално значајна грешка или није. Материјално значајне грешке се исправљају применом ретроактивног модела исправки грешака: коригује се почетно стање извештајног периода у којем је грешка откривена. Грешке које нису материјално значајне исправљају се у текућем извештајном периоду у смислу да утичу на приходе или расходе тог текућег извештајног периода.

18. ЗАКОНСКА И ПРОФЕСИОНАЛНА РЕГУЛАТИВА РАЧУНОВОДСТВА



Област рачуноводства регулисана је законском и професионално-рачуноводственом регулативом:

- 1) Законским и подзаконским прописима из области рачуноводства:
 1. *Закон о рачуноводству* («Службени гласник РС», бр. 62/2013);
 2. *Правилник о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем* («Службени гласник РС», бр. 118/2013 и 137/2014);
 3. *Правилник о условима и начину јавног објављивања финансијских извештаја и вођењу регистра финансијских извештаја* («Службени гласник РС», бр. 127/2014, 101/2016 и 111/2017);

Прописи који су специфични за привредна друштва, задруге и предузетнике су:

- ♦ *Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица* (“Службени гласник РС”, бр. 118/2013 и 95/2014),
- ♦ *Правилник о контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике* (“Службени гласник РС”, бр. 53/2004, 11/2005 и 51/2005);
- ♦ *Правилник о обрасцима и садржини позиција у обрасцима финансијских извештаја за предузећа, задруге и предузетнике* (“Службени гласник РС”, бр. 75/2004, 11/2005 и 14/2005);

2) Професионалном регулативом из области рачуноводства:

1. *Рачуноводствени стандарди* - рачуноводствени стандарди су обавезујућа правила о начину рачуноводственог обухватања трансакција, састављању и приказивању финансијских извештаја.

Једну групу тих стандарда чине и *Међународни стандарди финансијског извештавања*. Њих усваја, доноси одлуке о њиховим изменама или их укида Одбор за *Међународне рачуноводствене стандарде* (IASB) - у даљем тексту: *Одбор*, чије је седиште у Лондону. *Одбор* је правни следбеник *Одбора Комитета за међународне рачуноводствене стандарде* (IASC), који је усвојио највише *Међународних рачуноводствених стандарда* (IAS)⁷².

Термин “*Међународни стандарди финансијског извештавања*” обухвата *Стандарде* и *Тумачења* које је усвојио *Одбор* и то:

- *Међународне рачуноводствене стандарде (25 Стандард⁷³)* - напомена: *Одбор Комитета за међународне рачуноводствене стандарде* (IASC) је *Стандарде* доносио под називом “*Међународни рачуноводствени стандарди*”,
- *Међународне стандарде финансијског извештавања (15 Стандарда)* - напомена: *Одбор за међународне рачуноводствене стандарде* (IASB) *Стандарде* доноси под називом “*Међународни стандарди финансијског извештавања*”, и
- *Тумачења која даје Комитет за тумачења међународног финансијског извештавања /IFRIC/⁷⁴ (19 Тумачења).*

Одбор по важности не рангира *Стандарде* изнад *Тумачења*. Она су по статусу исте важности као и *Стандарди*.

72 Када је 2002. године започео са радом Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде је донео одлуку да сва 34 тада постојећа и важећа Међународна рачуноводствена стандарда и свих 30 тада постојећих и важећих Тумачења остану на снази, све док не буде донета одлука да се више не примењују.

73 Број наведен у загради означава број важећих Међународних рачуноводствених стандарда на дан 01.01.2018. године. Ова напомена важи и за број Међународних стандарда финансијског извештавања и Тумачења.

74 Овај Комитет је правни следбеник *Сталног комитета за тумачења* (SIC).

Регулаторни оквир Одбора сем *Међународних стандарда финансијског извештавања* чини и *Оквир за припремање и приказивање финансијских извештаја*.

Одбор је објавио и *Предговор стандардима финансијског извештавања*. У њему Одбор излаже своје циљеве, структуру и начин рада, наводи своју одлуку из 2001. године о континуитету наставка *Међународних рачуноводствених стандарда* и *Тумачења*, указује на делокруг, овлашћења, време примене, језик на коме су одобрени и начин на који се превode *Међународни стандарди финансијског извештавања*.

Сем тога Одбор је усвојио праксу да уз новодонете Стандарде (али не као део Стандарда) објављује и документ под називом “Основе за закључке”. Овај документ садржи најважније дилеме, мишљења и разлоге због којих се Одбор определио да Стандард изгледа онако како је усвојен.

Циљ примене *Међународних стандарда финансијског извештавања* је обезбеђење квалитетних финансијских извештаја привредног субјекта и њихове упоредивости са:

- његовим финансијским извештајима из претходних обрачунских периода или
- финансијским извештајима неког другог (упоредивог) привредног субјекта, без обзира где се он (географски) налази.

Међународни стандарди финансијског извештавања су настали као одраз потребе за хармонизовањем рачуноводствене праксе на светском нивоу. Глобализација светског тржишта капитала условљава бржи развој и примену *Међународних стандарда финансијског извештавања* као битног предуслова за стварање и приказивање квалитетнијих финансијских извештаја не само непосредних учесника на финансијским тржиштима, већ посредно и свих привредних субјеката који имају интерес и потребу за страним инвестицијама. Слободан промет капитала између земаља захтева уједначавање садржаја и форме финансијских извештаја како би се олакшало њиховим корисницима, на првом месту инвеститорима, њихово коришћење и упоређивање ради доношења оптималних инвестиционих одлука са што мањим ризиком. Примена *Међународних стандарда финансијског извештавања* у финансијском извештавању привредних субјеката пружа инвеститорима релевантне информације, смањује трошкове прибављања информација, утиче на приступ тржиштима капитала и чини да расположиве информације буду упоредиве на међународном нивоу.

Сваки Стандард се тумачи и примењује у контексту његовог циља, *Основа за закључивање, Предговора стандардима финансијског извештавања* и *Оквир за састављање и приказивање финансијских извештаја*.

Одговор је за мала и средња правна лица објавио Међународни рачуноводствени стандард за мала и средња правна лица (МСФИ за МСП). У Републици Србији га примењују мала и средња по величини правна лица.

2. *Етички кодекс за професионалне рачуновође*, објављен од стране *Међународне федерације рачуновођа (ИФАС)* - Кодексом је створен нормативни оквир за регулисање понашања рачуновођа. Њиме се утврђују етички захтеви за понашање рачуновођа у пракси, приликом обављања својих професионалних дужности у извршавању рачуноводствене функције у складу са рачуноводственим начелима, националним рачуноводственим стандардима, међународним рачуноводственим стандардима и националним законодавством.

У случају супротности професионалне са законском регулативом примењују се одредбе из законске регулативе.

3) Општи нормативни акт правног лица или предузетника:

1. *Правилник о рачуноводству и рачуноводственим политикама;*
2. *Правилник о попису;*

Контролна питања

274. Шта обухвата законска регулатива?
275. Шта обухвата професионална регулатива?
276. Шта су *Међународни стандарди финансијског извештавања*?
277. Ко доноси *Међународне стандарде финансијског извештавања*?
278. Шта обухвата термин "*Међународни стандарди финансијског извештавања*"?
279. Који је циљ доношења и примене *Међународних стандарда финансијског извештавања*?
280. Зашто су за инвеститоре значајни *Међународни стандарди финансијског извештавања*?
281. Ако су рачуноводствени стандарди у супротности са законском регулативом шта се мора примењивати?
282. Шта је кодекс професионалне етике?

ДРУГИ ДЕО

ПРИМЕНА
СИСТЕМА ДВОЈНОГ
КЊИГОВОДСТВА





Циљ овог дела рада је да научите да примењујете систем двојног књиговодства у:

1. евидентирању средстава и извора средстава, прихода и расхода,
2. утврђивању и распоређивању резултата предузећа и др.

Структура лекција ће углавном бити следећа:

1. Дефинисање средства, извора средстава, прихода или расхода и њихова класификација у складу са класификацијама датим у лекцијама о активи и пасиви, *билансу стања* и *билансу успеха*.¹
2. Вредновање средстава, извора средстава, прихода и расхода.¹
3. Дефинисање евиденција:
 - ♦ набрајање евиденција,
 - ♦ одређивање корисника и намена тих евиденција,
 - ♦ одређивање података које те евиденције пружају.
4. Дефинисање рачуна главне књиге финансијског књиговодства и пословног књиговодства (класа 9) на којима се евидентирају та средства, извори средстава, приходи, расходи:
 - ♦ навођење који су то рачуни и којој књизи припадају,
 - ♦ одређивање карактеристика рачуна имајући у виду поделе рачуна,
 - ♦ објашњење података које рачуни пружају (салдо, дуговна и потражна страна).
5. Промене и графички приказ:
 - ♦ навођење врста промена и како оне утичу на вредност и количину,
 - ♦ приказивање дијаграма промена.
6. Документа за књижење промена и
7. Конкретне промене.

У изучавању материје прво ћемо обрадити послове које регулишу *Међународни стандарди финансијског извештавања*. Затим ћемо кренути од прибављања капитала и средстава, затим ћемо приказати евидентирање њиховог трошења и стварање учинака. Након тога изучаваћемо продају готових производа и трговинске робе, уз остварење прихода и настанак расхода. После тога на реду су предзакључне радње и књижења уз утврђивање резултата и његово распоређивање.

Ширина и дубина обраде наведене материје бићи прилагођена намени уџбеника - он треба да служи као полазна литература за изучавање области рачуноводства. Због тога примери књижења обухватају само најчешће промене. Исто важи и за део материје посвећен признавању и вредновању ставки у финансијским извештајима.

¹ Мисли се како на вредности по којима се то средство, извор средстава уноси у биланс стања, односно расход и приход у биланс успеха, тако и на вредности по којима се они у току пословне године могу евидентирати у књиговодству.

1. ДЕЛОКРУГ МЕЂУНАРОДНИХ СТАНДАРДА ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА

- 1) *Међународни стандарди финансијског извештавања* примењују се на састављање и приказивање финансијских извештаја опште намене привредних субјеката чије су активности усмерене ка остваривању добити. У Републици Србији примењују их велика правна лица, правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавна друштва, односно друштва која се припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине, примењују *МСФИ*. Остали обвезници примене Закона о рачуноводству примењују *Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица* (примењују га средња и мала правна лица) и *Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица* (примењују га микро правна лица).

С обзиром да су Међународни стандарди финансијског извештавања најкомплекснији и најобухватнији стандарди у уџбенику се они користе при указивању како се нека средства, обавезе, приходи или расходи признају и вреднују.

- 2) *Међународни стандарди финансијског извештавања* се не примењују на безначајне ставке.
- 3) Стандарди се баве:
1. признавањима и вредновањима ставки у финансијским извештајима и
 2. приказивањима и обелодањивањима у вези са ставкама финансијских извештаја и самим финансијским извештајима.
1. **Признавање** је одређивање да ли се нека ставка (трансакција) може наћи у неком од финансијских извештаја (билансу стања, билансу успеха) и у ком временском периоду. На пример, уколико се троши материјал за инвестиције у основна средства, под признавањем се подразумева одређивање да ли се ради о расходу или ће вредност утрошеног материјала директно бити укључена у вредност инвестиција, па би се према томе на крају обрачуноског периода тај износ нашао у билансу стања. Стандарди разликују две врсте признавања:

- ♦ **почетно признавање** - ради се о признавању којим се нека ставка уводи у пословне књиге: *на пример, при куровини опреме признаје се повећање ставки опреме, аконтираног ПДВ и ставке обавезе према добављачима;*
- ♦ **накнадно признавање** - ради се о поступку признавања за неку већ постојећу ставку у финансијским извештајима. Оно се ради:
 - ♦ у току године када у вези са постојећом ставком настане неки пословни догађај - *на пример, вредност радова надградње грађевинског објекта би се признала као повећање његове књиговодствене вредности а замена сијалица као расход периода;* или
 - ♦ на крају пословне године, када се за постојеће ставке проверава да ли и даље испуњавају услове за признавање - *на пример, за потраживања од купаца проверава се да ли и даље испуњавају услове за признавање, јер рецимо над неким купцем може бити отворен поступак ликвидације.*

Општа правила за признавање средстава су:

1. предузеће контролише средство - *на пример, предузеће је купило машину и користи је као власник; или предузеће је узело аутомобил у финансијски лизинг - све док уредно отплаћује рате предузеће може аутомобил да користи као што би га и користило да је његов власник, с тим да једино нема могућност да га отуђи;*
2. по основу средства директно или индиректно му притичу или је извесно да ће му притицати економске користи - *коришћењем средства предузеће стиче користи; од неких средстава та корист је директна (на пример коришћење камиона за превоз терета), док је од других она индиректна (на пример, клима уређаји у канцеларијама омогућују пријатније услове за рад запослених);*
3. трошак набавке средства предузеће може поуздано да утврди - *на пример при куповини материјала предузеће добија рачун у коме је исказана вредност материјала.*

Општа правила за признавање обавеза су:

1. обавеза је последица прошлог догађаја - *на пример, предузеће куповином материјала стиче и обавезу према добављачи за уговорену вредност купљеног материјала;*
2. вероватно је да ће подмирење обавезе захтевати одлив ресурса са економским користима - *на пример, обавеза према добављачу за купљени материјал биће измирена давањем новца са текућег (пословног) рачуна;*
3. поузданом проценом може се утврдити износ обавезе - *на пример, у рачуну за куповину материјала исказана је вредност купљеног материјала.*

Стандарди употребљавају и израз “престанак признавања”. У питању је рачуноводствени поступак којим се нека ставка искњижава из пословне евиденције јер више не испуњава услове за признавање.

У оквиру посла признавања обавља се и посао класификовања ставки. *На пример, камион који предузеће користи већ је признат као средство. У случају да одлучи да га прода предузеће наставља са његовим признавањем (и даље га третира као средство) али га ако су испуњени услови из МСФИ 5 Стална средства намењена продаји и пословања која су престала класификује као средство намењено продаји.*

С обзиром да је књиговодство вредносна евиденција свако признавање је повезано са вредновањем.

Вредновање подразумева одређивање износа у ставу за књижење, као и износа ставки у финансијским извештајима - *на пример, уколико се троши материјал за потребе производње, под вредновањем се подразумева одређивање вредности утрошеног материјала (применом одговарајуће методе обрачунавања излаза са залиха).*

Према критеријуму примењеног поступка вредновања оно се дели на:

- ♦ **мерење** - мерење је начин одређивања износа у ставу за књижење или износа ставки финансијских извештаја код којег се он може измерити без потребе за вршењем било каквих процена (*на пример, одређивање набавне вредности материјала купљеног франко магацин предузећа врши се на основу фактуре добављача, тј. у њој је назначен износ набавне вредности тог материјала. Без обзира који рачуновођа утврђује набавну вредност купљеног материјала сваки би морао у пару утврдити исту набавну вредност материјала.*); и
- ♦ **процењивање** - процењивање је начин одређивања износа у ставу за књижење или износа ставки у финансијским извештајима који у себи садржи одређена процењивања (века коришћења средства, кључа за расподелу трошкова набавке, фер вредности средства, трошкова продаје, употребне вредности средства, итд.) - *на пример, за обрачун амортизације грађевинског објекта предузеће процењује његов век коришћења и његову резидуалну вредност. При примени модела ревалоризације из МРС 16 Некретнине, постројења и опрема проценом би се утврђивала фер вредност конкретног средства - ако је на пример у питању грађевински објекат мала је вероватноћа да ће уколико се посао процене одвојено повери двојци или тројци проценитеља они у динар проценити исту фер вредност.*

Са становишта времена кад се ради Стандарди разликују:

- ♦ **почетно вредновање** - почетно вредновање је повезано са почетним признавањем ради се о одређивању вредности ставке која се уводи у пословне књиге: *на пример, при куповини опреме одређује се њена набавна вредност; и*
- ♦ **накнадно вредновање** - одређивање вредности неке ставке у финансијским извештајима на датум биланса или у току године у случају да се искњижава (због продаје, оштећења, расходања, мањка и сл.) - *пример за накнадно вредновање може бити обрачун амортизације на крају пословне године за опрему;*

Из наведеног образлагања признавања и вредновања произлази да посао контирања који смо образложили у оквиру лекције 7.2. Главна књига садржи у себи и посао признавања и посао вредновања.

2. Под **приказивањем (презентовањем)** се подразумева физичко приказивање ставки (средстава, обавеза, капитала, прихода, расхода и др.) било у обрасцима финансијских извештаја, било у напоменама. То приказивање може да буде у облику табела (као што су прописани обрасци биланса стања, биланса успеха, извештаја о променама на капиталу и извештаја о токовима готовине) или у текстуалној форми.

Обелодањивање (објављивање) је давање писаних образложења о финансијским политикама и ставкама исказаним у финансијским извештајима. Једно од обелодањивања би могло да изгледа:

»Залихе се вреднују по нижем износу, трошка набавке или нето продајне вредности.

- ♦ Залихе материјала се вреднују по FIFO методи.
- ♦ Залихе трговинске робе на велико се евидентирају по FIFO методи.
- ♦ Залихе робе у трговини на мало се евидентирају по методи трговине на мало (малопродајној методи). Стопа разлике се утврђује понаособ за сваки малопродајни објекат.
- ♦ Залихе готових производа се евидентирају по методи пондерисаних просечних цена.
- ♦ Трошкови камата нису садржани у вредности залиха.«

Сем обелодањивања у финансијским извештајима Стандарди познају и обелодањивање финансијских извештаја. Ради се о њиховом стављању на увид јавности, тј. њиховим корисницима.

Контролна питања

282. У које сврхе се примењују *Међународни стандарди финансијског извештавања*?
283. Чиме се *Међународни стандарди финансијског извештавања* баве?
284. Шта је то признавање?
285. Које врсте признавања постоје?
286. Шта је то почетно признавање?
287. Шта је то накнадно признавање?
288. Који су општи услови за признавање средстава?
289. Који су општи услови за признавање обавеза?
290. Шта је то вредновање?
291. Које врсте вредновања постоје?

292. Шта је то почетно вредновање?
293. Шта је то накнадно вредновање?
294. Шта је то мерење?
295. Шта је то процењивање?
296. Које послове обухвата контирање?
297. Шта је то приказивање?
298. Шта је то обелодањивање?

2. ПРИБАВЉАЊЕ КАПИТАЛА

1. Пословање предузећа условљено је поседовањем одређене имовине. С обзиром да се имовина књиговодствено посматра са два аспекта, то значи да предузеће располаже са средствима и са изворима средстава, тј. капиталом - сопственим и позајмљеним.
2. Вредновање извора се, углавном, врши према њиховим номиналним вредностима (у висини књиговодствене вредности, односно у висини проистеклој из одговарајуће пословне и финансијске трансакције).
3. Евиденције извора средстава зависе од врсте извора средстава. Вредносно стање и вредносне промене стања свих извора средстава се обавезно евидентира у финансијском књиговодству у главној књизи и дневнику главне књиге. Поједине врсте капитала се евидентирају и у одговарајућим аналитичким евиденцијама.
4. За евидентирање стања и промена стања пословних извора у званичном контном оквиру користе се две класе: *класа 3* и *класа 4* - ради се о класама финансијског књиговодства:
 - ♦ у оквиру *класе 3* евидентира се сопствени капитал (основни капитал, резерве и нераспоређена добит).
 - ♦ у оквиру *класе 4* евидентирају се резервисања и обавезе.²
5. Промене на изворима средстава, тј. капиталу јављају се, како у облику повећања, тако и у облику смањења.
 1. Два су основна облика реалног повећања капитала:
 - а) прибављањем, тј. привлачењем капитала споља:
 - ♦ приликом оснивања и
 - ♦ у току пословања (повећање улога оснивача, узимање кредита, настајање краткорочних обавеза из текућег пословања: обавезе према добављачима, држави за порезе итд.),
 - б) расподелом оствареног позитивног резултата предузећа.

2 О резервисањима ћемо говорити у оквиру лекције 7.5. Резервисања и трошкови резервисања.

2. Сходно наведеном, два су основна облика смањења капитала:
 - а) одливом капитала:
 - ♦ враћањем дугова и
 - ♦ повлачењем оснивачког капитала из предузећа,
 - б) пословањем са губитком, тј. покрићем оствареног губитка.

Контролна питања

299. Шта се подразумева под капиталом?
300. Како се вреднује капитал?
301. Које су књиговодствене евиденције капитала?
302. На којим рачунима се евидентира капитал?
303. Које су књиговодствене промене на капиталу?

2.1. Прибављање основног капитала

1) Дефинисање и признавање: *Оквир за припремање и приказивање финансијских извештаја сопствени капитал* дефинише као преостали интерес у средствима предузећа након одбитка свих његових обавеза.



Сопствени капитал предузећа чине:

- ♦ **основни капитал**, који може бити у облику:
 - » уплаћеног основног капитала – рачуни *групе 30 – Основни капитал*,
 - » уписаног а још не уплаћеног основног капитала – рачуни *групе 31 – Уписани а неуплаћени капитал*,
- ♦ резерве, које могу бити у облику:
 - » емисионе премије – *рачун 306 - Емисиона премија*,
 - » законских резерви - *рачун 321 - Законске резерве*,
 - » статутарних и других резерви - *рачун 322 - Статутарне и друге резерве* и
 - » ревалоризационих резерви - *рачуни групе 33 - Ревалоризационе резерве и нереализовани добици и губици* и
- ♦ **нераспоређена добит** – рачуни *групе 34 – Нераспоређени добитак*.

Губитак је одбитна ставка капитала. Он представља исправку наниже вредности капитала.

- 2) **Вредновање:** Почетно вредновање капитала врши се у висини оснивачког улога власника капитала, тј. у вредности средстава која су по том основу унета у предузеће и која су постала власништво предузећа. Од овог правила се може

одступити ако је уговором о оснивању или упису капитала предвиђено да се новопридошлом власнику капитала призна мање учешће у капиталу од висине средстава које је уложио. У том случају разлика се признаје као део капитала у облику емисионе премије. У случају када се капитал уписује и улог уплаћује у страној валути врши се прерачун по званичном средњем курсу на дан уписивања и дан уплате. Разлика између динарских противвредности на дан уписивања и на дан уплате третира се као емисиона премија;

3) **Евиденције:** Евидентирање капитала (евиденција стања и промена стања) се врши у главној књизи финансијског књиговодства (на рачунима прописаним контним оквиром) и у дневнику главне књиге финансијског књиговодства. Поједине врсте основног капитала захтевају додатне евиденције (било аналитичке или друге помоћне евиденције), о чему ћемо касније говорити.

4) **Рачуни:** За евиденцију капитала предвиђене су следеће групе рачуна:

- ♦ 30 - Основни капитал,
- ♦ 31 - Уписани а неуплаћени капитал,
- ♦ 32 - Резерве,
- ♦ 33 - Ревалоризационе резерве и нереализовани добици и губици,
- ♦ 34 - Нераспоређени добитак и
- ♦ 35 - Губитак.

На примеру рачуна 300 – *Акцијски капитал* приказаћемо класификовање једног од рачуна основног капитала:

1. у питању је стварно отворени рачун (постоји у контном оквиру);
2. ради се о рачуну стања и то рачуну капитала;
3. то је пасиван рачун;
4. није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводи књижење;
5. то је рачун из финансијског књиговодства;
6. не рашчлањава се у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању елементарни - појединачни рачун (по жељи предузећа може се рашчланити у помоћној књизи – књизи акционара);
7. то је рачун главне књиге;
8. салдо на њему је променљив и на више и на ниже (није кумулативни рачун);
9. то је рачун са потпуним салдом – нема корективног рачуна.

Дуговна страна овог рачуна показује сва смањења акцијског капитала од почетка пословне године до посматраног тренутка.

Потражна страна овог рачуна показује збир почетног стања и свих повећања акцијског капитала од почетка пословне године до посматраног тренутка.

Салдо овог рачуна показује номиналну вредност акцијског капитала посматраног тренутка.

5) **Промене:** Промене на рачунима капитала могу бити у облику:

1. повећања:

- ♦ уплатом капитала приликом оснивања предузећа и
- ♦ у току пословања:
 - » увећањем оснивачког капитала додатним улагањима,
 - » остварењем добити,
 - » расподелом добити на основни капитал,
 - » приватизацијом и
 - » по другим основама у складу са релевантним законским прописима (на пример, смањењем резерви у корист повећања основног капитала);

2. смањења:

- ♦ повлачење улога,
- ♦ статусном променом,
- ♦ остварењем губитка,
- ♦ покрићем губитка и
- ♦ по другим основама у складу са релевантним законским прописима (на пример, смањењем основног капитала ради повећања резерви).

У оквиру ове лекције обрађујемо само промену повећања и то оснивањем предузећа и додатним улагањем.

6) **Документа:** Документа у вези са наведеним променама су:

- ♦ документа платног промета - уколико је уплата извршена на жиро рачун,
- ♦ благајничка документа - уколико је уплата извршена у благајну,
- ♦ инвентар ствари које се уносе са обавезном проценом вредности и прихватањем те процене од стране власника, уколико улагач у предузеће као свој улог уноси неко средство.

7) **Књижења:** У првом примеру ћемо приказати оснивање акционарског друштва, а у другом повећање основног капитала новим улозима, с тим да се ради о друштву са ограниченом одговорношћу.

1. Уговором о оснивању акционарског друштва (марта 20х3. године) оснивачи су одредили да до дана регистрације друштва:

- ♦ уплате законом прописани износ од 3.000.000,00 дин, што је и урађено уплатом на привремени рачун отворен код пословне банке и
- ♦ унесу опрему чија је процењена вредност 200.000,00 дин. (опрема је предата друштву - акционар је физичко лице).

2. По оснивању друштва пословна банка је новчана средства пребацила са привременог на отворени текући (пословни) рачун акционарског друштва.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	000		Уписане а неуплаћене акције	3.000.000,00	
		310	Уписане а неуплаћене акције		3.000.000,00
			Упис капитала		
1а.	248		Остала новчана средства	3.000.000,00	
	023		Постројења и опрема	200.000,00	
		000	Уписане а неуплаћене акције		3.200.000,00
			За уплату		
16.	310		Уписане а неуплаћене акције	3.200.000,00	
		300	Акцијски капитал		3.200.000,00
			За уплаћени капитал		
2.	2410		Текући (пословни) рачун	3.000.000,00	
		248	Остала новчана средства		3.000.000,00
			За пренос		

Напомене: Обична акција је инструмент капитала који њеном власнику даје право на учешће у управљању акционарским друштвом, право на учешће у његовој добити и право на део ликвидационе масе тог друштва, а у складу са одлуком о емисији акција. Обична акција је подређена свим другим класама инструмената капитала (на пример, у односу на обичне акције, преференцијално право /првенство/ у вези са исплатама дивиденди имају преференцијалне акције). Као посебна врста обичних акција постоје конвертибилне акције које законити ималац може заменити у друге хартије од вредности по унапред одређеној сразмери. Право замене може бити неограничено или временски ограничено;

- Друштво са ограниченом одговорношћу има два члана чији су удели по 250.000,00 дин. Изменама уговора о оснивању чланови друштва са ограниченом одговорношћу су се сагласили да се основни капитал повећа пријемом новог улагача чији ће удео такође бити 250.000,00 дин. Нови члан друштва је уплатио свој удео и започета је процедура уписа повећања основног капитала у регистру трговинског суда. Од трговинског суда стигло је обавештење о прихватању уписа повећања основног капитала.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
3.	001	311	Уписани а неуплаћени удели Неуплаћени уписани удели За упис	250.000,00	250.000,00
3а.	2410	001	Текући (пословни) рачун Уписани а неуплаћени удели За уплату	250.000,00	250.000,00
3б.	311	301	Уписани а неуплаћени удели Удели друштва са ограниченом одговорношћу За нови удео	250.000,00	250.000,00

Напомене: Удели друштва са ограниченом одговорношћу нису хартије од вредности и они се не могу стицати нити се њима може располагати упућивањем јавне понуде. Друштво са ограниченом одговорношћу је привредно друштво које оснива једно или више правних и/или физичких лица у својству чланова друштва, ради обављања одређене делатности под заједничким пословним именом. Друштво с ограниченом одговорношћу је најзаступљенији облик привредног организовања у Републици Србији.

Контролна питања

304. Шта чини сопствени капитал?
305. Приказати у облику графикана врсте сопственог капитала.
306. Како се вреднује основни капитал?
307. У ком књиговодству се евидентира основни капитал?
308. У којим евиденција се евидентира основни капитал?
309. У којој се класи евидентира основни капитал?
310. Која се рачунска група користи за основни капитал?
311. Која се рачунска група користи за резерве?
312. Која се рачунска група користи за нераспоређену добит?
313. На примеру једног рачуна основног капитала објаснити податке које пружа и карактеристике тог рачуна?
314. Која се документација појављује у вези прибављања основног капитала?

2.2. Дугорочне обавезе



1. **Дефинисање и признавање:** Дугорочне обавезе су обавезе које доспевају у року дужем од годину дана од дана чинидбе, односно од дана биланса. Ради се о обавезама које се могу конвертовати у капитал, дугорочним обавезама по кредитима, емитованим дугорочним хартијама од вредности и осталим дугорочним обавезама.
2. **Вредновање:** Обавезе се вреднују у висини очекиваног одлива средстава са економским користима за предузеће.

На финансијске обавезе које су према *МРС 21 Ефекти промене девизних курсева* монетарне ставке исказане у страниј валути, примењује се тај Стандард. Почетно признавање обавезе у страниј валути се врши применом девизног курса који важи на датум трансакције. Након почетног признавања трансакције у страниј валути, на сваки *датум биланса* треба монетарне ставке у страниј валути исказати применом закључног курса. Добици и губици од промене курсева на монетарној обавези исказују се као приходи или расходи.

3. **Евиденције:** Евидентирање промена на рачунима *групе 41* се врши у главној књизи финансијског књиговодства (на рачунима прописаним контним оквиром), дневнику главне књиге финансијског књиговодства и по потреби у аналитичкој евиденцији. У случају да предузеће има мањи број дугорочних обавеза уместо отварања аналитичке евиденције може приступити даљем рашчлањавању троцифрених рачуна у главној књизи.

Подаци из главне књиге служе за састављање пасиве биланса стања и као контролни ослонац за проверу стања одговарајуће аналитике. Уколико се води аналитика онда се у њој за сваку поједину дугорочну обавезу отвара посебна картица. На тој картици се поред података о висини обавезе могу обезбедити и остали битни подаци за праћење те обавезе: рок враћања, услови враћања, каматна стопа, камата, начин обрачуна камате, итд. Аналитичка евиденција служи, пре свега, финансијској служби предузећа.

4. **Рачуни:** За евиденцију дугорочних обавеза предвиђена је група *41 - Дугорочне обавезе*. У оквиру ове групе налази се и рачун *414 - Дугорочни кредити и зајмови у земљи*. На примеру овог рачуна приказаћемо како се сврставају рачуни *групе 41*:

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном оквиру);
2. Ради се о рачуну стања и то извора средстава;
3. То је пасиван рачун;
4. Обично, није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења;
5. То је рачун из финансијског књиговодства;
6. Обично се даље рашчлањава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању синтетички рачун;

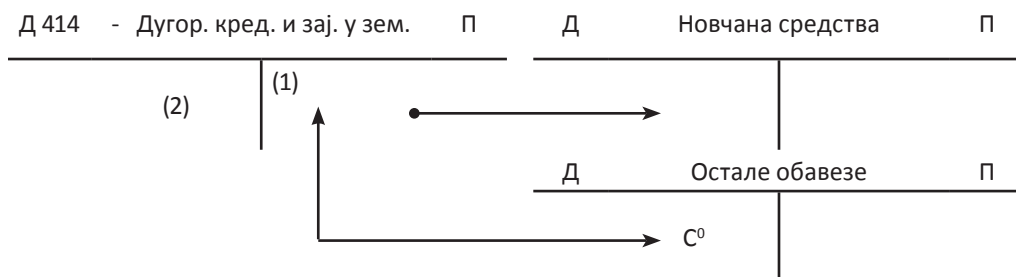
7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њему је променљив и на више и на ниже (није кумулативан рачун);
9. То је рачун са потпуним салдом - нема корективног рачуна.

Салдо овог рачуна показује тренутну висину обавезе по основу дугорочних кредита према повериоцима из земље посматраног тренутка.

Потражна страна овог рачуна показује збир почетног стања и свих повећања ове врсте обавезе од почетка пословне године до посматраног тренутка.

Дуговна страна овог рачуна показује смањења ове врсте обавезе од почетка пословне године до посматраног тренутка.

5. Промене: Графички приказ промена прибављања дугорочних обавеза може да изгледа:



Легенда:

- 1 - Прибављање позајмљеног капитала у виду уплате новца на жиро рачун
- 2 - Прибављање позајмљеног капитала у виду смањења других обавеза

У вези коришћења дугорочних кредита могуће су две ситуације:

- ♦ банка износ одобреног кредита уплаћује на жиро рачун предузећа,
- ♦ банка износ одобреног кредита директно уплаћује добављачу предузећа и уместо предузећа измирује његову обавезу.

6. Документа: Документа у вези са дугорочним обавезама су:

- ♦ документа платног промета - уколико је уплата извршена на текући рачун предузећа,
- ♦ кредитни извод и друга документа платног промета,
- ♦ обрачуни камата.

7. Књижења:

1. Предузеће је на кредит купило опрему у износу од 100.000,00 дин. и то под следећим условима:

- » годишња камата је 5%,
- » анuitети су једнаки и плаћају се на крају године,

- » рок отплате је 4 године и
 - » ПДВ је 18.000,00 дин. и он није предмет кредитирања.
2. Предузеће је уплатило први анuitет.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	023		Постројења и опрема	100.000,00	
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	18.000,00	
		414	Дугорочни кредити и зајмови у земљи		100.000,00
		4350	Добављачи у земљи		18.000,00
			За куповину опреме на кредит		
2.	414		Дугорочни кредити и зајмови у земљи	23.201,18	
	562		Расходи камата	5.000,00	
		2410	Текући (пословни) рачун		28.201,18
			За плаћен анuitет		

Промена бр. 2:

План отплате кредита би могао да изгледа:

Табела: Отплате по добијеном кредиту

у дин.

Год.	Остатак главнице на крају периода	Камата	Смањење главнице	Анuitет
1	2	3	4	5
	100.000,00			
I	76.798,82	5.000,00	23.201,18	28.201,18
II	52.437,57	3.839,94	24.361,24	28.201,18
III	26.858,27	2.621,88	25.579,30	28.201,18
IV	0,00	1.342,91	26.858,27	28.201,18
Σ		12.804,73	100.000,00	112.804,73

Образац за израчунавање анuitета је:

$$a = K \times \frac{p^n(p-1)}{p^n-1}$$

где је

а - анuitет,

К - главница,

$p = 1 + \pi/100$,

π - каматна стопа,

н - време отплаћивања кредита.

- 315. У чему је разлика између сопствених и позајмљених извора?
- 316. Каква је подела позајмљених извора према року враћања?
- 317. Шта чини дугорочне обавезе?
- 318. По којој вредности се вреднују дугорочне обавезе?
- 319. По којој вредности се вреднују дугорочне обавезе у страној валути?
- 320. У ком књиговодству се евидентирају дугорочне обавезе?
- 321. У којим евиденцијама се евидентирају дугорочне обавезе ?
- 322. Чему служе подаци о дугорочним обавезама из главне књиге?
- 323. Који подаци се налазе у аналитичкој евиденцији дугорочних обавеза?
- 324. Чему служе подаци из аналитичке евиденције дугорочних обавеза?
- 325. У којој се класи евидентирају дугорочни извори средстава?
- 326. Која се рачунска група користи за дугорочне обавезе?
- 327. На примеру једног рачуна дугорочних обавеза објаснити податке које пружа и карактеристике тог рачуна?
- 328. Која је документација у вези коришћења дугорочних кредита?

3. ЕВИДЕНЦИЈА ОБРТНИХ СРЕДСТАВА У ОБЛИКУ НОВЦА



1. **Дефинисање и признавање:** За плаћање прибављених средстава (у облику ствари и права), као и за плаћање, на други начин насталих, обавеза, неопходно је располагати одговарајућим новчаним средствима, тј. готовином.



Готовина обухвата готовину у благајни и депозите по виђењу (на текућем динарском и девизном рачуну, као и на рачунима издвојених новчаних средстава). Платни промет се може обављати као готовински и безготовински, па се готовина појављује као готовина на текућем (пословном) рачуну и готовина у благајни.

Текући рачуни су они рачуни са којих њихови власници (који су и учесници у платном промету) безготовински измирују своје обавезе или преносе новчана средства другим учесницима у платном промету.

Благајна је организациони део предузећа преко кога се обавља највећи део готовинског платног промета предузећа, тј. врше готовинска плаћања и готовинске наплате.

Готовински еквиваленти су краткорочна, високоликвидна улагања која могу да се брзо конвертују у познате износе готовине³, уз безначајан ризик од промене вредности. Готовински еквиваленти су, најчешће, у облику: краткорочних државних обвезница, благајничких и комерцијалних записа, депозитних сертификата, банкарских акцепата, меница, чекова, племенитих метала (нпр. златних полуга).

Примарна сврха поседовања готовинских еквивалената је најчешће због измирења краткорочних финансијских обавеза, а ређе инвестирања или коришћења за неке друге сврхе.

Готовина а priori спада у обртна средства предузећа, мада би она готовина која је искључиво намењена за набавку основних средстава могла бити третирана и као основно средство (ради се о ликвидном средству, али код кога ће променом његовог облика требати много времена да се опет трансформише у готовину).

2. **Вредновање:** Готовина и готовински еквиваленти се вреднују у складу са МСФИ 9 *Финансијски инструменти*.

Приликом њиховог прибављања (почетно вредновање) вредновању се врши у висини плаћеној за његово прибављање тј. у висини датог другог средства (вредновање се дакле врши по трошку набавке). У случају да се ради о готовини у иностраној валути она се вреднује по званичном средњем курсу стране валуте. Племенити метали и предмети од племенитих метала процењују се најмање у висини вредности изведене из цене племенитих метала на светском тржишту.

3. **Евиденције:** Евидентирање готовине и готовинских еквивалената се врши у главној књизи и дневнику главне књиге финансијског књиговодства. За евидентирање готовине у благајни благајник обавезно води *благајнички дневник*, као једну од помоћних књига у књиговодству. У *благајнички дневник* он свакодневно, хронолошки, уписује све уплате и исплате новца у благајну. Као прилог *благајничком дневнику* служе документа на основу којих су извршене уплате и исплате новца: налог благајни за исплату, налог благајни за наплату, благајнички чек, општа уплатница и др.

4. **Рачуни:** За књиговодствено праћење стања и промена стања готовине у званичном контном оквиру предвиђено је више рачуна у групи 24 - *Готовински еквиваленти и готовина*. На рачунима у оквиру ове групе поред готовине исказују се и готовински еквиваленти (хартине од вредности, племенити метали, депозити по виђењу, предмети од племенитих метала).

За евиденцију стања и промена стања новца на текућем рачуну («жиралног» новца) у контном оквиру предвиђен је рачун 241 - *Текући (пословни) рачун*. Због двоструке документације која се појављује код промена повезаних са подизањем или уплатом новца од стране благајника рачун 241 се даље рашчлањава на најмање два четвороцифрена рачуна (о чему ћемо касније више говорити). Рачун 2410 - *Текући (пословни) рачун* можемо да сврстамо на следећи начин:

3 Израз «познате износе готовине» значи да не постоје проблеми око одређивања износа готовине који се може добити за те готовинске еквиваленте.

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном оквиру);
2. Ради се о рачуну стања и то средстава;
3. То је активан рачун;
4. Није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења;
5. То је рачун из финансијског књиговодства;
6. Не рашчлањава се у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању елементарни - појединачни рачун;
7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њему је променљив и на више и на ниже (није кумулативан рачун);
9. То је рачун са потпуним салдом - нема корективног рачуна;

Салдо овог рачуна показује тренутно стање новца на текућем рачуну. Промет дуговне стране показује збир почетног стања и свих повећања новца на текућем рачуну од почетка пословне године до посматраног тренутка. Промет потражне стране показује збир свих смањења новца на текућем рачуну од почетка пословне године до посматраног тренутка.

За евиденцију »готовог« новца у званичном контном оквиру предвиђен је рачун 243 - *Благајна*. За рачун 243 - *Благајна* важе исте напомене као и за рачун 2410. Салдо рачуна 243 - *Благајна* показује тренутно стање новца у благајни. Промет дуговне стране показује збир почетног стања и свих повећања новца у благајни од почетка пословне године до посматраног тренутка. Промет потражне стране показује збир свих смањења новца у благајни од почетка пословне године до посматраног тренутка.

5. Промене: Промене готовине и готовинских еквивалената су вредносне, и то у облику повећања и смањења. За поједине готовинске еквиваленте могу се пратити и количински подаци, као што су на пример тежина злата и предмета од злата, чистоћа злата, итд. Због различитости ових средстава приказе промена даћемо при обради конкретних рачуна тих средстава. Сва повећања или смањења новчаних средстава предузећа последица су његовог појављивања као учесника у платном промету (плаћању обавеза или наплати потраживања и др.).

6. Документа: Документа у вези са готовином и готовинским еквивалентима су:

- ♦ документа платног промета,
- ♦ извод текућег рачуна,
- ♦ дневник благајне, са припадајућом документацијом (признанице, уплатнице и сл.),
- ♦ обрачуни вредности готовинских еквивалената.

7. Књижења:

1. Благајна је уплатила 10.000,00 дин. на текући (пословни) рачун предузећа. Благајник је доставио свој дневник благајне на контролу и књижење.
2. У изводу текућег (пословног) рачуна евидентирана је уплата новца у износу од 10.000,00 дин.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	2419	243	Прелазни рачун Благајна Дневник благајна	10.000,00	10.000,00
2.	2410	2419	Текући (пословни) рачун Прелазни рачун Извод текућег (пословног) рачуна	10.000,00	10.000,00

Објашњење уз књижења:

Иако су наведене као две промене, очито је да се ради о једној књиговодственој промени⁴ - о подизању 10.000,00 дин. са текућег рачуна и уплати у благајну. Оно што карактерише ово подизање новца је постојање двоструке књиговодствене документације. Први књиговодствени докуменат је *извод текућег рачуна*. Други књиговодствени документ је дневник благајне са одговарајућим прилогом, у конкретном случају благајничким чеком. Пошто постоје два документа за једну промену мора се наћи решење да се њиховим књижењем не дуплира књижење на жиро рачуну и благајни. Решење се састоји у увођењу, најмање, једног прелазног рачуна. Ради се о рачуну организационо-техничког карактера⁵. Овај рачун може да буде или у оквиру рачуна 241 или у оквиру рачуна 243. У нашем примеру смо прелазни рачун сместили у оквиру рачуна 241, па можемо да кажемо да постојање прелазног рачуна представља разлог за даље рашчлањавање рачуна 241 - *Текући (пословни) рачун*.

3. Благајна је подигла 5.000,00 дин. са текућег (пословног) рачуна предузећа. Благајник је доставио свој дневник благајне на контролу и књижење.
4. У изводу текућег (пословног) рачуна евидентирано је подизање новца у износу од 5.000,00 дин.

4 Наравно, имамо у виду и раније дату напомену да свака књиговодствена промена, у ствари, изазива најмање две промене на рачунима, тј. један рачун дугује а други потражује.

5 Рачуни организационо-техничког карактера не представљају ни рачуне средстава, ни извора средстава, ни прихода, ни расхода. Они само помажу да књиговодство лакше реши неки проблем. Конкретно, у питању је проблем постојања двоструке документације.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
3.	243	2419	Благајна	5.000,00	5.000,00
			Прелазни рачун		
			Дневник благајна		
4.	2419	2410	Прелазни рачун	5.000,00	5.000,00
			Текући (пословни) рачун		
			Извод текућег (пословног) рачуна		

Контролна питања

329. Шта се подразумева под новчаним средствима, тј. готовином?
330. Шта је безготовински, а шта готовински платни промет?
331. Шта је текући рачун и који платни промет се обавља преко њега?
332. Шта је благајна и који платни промет се обавља преко ње?
333. По којој вредности се вреднује готовина у домаћој валути?
334. По којој вредности се вреднује готовина у страној валути?
335. По којој вредности се вреднује готовина и готовински еквиваленти у билансу стања?
336. У ком књиговодству се евидентира готовина на текућем рачуну и благајни?
337. У којој класи се евидентира готовина и готовински еквиваленти?
338. Која се рачунска група користи за текући рачун и благајну?
339. Објаснити податке које пружа рачун 2410 - *Текући (пословни) рачун* и које су његове карактеристике?
340. Објаснити податке које пружа рачун: 243 - *Благајна* и које су његове карактеристике?
341. Објаснити податке које пружа рачун 2419 - *Прелазни рачун* и које су његове карактеристике?
342. Која је документација у вези промена стања на жиро рачуну, у благајни, на прелазном рачуну и на текућем рачуну?

4. ЕВИДЕНЦИЈА ПРИБАВЉАЊА НЕМАТЕРИЈАЛНИХ УЛАГАЊА И ОСНОВНИХ СРЕДСТАВА (ДУГОРОЧНИХ СРЕДСТАВА)



1) Дефинисање и признавање:

Нематеријално (неопипљиво) улагање (средство) је неновчано средство које се може идентификовати иако нема физичко обележје и које предузеће поседује ради употребе у производњи или пружању услуга, ради изнајмљивања другима или за административне сврхе и чији је ефективни век коришћења дужи од 12 месеци.

Примери нематеријалних улагања могу бити:

- ♦ **патенти** - право власника патента (који је званично одобрен од надлежног завода за патенте) да има искључиво право на производњу и продају или неку другу контролу појединих иновација или открића у одређеном временском периоду;
- ♦ **лиценце** - купљено право да се производи на основу нечијег патента или разрађеног технолошког поступка;
- ♦ **концесије** - купљено право коришћења природних богатстава и других добара: на пример, право експлоатације извора вода за пиће. За дозволе за: превоз путника на одређеној линији, рибарење и сл., можемо рећи да, на неки начин, спадају у концесије, у ширем смислу те речи;
- ♦ **заштитни знакови (жигови) и трговачка имена** - на пример, Mc Donald's, Mark Spencer;
- ♦ **рачунарски софтвер** - ради се о софтверу који је одвојив од средства (рачунара, машине и сл.), на пример, софтвер за вођење пословних књига;
- ♦ **права на издавање и публиковање одређених књига, музичких дела и сл.**; - купљено право од аутора, или лица које је имало право на издавање и публиковање одређених књига, музичких дела и сл.;
- ♦ **франшиза** - право (које се стиче куповином) да се производе и продају одређени производи или услуге на одређеној територији. Право се купује од даваоца франшизе;
- ♦ **goodwill** - вишак трошка стицања над стичатељевим уделом у фер вредности идентификоване признате имовине и обавеза стечених на датум трансакције размене;
- ♦ **остала нематеријална улагања** - напред не побројана нематеријална улагања, као што су улагања у развој, улагања у туђа основна средства.

Нематеријална улагања се могу појавити и у облику аванса за нематеријална улагања, као и у облику нематеријалних улагања у припреми.

Да би се средство рачуноводствено класификовало као нематеријално улагање морају бити испуњени следећи услови:

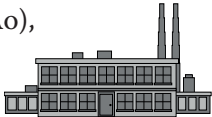
- ♦ **средство нема физичку садржину.** За разлику од материјалних ствари, као што су некретнине, постројења и опрема, нематеријална улагања своју вредност добијају из права и привилегија које обезбеђују предузећу путем њихове употребе. У појединим случајевима нематеријална улагања могу бити садржана у неком средству које има физички облик, као што је ЦД на којем је наснимљен софтвер - нематеријално улагање. Међутим, при одређивању да ли је средство материјално или није пресудна је његова преовлађујућа компонента. Конкретно, у случају софтвера на ЦД-у далеко је већа његова вредност него вредност ЦД-а на коме је тај софтвер снимљен. Али, ако је у питању софтвер који је инсталиран уз неку машину као њен саставни део (на пример, глодалица и њен софтвер) тај софтвер би представљао саставни део те машине и чинио би део набавне вредности материјалног средства - глодалице.

- ♦ **није финансијски инструмент;**

- ♦ **по својој природи је дугорочно средство и подлеже амортизацији** - може се, дакле, користити више пута и то у периоду дужем од једне године;

- ♦ **може се идентификовати.** Да би неко средство могло да се сврста у нематеријална улагања мора постојати могућност његовог засебног идентификовања као средства и јасног разликовања од гоодвилл-а. За неко средство се каже да може бити засебно ако се као такво може продати, позајмити, разменити или одвојено утврдити економске користи од њега у односу на економске користи које ће предузеће имати од других средстава;

У **некретнине, постројења, опрему и биолошка средства** која имају карактер основних средстава спадају:

- ♦ земљишта (пољопривредно, грађевинско, шумско и остало),
- ♦ шуме,
- ♦ грађевински објекти: хале, зграде, саобраћајнице, итд., 
- ♦ опрема: машине алатљике, постројења, грађевинске машине, транспортна средства, компјутери, намештај, итд.,
- ♦ алати и инвентар са калкулативним отписом,
- ♦ вишегодишњи засади: воћњаци, виногради, засади брзорастућег дрвећа, итд.,
- ♦ основно стадо: говеда, свиња, овце, итд.,
- ♦ остала основна средства: слике и други уметнички предмети, књиге, итд, као и
- ♦ улагања у прибављање основних средстава.

2) **Вредновање:** Различите су вредности нематеријалних улагања и основних средстава:

- ♦ вредност новог средства,

- ♦ набавна вредност (трошак набавке),
- ♦ отписана вредност (кумулирана амортизација),
- ♦ садашња вредност (разлика између набавне и отписане вредности) и
- ♦ књиговодствена вредност (вредност по којој се средство признаје у билансу стања).

За потребе обрачунавања књиговодствене вредности израчунавају се, још три вредности - фер вредност, надокнадива вредност и остатак вредности, као и процењени трошкови продаје.

1. **Вредност новог средства** би се могла дефинисати као набавна вредност, тј. трошак набавке новог (некоришћеног) средства.
2. **Набавну вредност - трошак набавке** чине фактурна вредност и директни зависни трошкови набавке. При набавци половних средстава очито је да је трошак набавке мањи од вредности новог средства.
3. **Отписана вредност средстава (кумулирана амортизација)** је вредност коју су она у току свог века коришћења пренела на производе и услуге који су на њима израђивани, или у чијем стварању су та средства на неки начин учествовала. Основно стадо, шуме, вишегодишњи засади, као и инвестиционе некретнине које се вреднују по фер вредности предвиђеном у *МРС 40 Инвестиционе некретнине* немају отписану вредност јер се за њих не врши обрачун амортизације нити обрачун обезвређења средстава који се ради у складу са *МРС 36 Умањење вредности имовине*.
Вредновање инвестиционих некретнина и биолошких средстава (шума, вишегодишњих засада и основног стада) има одређених специфичности у односу на друга нематеријална улагања и основна средства и због намене овог уџбеника вредновање ових средстава нећемо образлагати.
4. Разлика између набавне и отписане вредности средства је неутрошена вредност, тј. **садашња вредност основних средстава**.

- | | |
|----|------------------------|
| 1. | Набавна вредност |
| 2. | Отписана вредност |
| 3. | Садашња вредност (1-2) |

5. У *билансу стања* нематеријална улагања и основна средства се вреднују по **књиговодственој вредности**. Овај износ се добија када се од набавне вредности средства (или цене коштања ако је створено у предузећу) одузме акумулирана амортизација (отписана вредност) и по потреби тако добијени износ умањи за акумулиране губитке због обезвређења, ако се рачунају. Након књижења губитака због обезвређења књиговодствена вредност је једнака садашњој вредности.
6. За израчунавање акумулираних губитака због обезвређења⁶ неопходно је израчунати надокнадиви износ.

6 Израчунавање акумулираних губитака због обезвређења врши се у складу са *МРС 36 Умањење вредности имовине*.

Надокнадиви износ је виши износ од следећих износа: фер вредности умањене за процењене трошкове продаје или употребне вредности тог средства.

Фер вредност умањена за процењене трошкове продаје је вредност за коју средство може бити продато или размењено између обавештених и вољних странака у трансакцији на слободном тржишту (вољна странка је она која добровољно приступа трансакцији продаје или размене), умањена за трошкове отуђења (продаје).⁷

Употребна вредност је садашња вредност процењених будућих нето новчаних токова који се очекују од:

- ♦ наставка употребе средства и
- ♦ отуђења средства или његових остатака, на крају његовог века употребе у предузећу.

7. Фер вредност. То је вредност за коју се средство може разменити (продати). Подразумева се да су и купац и продавац обавештени о стању на тржишту, слободни у својим поступањима и да делују у свом најбољем интересу. Ова вредност се користи за:

- ♦ обрачунавање ревалоризације основних средстава и
- ♦ вредновање инвестиционе некретнине у складу са моделом фер вредности (*МРС 40 Инвестициона некретнина*),
- ♦ вредновање биолошких средстава, с тим да се она умањује за процењене трошкове продаје.

8. Остатак вредности - резидуална вредност. За обрачунавање амортизације неопходно је претходно израчунати остатак вредности средства. Ради се о нето износу који предузеће очекује да ће добити за средство на крају његовог века употребе по одбитку очекиваних трошкова продаје (укључујући и трошкове демонтаже и друге трошкове који се могу јавити при продаји). Дакле, ради се о ликвидационој вредности расходованог средства по одбитку трошкова продаје. Књиговодствена вредност средства се умањује за остатак вредности (ако је значајан) и добија се основица за обрачун амортизације.

Од наведених вредности набавна и отписана се систематски прате, тј. оне се добијају као стања одговарајућих рачуна (слична је ситуација и са садашњом вредношћу), док то није случај са осталим вредностима (надокнадиви износ, нето продајна цена, употребна вредност, фер вредност и остатак вредности се рачунају по потреби, углавном на дан биланса, када се уз помоћ њих врши кориговање дотадашњих набавних и отписаних вредности).

Када је неко средство испунило услове да буде признато било као нематеријално улагање, некретнина, постројење или опрема, треба му одредити почетну вредност. Оно се почетно вреднује по трошку набавке, тј. по:

⁷ Нето продајна цена се разликује од фер вредности за трошкове отуђења (продаје).

1. набавној вредности (ако је купљено на тржишту) - трошак набавке неког средства (нематеријалног улагања, некретнине, постројења и опреме - при даљем обрађивању вредновања наведених врста средстава понекад ћемо употребљавати термин »средства«) чине:

1. фактурна вредност умањена за све одobreне трговачке попусте и рабате, плус увозне дажбине (царине, накнаде за услуге царинског органа, таксе и сл.), порез на промет (ако се обрачунава и не врши повраћај привредном субјекту⁸) и порез на пренос апсолутних права (ако се обрачунава);
2. сви трошкови који се директно могу приписати довођењу средства на његово место и у радно стање за намеравану употребу, како би средство могло да функционише на начин на који то очекује руководство привредног субјекта. Примери ових трошкова би могли бити:

- » трошкови припреме места на коме ће средство бити постављено: ако је у питању изградња зграде пример тих трошкова би могли бити издаци за рашчишћавање терена и његову нивелацију; ако је у питању монтирање машине пример тих трошкова би могли бити издаци за бетонирање места где ће машина бити постављена, обезбеђење прикључка инсталације електричне енергије, компри-мованог ваздуха и сл;
- » трошкови испоруке и манипулативни трошкови - на пример, издаци за утовар, превоз, складиштење, истовар, посреднички трошкови, шпедитерски трошкови, трошкови пратње превоза специјалних терета, трошкови лома у транспорту;
- » трошкови инсталирања и монтаже - на пример, издаци за услуге инсталирања и монтаже средства;
- » накнаде стручњацима, као што су архитекте и инжењери - радило би се, на пример, о накнадама које се плаћају стручњацима наведених струка за услуге у вези са набавком средстава;
- » трошкови провере да ли средство нормално функционише, умањени за нето приходе од продаје било којег производа који је произведен у току довођења средства на дату локацију и стање (као што су примерци који су произведени у току тестирања опреме) - за нека средства је неопходно по њиховом инсталирању извршити проверу како функционишу: *на пример, за инсталирану линију за флаширање пива неопходно је проверити њен капацитет, лом флаша, квалитет заптивања флаша, ефикасност њиховог прања и др. Наведено испитивање изискује настанак различитих трошкова: почев од трошкова енергије, радне снаге, услуга стручњака, па до материјала који се обрађује. Као што је речено, уколико се при томе произведу производи задовољавајућег квалитета, за њихову нето продајну вредност умањили би се утврђени трошкови провере линије; или*

8 Ако привредни субјект улазни ПДВ не може да користи као одбитну ставку при обрачуна своје обавезе за ПДВ, онда тај улазни ПДВ чини саставни део набавне вредности набављеног средства.

2. цени коштања (ако је створено у предузећу) - ако је средство произведено у редовној производњи производа за продају, његов трошак је, најчешће, једнак:

- ♦ трошку производње средстава намењених за продају, тј. цени коштања (како то регулише на пример *МРС 2 Залихе*),
- ♦ плус сви трошкови неопходни да се средство доведе у радно стање (на пример, трошкови инсталисања и монтаже).

У цену коштања не укључују се интерни добити.

У директне трошкове спадају трошкови материјала за израду, плата за израду и слични трошкови који могу директно да се укључе у цену коштања.

Индиректне трошкове производње чине трошкови амортизације, електричне енергије, осигурања и сл.

Прекомерно трошење материјала, рада и других ресурса не укључују се у трошак набавке средства.

3. Евиденције: Евидентирање нематеријалних улагања и основних средстава (евиденција стања и промена стања) се врши у:

1. у **главној књизи финансијског књиговодства** евиденција се врши по врстама нематеријалних улагања и основних средстава и њиховим вредностима. Подаци из главне књиге, када су у питању нематеријална улагања и основна средства користе се, пре свега, за састављање биланса стања и за контролу стања аналитичких рачуна;
2. у **аналитичкој евиденцији** нематеријалних улагања и основних средстава евидентирање се врши по појединачним улагањима и њиховим вредностима. За свако улагање отвара се посебан рачун (картица) на коме се евидентирају, углавном, следећи подаци: назив улагања, набавна вредност, отписана вредност, садашња вредност, остатак вредности, датум набавке, амортизациона стопа, амортизациона група и стопа за пореске сврхе, добављач, и др. Подаци из аналитичке евиденције ових средстава користе се, пре свега, за обрачун вредности трошења нематеријалних улагања и основних средстава (отпис).

Карактеристика аналитичке картице је да се на њој налазе три колоне за вредности: набавну, отписану и садашњу. Дакле, нема посебних колона за «дугује» и «потражује» код набавне вредности, као ни код осталих вредности. С обзиром да је код све три вредности могуће и повећање и смањење онда се промене смањења књиже са предзнаком минус;

3. књига нематеријалних улагања и основних средстава служи да се у њој евидентира свака нова набавка нематеријалног улагања и основног средства. Углавном, има сличне елементе као аналитичка евиденција нематеријалних улагања и основних средстава.
- 4. Рачуни:** За евиденцију нематеријалних улагања и некретнина, постројења и опреме која се не троше приликом свог коришћења, односно оних која се сама природно обнављају користи се само један рачун (на пример за

грађевинско земљиште се користи рачун 021 - *Грађевинско земљиште*). Код осталих врста основних средстава користе се два, паралелна, рачуна. На првом рачуну треба обезбедити податке о набавној вредности а на другом податке о отписаној вредности конкретне врсте основних средстава. На основу ова два рачуна може се израчунати трећа вредност основних средстава - садашња вредност.

На пример, код опреме у контном оквиру предвиђен је рачун 023 - *Постројења и опрема*. За евидентирање отписане вредности користи се *рачун 029* (који је потребно даље рашчланити, јер се на њему евидентирају отписане вредности различитих врста средстава):

1. 0230 - *Постројења и опрема* и
2. 0293 - *Исправка вредности постројења и опреме*.

На основу ова два рачуна може се израчунати и трећа вредност ових улагања - садашња вредност.

Рачун 023 можемо да сврстамо на следећи начин:

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном оквиру);
2. Ради се о рачуну стања и то средстава;
3. То је активан рачун;
4. Обично, није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења;
5. То је рачун из финансијског књиговодства;
6. Обично се даље рашчлавава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању синтетички рачун;
7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њему је променљив и на више и на ниже (није кумулативан рачун);
9. То је рачун са непотпуним салдом - има корективни рачун. Наиме, у *билансу стања* основна средства се вреднују по садашњој вредности, па то значи да овај рачун самостално не може да уђе у активу *биланса стања*, тј. стање на њему није оно које представља крајњу билансну вредност опреме. Због тога се стање на овом рачуну коригује са стањем на одговарајућем корективном рачуну 0293 - *Исправка вредности постројења и опреме*.

Дуговна страна овог рачуна показује збир почетног стања и свих повећања набавне вредности постројења и опреме од почетка пословне године до посматраног тренутка. Потражна страна показује збир свих смањења набавне вредности постројења и опреме од почетка пословне године до посматраног тренутка. Салдо овог рачуна показује набавну вредност постројења и опреме са којом предузеће тренутно располаже.

Рачун 0293 - *Исправка вредности постројења и опреме* је корективан рачун рачуна 023 - *Постројења и опрема*. Ради се о рачуну главне књиге

финансијског књиговодства који се рашчлањава на аналитичке рачуне, који се воде у аналитичкој евиденцији основних средстава. С обзиром да се и *рачун 023* рашчлањава у аналитичкој евиденцији основних средстава не треба закључити да обадва ова рачуна имају своје посебне аналитичке рачуне. Напротив, као што смо већ рекли, на једном аналитичком рачуну - картици налазе се подаци о набавној и отписаној вредности конкретне опреме (или постројења).

5. Промене: Промене на нематеријалним улагањима, некретнинама, постројењу и опреми могу бити вредносне и количинске или само вредносне. Наведене промене могу бити у облику повећања и смањења.

Повећања стања код нематеријалних улагања и основних средстава настају услед:

1. набавки средстава - повећавају се и вредности и количина:

» изградња (код грађевинских објеката),

» куповина новог средства,

» куповина старог средства,

2. пријем без накнаде - повећава се и количина и вредност,

3. вишкова - повећава се и количина и вредност и

4. ревалоризације - повећавају се само вредности.

6. **Документа:** Књиговодствена документа у вези са променама повећања на нематеријалним улагањима, некретнинама, постројењима и опремом су:

» фактура или обрачунска ситуација добављача, односно извођача радова,

» записници о пријему и пуштању у рад основног средства,

» калкулације цена коштања, када је средство произведено у предузећу, и др.

7. **Књижења:**

Куповина нематеријалног улагања

1. Купљен је рачунарски софтвер за рачуноводство. Фактура предузећа »Програмер« гласи на 50.000,00 дин. (на износ фактуре обрачунат је и ПДВ у износу од 10.000,00 дин.). Очекује се да ће се софтвер користити наредних 5 година. Обрачунати и прокњижити годишњи износ амортизације софтвера.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	012		Софтвер и остала права	50.000,00	
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	10.000,00	
		4350	Добављачи у земљи		60.000,00
			За набавку рачунарског софтвера		
1а.	540		Трошкови амортизације	10.000,00	
		0192	Исправка вредности софтвера		10.000,00
			Обрачун амортизације		

Куповина грађевинског објекта

2. Купљена је зграда продавнице. Фактурна вредност је 200.000,00 дин. Са текућег (пословног) рачуна плаћено је 2.000,00 дин. за судску оверу. Преостали процењени век употребе је 20 година. Процењени остатак вредности је 10.000,00 дин.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	026		Некретнине, постројења и опрема у припреми	200.000,00	
		4350	Добављачи у земљи		200.000,00
			За коначну ситуацију		
1а.	026		Некретнине, постројења и опрема у припреми	2.000,00	
		2410	Текући (пословни) рачун		2.000,00
			За судску оверу		
1б.	022		Грађевински објекти	202.000,00	
		026	Некретнине, постројења и опрема у припреми		202.000,00
			За активирање објекта		

Куповина нове опреме из сопствених средстава

1. Дат је аванс са текућег рачуна добављачу за куповину расхладне витрине у износу од 12.000,00 дин. (извод жиро рачуна бр. 6). Добијен је авансни рачун на износ од 12.000,00 дин. (у авансном рачуну исказан је ПДВ у износу од 2.000,00 дин.).

2. Купљена је расхладна витрина чија вредност по фактури добављача бр. 43. износи 25.000,00 дин. (на овај износ у фактури је зарачунат ПДВ у износу од 5.000,00 дин.).
3. Превоз расхладне витрине по фактури бр. 50. транспортног предузећа у којој је садржан и порез на промет услуга износи 1.200,00 дин. (у износу фактуре садржан је ПДВ у износу од 200,00 дин.).
4. За монтажу расхладне витрине добављач је испоставио фактуру бр. 8. на износ од 1.200,00 дин. (у износу фактуре садржан је ПДВ у износу од 200,00 дин.). Расхладна витрина је стављена у употребу.
5. Обавезе према добављачима у вези са набавком исплаћене су са текућег (пословног) рачуна по одбитку аванса за основна средства.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	028	2410	Аванси за некретнине, постројења и опрему Текући (пословни) рачун Извод текућег рачуна бр. 6.	12.000,00	12.000,00
1а.	2720	028	Порез на додату вредност у датим авансима по општој стопи Аванси за некретнине, постројења и опрему За дати аванс	2.000,00	2.000,00
2.	026		Некретнине, постројења и опрема у припреми	25.000,00	
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	5.000,00	
		4350	Добављачи у земљи Фактура добављача бр. 43.		30.000,00
3.	026		Некретнине, постројења и опрема у припреми	1.000,00	
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	200,00	
		4350	Добављачи у земљи Фактура добављача бр. 50.		1.200,00
4.	026		Некретнине, постројења и опрема у припреми	1.000,00	
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	200,00	
		4350	Добављачи у земљи Фактура добављача бр. 8.		1.200,00

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
4а.	023	026	Постројења и опрема	27.000,00	27.000,00
			Некретнине, постројења и опрема у припреми		
			За стављање опреме у употребу		
5.	4350	2720	Добављачи у земљи	32.400,00	2.000,00
			Порез на додатну вредност у датим авансима по општој стопи		
			Аванси за некретнине, постројења и опрему		
			Текући (пословни) рачун		
			Исплата обавеза		
		028			10.000,00
		2410			20.400,00

Контролна питања

343. Шта је нематеријално улагање?
344. Шта спада у нематеријална улагања?
345. Који су додатни услови за признавање неког средства као нематеријалног улагања?
346. Шта спада у некретнине, постројења и опрему?
347. Које су вредности нематеријалних улагања, некретнина, постројења и опреме?
348. Шта је набавна вредност?
349. Шта је отписана вредност?
350. Шта је садашња вредност?
351. Шта је надокнадиви износ?
352. Шта је фер вредност умањена за процењене трошкове продаје?
353. Шта је употребна вредност?
354. Шта је фер вредност?
355. Шта је остатак вредност (резидуална вредност)?
356. Шта чини набавну вредност?
357. Шта чини цену коштања?
358. У ком књиговодству се евидентирају основна средства?
359. У којим евиденцијама се евидентирају основна средства?
360. Како се евидентирају основна средства у аналитичкој евиденцији?
361. Како се евидентирају основна средства у књизи основних средства?
362. За које вредности основних средстава се отварају рачуни у финансијском књиговодству?
363. У којој рачунској групи се евидентирају нематеријална улагања, а у којој основна средства?

5. ЕВИДЕНЦИЈА ОБАВЕЗА ПРЕМА ДОБАВЉАЧИМА У ЗЕМЉИ



- 1) **Дефинисање и признавање:** Обавезе према добављачима представљају краткорочне изворе средстава. Ове обавезе, углавном, настају куповином од добављача одговарајућих фактора процеса рада (основних средстава, материјала, робе, услуга и др.).



- 2) **Вредновање:** Обавезе према добављачима се процењују у висини номиналне вредности проистекле из одговарајуће пословне и финансијске трансакције, односно у висини очекиване исплате по том основу ако је она виша.

- 3) **Евиденције:** Евиденције о обавезама према добављачима спроводе се у:

1. главној књизи и дневнику главне књиге финансијског књиговодства и
2. аналитичкој евиденцији добављача, тј. аналитици добављача⁹.

У овим евиденцијама књиже се само вредносне промене, с тим што се у аналитичкој евиденцији те промене разврставају по сваком добављачу понаособ. Аналитичка евиденција добављача служи за:

- ♦ праћење обавеза према појединим добављачима у смислу њиховог измиривања о року,
- ♦ усаглашавање стања наших обавеза са евиденцијама код добављача и др.

- 4) **Рачуни:** За евидентирање обавеза према добављачима из наше земље користи се рачун 435 - Добављачи у земљи.

Овај рачун можемо да сврстамо на следећи начин:

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном оквиру);
2. Ради се о рачуну стања и то извора средстава;
3. То је пасиван рачун;
4. Није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења;
5. То је рачун из финансијског књиговодства;
6. Даље се рашчлањава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању синтетички рачун;
7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њему је променљив и на више и на ниже (није кумулативан рачун);
9. То је рачун са потпуним салдом - нема корективног рачуна. У пасиву биланса стања "улази" са целокупним износом свог салда, што значи да се ради о рачуну са потпуним салдом.

⁹ Књиговодство предузећа ће формирати аналитику добављача у случају да има релативно већи број добављача.

Збир дуговне стране овог рачуна показује измирење наших обавеза према добављачу од почетка пословне године до посматраног тренутка.

Потражна страна показује збир почетног салда и свих повећања наших обавеза према добављачу од почетка пословне године до посматраног тренутка.

Салдо овог рачуна показује тренутни износ наше обавезе према добављачу за испоручене нам материјалне факторе процеса рада или извршене нам услуге.

- 5) **Промене:** Промене обавеза према добављачима могу бити и у облику повећања и смањења. Повећање обавеза према добављачима, углавном, настаје куповином од добављача фактора процеса рада а смањења, углавном, настају плаћањем тих обавеза или добијањем попушта од добављача.

Измирење обавеза према добављачима може се извршити:

- ♦ плаћањем са текућег рачуна,
- ♦ компензацијом,
- ♦ цесијом,
- ♦ асигнацијом,
- ♦ преузимањем дуга,
- ♦ опростом дуга и
- ♦ давањем хартија од вредности.

- 6) **Документа:** Документа у вези ових промена су:

1. фактура добављача,
2. комисијски записник,
3. књижна писма,
4. инструменти платног промета и др.

- 7) **Књижења:**

1. Од добављача је купљен материјал у вредности од 40.000,00 дин. (у фактури је исказан и ПДВ по стопи од 20% у износу од 8.000,00 дин.).
2. Са текућег (пословног) рачуна извршено је плаћање обавезе по фактури.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	1010		Материјал за израду	40.000,00	
	2700		Порез на додатну вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	8.000,00	
		4330	Добављачи у земљи		48.000,00
			За куповину		
2.	4350		Добављачи у земљи	48.000,00	
		2410	Текући (пословни) рачун		48.000,00
			За исплату		

- 364. Шта спада у обавезе према добављачима и шта улази у ове обавезе?
- 365. По којој вредности се процењују ове обавезе?
- 366. Где се спроводи евиденција обавеза према добављачима?
- 367. Објаснити рачун 435 - *Добављачи у земљи* - податке које пружа и његове карактеристике.
- 368. Навести врсте промена које утичу на овај извор средстава.
- 369. Приказати дијаграмом пословне промене овог облика имовине.
- 370. Која документација се појављује у вези књижења пословних промена на овом облику имовине?

6. ЗАЛИХЕ И ЕВИДЕНЦИЈА МАТЕРИЈАЛА



1) **Дефинисање:** Под залихама се подразумевају:

1. средства која се набављају ради редовне продаје током пословања - залихе робе. Залихе робе спадају у обртна средства. Скрећемо пажњу да при сврставању неког средства у робу (као једног од облика залиха) није пресудан његов физички изглед, тј. његов век трајања. Наиме, под робом се могу подразумевати и земљиште и грађевински објекти ако су набављени за даљу продају;

2. средства која редовно настају у процесу производње а користе се за:

- ♦ даљу потрошњу (употребу) у процесу пословања - **залихе недовршене производње**, које могу бити у облику ствари или у облику недовршених услуга и
- ♦ продају током пословања - **залихе готових производа**;

3. средства у облику материјала или делова залиха која се набављају ради трошења у процесу производње или при пружању услуга - залихе материјала, резервних делова, амбалаже, ауто гума, ситног инвентара.

Скоро свака од наведених група обртних средстава при евиденцији има неке специфичности. Те специфичности се испољавају или при евидентирању повећања или при евидентирању смањења њиховог стања (о евиденцији недовршене производње, готових производа и робе ћемо касније говорити). Смањења наведених обртних средстава услед трошења обрадићемо приликом образлагања трошкова¹⁰.

10 Као што ће се из наставка видети, на овом месту нећемо обрадити евиденцију робе (иако је и она обртно средство у облику ствари), већ ћемо њену евиденцију обрадити након обраде свих промена карактеристичних за једно производно предузеће.

Материјал је обртно средство предузећа у облику ствари. Према улози коју има у процесу пословања материјал се може поделити на:

1. основни,
2. помоћни и
3. остали материјал.



1. **основни материјал** чини главну супстанцу производа које предузеће производи. Уколико се ради о предметима који се узимају директно из природе такав материјал се назива сировина;
 2. **помоћни материјал** може улазити у састав производа. Он помаже да производ задобије потребан облик, изглед, карактеристике, или да их сачува. Основни и помоћни материјал чине материјал за израду;
 3. **остали материјал** чине потрошни материјал који се монтира на машине (брусне плоче, игле, бургије, и сл.), гориво и мазиво, резервни делови, ситан инвентар (који се третира као залиха), ауто гуме, канцеларијски материјал, средства за одржавање чистоће и др. У наставку ћемо навеси шта чини алат и инвентар, повратну амбалажу и ауто гуме:
 - ♦ **алат и инвентар** - радна одела, радна обућа, алати (кљешта, чекић, кључеви и сл.);
 - ♦ **повратна амбалажа** - ради се о амбалажи која се не продаје при продаји производа већ се у договореном року враћа продавцу: стаклене флаше које се враћају, пластичне и дрвене носиљке (гајбе), палете и друга амбалажа коју купац враћа;
 - ♦ **ауто гуме** - ради замене исхабаних (или оштећених) пнеуматика уграђују се на аутомобиле, теретна возила, возила за превоз путника и друга возила.
- 2) **Вредновање:** Почетно вредновање материјала врши се по трошку куповине (набавној вредности) или израде (цени коштања). Ти трошкови обухватају све трошкове набавке, трошкове конверзије и друге (остале) трошкове који су настали у вези са довођењем залиха на садашњу локацију и у садашње стање.

Трошкове набавке чине:

1. **нето фактурна вредност** - у трошкове набавке укључује се нето фактурна вредност а не бруто, јер се из трошкова набавке изузимају примљени (добијени) трговачки попусти, рабати и сличне ставке. **Ако предузеће улазни ПДВ не може да користи као одбитну ставку при обрачуна своје обавезе за ПДВ, онда тај улазни ПДВ чини саставни део набавне вредности набављене залихе.** Уколико је фактурна вредност исказана у страној валути прерачун на домаћу валуту врши се применом знавничног средњег курса; и
2. **директни зависни трошкови набавке** - чине их трошкови који су настали а били су неопходни за довођење залиха на њихово садашње место и стање, с тим да такви трошкови нису већ укључени у нето фактурну вредност

набављених залиха (ако је на пример превоз уговорен франко купац трошкови превоза се не исказују као посебна ставка калкулације набавне цене, јер су већ укључени у фактурну вредност). Директне зависни трошкове набавке чине:

- ♦ увозне дажбине и друге таксе које се плаћају приликом увоза роба, материјала, резервних делова, алата и инвентара и других врста залиха:
- ♦ ову врсту директних зависних трошкова набавке чине:
 - » царине,
 - » накнаде за услуге царинског органа,
 - » сезонске царине,
 - » посебне дажбине (прелевмани),
 - » такса према маси увезене робе и друге административне таксе.
- ♦ манипулативни трошкови и трошкови допреме, утовара, истовара, итд,
- ♦ трошкови позајмљивања (камате и други трошкови финансирања) ако у складу са *МРС 23 Трошкови позајмљивања* постоје услови за капитализовање трошкова позајмљивања (тј. њихово укључивање у набавну цену) и
- ♦ други директни зависни трошкови који се могу приписати набавци, као што су: посреднички трошкови, шпедитерски трошкови, трошкови пратње превоза специјалних роба, трошкови кала, растура, квара и лома у транспорту.

У директне зависне трошкове набавке могу се укључити и припадајући трошкови сопственог транспорта, укључујући и трошкове утовара и истовара, највише до нивоа тржишне цене такве услуге.

У директне зависне трошкове набавке не би спадали трошкови складишне службе предузећа, трошкови набавне службе предузећа, дакле, општи трошкови набавке.

3) Евиденције: Евиденција вредносног стања и вредносних промена стања материјала (мислимо и на гориво и мазиво, резервне делове, ситан инвентар и ауто гуме) врши се у:

1. главној књизи,
 2. аналитичким евиденцијама тих имовинских делова - на аналитичким картицама и
 3. магацинским евиденцијама - (не ради се о књиговодственој евиденцији).
1. У главној књизи евиденција се врши по врстама средстава и њиховим набавним вредностима, на за то прописаним рачунима. Сврха овог евидентирања је обезбеђење података за састављање биланса стања и контролу стања аналитичке евиденције.
 2. У аналитичким евиденцијама тих средстава евиденција се врши по појединачним средствима и то по количини и вредности. За свако средство

отвара се посебан рачун (картица) на коме се евидентирају, углавном, следећи подаци: назив средства, количина, цена, вредност, датум промене стања и др. Обично се воде: аналитика материјала, аналитика резервних делова, аналитика ситног инвентара на залихи итд. Сврха аналитичких евиденција је обезбеђење података за:

- ♦ вредновање утрошака тих средстава и
 - ♦ обезбеђење података за контролу рада рачунопологача.
3. У магацинској евиденцији наведена средства се евидентирају по врсти и количини, дакле без вредности, па се зато за ову врсту евиденције каже да се не ради о књиговодственој евиденцији. Ову евиденцију за своје потребе користи магационер - рачунопологач.

4) Рачуни: У контном оквиру за евиденцију ових средстава предвиђено је више рачуна:

100 - Обрачун набавне вредности залиха материјала, резервних делова, алата и инвентара,

101 - Материјал,

102 - Резервни делови,

103 - Алат и инвентар

104 - Материјал, резервни делови, алат и инвентар у обради доради и манипулацији и

109 - Исправка вредности материјала, резервних делова и алата и инвентара.

Рачун 100 - Обрачун набавне вредности залиха материјала, резервних делова, алата и инвентара, углавном служи за формирање набавне вредности купљеног материјала, резервних делова, алата и инвентара. Његова употреба није обавезна. Употребом овог рачуна може се добити податак о укупним набавкама залиха материјала у текућој години.

На *рачуну 103 - Алат и инвентар* евидентира се алат и инвентар који је сврстан у залихе и третиран као обртно средство.

У наставку ћемо на примеру *рачуна 101 - Материјал* објаснити класификацију ових рачуна:

1. у питању је стварно отворен рачун (постоји у контном оквиру);
2. ради се о рачуну стања и то средстава;
3. то је активан рачун;
4. не мора се рашчлањавати на четвороцифрене рачуне, дакле, на њему се може спроводити књижење;
5. то је рачун из финансијског књиговодства;
6. даље се рашчлањава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању синтетички рачун;
7. то је рачун главне књиге;

8. салдо на њему је променљив и на више и на ниже (није кумулативан рачун);
9. када се залихе материјала евидентирају по стварној набавној вредности у питању је рачун са потпуним салдом - нема корективног рачуна (у активу биланса стања «улази» са целокупним износом свог салда), сем у случају када је извршено признавање обезвређења, књижењем на рачуну *109 - Исправка вредности материјала, резервних делова и алата и инвентара*.

Збир дуговне стране овог рачуна показује збир почетног стања и свих повећања набавне вредности залиха материјала од почетка године до посматраног тренутка.

Збир потражне стране показује сва смањења набавне вредности залиха материјала од почетка пословне године до посматраног тренутка.

Салдо овог рачуна показује стварну набавну вредност залиха материјала које се тренутно налазе у магацину.

5) Промене: Промене на рачунима материјала, резервних делова, ситног инвентара, ауто-гума и повратне амбалаже могу бити у облику повећања и смањења.

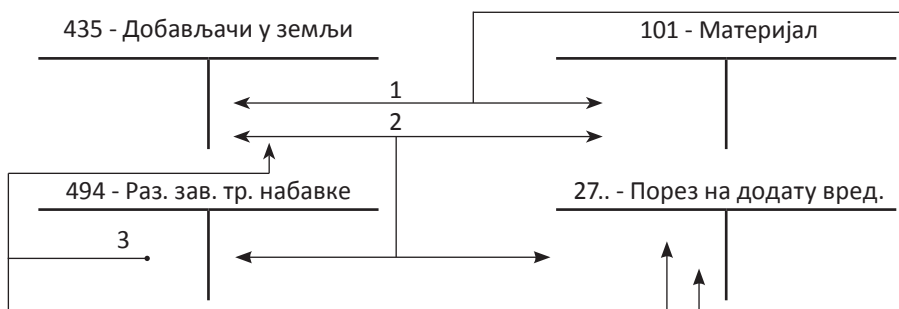
1. Повећања су последица:

- а) набавки (куповина) - повећава се и вредност и количина залиха,
- б) враћања из производње (или обраде и дораде) - повећава се и вредност и количина залиха,
- в) вишкова - повећава се и вредност и количина залиха,
- г) поништавањем раније признатог обезвређења залиха - повећава се вредност залиха;

2. Смањења су последица:

- а) трошења - смањује се и вредност и количина на залихама,
- б) слања на обраду и дораду - смањује се и вредност и количина залиха,
- в) мањкова - смањује се и вредност и количина залиха,
- г) признавањем обезвређења залиха - смањује се вредност залиха.

Графички приказ књижења набавке материјала без употребе рачуна 100 би изгледао:



Легенда:

- 1 - куповина материјала од добављача
- 2 - куповина материјала од добављача с тим да за директне зависне трошкове није примљена фактура до момента књижења набавке материјала
- 3 - приспеће фактуре за директне зависне трошкове набавке

6) Документа:

- а) Документа у вези са набавком су:
 1. фактура и отпремница добављача,
 2. пријемница,
 3. комисијски записник са књижним одобрењем или задужењем и др.
- б) Документа у вези са трошењем материјала су:
 1. требовање,
 2. повратница материјала, и др.

7) Књижења:

Књижење набавке материјала

1. Примљена је фактура од добављача за набављени материјал за израду у износу од 60.000,00 дин. (у износу фактуре садржан је ПДВ у износу од 10.000,00 дин.). За трошкове транспорта материјала примљена је фактура од добављача на износ од 7.200,00 дин. (у износу фактуре садржан је ПДВ у износу од 1.200,00 дин.) Истовар материјала извршили су радници предузећа и вредност њиховог рада по радном налогу износи 2.000,00 динара (што је цена која одговара ценама таквих услуга на тржишту). Залихе материјала се воде по стварној набавној вредности.
2. Примљена је фактура од добављача за набављени материјал за израду у износу од 20.000,00 дин. (на фактури је исказан и ПДВ у износу од 4.000,00 дин.). Превоз материјала је извршен сопственим камионом у износу од 1.000,00 дин. Утовар и истовар материјала су извршили радници предузећа и вредност њиховог рада по радном налогу износи 1.000,00 динара (што је цена која одговара ценама таквих услуга на тржишту).
3. Од добављача је набављен материјал за израду у вредности од 30.000,00 динара. Фактура добављача за набављени материјал није примљена.
4. Примљена је фактура добављача за набављени материјал за израду на износ од 38.400,00 дин. (у износу фактуре садржан је ПДВ у износу од 6.400,00 дин.) (у међувремену нису били књижени излази материјала са залиха).
5. По фактури добављача бр. 5. и нашој пријемници бр. 1. примљено је 100 кг материјала за израду "Х" по фактурној цени (без ПДВ) од 90,00 дин. за кг. За зависне трошкове набавке није стигла фактура. Њихов износ према уговору износи 1.000,00 дин.
6. Од добављача нам је стигла фактура бр. 7. за зависне трошкове набавке материјала "Х" у износу од 1.200,00 дин. (у износу фактуре садржан је ПДВ у износу од 200,00 дин.).

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	1010		Материјал за израду	58.000,00	
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	10.000,00	
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	1.200,00	
		4350	Добављачи у земљи		60.000,00
		4350	Добављачи у земљи		7.200,00
		6211	Приходи од активирања услуга за сопствене потребе За куповину материјала		2.000,00
2.	1010		Материјал за израду	22.000,00	
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	2.000,00	
		4350	Добављачи у земљи		22.000,00
		6211	Приходи од активирања услуга за сопствене потребе За куповину материјала		2.000,00
3.	1010	4351	Материјал за израду Добављачи у земљи - обавезе за нефактурисани материјал За купљени нефактурисани мат.	30.000,00	30.000,00
4.	1010		Материјал за израду	2.000,00	
	4351		Добављачи у земљи - обавезе за нефактурисани материјал	30.000,00	
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	6.400,00	
		4350	Добављачи у земљи За приспеће фактуре		38.400,00
5.	1010		Материјал за израду	10.000,00	
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	1.800,00	
		4350	Добављачи у земљи		10.800,00
		494	Разграничени зависни трошкови набавке За набавку материјала		1.000,00
6.	494		Разграничени зависни трошкови набавке	1.000,00	
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	200,00	
		4350	Добављачи у земљи За продају		1.200,00

Напомене:

Промена бр. 4: По пристизању фактуре од добављача могуће је постојање три ситуације:

1. да износ приспеле фактуре одговара висини обавезе укалкулисане у набавну вредност материјала - оваква ситуација не захтева никакво додатно књижење ни на рачуну материјала ни на рачуну трошкова материјала;
2. да износ приспеле фактуре буде већи од износа обавезе укалкулисане у набавну вредност материјала, што је случај са променом бр. 4. Уколико материјал није трошен требало би кориговати његову набавну вредност. У случају да је материјал трошен разлика се ако је у питању мањи износ може прокњижити као повећање трошкова материјала за израду. У супротном тај износ би требало сразмерно распоредити на залихе и на трошкове материјала за израду;
3. да износ приспеле фактуре буде мањи од износа обавезе укалкулисане у набавну вредност материјала. Поступање би било слично као и у ситуацији наведеној под редним бројем 2.

Промена бр. 5: *Рачун 494 - Разграничени зависни трошкови набавке* је рачун са пасивним карактером салда. Спада у тзв. пасивна временска разграничења. Конкретно, наведеним рачуном се решава тренутни проблем недостатка књиговодственог документа за промену у вези са зависним трошковима набавке која је сигурно настала. За наведено књижење књиговодство испоставља налог за књижење. На потражној страни овог рачуна књижи се претпостављени износ директних зависних трошкова набавке. На дуговој страни овог рачуна по пристизању одговарајуће документације књиже се износи стварно насталих директних зависних трошкова набавке. Поступање са евентуалном разликом вршило би се на начин који је приказан у промени бр. 4.

Књижење материјала на обради и доради

1. На основу уговора са добављачем послат му је материјал на обраду. Набавна вредност послатог материјала је 20.000,00 дин.
2. Материјал је враћен са обраде и дораде уз пријем фактуре од стране добављача за извршене услуге дораде на износ од 2.400,00 дин. (у фактури је зарачунат износ од 400,00 дин. ПДВ).

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	1041	1010	Материјал на обради и доради Материјал за израду За послати материјал на обраду	20.000,00	20.000,00
2.	1041		Материјал на обради и доради Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	2.000,00	
	2700		Добављачи у земљи За фактуру за обраду	400,00	
		4350			2.400,00
2а.	1010	1041	Материјал за израду Материјал у обради и доради За приспели материјал	22.000,00	22.000,00

Напомена: Количине послатог и враћеног материјала се не морају slagати, тј. то зависи од технологије његове обраде и уговорених услова. По повратку материјала са обраде предузеће треба да одлучи да ли ће га евидентирати на истој аналитичкој картици на којој га је евидентирало пре слања на обраду или на новој, јер се због обраде можда ради о другој врсти материјала.

Контролна питања

371. Набројати обртна средства у облику ствари.
372. Шта се подразумева под робом?
373. Која су то средства која настају редовно током процеса пословања?
374. За које се намене набавља материјал, резервни делови, амбалажа, ауто гуме и ситан инвентар?
375. Дефинисати материјал (шта је, које су врсте и објаснити их).
376. Шта чини стварну набавну вредност материјала?
377. У којим евиденцијама се воде залихе материјала?
378. Које податке пружају евиденције материјала?
379. Ко су корисници података које пружа евиденција материјала?
380. На којим рачунима се евидентира материјал и у ком књиговодству?
381. Које су карактеристике рачуна за евидентирање залиха материјала?
382. Које податке пружа рачун 101 - Материјал (салдо, дуговна и потражна страна)?
383. Навести промене које утичу на вредност и количину материјала.
384. Која документа су потребна за евидентирање промена на материјалу?

7. ТРОШКОВИ



1) **Дефинисање:** Трошкови су вредносно изражен утрошак фактора процеса рада у вези стварања одређених учинака. У вези трошкова, поред питања о њиховој висини, могу се поставити још три питања:

1. шта се троши,
2. где се троши и
3. у вези са чим настају трошкови.

На прво питање одговор пружа финансијско књиговодство, док на друга два питања одговоре пружа погонско књиговодство (класа 9).

Према томе шта се троши разликујемо, на пример, следеће врсте трошкова: трошкови материјала, трошкови резервних делова, трошкови енергије, трошкови ситног инвентара, трошкови зарада, итд.

2) **Вредновање:** Сваки трошак има своју количинску и ценовну компоненту. Количинска компонента показује количину утрошеног фактора процеса рада, а ценовна компонента стварну набавну цену утрошеног фактора процеса рада.

3) **Евиденције:** Евиденција трошкова у финансијском књиговодству (са становишта шта се троши) врши се у главној књизи и у дневнику главне књиге. Дакле, углавном се не отварају посебне аналитичке евиденције за трошкове.

4) **Рачуни:** За евидентирање трошкова у финансијском књиговодству предвиђена је класа 5 - *Расходи* и то рачунске групе 51, 52, 53, 54 и 55. Евидентирање трошкова у класи која носи назив "Расходи" последица је примењеног принципа рашчлањавања рачуна у контном оквиру и метода утврђивања резултата. Наиме, по методи укупних трошкова сви трошкови настали у текућем периоду уједно представљају и расходе, односно накнађују се на терет прихода и улазе у биланс успеха. Рачуни трошкова су рачуни са искључиво активним карактером салда. На наведеним рачунима нема почетног стања. Ради се, дакле, о кумулативним рачунима.

5) **Промене:** Промене код трошкова су углавном у облику повећања. Ретке су промене код којих долази до смањења трошкова.

Код књижења трошкова као испомоћ за одређивање рачуна на којима то књижење треба спровести могу се поставити два питања:

1. прво питање би могло да гласи: шта је трошено? - на основу овог питања одредио би се рачун трошкова у класи 5, нпр. ако је трошено гориво јављају се трошкови горива, итд;
2. друго питање би било једно од следећих: одакле је дошло то што је утрошено (са којих залиха)?; Уколико фактор процеса рада који је трошен није био на залихи уместо претходног питања могло би се поставити питање: од кога је

стигла фактура?; или ако је утрошени фактор процеса рада одмах плаћен, дакле, без формирања обавезе према добављачима: одакле је плаћање извршено?; а уколико није стигла фактура и ако није извршено ни плаћање: да ли смо и какав обрачун направили, тј. да ли се ради о формирању неке обавезе и какве?

- 6) **Документа:** Бројна су књиговодствена документа на основу се књиже трошкови:
1. требовања,
 2. фактуре,
 3. обрачуни, итд.

Контролна питања

385. Шта су трошкови?
386. Која се питања могу поставити у вези трошкова?
387. Шта је количинска, а шта ценовна компонента трошкова?
388. Објаснити евиденцију трошкова у финансијском књиговодству.
389. Какав је карактер салда рачуна трошкова?
390. Које су промене код трошкова?
391. Како се одређују рачуни трошкова на којима треба извршити књижење?
392. На основу којих докумената се књиже трошкови?

7.1. Трошкови материјала

- 1) **Дефинисање:** Трошкови материјала су вредносно исказан сврсисходан утрошак материјала. Трошењем материјала поред настанка трошкова долази и до смањења стања на рачунима залиха материјала. Уколико је у питању трошење материјала за израду настају трошкови материјала за израду. Трошењем резервних делова настају трошкови резервних делова, итд.
- 2) **Вредновање:** С обзиром да се залихе материјала, углавном, набављају по различитим ценама, поставља се питање по којој цени обрачунати излаз са залиха. Вредновање излаза са залиха врши се по више метода. *МРС 2 Залихе* допушта употребу три методе («формуле»):
 1. **специфична идентификација** - користи се за оне залихе које обично нису разменљиве, за производе или услуге који су произведени и одвојени за посебне пројекте, те за услуге које су обављене за посебне пројекте,
 2. **прва улазна = прва излазна (FIFO),**
 3. **просечна пондерисана цена.**У наставку ћемо детаљније образложити наведене три методе:
 1. **Специфична идентификација трошка.** Као што смо рекли, овај метод се користи за оне залихе које обично нису разменљиве, за производе који

су произведени и одвојени за посебне пројекте, као и за услуге које су обављене за посебне пројекте. Појам «разменљиве» или «неразменљиве» залихе могли бисмо да објаснимо на следећем примеру: «У производњи сокова користи се шећер. Када радник дође у магацин по шећер, сасвим је свеједно да ли ће узети џак са леве или џак са десне гомиле - шећер је шећер. Али, ако је у питању трговина аутомобилима, није свеједно који ће се аутомобил испоручити купцу, јер сваки аутомобил има број мотора и број шасије. Због тога се у таквим случајевима примењује метода специфичне идентификације трошка. Рецимо, ако увозимо аутомобиле, царина спада у његову набавну вредност. Ако царинимо два иста аутомобила, за сваког понаособ ћемо у његову набавну вредност укључити износ царине који се на њега односи, **и за сваки аутомобил ћемо имати посебну аналитичку картицу**, што није случај са шећером - једна је аналитичка картица шећера за било коју количину у магацину».

Дакле, овај метод би се применио у случају да се залихе састоје од малог броја артикала велике вредности, као што су, на пример, аутомобили или камиони намењени за продају. У већини предузећа овај метод није практичан начин за утврђивање трошкова залиха, јер већина предузећа у оквиру неке врсте залиха има велики број различитих артикала, па се губи идентитет појединог артикла.

2. Применом **FIFO методе** залихе се раздужују, односно обрачунава се излаз по првој улазној цени све док се цела количина која је набављена по тој цени не изда у производњу, односно не утроши за друге потребе или прода, а затим се раздужење врши по цени следеће набавке, итд. У случају континуираног пораста цена, примена ове методе доводи у односу на методу просечних пондерисаних трошкова до мањих трошкова утрошеног материјала (јер се троше залихе које су прве набављене - а тада су цене биле ниже) и веће вредности залиха (јер на залихама остају количине набављене по последњим, вишим, ценама);
3. Применом **методе пондерисане просечне набавне цене** залихе се раздужују, односно обрачунава се излаз, по тренутно просечној набавној цени. После сваке набавке (или неког другог повећања залиха) постоји вероватноћа да је дошло до промена пондерисаних просечних набавних цена. Пондерисана просечна набавна цена се рачуна за сваку поједину врсту залихе. Према *МРС 2 Залихе* пондерисана просечна цена се може рачунати и узимањем у обзир цена сличних залиха (што у нас до сада није била пракса). Пондерисане просечне цене се могу рачунати периодично или после сваке додатно примљене количине. Рачунање пондерисане просечне набавне цене за неку врсту залихе може да се врши на два начина:
 - ♦ дељењем вредности залиха неког средства са количином тог средства на залихи (лагеру) - нето варијанта и
 - ♦ дељењем износа који представља промет дуговне стране аналитичког рачуна тог средства (збир почетног стања и свих повећања тог средства

до посматраног тренутка) са прометом колоне “улаз” тог аналитичког рачуна (збир набављене количине од почетка пословне године до посматраног тренутка и почетног стања) - бруто варијанта. У питању је, дакле, кумулативан обрачун.

- 3) **Евиденције:** Евиденција трошкова материјала за израду у финансијском књиговодству (са становишта шта се троши) врши се у главној књизи и у дневнику главне књиге. Дакле, углавном се не отварају посебне аналитичке евиденције за трошкове материјала за израду.
- 4) **Рачуни:** За евидентирање трошкова у финансијском књиговодству предвиђена су три рачуна у групи 51 - *Трошкови материјала*. На примеру рачуна 511 - *Трошкови материјала за израду* приказаћемо како се ови рачуни могу класификовати. На рачуну 511 - *Трошкови материјала за израду* евидентира се стварна набавна вредност утрошеног материјала за узраду. Овај рачун можемо да сврстамо на следећи начин:
1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном оквиру);
 2. Ради се о рачуну успеха и то у билансу успеха је на страни расхода;
 3. То је активан рачун;
 4. Није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења;
 5. То је рачун из финансијског књиговодства;
 6. Даље се не рашчлањава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању елементарни (појединачни) рачун;
 7. То је рачун главне књиге;
 8. Салдо на њему је, углавном, променљив само на више, па се ради о кумулативном рачуну. Ретки су случајеви када се стање на овом рачуну (у редовној пословној промени) може смањити;
 9. У питању је рачун са потпуним салдом - нема корективног рачуна (у расходе биланса успеха “улази” са целокупним износом свог салда).
- 5) **Промене:** Промене код трошкова су углавном у облику повећања. Ретке су промене код којих долази до смањења трошкова. Радило би се углавном о исправци грешке или о враћању неутрошеног материјала из производње на залихе.
- 6) **Документа:** Документ који, углавном, служи као основ за књижење трошкова материјала је требовање. У случају враћања материјала на залихе документ је повратница материјала.

7) **Књижења:**

Књижење трошкова материјала за израду

1. На залихама има 1.000 кг материјала «Челичне шипке Ø10» по набавној цени од 1,00 дин./кг.
2. Набављено је по фактури бр. 4. и пријемници бр. 2. 500 кг материјала «Челичне шипке Ø10» по набавној цени (без ПДВ) од 1,20 дин./кг.

3. Издат је радни налог бр. 1. за производњу навртки М10. По требовању бр. 1. утрошено је 300 кг материјала «Челичне шипке Ø10».
4. Набављено је од добављача по фактури бр. 3. и пријемници бр. 3. 1.000 кг материјала «Челичне шипке Ø10» по набавној цени од 1,30 дин./кг (без ПДВ).
5. По требовању бр. 2. утрошено је 1.000 кг материјала «Челичне шипке Ø10».

а) FIFO метода

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
2.	1010	4350	Материјал за израду Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	600,00	720,00
	2700		Добављачи у земљи Фактура бр. 4 и пријемница бр. 2.	120,00	
3.	511	1010	Трошкови материјала за израду Материјал за израду Требовање бр. 1.	300,00	300,00
4.	1010		Материјал за израду Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	1.300,00	
	2700	4350	Добављачи у земљи Фактура бр. 3 и пријемница бр. 3.	260,00	1.560,00
5.	511		Трошкови материјала за израду Материјал за израду Требовање бр. 2.	1.060,00	
		1010			1.060,00

Аналитичка картица материјала

Челичне шипке Ø 10 ј.м. кг

Година 20х2.

Број пром.	Опис	Количина			Цена	Вредност		
		Улаз	Излаз	Стање		Дугује	Потр	Салдо
1.	Набав. пријем. бр. 1.	1.000		1.000	1,00	1.000,00		1.000,00
2.	Набав. пријем. бр. 2.	500		1.500	1,20	600,00		1.600,00
3.	Утрошак треб. бр. 1.		300	1.200	1,00		300,00	1.300,00
4.	Набав. пријем. бр. 3.	1.000		2.200	1,30	1.300,00		2.600,00
5.	Утрошак треб. бр. 2.		700	1.500	1,00		700,00	1.900,00
5.	Утрошак треб. бр. 2.		300	1.200	1,20		360,00	1.540,00

б) Метода просечних пондерисаних цена - нето варијанта

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
2.	1010	4350	Материјал за израду Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса) Добављачи у земљи Фактура бр. 4 и пријемница бр. 2.	600,00	720,00
	2700			120,00	
3.	511	1010	Трошкови материјала за израду Материјал за израду Требовање бр. 1.	320,00	320,00
4.	1010	4350	Материјал за израду Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса) Добављачи у земљи Фактура бр. 3 и пријемница бр. 3.	1.300,00	1.560,00
	2700			260,00	
5.	511	1010	Трошкови материјала за израду Материјал за израду Требовање бр. 2.	1.173,00	1.173,00

Напомена: Да се не би појављивале финансијске разлике на картицама просечну пондерисану цену треба рачунати на што већи број децимала. Правило гласи: «број децимала треба да буде за два броја већи од броја цифара коју има количина са којом треба помножити просечну пондерисану цену».

Аналитичка картица материјала

Челичне шипке Ø10 ј.м. кг.						Година 20х2.		
Број пром.	Опис	Количина			Цена	Вредност		
		Улаз	Илаз	Стање		Дугује	Потр.	Салдо
1.	Набав. пријем. бр. 1.	1.000		1.000	1,000	1.000,00		1.000,00
2.	Набав. пријем. бр. 2.	500		1.500	1,200	600,00		1.600,00
3.	Утрошак треб. бр. 1.		300	1.200	1,067		320,00	1.280,00
4.	Набав. пријем. бр. 3.	1.000		2.200	1,300	1.300,00		2.580,00
5.	Утрошак треб. бр. 2.		1.000	1.200	1,173		1.173,00	1.407,00

в) Метода просечних пондерисаних цена - бруто варијанта

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
2.	1010	4350	Материјал за израду	600,00	720,00
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	120,00	
			Добављачи у земљи Фактура бр. 4 и пријемница бр. 2.		
3.	511	1010	Трошкови материјала за израду	320,00	320,00
			Материјал за израду		
			Требовање бр. 1.		
4.	1010	4350	Материјал за израду	1.300,00	1.560,00
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	260,00	
			Добављачи у земљи Фактура бр. 3 и пријемница бр. 3.		
5.	511	1010	Трошкови материјала за израду	1.188,00	1.188,00
			Материјал за израду		
			Требовање бр. 2.		

Аналитичка картица материјала

Челичне шипке Ø10 ј.м. <u>кг.</u>						Година 20х2.		
Број пром.	Опис	Количина			Цена	Вредност		
		Улаз	Изназ	Стање		Дугује	Потр.	Салдо
1.	Набав. пријем. бр. 1.	1.000		1.000	1,000	1.000,00		1.000,00
2.	Набав. пријем. бр. 2.	500		1.500	1,067	600,00		1.600,00
3.	Утрошак треб. бр. 1.		300	1.200	1,067		320,00	1.280,00
4.	Набав. пријем. бр. 3.	1.000		2.200	1,160	1.300,00		2.580,00
5.	Утрошак треб. бр. 2.		1.000	1.200	1,160		1.188,00	1.392,00

С обзиром да је ова варијанта обрачуна просечних пондерисаних цена нешто компликованија од нето варијанте, неопходно је да дамо објашњење за начин израчунавања вредности утрошка материјала у промени бр. 5. Износ од 1.188,00 дин. добија се као збир две величине: вредности утрошених 1.000 кг материјала Челичне шипке Ø10 у 4. промени (1.000 кг x 1,16 дин./кг = 1.160,00 дин.) и производа

разлике између последње две просечне пондерисане цене (1,16 дин./кг - 1,067 дин./кг = 0,93 дин./кг) и раније утрошене количине (30 кг), тј. 0,93 дин./кг x 30 кг = 27,9 дин. » 28,00 дин. Дакле, 1.160,00 дин. + 28,00 дин. = 1.188,00 дин.

Постоји и једноставнији начин поступања: уместо да се прво одреди износ који се књижи на страну потражује одређује се салдо који треба да постоји после тог књижења. Он се одређује на следећи начин: после трошења материјала њега на залихи треба да буде 1.200 кг и то по просечној цени од 1,160 дин./кг. То значи да и вредност тих залиха (тј. салдо аналитичког рачуна) треба да буде дуговни од 1.392,00 дин. С обзиром да пре књижења ове промене на рачуну дуговни салдо од 2.500,00 дин. треба књижити 1.188,00 дин. на потражну страну да би се салдо рачуна свео на 1.392,00 дин. (2.500,00 дин. - 1.392,00 дин.).

Књижење трошкова резервних делова

1. Купљени су и примљени у магацин резервни делови за машину чија вредност по фактури добављача износи 10.000,00 динара (добављач је у фактури исказао и ПДВ у износу од 2.000,00 дин.).
2. Издато је резервних делова у употребу чија је стварна набавна вредност 10.000,00 динара.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	102		Резервни делови	10.000,00	
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	2.000,00	
		4350	Добављачи у земљи За купљене резервне делове		12.000,00
2.	514		Трошкови резервних делова	10.000,00	
		102	Резервни делови		10.000,00
			За утрошене резервне делове		

Књижење трошкова ситног инвентара

1. Купљен је и примљен у магацин ситан инвентар чија је вредност по фактури добављача 20.000,00 дин. (добављач је у фактури исказао и ПДВ у износу од 4.000,00 дин.). Ситан инвентар се третира као залиха.
2. Ситан инвентар је издат у употребу. Књиговодствена вредност му је 10.000,00 дин. Књижење извршити без употребе рачуна исправке.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	1030	43530	Алат и инвентар	20.000,00	24.000,00
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	4.000,00	
			Добавачи у земљи		
2.	515	1030	За купљен ситан инвентар	10.000,00	10.000,00
			Трошкови једнократног отписа алата и инвентара		
			Алат и инвентар		
			За предају у употребу		

Контролна питања

393. Шта су трошкови материјала?
394. Које су методе за обрачунавање утрошка материјала?
395. У којим евиденцијама се евидентирају трошкови материјала?
396. Објаснити класификовање рачуна 511 - *Трошкови материјала за израду и податке* које он пружа.
397. Објаснити FIFO методу.
398. Објаснити методу просечне цене - нето варијанта.
399. Објаснити методу просечне цене - бруто варијанта.

7.2. Остали материјални трошкови

1. **Дефинисање:** Поред трошкова материјала, резервних делова и ситног инвентара у материјалне трошкове (и то остале) спадају и трошкови енергије и трошкови услуга са карактером материјалних трошкова (транспортне услуге, услуге на изради производа, услуге одржавања, трошкови сајмова, закупнина, пропаганде и рекламе и др.).
2. **Вредновање:** С обзиром да се ради о различитим врстама трошкова различите су им количинске компоненте: kWh, кг, литар, норма час, итд. Израчунавање висине ових врста трошкова, углавном, не захтева посебне обрачунае.
3. **Евиденције:** Као и код осталих врста трошкова евидентирање ове врсте трошкова се врши у главној књизи финансијског књиговодства и дневнику главне књиге. Не отвара се посебна аналитичка евиденција.

4. **Рачуни:** За трошкове енергије предвиђен је у контном оквиру рачун 513 - *Трошкови горива и енергије*, а за остале врсте материјалних трошкова предвиђена је група 53 - *Трошкови производних услуга*. Сврставање ових рачуна трошкова врши се на исти начин, као и, на пример, рачуна 511 - *Трошкови материјала за израду*.
5. **Промене:** Промене код трошкова су углавном у облику повећања. Ретке су промене код којих долази до смањења трошкова. Радило би се углавном о исправци грешке.
6. **Документа:** Документа везана за ове трошкове би била: улазне фактуре, требовања, разни обрачуни и др.
7. **Књижења:**

Књижење трошкова горива и енергије

1. Предузеће је примило рачун за утрошену електричну енергију у погону на износ од 50.000,00 дин. На овај износ у фактури је обрачунат ПДВ у износу од 10.000,00 дин.
2. Са залиха је утрошено гориво у износу од 10.000,00 дин. Гориво је утрошено за камионе.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	513	4350	Трошкови горива и енергије	50.000,00	60.000,00
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	10.000,00	
			Добављачи у земљи		
			За утрошену енергију		
2.	513	1011	Трошкови горива и енергије	10.000,00	10.000,00
			Гориво		
			За утрошено гориво		

Књижење осталих материјалних трошкова

1. Предузеће је ангажовало друго предузеће за обављање дела радова на објекту. Подизвођач је испоставио фактуру за обављене производне услуге на износ од 20.000,00 дин. (у фактури је исказао и ПДВ у износу од 4.000,00 дин.).
2. Примљена је фактура за поправку машине на износ од 60.000,00 дин. (у фактури је исказан и ПДВ у износу од 12.000,00 дин.).
3. Примљена је фактура за рекламирање производа на локалном радију у износу од 10.000,00 дин. (плус ПДВ у износу од 2.000,00 дин.).

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	530	4350	Трошкови услуга на изради учинака Добављачи у земљи За услуге	20.000,00	20.000,00
2.	532	4350	Трошкови услуга одржавања	60.000,00	72.000,00
	2700		Порез на додатну вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	12.000,00	
			Добављачи у земљи За услуге одржавања		
3.	5350	4350	Трошкови рекламе и пропаганде	10.000,00	12.000,00
	2700		Порез на додатну вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	2.000,00	
			Добављачи у земљи За трошкове рекламе		

Контролна питања

400. Који трошкови улазе у остале материјалне трошкове?
401. Где се врши евиденција ових трошкова?
402. Која класа, која група и који рачуни у контном оквиру су предвиђени за евиденцију ових трошкова?
403. Која документација је основ за књижење ових трошкова?

7.3. Трошкови накнада запосленима

1. **Дефинисање:** Трошкови зарада представљају вредносно изражен утрошак радне снаге (као фактора процеса рада) у вези стварања одређених учинака.
2. **Вредновање:** Као и сваки други трошак и трошкови зарада имају своју количинску и ценовну компоненту. Количинска компонента се, углавном, изражава у броју бодова (или некој другој јединици мере за изражавање количине извршеног рада - часови, норма часови и др.), а ценовна компонента у вредности бода (часа, норма часа и др.). Сем зарада по основу рада радник има право и на накнаду зараде за време одсуствовања са рада (годишњи одмор, државни празници, војна вежба, итд.).



3. **Евиденције:** Евидентирање трошкова зарада у односу на евидентирање других трошкова има специфичности. Сем у главној књизи финансијског књиговодства и дневнику главне књиге неопходно је у одговарајућој аналитичкој евиденцији обезбедити за сваког радника понаособ податке о оствареним зарадама и накнадама зарада.

4. **Рачуни:** За евидентирање трошкова зарада и накнада зарада предвиђени су рачуни у групи 52 - *Трошкови зарада*, накнада зарада и остали лични расходи. Ради се о активним рачунима финансијског књиговодства, чији салдо показује износ трошкова настао од почетка пословне године до посматраног тренутка. Пошто са обрачуном зарада и накнада зарада настају и обавезе за зараде, накнаде зарада, као и порезе и доприносе на зараде и накнаде зарада при књижењу ових промена неопходно је користити и рачуне одговарајућих обавеза: 45 - *Обавезе за зараде и накнаде зарада*.

На примеру рачуна 450 - *Обавезе за порез на зараде и накнаде зарада на терет запосленог* приказаћемо како се ови рачуни могу сврстати:

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном плану);
2. Ради се о рачуну стања и то извора средстава;
3. То је пасиван рачун;
4. Није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења;
5. То је рачун из финансијског књиговодства;
6. Даље се не рашчлањава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању елементарни (појединачни) рачун;
7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њему је променљив и на више и на ниже (није кумулативан рачун);
9. У питању је рачун са потпуним салдом - нема корективног рачуна (у пасиву *биланса стања* "улази" са целокупним износом свог салда).

5. **Промене:** Промене у вези са зарадама су:

- ♦ обрачун зарада и накнада зарада, као и пореза и доприноса на зараде и накнаде зарада;
- ♦ исплата обавеза за порезе и доприносе;
- ♦ подизање новца са жиро рачуна и пренос у благајну (уз наравно, коришћење прелазног рачуна);
- ♦ исплата из благајне обавеза за нето зараде и накнаде нето зарада.

6. **Документа:** Као документа за књижење ових промена појављују се:

- ♦ обрачун зарада,
- ♦ документа благајне и текући (пословни) рачуна и др.

7. **Књижења:**

1. Прокњижити следећи обрачун зарада:

Ред. бр.	Опис	Износ
1.	Бруто зарада	30.000,00
2.	Прописана најнижа основица за обрачун доприноса	23.053,00
I.	На терет запосленог	
3.	Неопорезиви износ (члан 14. <i>Закона о порезу на доходак грађана</i>)	15.000,00
4.	Пореска основица (1-3)	15.000,00
5.	Порез на зараде (4 x 10%)	1.500,00
6.	Допринос из накнаде (6.1. + 6.2. + 6.3.)	5.970,00
6.1.	<i>Допринос за ПИО (1 x 14%)</i>	4.200,00
6.2.	<i>Допринос за здравство (1 x 5,15%)</i>	1.545,00
6.3.	<i>Допринос за осигурање од незапослености (1 x 0,75%)</i>	225,00
7.	Нето за зарада (1 - 5 - 6)	22.530,00
8.	Обуставе (8.1+8.2)	8.000,00
8.1.	<i>Алиментација</i>	5.000,00
8.2.	<i>Кредит</i>	3.000,00
9.	Нето за исплату (7-8)	14.530,00
II.	На терет послодавца	
10.	Доприноси на накнаду (10.1. + 10.2. + 10.3)	5.370,00
10.1.	<i>Допринос за ПИО (1 x 12%)</i>	3.600,00
10.2.	<i>Допринос за здравство (1 x 5,15%)</i>	1.545,00
10.3.	<i>Допринос за осигурање од незапослености (1 x 0,75%)</i>	225,00
11.	Укупно издвајање за зараде (1 + 10)	35.370,00

2. Зараде и обавезе у вези са зарадама су исплаћене са текућег (пословног) рачуна.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	520		Трошкови зарада и накнада зарада (брuto)	30.000,00	
	521		Трошкови пореза и доприноса на зараде и накнаде зарада на терет послодавца	5.370,00	
		450	Обавезе за нето зараде и накнаде зарада, осим накнада зарада које се рефундирају		22.530,00
		451	Обавезе за порез на зараде и накнаде зарада на терет запосленог		1.500,00
		4520	Обавезе за доприносе на зараде и накнаде зарада на терет запосленог - допринос за ПИО		4.200,00
		4521	Обавезе за доприносе на зараде и накнаде зарада на терет запосленог допринос за здравство		1.545,00
		4522	Обавезе за доприносе на зараде и накнаде зарада на терет запосленог - допринос за незапосленост		225,00
		4530	Обавезе за порез и доприносе на зараде и накнаде зарада на терет послодавца - допринос за ПИО		3.600,00
		4531	Обавезе за порез и доприносе на зараде и накнаде зарада на терет послодавца - допринос за здравство		1.545,00
		4532	Обавезе за порез и доприносе на зараде и накнаде зарада на терет послодавца - допринос за незапосленост		225,00
			За обрачун зарада		
1а.	450		Обавезе за нето зараде и накнаде зарада, осим накнада зарада које се рефундирају	8.000,00	
		4690	Обавезе по основу обустава из нето зарада		8.000,00
			За обуставе из зарада		
2.	450		Обавезе за нето зараде и накнаде зарада, осим накнада зарада које се рефундирају	14.530,00	
	451		Обавезе за порез на зараде и накнаде зарада на терет запосленог	1.500,00	
	4520		Обавезе за доприносе на зараде и накнаде зарада на терет запосленог - допринос за ПИО	4.200,00	
	4521		Обавезе за доприносе на зараде и накнаде зарада на терет запосленог - допринос за здравство	1.545,00	
	4522		Обавезе за доприносе на зараде и накнаде зарада на терет запосленог - допринос за незапосленост	225,00	

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
2а.	4530		Обавезе за порез и доприносе на зараде и накнаде зарада на терет послодавца - допринос за ПИО	3.600,00	
	4531		Обавезе за порез и доприносе на зараде и накнаде зарада на терет послодавца - допринос за здравство	1.545,00	
	4532		Обавезе за порез и доприносе на зараде и накнаде зарада на терет послодавца - допринос за незапосленост	225,00	
		2410	Текући (пословни) рачун За исплату		27.370,00
	4690		Обавезе по основу обустава из нето зарада	8.000,00	
		2410	Текући (пословни) рачун За исплату обустава из зарада		8.000,00

Контролна питања

404. Шта су трошкови зарада?
405. Шта улази у количинску, а шта улази у ценовну компоненту трошкова зарада?
406. Набројати евиденције где се евидентирају трошкова зарада и објаснити.
407. На којим рачунима се евидентирају трошкови зарада, а на којим рачунима се евидентирају обавезе за зараде?
408. Објаснити податке које пружају рачуни зарада.
409. Објаснити податке које пружају рачуни обавеза за зараде?
410. Која документа се појављују у вези са књижењем трошкова зарада?

7.4. Трошкови амортизације

- 1) **Дефинисање:** Коришћење већине средстава у облику нематеријалних улагања, некретнина, постројења и опреме доводи до њиховог трошења. Износ који се амортизује (основица за обрачун амортизације) неког средства у облику нематеријалних улагања, некретнине, постројења или опрема распоређује се редовно на обрачунске периоде током његовог века употребе. Наведено трошење доводи до смањења књиговодствене вредности средстава (садашње вредности) и настанка расхода - износ амортизације неког средства признаје се као расход. Амортизација је вредносно изражен утрошак нематеријалних улагања и основних средстава у вези стварања одређених учинака. У наставку ћемо у случају употребе термина основна средства третирали да се излагање односи и на нематеријална улагања,

- 2) **Вредновање:** Количинска компонента трошкова амортизације је степен трошења основних средстава а ценовна компонента је, углавном, набавна вредност основних средстава.
- 3) **Евиденције:** Евидентирање трошкова амортизације врши се у главној књизи финансијског књиговодства и дневнику главне књиге. Висина трошења основних средстава се евидентира и у аналитичкој евиденцији основних средстава.
- 4) **Рачуни:** За евидентирање трошкова амортизације користи се *рачун 540 - Трошкови амортизације*. Његово класификовање је идентично класификовању осталих рачуна трошкова из класе 5.
- 5) **Промене:** За обрачунавање амортизације треба:
 1. одредити да ли се средство амортизује или не, и ако се амортизује да ли се за неки његов део амортизација посебно обрачунава,
 2. одредити технику за обрачун амортизације - појединачни или групни обрачун амортизације,
 3. одредити када започиње обрачун амортизације средства и када се завршава,
 4. одредити основицу за обрачун амортизације (при томе треба одредити набавну вредност /трошак набавке средства/, садашњу вредност и процењени остатак вредности средства),
 5. одредити век употребе средства и преостали век употребе средства у привредном субјекту и
 6. изабрати методу за обрачун амортизације.

Обрачунавање амортизације је у делокругу *МРС 16 Некретнине, постројења и опрема* и *МРС 38 Нематеријална улагања*. Због тога ћемо у наставку при помињању Стандарда имати у виду захтеве ова два Стандарда.

- 1) **Одређивање да ли се средство амортизује или не и ако се амортизује да ли се за неки његов део амортизација посебно обрачунава**
1. Стандарди не наводи неку конкретну врсту средстава за коју се не врши обрачун амортизације. Генерално за средства која се коришћењем не троше не обрачунава се амортизација. Пример таквих средстава могу бити: уметничка дела и земљиште. На на примеру земљишта навешћемо три ситуације у којима се врши обрачун његове амортизације:
 - ♦ ако су у питању каменоломи где земљиште има ограничени век трајања - век амортизовања земљишта заснива се на процењеном времену рада каменолома;
 - ♦ ако набавна вредност земљишта садржи и трошкове демонтаже, уклањања и рестаурације подручја, обрачунава се његова амортизација, с тим да је основица за обрачун амортизације износ наведених трошкова - он се амортизује у периоду у којем се стичу користи од наведеног улагања;
 - ♦ ако земљиште и поред правилног коришћења може имати ограничен век употребе, оно се амортизује динамиком која одражава користи које се од

њега очекују - на пример, земљиште треба периодично калцификовати; трошкови калцификације се могу укључити у набавну вредност земљишта и за то улагање се обрачунава амортизација по стопи која се заснива на дужини периода између две калцификације.

2. Стандарди **захтевају** да се обрачун амортизације ради одвојено за сваки део неког средства (нематеријалног улагања, некретнине, постројења или опреме) чије је учешће у набавној вредности (или цени коштања) средства значајно - на пример, чест је случај да каросерија аутобуса може да се користи дужи од његовог мотора и да у просеку она може да траје колико и два мотора, тј. да се на половини њеног века употребе замени мотор. У овом случају неопходно би било обрачунавати амортизацију посебно за мотор, а посебно за каросерију, тј. за остатак аутобуса.

Стандарди не квантификује које (тј. колико) учешће у укупној набавној вредности (цени коштања) се сматра значајним. Због тога то привредни субјект треба да одреди својом рачуноводственом политиком. То може бити и 20 и 30% од укупне вредности средства.

Ако се за потребе обрачуна амортизације неког средства посебно прати неки његов значајан део, остали његови делови који нису појединачно значајни заједно се третирају као преостали други део средства.

3. Ако привредни субјект има различита очекивања од делова средства која не чине његове значајне делове (за које посебно обрачунава амортизацију) за обрачун њихове амортизације користи просечну амортизациону стопу - на пример, предузеће посебно обрачунава амортизацију за мотор а посебно за каросерију аутобуса. У оквиру каросерије неки њени делови имају краћи а неки дужи век употребе: рецимо, седишта имају краћи век употребе од остатка каросерије. Међутим, с обзиром да се у односу на укупну набавну вредност аутобуса не ради о вредносно значајном делу, за целу каросерију примениће просечну пондерисану стопу за обрачун њене амортизације.
4. Ако у оквиру неког средства два или више његових значајних делова имају исти век употребе и ако се за њих примењује иста метода за обрачун амортизације, могу се за потребе обрачуна амортизације обрачунски третирати као један део.
5. Када је у питању део средства чија вредност није значајна у односу на укупну вредност средства од привредног субјекта се не захтева да обрачун амортизације ради одвојено за такав део, али му се оставља могућност да то ако жели и уради.
6. Земљиште и зграде које се налазе на том земљишту третирају се као засебна средства.

2) Одређивање технике за обрачун амортизације

Сем за алат и инвентар Стандарди захтевају да се за остала основна средства врши појединачни обрачун амортизације. Потребна примене појединачног обрачуна

амортизације произлази из захтева Стандарда да се за свако средство понаособ утврђује процењени век употребе.

3) Одређивање када се започиње са обрачуном амортизације и када се са њим престаје

1. Са обрачуном амортизације се започиње када је средство расположиво за коришћење, тј. када је на локацији и у стању које је неопходно да оно функционише на начин на који то очекује руководство привредног субјекта. Дакле, ради се о истом услову који се користи и за почетно признавање средства.
2. Стандарди не прецизира да ли је то од првог наредног дана од дана када је средство расположиво за коришћење или је то од првог дана наредног месеца. Због једноставнијег обрачуна рачуновође се, углавном, опредељују да то буде од првог дана наредног месеца. Овакво поступање не умањује квалитет финансијских извештаја, с обзиром да се ради о средствима која ће се користити дужи временски период - неколико дана више или мање у обрачуну амортизације нису материјално значајни.

Са обрачуном амортизације средства се престаје када је испуњен било који од следећих услова:

1. када је садашња вредност средства једнака или мања од његовог остатка вредности: са обрачуном амортизације се стаје чим се садашња вредност спусти на износ остатка вредности; међутим, могуће је да у наредном обрачунском периоду порасте остатак вредности средства и да он буде већи од његове садашње вредности - то не значи да треба вршити сторнирање обрачунатог износа амортизације како би се садашња вредност довела на ниво остатка вредности; ако се у неком од наредних обрачунских периода остатак вредности смањи испод књиговодствене вредности средства наставило би се са обрачунавањем његове амортизације);
2. средство је расходовано или продато (са обрачуном амортизације се престаје даном расходовања или продаје средства или се она обрачунава закључно са последњим даном месеца у којем је средство расходовано или продато);
3. средство се прекласификује у *стално средство које се држи за продају* (са обрачуном амортизације се престаје даном његове прекласификације или се она обрачунава закључно са последњим даном месеца у којем је средство прекласификовано);
4. средство се не користи а за обрачун његове амортизације примењује се функционални метод обрачуна амортизације - кад се започне са коришћењем средства наставиће се са обрачунавањем његове амортизације.

Дакле, из наведеног произлази да се за средство обрачунава амортизација и када се оно не користи, ако се за обрачун његове амортизације не примењује метода функционалног обрачунавања амортизације и ако није у питању *стално средство које се држи за продају*. Разлог за овакво поступање је у чињеници да долази макар до технолошког и комерцијалног застаревања средства.

Са амортизацијом средства се не престаје ни уколико је његова процењена фер вредност већа од његове садашње вредности.

4) Основица за обрачун амортизације (амортизациони износ)

1. Након што је средство набављено основица за обрачун његове амортизације се добија одузимањем од његовог трошка набавке (набавне вредности) остатка вредности (резидуалне вредности).
2. Податак о процењеном остатку вредности је потребан при сваком обрачунавању амортизације. Провера износа остатка вредности врши се на сваки *датум биланса* током века употребе средства.
3. Процењени износ остатка вредности средства се не користи увек као одбитна ставка при утврђивању његове основице за обрачун амортизације. Уколико се ради о остатку који није значајан, занемарује се при обрачунавању амортизације средства. Стандарди не квантификује износе који би се сматрали значајним. Због бројности средстава, да би се смањио посао процењивања остатка вредности а да то не утиче на квалитет обрачуна амортизације, треба рачуноводственом политиком одредити границу, тј. »праг« значајности за остатак вредности. Та граница (»праг«) највише зависи од величине привредног субјекта и вредности његових средстава. За већину малих привредних субјеката »праг« значајности у време издавања уџбеника може бити на пример 10.000,00 дин. У том случају остатак вредности се не би процењивао за већину средстава јер је без посебног напора могуће за њих утврдити да им је остатак вредности (резидуална вредност) нижи од прихваћеног »прага« значајности за ту рачуноводствену категорију.
4. Када је у питању основица за обрачун амортизације у пракси је честа забуна око тога да ли је то набавна вредност умањена за процењени остатак вредности или се ради о садашњој вредности умањеној за процењени остатак вредности. Основица може бити и једна и друга вредност зависно од тога како се за обрачун амортизације употребљава податак о процењеном преосталом веку употребе средства. Приказаћемо то на следећем примеру:

Пример 1:

Предузеће купује опрему чија је набавна вредност 100.000,00 дин. Процењени век употребе средства је 4 године, а остатак вредности је безначајан, па неће бити узиман у обзир приликом обрачунавања амортизације. За обрачун амортизације примењиваће се метода пропорционалног обрачунавања амортизације.

На основу процењеног века употребе од 4 године, годишња амортизациона стопа је 25%.

Обрачун амортизације по годинама би био:

Година	Основица - набавна вредност	Стопа	Износ амортизације
1	2	3	(2 x 3)
I година	100.000,00	25,00%	25.000,00
II година	100.000,00	25,00%	25.000,00
III година	100.000,00	25,00%	25.000,00
IV година	100.000,00	25,00%	25.000,00
Укупно		100,00%	100.000,00
Садашња вредност након IV године			0,00

У наведеном примеру основица за обрачун амортизације је била набавна вредност средства (умањена за његов процењени остатак вредности) и на такву основицу примењивана је годишња амортизациона стопа, тако што је основица множена са стопом.

Обрачун амортизације у којем основица не би била набавна вредност средства умањена за његов процењени остатак вредности, већ **садашња вредност средства умањена за његов процењени остатак вредности**¹¹ би могао да изгледа:

Година	Основица - садашња вредност на почетку године за коју се обрачунава амортизација	Преостали век употребе посматран од почетка године за коју се обрачунава амортизација	Износ амортизације
1	2	3	(2 : 3)
I година	100.000,00	4	25.000,00
II година	75.000,00	3	25.000,00
III година	50.000,00	2	25.000,00
IV година	25.000,00	1	25.000,00
Укупно			100.000,00
Садашња вредност на крају IV године			0,00

Очито је да се добија исти износ амортизације као и када је основица била набавна вредност средства умањена за његов процењени остатак вредности. Стога је у пракси често питање зашто би се користио овакав са становишта досадашње рачуноводствене праксе неуобичајен начин обрачуна амортизације. Предност оваквог начина обрачунавања амортизације могуће је уочити тек када се у обзир узме ситуација да се процењени преостали век употребе средства може мењати (а самим тим мењала би се и годишња амортизациона стопа).

Нека је у нашем примеру у трећој години промењена процена преосталог века употребе средства са преостале 2 године његове употребе на, рецимо, 5 година (дакле, процењује се да ће се средство употребљавати 3 године дуже од првобитне процене). Због тога је од треће године 20% годишња амортизациона стопа.

¹¹ Још једном напомињемо да у нашем примеру нема процењеног остатка вредности.

Имајући у виду ову напомену обрачун амортизације у којем би основица за тај обрачун била набавна вредност средства умањена за његов процењени остатак вредности би изгледао:

Година	Основица - набавна вредност	Стопа	Износ амортизације
1	2	3	(2 x 3)
I година	100.000,00	25,00%	25.000,00
II година	100.000,00	25,00%	25.000,00
III година	100.000,00	20,00%	20.000,00
IV година	100.000,00	20,00%	20.000,00
Укупно			90.000,00
V година	100.000,00	20,00%	10.000,00
VI година	100.000,00	20,00%	0,00
VII година	100.000,00	20,00%	0,00
Укупно			100.000,00
Садашња вредност на крају VII године			0,00

Из наведеног обрачуна се виде проблеми и неправилности који се у обрачуну појављују ако би се и након промене процењеног века употребе средства као основица за обрачун користила његова набавна вредност умањена за његов процењени остатак вредности: средство би већ у петој години било отписано, с тим да је и у тој години признати износ амортизације мањи од производа набавне вредности (као основице) и годишње амортизационе стопе.

Због тога ћемо приказати исправан обрачун амортизације у ситуацији када се током века коришћења средства мења процена његовог века употребе у привредном субјекту. Обрачун ће се заснивати на основици коју чини садашња вредност¹² коју је средство имало на почетку обрачунског периода за који се рачуна амортизација:

Година	Основица - садашња вредност на почетку године за коју се обрачунава амортизација	Преостали век употребе посматран од почетка године за коју се обрачунава амортизација	Износ амортизације
1	2	3	(2 : 3)
I година	100.000,00	4	25.000,00
II година	75.000,00	3	25.000,00
III година	50.000,00	5	10.000,00
IV година	40.000,00	4	10.000,00
V година	30.000,00	3	10.000,00
VI година	20.000,00	2	10.000,00
VII година	10.000,00	1	10.000,00
Укупно			100.000,00
Садашња вредност на крају VII године			0,00

¹² умањена за његов процењени остатак вредности

Уколико привредни субјект жели да амортизацију обрачунава тако да основицу множи са новом годишњом амортизационом стопом обрачун би изгледао:

Година	Основица - садашња вредност на почетку периода у којем је одређена амортизациона стопа	Стопа	Износ амортизације
1	2	3	(2 x 3)
I година	100.000,00	25,00%	25.000,00
II година	100.000,00	25,00%	25.000,00
III година	50.000,00	20,00%	10.000,00
IV година	50.000,00	20,00%	10.000,00
V година	50.000,00	20,00%	10.000,00
VI година	50.000,00	20,00%	10.000,00
VII година	50.000,00	20,00%	10.000,00
Укупно			100.000,00
Садашња вредност на крају VII године			0,00

Из наведеног обрачуна се види да уколико привредни субјект жели да основицу множи са амортизационом стопом та основица треба да буде садашња вредност средства¹³ коју је оно имало на почетку обрачунског периода када је стопа одређена. То важи и за износ од 100.000,00 дин. у првој години, јер је у питању набавна али истовремено и садашња вредност на дан када је средство купљено и када је по први пут одређена амортизациона стопа.

Уколико привредни субјект жели да амортизацију обрачунава тако да му набавна вредност увек буде основица за обрачун амортизације, тј. да њу множи са новом годишњом амортизационом стопом обрачун би изгледао:

Година	Основица – набавна вредност средства	Стопа	Износ амортизације
1	2	3	(2 x 3)
I година	100.000,00	25,00	25.000,00
II година	100.000,00	25,00	25.000,00
III година	100.000,00	10,00	10.000,00
IV година	100.000,00	10,00	10.000,00
V година	100.000,00	10,00	10.000,00
VI година	100.000,00	10,00	10.000,00
VII година	100.000,00	10,00	10.000,00
Укупно			100.000,00
Садашња вредност на крају VII године			0,00

Годишња амортизациона стопа од 10% у трећој и наредним годинама се не рачуна на основу процењеног преосталог века употребе средства, већ на следећи начин: прво се израчунава тачан износ амортизације који треба да се добије у трећој и наредним годинама (ради се о износу од 10.000,00 дин. - овај износ може

13 умањена за његов процењени остатак вредности

да се израчуна на два начина: или да се садашња вредност на почетку треће године /50.000,00 дин./ подели са преосталим бројем година /5 година/ или да се садашња вредност на почетку треће године /50.000,00 дин./ помножи са годишњом амортизационом стопом од 20% /100 : 5 година/); затим би се годишњи износ амортизације (10.000,00 дин.) поделио са набавном вредношћу средства (100.000,00 дин.) чиме би се добила годишња амортизациона стопа од 10%.

5) Век употребе (коришћења)

1. Трошење средстава са становишта обрачуна амортизације настаје његовим:
 - » коришћењем,
 - » технолошким застаревањем и
 - » физичким старењем (и када се средство не користи оно може губити од својих производних способности - на пример, кородира, гумени делови губе еластичност, итд.).
2. При утврђивању века употребе средства у привредном субјекту узимају се у обзир следеће чињенице:
 - » почетна очекивана употреба средства у привредном субјекту,
 - » очекивано физичко трошење које зависи од производних фактора, као што су број смена у којима ће се средство користити, програм поправки и одржавања у привредном субјекту и брига о одржавању средстава док се не користи (на пример, конзервирање средстава),
 - » техничко старење које проистиче из промена или побољшања производње или због промене потражње на тржишту за производом или услугом за чије се стварање користи средство и
 - » законска или слична ограничења у вези са коришћењем средстава, као што је, на пример, датум истека уговора о финансијском лизингу.

Процењени преостали век употребе средства процењује се посматрано од 01.01. године за коју се врши обрачун амортизације.

Одређивање преосталог века употребе средства директно утиче на годишње амортизационе стопе (ако се оне користе за утврђивање годишњег износа амортизације). Оне се утврђују на основу процењеног преосталог века употребе (коришћења) средства у привредном субјекту. Годишња амортизациона стопа се добија из следећег обрасца:

$$\text{Годишња амортизациона стопа} = \frac{100}{\text{процењени преостали век употребе средства у годинама}}$$

4. Стандарди за одређивање процењеног преосталог века употребе средства не поставља захтеве да ту процену ради независни професионални процењивач. Процена века употребе средства је ствар просуђивања у привредном субјекту заснованог на његовом искуству са сличним средствима.

5. Век употребе средства може бити краћи од његовог економског века трајања у случају да се привредни субјект одлучује за њихову чешћу замену (на пример, продаје камионе након 5 година), или након што је по основу средства надокнадио планирани део улагања у њега. Век употребе може бити краћи од првобитно процењеног и у случају да је дошло до технолошких промена или промена на тржишту које смањују век употребе средства, или редовно одржавање није било адекватно.
6. Преостали век употребе неког средства у облику некретнине, постројења и опреме треба у одређеним временским размацима преиспитивати (на пример, на сваки *датум биланса*), па ако се очекивања знатно разликују од претходних процена, износ амортизације за текући и будуће периоде треба ускладити. Век употребе средства може бити дужи од првобитно процењеног ако су урађени значајни радови на средству којим му је продужен век трајања или привредни субјект нема материјалних могућности да изврши замену средства. У складу са *МРС 8 Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* промена процењеног века употребе средства се не сматра променом рачуноводствене политике, већ променом рачуноводствене процене и примењује се проспективно - за тај и будуће обрачунске периоде.
7. У вези са процењеним веком употребе средства веома је значајно и следеће питање: **да ли се преостали век употребе утврђује понаособ за свако средство** (и на основу тога да ли свако средство има своју стопу за обрачун амортизације), или се то утврђује на нивоу одређених група - *на пример, једна стопа отписа за све камионе које предузеће поседује, итд.*

У Стандардима је наведено је да се износ који се амортизује алоцира на систематској основи у току века коришћења средства. Очито је да је овај захтев Стандарда написан у једнини и да стога **привредни субјект за свако своје значајно средство понаособ процењује век употребе, како би на основу њега одредио годишњу амортизациону стопу за то средство.**

Следећим примером ћемо поткрепити тврдњу да ли се век употребе утврђује понаособ за свако значајно средство:

Пример 2:

Предузеће је купило два потпуно иста камиона. Једина разлика је у каросерији: један је кипер (служи за превоз растреситог материјала и користиће га у руднику за превоз жаловине) а други је сандучар (служиће за превоз намештаја, јер се предузеће бави продајом намештаја на мало).

Политика предузећа у вези са коришћењем возила је да се користе док могу да трају.

Због услова у којима ће се користити камиони: први се скоро никада неће користити на асфалту, увек ће бити максимално оптерећен теретом, а други ће превозити лаган терет (намештај), коришћењем ће се различито хабати. Због тога ће први камион трајати знатно краће од другог, па је нормално да његова годишња амортизациона стопа буде већа од стопе за други камион¹⁴.

Међутим, када би привредни субјект приступио доследној примени оваквог захтева Стандарда (да се за свако средство понаособ утврђује преостали век употребе) настао би огроман посао за привредне субјекте, проценитеље и рачуноводства привредних субјеката, јер је честа ситуација да привредни субјекти имају велики број средстава, нарочито канцеларијске опреме. Да би се избегао велики посао, који са једне стране кошта, а са друге стране дуго траје, па може успорити рачуноводство у састављању финансијских извештаја и не доприноси пуно повећању квалитета финансијских извештаја, треба применити правила »значајности« и »економичности« при избору рачуноводствене политике. Наиме, према *МРС 8 Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* примена неке рачуноводствене политике утврђене на основу Стандарда или Тумачења није обавезна ако је ефекат њене примене безначајан/небитан на квалитет финансијских извештаја.

Према томе, код средстава као што је на пример канцеларијски намештај, која су с једне стране најбројнија, а са друге стране релативно мало учествују у укупној вредности средстава привредног субјекта може се применити правило »значајности« при избору рачуноводствене политике, тј. за њих се може утврдити једна просечна годишња амортизациона стопа (без обзира што у оквиру њих има средстава која ће се дуже или краће користити). Тиме се неће угрозити квалитет финансијских извештаја привредног субјекта. Привредни субјект одређује својом рачуноводственом политиком за које ће се групе средстава применити правило да се годишња амортизациона стопа утврђује на нивоу групе, јер се не ради о значајним ставкама. Још једном напомињемо да је предуслов за овакво поступање да се посматрано са становишта укупне вредности средстава привредног субјекта за која се обрачунава амортизација не ради о материјално значајним ставкама, тј. да је учешће укупне књиговодствене вредности тих средстава у укупној књиговодственој вредности средстава за који се врши обрачун амортизације релативно мало.

14 Ради илустрације у каквим тешким условима ради камион у руднику навешћемо занимљив догађај који се стварно десио: *Представници руске фабрике у којој је камион произведен обилазећи своје камионе по свету, како би у непосредном контакту са корисницима чули њихове примедбе и предлоге, обишли су у руднику и камион из нашег примера. Након обављеног службеног дела разговора, са возачем је настављен неформалан разговор. С обзиром да их је сурови предео у руднику и јака зима која је тада владала подсетила на њихов Сибир, у којем су се за тако тешке послове некада ангажовали робијашци, онако неупућени у ситуацију у окружењу у које су дошли, питали су возача: «А на колико година робије сте осуђени?».*

6) Методе амортизације

1. *Стандард* дозвољава привредним субјектима да за обрачун амортизације користе следеће методе:

- ♦ *методу пропорционалног (линеарног) отписивања,*
- ♦ *методу дегресивног отписивања и*
- ♦ *методу функционалног отписивања.*

2. Избор методе врши сам привредни субјект, с тим да коришћена метода за обрачун амортизације неког средства треба да одговара обиму економских користи које се добијају од средства. У случају да се то не може реално утврдити, што је најчешће случај, примењује се *метода пропорционалног или метода дегресивног отписивања.*

3. Стандарди не захтевају да се за сва средства за која се амортизација обрачунава примењује исти метод за обрачун амортизације - на пример, за једну машину се може применити *метода пропорционалног отписивања*, за другу *метода дегресивног отписивања* а за трећу *метода функционалног отписивања*. Треба изабрати ону методу чијом би се применом обезбедио најреалнији обрачун амортизације.

4. Методе амортизације које се примењују треба преиспитивати у редовним временским размацима и ако постоји знатна промена очекиваног обима економских користи од средстава, треба методу променити како би реалније одражавала очекиване промене обима економских користи. На пример, ако се на машину угради бројач произведених комада постоји оправдање да се са *методе пропорционалног отписивања* пређе на *методу функционалног отписивања*. Ако је таква промена методе амортизације нужна, **треба је обрачунати као промену рачуноводствене процене**, а износ амортизације за текући и будуће обрачунске периоде треба ускладити (дакле, не би се вршило никакво ретроактивно прилагођавање).

5. У наставку ћемо дати приказ метода за обрачунавање амортизације средстава:
Напомена: У свим наредним примерима поћи ћемо од претпоставке да средстава немају остаток вредности.

1. Метода пропорционалног отписивања (праволинијска метода)

Метода пропорционалног отписивања је, рачунски посматрано, најједноставнија метода. Она полази од претпоставке да се средства током свог процењеног века употребе равномерно троше, па и износи обрачунате амортизације треба да буду исти у свим обрачунским периодима током века њихове употребе. Подразумева се да ће се разлике појавити у почетном и у крајњем обрачунском периоду коришћења средства, јер се у тим периодима обрачун, углавном, неће употребљавати целе године, тј. целог обрачунског периода. На пример, за средство купљено у јануару обрачун ће се у тој, првој, години урадити за 11 месеци¹⁵. Ако се средство

15 Наравно, под претпоставком да ће се обрачун амортизације радити од првог дана наредног месеца од стављања средства у употребу, што ћемо подразумевати и у наредним примерима.

у некој наредној години расходује у новембру обрачун амортизације ће се у тој години урадити за 11 месеци.

Већ смо рекли да се годишња амортизациона стопа (стопа која важи за пуну годину коришћења) израчунава се по следећем обрасцу:

$$\text{Годишња амортизациона стопа} = \frac{100}{\text{процењени преостали век употребе средства у годинама}}$$

Уместо годишње амортизационе стопе може се одмах израчунати годишњи износ амортизације по обрасцу:

$$\text{Годишњи износ амортизације} = \frac{\text{Трошак набавке - остатак вредности}}{\text{процењени преостали век употребе средства у годинама}}$$

Пример 3:

Предузеће је купило машину за производњу светиљки за износ од 60.000,00 дин. За трошкове монтаже пристигла је фактура на износ од 3.000,00 дин. Машина је пуштена у употребу.

На основу овог примера набавке опреме направићемо обрачун амортизације и дати пример књижења за прву годину. Додатни подаци су да је машина набављена у марту месецу и да јој је процењени век употребе у предузећу 4 године.

$$\text{Годишња стопа амортизације} = \frac{100}{4 \text{ год.}} = 25,00\%$$

Табела: Обрачун амортизације опреме за светиљке

Трошак набавке - основица за обрачун амортизације				63.000,00 дин.
Година	Годишња стопа	Број пуних месеци коришћења	Акумулирана амортизација	Садашња вредност
I	25,00%	9	11.813,00	51.188,00
II	25,00%	12	15.750,00	35.438,00
III	25,00%	12	15.750,00	19.688,00
IV	25,00%	12	15.750,00	3.938,00
V	25,00%	3	3.938,00	
Укупно		48	63.000,00	

Напомена: Износ амортизације се добија тако што се годишња стопа амортизације прво помножи са бројем месеци коришћења, затим се подели са 12 (месеци у години) и на крају помножи са основицом (набавном вредношћу).

Књижење у првој години би било:

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	540	0293	Трошкови амортизације Исправка вредности постројења и опреме За трошкове амортизације	11.813,00	11.813,00

Књижење у наредним годинама коришћења опреме је слично књижењу у првој години.

2. Метода дегресивног отписивања

1. Метода дегресивног отписивања је, рачунски посматрано, компликованија од претходно приказане. Ова метода полази од претпоставке да се средства не троше равномерно током свог процењеног века употребе, тј. да се у почетном периоду троше највише (када стварају и највише економских користи), да би са протеком времена опадао њихов радни учинак.
2. Постоји више варијанти методе дегресивног отписивања. Ми ћемо приказати две:

а/ метода аритметичко-дегресивног отписивања и

б/ метода геометријско-дегресивног отписивања.

а/ Метода аритметичко-дегресивног отписивања (метода збира броја година)

1. Код ове варијанте методе дегресивног отписивања износи обрачунате амортизације се равномерно (у истом износу - износу дегресије) смањују из обрачунског периода у обрачунски период. То се постиже тако што се годишња амортизациона стопа сваке наредне године смањује, а основица је увек иста - књиговодствена вредност средства умањена за остатак вредности (ако га има).
2. При састављању обрачуна отписа први корак је израчунавање износа дегресије. Овај износ се рачуна по следећем обрасцу:

$$ИД = \frac{НВС}{\frac{n(n+1)}{2}}$$

где је,

ИД - износ дегресије,

НВС - набавна вредност средства,

n - век употребе средства.

Пример 4:

Процењени век употребе машине у предузећу је 4 године. Трошак набавке је 63.000,00 дин.

$$ИД = \frac{63.000,00 \text{ дин.}}{\frac{4(4 + 1)}{2}} = 6.300,00 \text{ дин.}$$

Табела: Обрачун амортизације машине

Трошак набавке - основица за обрачун амортизације					63.000,00 дин.
Година	% отписа	Износ дегресије	Преостали број година кориш.	Амортизација	Садашња вредност
I	40,00	6.300,00	4	25.200,00	37.800,00
II	30,00	6.300,00	3	18.900,00	18.900,00
III	20,00	6.300,00	2	12.600,00	6.300,00
IV	10,00	6.300,00	1	6.300,00	0,00
Укупно				63.000,00	

Напомена: Износ амортизације се добија множењем износа дегресије са бројем година коришћења. Садашња вредност се добија одузимањем од претходне садашње вредности износа амортизације обрачуналог у тој години. За прву годину то би било: 63.000,00 дин. - 25.200,00 дин.

Књижење у првој години би било:

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	540	0293	Трошкови амортизације Исправка вредности постројења и опреме За трошкове амортизације	25.200,00	25.200,00

- Очито је да се применом ове методе добијају знатно већи износи амортизације у првим годинама употребе средства.
- У приказу ове методе амортизације пошли смо од најједноставнијег примера - да се средство употребљава четири године и то од почетка прве календарске до краја четврте календарске године. У пракси то углавном није случај, јер се средства набављају и у току године, па је обрачун много компликованији. Ради прецизности у израчунавању, уместо годишњег износа дегресије рачунао би се месечни износ дегресије. Приказаћемо то на већ коришћеном примеру машине за производњу светиљки:

Табела: Обрачун амортизације машине за производњу светиљки

Трошак набавке - основица за обрачун амортизације					63.000,00 дин.
Година	Износ депресије	Преостали број месеци коришћења	Амортизација		Садашња вредност
			за месец	за годину	
I	53,571429	48	2.571,43	21.214,29	60.428,57
	53,571429	47	2.517,86		21.214,29
	53,571429	46	2.464,29		55.446,43
	53,571429	45	2.410,71		53.035,71
	53,571429	44	2.357,14		50.678,57
	53,571429	43	2.303,57		48.375,00
	53,571429	42	2.250,00		46.125,00
	53,571429	41	2.196,43		43.928,57
II	53,571429	40	2.142,86	21.535,71	41.785,71
	53,571429	39	2.089,29		39.696,43
	53,571429	38	2.035,71		37.660,71
	53,571429	37	1.982,14		21.535,71
	53,571429	36	1.928,57		33.750,00
	53,571429	35	1.875,00		31.875,00
	53,571429	34	1.821,43		30.053,57
	53,571429	33	1.767,86		28.285,71
	53,571429	32	1.714,29		26.571,43
	53,571429	31	1.660,71		24.910,71
	53,571429	30	1.607,14		23.303,57
	53,571429	29	1.553,57		21.750,00
III	53,571429	28	1.500,00	13.821,43	20.250,00
	53,571429	27	1.446,43		18.803,57
	53,571429	26	1.392,86		17.410,71
	53,571429	25	1.339,29		16.071,43
	53,571429	24	1.285,71		14.785,71
	53,571429	23	1.232,14		13.553,57
	53,571429	22	1.178,57		12.375,00
	53,571429	21	1.125,00		11.250,00
	53,571429	20	1.071,43		10.178,57
	53,571429	19	1.017,86		9.160,71
	53,571429	18	964,29		8.196,43
	53,571429	17	910,71		7.285,71
IV	53,571429	16	857,14	6.107,14	6.428,57
	53,571429	15	803,57		5.625,00
	53,571429	14	750,00		4.875,00
	53,571429	13	696,43		4.178,57
	53,571429	12	642,86		3.535,71
	53,571429	11	589,29		2.946,43
	53,571429	10	535,71		2.410,71
	53,571429	9	482,14		1.928,57
	53,571429	8	428,57		1.500,00
	53,571429	7	375,00		1.125,00
	53,571429	6	321,43		803,57
	53,571429	5	267,86		535,71
V	53,571429	4	214,29	321,43	321,43
	53,571429	3	160,71		160,71
	53,571429	2	107,14		53,57
	53,571429	1	53,57		
Укупно			63.000,00	63.000,00	

6/ Метода геометријско-дегресивног отписивања

1. Код ове варијанте *методе дегресивног отписивања* износи обрачунате аморти-зације се не смањују равномерно из једног обрачунског периода у други, односно износ дегресије није исти из периода у период. То се постиже тако што је **стопа отписа иста** током периода отписивања, али се **основица на коју се она примењује смањује**. Јер, као основица служи садашња вредност умањена за остатак вредности (ако га има).
2. Годишња амортизациона стопа одређује се тако што се годишња амортизациона стопа утврђена на основу процењеног века употребе средства увећава. Увећање може да иде до 2, евентуално 2,5 пута, о чему привредни субјект самостално одлучује.

Пример 5:

Користићемо податке из Примера 4, с тим да ће у овом примеру годишња амортизациона стопа бити 50%, тј. увећање ће бити 2 пута.

Табела: Обрачун амортизације машине за производњу светилки

Година	Годишња стопа	Број пуних месеци коришћења	Акумулирана амортизација	Садашња вредност (основица)
				63.000,00
I	50,00000%	9	23.625,00	39.375,00
II	50,00000%	12	19.687,50	19.687,50
III	-	12	8.750,00	10.937,50
IV	-	12	8.750,00	2.187,50
V	-	3	2.187,50	0,00
Укупно		48	63.000,00	

Напомена: Износ амортизације у првој и другој години се добија тако што се помножи годишња амортизациона стопа са бројем месеци коришћења у тој години, затим се подели са 12 (месеци у години) и на крају се помножи са основицом, тј. садашњом вредношћу на почетку те године, односно садашњом вредношћу са краја претходне године.

Износ амортизације за трећу, четврту и пету годину нисмо тако рачунали. Наиме, да смо наставили са таквим рачунањем, десиле би се следеће две ствари:

1. износи амортизације у трећој, четвртој и петој години били би испод износа који би се добили применом методе пропорционалног отписивања (у трећој години амортизација би била 9.843,75 дин., у четвртој години 4.921,88 дин., а у петој години 2.187,50 дин.) и
2. средство не би било отписано у петој календарској години његовог коришћења.

Због тога се примењује правило које налаже да се од године од које би износ амортизације био нижи него да се примењује метод пропорцио-
налног отписивања, преостали неотписани износ равномерно рас-
поређује на преостали век употребе средства.

У нашем примеру преостало је било 19.687,50 дин. (а преостало је и 27 месеци коришћења средства), тако да би износ амортизације у трећој и четвртој календарској години био 8.750,00 дин. (19.687,50 дин. $\times$ 12 мес. : 27 мес.), а у петој календарској години 2.187,50 дин. (19.687,50 дин. $\times$ 3 мес. : 27 мес.).

Књижење у првој години би било:

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	540	0293	Трошкови амортизације Исправка вредности постројења и опреме За трошкове амортизације	25.200,00	25.200,00

3. Функционални метод отписивања

1. Функционални метод отписивања полази од претпоставке да износи амортизације треба да одговарају количини употребе средстава. Овај метод се може применити само код средстава код којих је могуће измерити њихов учинак (било у броју комада, сатима рада и сл.).
2. За сваки обрачунски период се посебно рачуна амортизациона стопа. За израчунавање стопе отписа за конкретну годину неопходни су следећи подаци:
 - » очекиван укупан учинак средства током његовог укупног века трајања и
 - » количина учинака које је средство остварило у обрачунском периоду.
3. Годишња амортизациона стопа се израчунава по следећем обрасцу:

$$\text{Годишња амортизациона стопа} = \frac{\text{Остварени учинак} \times 100}{\text{Укупан очекивани учинак средства}}$$

$$\text{Годишњи износ амортизације} = \text{годишња амортизациона стопа} \times \text{основица (набавна вредност умањена за остатак вредности)}$$

Пример 6:

На основу Примера 3. направићемо обрачун амортизације по методи функционалног отписивања, с тим да ћемо у пример убацити и следеће податке:

1. машина у свом веку употребе може да произведе 60.000 комада светиљки;
2. у првој години произведено је 10.000 комада светиљки.

$$\text{Годишњи износ амортизације} = \frac{10.000 \text{ ком} \times 100}{60.000 \text{ ком}} = 16,67\%$$

Износ амортизације за прву годину би се добио као производ годишње амортизационе стопе и набавне вредности (у нашем примеру нема остатака вредности).

$$\text{Годишњи износ амортизације} = 63.000,00 \text{ дин.} \times 16,67\% = 10.500,00 \text{ дин.}$$

Књижење у првој години би било:

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	540	0293	Трошкови амортизације Исправка вредности постројења и опреме За трошкове амортизације	10.500,00	10.500,00

Контролна питања

411. Шта је амортизација?
412. Шта је количинска, а шта ценовна компонента амортизације?
413. У којим евиденцијама се књиже трошкови амортизације?
414. При обрачуну амортизације шта треба знати?
415. Која основна средства не подлежу обрачуну амортизације?
416. Шта је основица за обрачун амортизације и зашто?
417. Кад почиње отписивање основних средстава?
418. Када се обуставља отпис основних средстава?
419. До када се отписују основна средства?
420. Шта је то век употребе?
421. Које су технике обрачуна амортизације?

422. Које су методе за отписивање основних средстава?
Објаснити суштину методе пропорционалног отписивања?
423. Објаснити суштину методе дегресивног отписивања?
424. Које варијанте дегресивне методе постоје?
425. Објаснити суштину методе функционалног отписивања?
426. Објаснити методе за отписивање основних средстава?
427. На основу које документације се књиже трошкови амортизације?

7.5. Резервисања и трошкови резервисања

1) **Дефинисање:** Израз «**резервисање**» има најмање два значења:

1. у питању је **обавеза неизвесног или рока доспећа или износа**. Неизвесност рока доспећа се превасходно односи на неизвесност када ће обавеза морати да се измири, а у мањој мери и на то да ли ће се измиривати. Ради се о специфичним обавезама. Њихов настанак није везан за пријем неког средства, као што је то случај са обавезама према добављачима. У питању су «обавезе» текућег и прошлих обрачунских периода према будућим обрачунским периодима. Наиме, трошкови и ризици су настали у текућем или неком од претходних обрачунских периода, а приспеће фактура и обрачуна у вези са насталим трошковима и ризицима ће бити у следећем или у неком од наредних обрачунских периода. Резервисање као «обавеза» се разликује од «обичних» обавеза из пословних односа, као што је обавеза према добављачима за купљени материјал, у следећем:

- ♦ код обавеза из пословних односа тачно је прецизиран њихов износ и време доспећа, што са резервисањем није случај, јер је код њега у питању «обавеза неодређеног века доспећа и износа»;
- ♦ код обавеза из пословних односа, углавном, је могуће прецизно одредити повериоца, тј. лице према коме предузеће има обавезу, док су код резервисања честе ситуације када је обавеза ширег јавног значења, тј. постоји према друштву (поготову када се ради о резервисањима за обнављање природних богатстава или отклањања еколошких штета чији је изазивач предузеће).

У односу на временска разграничења неизвесност код резервисања је много већа;

2. резервисање је и поступак признавања, вредновања и престанка признавања резервисања као обавеза (у наставку овог излагања под резервисањем углавном подразумевамо обавезу предузећа).

Под резервисањима не треба подразумевати резерве, на неком рачуну остављен новац или неко друго средство којим ће се измирити нека обавеза. Сврха формирања резервисања је да се сваком обрачунском периоду доделе расходи који се на њега односе. Ову констатацију ћемо касније поткрепити примером књижења.

Резервисање се признаје када су испуњени сви следећи услови:

- ♦ **предузеће има садашњу обавезу (законску или изведену) као резултат прошлог догађаја** - биланс стања и биланс успеха као делови финансијских извештаја приказују финансијски положај неког предузећа на датум биланса, а не његов могући положај у будућности. Због тога се резервисање не врши за будуће активности које ће, у будућности, произвести обавезе због којих ће доћи до одлива ресурса са економским користима. *На пример, пословни догађај генералне поправке камиона, који ће се десити за неколико година од његове набавке, не може бити основ за вршење резервисања, јер ће се тако поправљени камион користити у времену које следи након те поправке, па ће у том периоду бити извршено амортизовање уложеног износа. Сем тога, ради се о обавезама које предузеће може избећи. У наведеном примеру генерална поправка камиона се може избећи на следећи начин: да се камион више не користи или да се прода. Предузеће, дакле, нема никакву обавезу да изврши ту генералну поправку, сем, можда економског интереса да то уради, ако процени да му је исплативије да изврши поправку него да купује нови камион;*
- ♦ **вероватно је да ће подмирење обавезе захтевати одлив ресурса са економским користима** - овај услов садржи два подуслова која морају бити испуњена:

Први подуслов је да је у питању одлив ресурса (средстава) са економским користима. *На примеру ископа кварцног песка то бисмо могли да образложимо на следећи начин: За сада не постоји чаробни штапић којим се за трен, без икаквих трошкова, може извршити рекултивација земљишта из кога се песак вади. Она се може извршити само радом машина и радне снаге и употребом садница, а то кошта.*

Други подуслов је да је већа вероватноћа да ће до тог одлива доћи него вероватноћа да неће;

- ♦ **поузданом проценом може се утврдити износ обавезе** - саставни део посла резервисања је процењивање.

У наставку наводимо неколико примера пословних догађаја (и обавеза) који испуњавају критеријуме за признавање резервисања и могући контрарачун у ставу за књижење у којем се врши признавање резервисање, а затим ћемо навести неколико примера који не испуњавају критеријуме за признавање резервисања:

Резервисање се може извршити на пример за:

- ♦ давање гаранција купцима робе или производа предузећа, ако трошкови евентуалних гаранција падају на терет предузећа,
- ♦ давање гаранције (јемства) другом предузећу за измирење његових обавеза у случају да оно западне у финансијске проблеме,
- ♦ еколошко загађење околине од стране предузећа, у случају када постоји законска обавеза отклањања загађења,

- ♦ еколошко загађење околине од стране предузећа, у случају када не постоји законска обавеза отклањања загађења, али се предузеће јавности обавезало да ће загађење отклонити,
- ♦ ископ песка, где постоји законска обавеза рекултивисања земљишта на коме се налази лежиште (ако лежиште не исцрпи до краја, већ раније престане са ископом песка, то предузеће не ослобађа обавезе да изврши рекултивацију земљишта).

2) **Вредновање:** Износи по којима се признају резервисања треба да буду најбоља процена издатака које би било неопходно учинити ако би се на датум биланса подмиривале садашње обавезе проистекле из прошлих догађаја.

Процене исхода (да ли постоји садашња обавеза и да ли ће морати да се измири и када) и финансијског учинка (висине садашње обавезе и издатака које би требало учинити ако би се измиривала на датум биланса) ради руководство предузећа (или лице /служба/ коју би оно ангажовало). При том процењивању најчешће је нужно користити и просуђивање.

Ради побољшања процене пожељно је да руководство (уколико је у могућности) користи услуге независних стручњака.

При процени се узимају у обзир и догађаји који су се десили непосредно након *датума биланса*, ако могу да утичу на процењивање.

У ситуацијама када процена резервисања обухвата велики број ставки, садашња обавеза се процењује пондерисањем (израчунавањем просечне вредности) свих могућих исхода вероватноћа везаних за њих.

Када постоји континуирани обим могућих исхода и свака тачка у том низу је вероватна као и било која друга, користи се просечна величина трошка у оквиру неке групе.

Пример:

Предузеће је у пословној години до датума биланса продало 10.000 комада својих електричних шпорета. На њих је дало гаранцију од 12 месеци.

Процењује се да ће се трошкови гаранције кретати у следећим оквирима:

% кварова	висина трошкова поправки
5%	0,00 дин. - 1.000,00 дин.
5%	1.000,01 дин. - 2.000,00 дин.
7%	2.000,01 дин. - 3.000,00 дин.
8%	3.000,01 дин. - 5.000,00 дин.
75%	неће се покварити

Обрачун би био следећи:

% кварова	број комада	просечна висина трошкова поправки по групи	висина трошкова поправки
5%	500	500,00 дин.	250.000,00 дин.
5%	500	1.500,00 дин.	750.000,00 дин.
7%	700	2.500,00 дин.	1.750.000,00 дин.
8%	800	4.000,00 дин.	3.200.000,00 дин.
Укупно			5.950.000,00 дин.

Дакле, за 120.000 шпоретмесеци (10.000 ком шпорета x 12 мес. гаранције) резервисање износи 5.950.000,00 дин. односно резервисање за један месец гаранције за један шпорет износи 49,58333 дин.

Резервисање од 5.950.000,00 дин. значи следеће: у текућој години предузеће је продало шпорете и приказало приходе. У следећој години шпорети ће се кварити. Њихова поправка кошта и није "поштено" да трошкове те попракве трпи наредна година у којој ти шпорети нис у ни продати. Те трошкове треба доделити оној години у којој су и исказани приходи. Дакле, уз формирање резервисања (као обавезе текуће према наредној години у којој ће настати поправке) признају се расходи резервисања, чиме се оправдано смањује резултат текуће године.

- 3) **Евиденције:** Евидентирање промена на резервисањима се врши у главној књизи финансијског књиговодства (на рачунима прописаним контним оквиром) и дневнику главне књиге финансијског књиговодства. Нема преке потребе отварати посебне аналитичке евиденције. У случају потребе у оквиру троцифрених рачуна вршило би се у главној књизи њихово даље рашчлањавање.
- 4) **Рачуни:** У оквиру групе 40 - Дугорочна резервисања предвиђени су рачуни за резервисања. Класификовање рачуна резервисања је исто као и осталих рачуна обавеза, с тим да, као што смо већ рекли, нема потребе отварати аналитичке евиденције.
- 5) **Промене и обрачуни:** На примеру резервисања за обнављање природних богатстава приказаћемо промене које настају у вези са резервисањем:
 1. **формирање резервисања:** за утврђени износ резервисања задужује се рачун 542 а одобрава рачун 401. Основ за књижење ове промене је обрачун резервисања;
 2. **настанак пословног догађаја по основу којег је вршено резервисање:**
 - » ако је радове за рачун предузећа извршило неко друго предузеће за износ испостављене фактуре задужује се рачун 401 (а ако на њему нема довољно формираног резервисања за износ који премашује постојеће резервисање задужује се рачун 532) и одговарајући рачун из групе 27 за износ улазног ПДВ, а одобрава се рачуну добављача;

- » ако радове изводи врши само предузеће за директне трошкове се задужује *рачун 401*, а одобрава рачуну залиха а за износ припадајућих индиректних трошкова (вредност радова без утрошеног материјала) задужује *рачун 401* а одобрава *рачуну 621*;

Дакле, када настане одлив средстава по основу обавезе за коју је претходно извршено резервисање, стварни трошкови се не исказују поново као расход, већ се књижење спроводи задужењем рачуна резервисања, а у корист одговарајућег рачуна обавеза (према врстама) или одговарајућег рачуна средстава (залихе, новчана средства) - у зависности од карактера резервисања, врсте настале обавезе и начина на који је она измирена;

3. **додатно признавање на крају године:** за утврђени износ резервисања задужује се *рачун 542* а одобрава *рачун 401*. Основ за књижење ове промене је обрачун резервисања, као и обрачун дисконтовања резервисања; и
 4. **престанак признавања на крају године или потпуни престанак признавања у току годину:** за утврђени износ престанка признавања резервисања задужује се *рачун 401* а одобрава *рачун 678*. Основ за књижење ове промене је обрачун резервисања.
- 6) **Документа:** Документа везана за ове трошкове би била: обрачуни резервисања, улазне фактуре, требовања и др.
- 7) **Књижења:**

Резервисање за обнављање шума

1. Предузеће за газдовање шумама на *рачуну 402* има потражни салдо од 800.000,00 дин. За заштиту шуме од губара добијена је фактура од добављача у износу од 400.000,00 дин. (на овај износ у фактури је обрачунат и ПДВ у износу од 72.000,00 дин.). За заштиту од губара утрошено је са залиха пестицида у износу од 300.000,00 дин.
2. На датум биланса на основу одредби општег акта и увидом у непосредно стање шуме утврђен је потребан износ резервисања од 300.000,00 дин.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	401		Резервисања за трошкове обнављања природних богатстава	700.000,00	
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	72.000,00	
		4350	Добављачи у земљи		472.000,00
		1016	Остали непоменути материјал		300.000,00
2.	542		За извршене радове		
			Резервисања за трошкове обнављања природних богатстава	200.000,00	
		401	Резервисање за трошкове обнављања природних богатстава		200.000,00
			За додатно признавање резервисања		

Напомена: Да на почетку године није било формираног резервисања у текућој години би био исказан расход у износу од 700.000,00 дин. колико је износила вредност радова.

Контролна питања

428. Шта су резервисања и зашто се врше?
429. Које су врсте резервисања у предузећу?
430. По којој вредности се исказују резервисања?
431. У којим евиденцијама се књиже резервисања?
432. На којим рачунима у оквиру класе 5 се евидентирају трошкови резервисања?
433. Објаснити које податке пружа рачун 541 - Трошкови резервисања за материјалне трошкове и како се тај рачун може класификовати.
434. На којим рачунима у оквиру класе 4 се евидентирају резервисања?
435. Објаснити које податке пружа рачун 400 - Резервисања за трошкове у гарантном року и како се тај рачун може класификовати.
436. На којем рачуну у оквиру класе 6 се евидентирају приходи приликом укидања дугорочних резервисања?
437. На основу које документације се врши дугорочно резервисање?

7.6. Нематеријални трошкови

1. **Дефинисање:** Нематеријалним трошковима сматрају се се трошкови не-производних услуга, репрезентације, премија осигурања, трошкови платног промета, чланарина, пореза, доприноса и остали нематеријални трошкови. Ради се о трошковима јер се износи књижени на рачунима ове групе могу укључити у цену коштања (сем ако се не ради о трошковима насталим у набавци, управи или продаји) и имају обрачунску шансу да се кроз њихово укључивање у цену коштања залиха пренесу у наредну годину.
2. **Вредновање:** Трошкови непроизводних услуга се вреднују у висини исказаној на фактури добављача или неком другом документу по основу којих се врши признавање ових трошкова.
3. **Евиденције:** Евидентирање промена на рачунима нематеријалних улагања се врши у главној књизи финансијског књиговодства (на рачунима прописаним контним оквиром) и дневнику главне књиге финансијског књиговодства. Нема потребе отварати посебне аналитичке евиденције.
4. **Рачуни:** Нематеријални трошкови се евидентирају на рачунима *групе 55 - Нематеријални трошкови*.
5. **Промене:** Промене код трошкова су углавном у облику повећања. Ретке су промене код којих долази до смањења трошкова. Радило би се углавном о исправци грешке.
6. **Документа:** Документа везана за ове трошкове би била: улазне фактуре и разни обрачуни.
7. **Књижења:**
 - » Предузеће је платило тромесечну обавезу пореза на имовину у износу од 12.500,00 дин.
 - » Предузеће је добило фактуру на износ од 1.000,00 дин. за објављени оглас у новинама (у износу фактуре исказан је ПДВ у износу од 200,00 дин.).

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	555	2410	Трошкови пореза Текући (пословни) рачун За плаћени порез на имовину	12.500,00	12.500,00
2.	559		Остали нематеријални трошкови Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	1.000,00	
	2700	4350	Добављачи у земљи За фактуру за оглас	200,00	1.200,00

Контролна питања

- 438. Који трошкови се сматрају нематеријалним?
- 439. У којој евиденцији се књиже нематеријални трошкови?
- 440. Која класа и која група у контном плану је предвиђена за књижење нематеријалних трошкова?
- 441. Која документација се може појавити у вези књижења нематеријалних трошкова?

8. ОБРАЧУН ТРОШКОВА



Начин евидентирања обрачуна трошкова зависи од примењеног контног оквира. У нашој земљи је тренутно важећи контни оквир заснован на билансном принципу. За обрачун трошкова предвиђена је *класа 9 - Обрачун трошкова и учинака*.

Обрачун трошкова треба, између осталог, да одговори на питања: где су у предузећу трошкови настајали и у вези са чиме су настајали. За пружање одговора на ова два питања у класи 9 предвиђени су рачуни места трошкова и носиоца трошкова.

Обрачун трошкова спада у сложеније послове у рачуноводству, где до изражаја више долазе поступци и методе обрачуна трошкова него само књижење добијених резултата. Имајући то у виду, а и намену овог рада само ћемо дати кратак осврт на различите системе обрачунавања трошкова и калкулације цена коштања, с тим да ћемо графичке приказе обрачунавања трошкова и учинака дати приликом излагања дела материје везане за производњу и готове производе.

Контролна питања

- 442. Од чега зависи начин евидентирања обрачуна трошкова?
- 443. Која класа је предвиђена за обрачун трошкова?
- 444. На која питања у вези трошкова одговара обрачун трошкова?

8.1. Системи обрачуна трошкова

Постоји више различитих система обрачуна трошкова. Не постоји јединствена класификација система обрачуна трошкова, због тога што се они могу класификовати по различитим критеријумима. На овом месту поменућемо две најважније класификације.

1. У зависности од тога који трошкови се укључују у цену коштања носилаца трошкова, системе обрачуна трошкова делимо на:
 - ♦ систем обрачуна по стварним трошковима и
 - ♦ систем обрачуна по планским трошковима.

У систему обрачуна по стварним трошковима у цену коштања се укључују стварни трошкови (код стварних трошкова количинска компонента трошкова је стварна), док се у систему обрачуна по планским трошковима у цену коштања укључују плански трошкови (код планских трошкова количинска компонента трошкова је планска).

2. Зависно од тога да ли се у цену коштања носилаца трошкова укључују сви трошкови пословања или, пак, само део тих трошкова, системи обрачуна трошкова могу бити:
 - ♦ систем обрачуна по потпуним и
 - ♦ системи обрачуна по непотпуним трошковима.¹⁶

Код првог система у цену коштања носилаца трошкова укључују се сви трошкови пословања. Полази се, наиме, од схватања да, у крајњој линији, сви трошкови предузећа настају због остварења одређеног производног програма, без обзира на то што неки од њих настају непосредно а неки посредно. Због тога се овај систем обележава и као апсорпциони систем обрачуна трошкова.

За разлику од њега, системи обрачуна по непотпуним трошковима укључују у цену коштања носилаца само део трошкова пословања. Најпознатији је систем обрачуна по варијабилним трошковима, код кога се у цену коштања укључују само варијабилни трошкови. И систем обрачуна по стварним и систем обрачуна трошкова по планским трошковима могу бити и системи обрачуна по потпуним и по непотпуним трошковима.

Треба одмах рећи да сваки од наведених система обрачуна трошкова пружа податке за потребе билансирања, контроле и пословне политике. Међутим, подобност података за поједине потребе које пружају поједини системи није исти. Према томе, опредељење за дати систем обрачуна трошкова првенствено зависи од података којима се придаје примаран значај. Да би се могло говорити о подобности података које пружају поједини системи обрачуна трошкова, мора се добро познавати њихова методологија. Пошто предмет овог рада није методологија обрачуна трошкова кратко ћемо рећи да је предност на страни система обрачуна по планским трошковима.

Контролна питања

445. Који су критеријуми за класификацију система обрачуна трошкова?
446. Које су поделе система обрачуна трошкова према трошковима који су укључени у цену коштања носилаца трошкова?

¹⁶ Уместо планских могу се у цену коштања укључивати стандардни трошкови.

447. Објаснити систем обрачуна по стварним трошковима.
448. Објаснити систем обрачуна по планским трошковима.
449. Које су поделе система обрачуна трошкова према томе да ли су у цену коштања носилаца трошкова укључени сви трошкови пословања или само део тих трошкова?
450. Објаснити систем обрачуна по потпуним трошковима.
451. Објаснити системе обрачуна по непотпуним трошковима.

8.2. Калкулације цена коштања

Један од бројних послова које предузеће треба да уради у оквиру обрачуна трошкова јесте и избор и израда калкулације цена коштања.

1. Под калкулацијом цене коштања може се подразумевати:
 - ♦ рачунски поступак за изналагање цене коштања по јединици посматрања и
 - ♦ одређени документ о позицијама из којих се састоји цена коштања јединице посматрања.
2. Са становишта примењеног система обрачуна трошкова калкулације цене коштања могу да буду:
 - ♦ калкулације цене коштања по пуним и калкулације цене коштања по непотпуним трошковима;
 - ♦ калкулације цене коштања по стварним трошковима и калкулације цене коштања по планским трошковима или по неким другим трошковима (стандардни, просечни и др.).
3. Са становишта времена у којем се састављају калкулације цене коштања могу бити:
 - ♦ претходне и
 - ♦ накнадне.

Претходне калкулације цене коштања често се називају и предкалкулације цене коштања. Предкалкулација представља скуп поступака срачунатих на утврђивање цене коштања јединице производа или услуге пре отпочињања њихове производње (без обзира да ли се раде за познатог купца или за сопствено складиште).

Накнадна калкулација цене коштања подразумева скуп поступака усмерених на утврђивање цене коштања јединице учинка након што је његова производња обављена.

4. Калкулације цене коштања се могу поделити и према примењеном методу. Основ за ову поделу су методи, односно рачунски поступци који су примењени за утврђивање цене коштања јединице производа. Методе калкулације морају бити прилагођене условима производње и продаје, односно »коначним« учинцима за које се рачунају. »Коначни« учинци, односно носиоци трошкова се уобичајено деле на:

- ♦ носиоце трошкова у масовној производњи и
- ♦ носиоце трошкова у производњи по индивидуалним поруџбинама.

Сагласно томе, уобичајено разликујемо две основне методе калкулација:

1. дивизиона калкулација цене коштања и
2. додатна калкулација цене коштања.

1. Дивизиона калкулација се примењује у условима масовне производње. Предузећа која имају масовну производњу израђују у већим количинама једну врсту или пак, ограничен број сродних врста производа и то стално на исти начин, који је одређен постројењима у предузећу. Уз то у већини случајева производи се за лагер, одакле се врши и продаја. У оваквом типу производње укупна количина производње позната је, по правилу, тек крајем обрачунског периода. Маса производа као носилац трошкова може се јавити у три варијанте:

- » маса истоврсних, хомогених производа (производња у фабрикама цемента, каменоломима, пиварама и сл.),
- » маса ограниченог броја различитих производа који се израђују од истог основног материјала и који имају исту супстанцу (производња у фабрикама лима, ексера и сл.) и
- » маса ограниченог броја различитих производа који се израђују од истог основног материјала, у истом производном процесу, али који се по супстанци међусобно разликују - купловани производи (производња у рафинеријама нафте, пољопривреди, кланичној индустрији, и сл.).

Свакој од наведених врста масе производа као носиоца трошкова одговара одређена врста дивизионе калкулације:

- » маси истоврсних производа одговара чиста дивизиона калкулација,
 - » маси ограниченог броја различитих производа одговара дивизиона калкулација помоћу еквивалентних бројева и
 - » маси куплованих производа одговара дивизиона калкулација куплованих производа.
2. Додатна калкулација цене коштања се примењује у условима производње по индивидуалним поруџбинама. У предузећима која имају производњу по индивидуалним поруџбинама она се обавља на основу тзв. индивидуалних порухбина. За сваку од њих, пре почетка израде, врши се посебна припрема, што није случај код масовне производње. У оваквом типу производње укупна количина производње позната је, по правилу, пре почетка производње. Иначе производња по индивидуалним поруџбинама заступљена је у конфекцијама, фабрикама намештаја, бродоградњи, грађевинарству, фабрикама машина, фабрикама за прераду воћа, итд. Свака индивидуална поруџбина представља посебност са потпуно самосталним процесом производње. Ово без обзира на то што се производња по свим индивидуалним поруџбинама обавља мање-више на истим постројењима. Суштина је, наиме, у томе што се

постројења користе увек само за ову или само за неку другу индивидуалну поруџбину, тј. само за једну врсту производа, али никада истовремено за две или више индивидуалне поруџбине, тј. производа. На једном постројењу у датом времену може се производити само једна врста производа. У томе је смисао производно-техничке самосталности индивидуалних поруџбина, за разлику од масе ограниченог броја производа који се производе у исто време и на истим постројењима. Управо због тога је могуће обухватање и праћење трошкова за сваку индивидуалну поруџбину понаособ. То истовремено значи да се она јавља као посебни носилац трошкова.

Свака од наведених метода калкулације се примењује независно од примењеног система обрачуна трошкова. Обе се (и дивизиона и додатна) подједнако примењују и у систему обрачуна по стварним трошковима и у систему обрачуна по стандардним трошковима. Такође, на примену ових метода нема утицаја да ли се примењује систем обрачуна по пуним трошковима (апсорпциони) или систем обрачуна по непотпуним трошковима. Исто тако, ова два метода калкулације цене коштања примењују се и при изради накнадних али и при изради предкакулација цене коштања.

Контролна питања

452. Шта се подразумева под калкулацијом цене коштања?
453. Које су врсте калкулација са становишта примењеног система обрачуна трошкова?
454. Које су врсте калкулације са становишта времена у којем се састављају?
455. Које су врсте калкулације према методу израчунавања цене коштања?
456. Објаснити методу дивизионе калкулације.
457. Објаснити методу додатне калкулације.

9. ЕВИДЕНЦИЈА ПРОИЗВОДЊЕ, ПОЛУПРОИЗВОДА И ГОТОВИХ ПРОИЗВОДА



- 1) **Дефинисање:** Производња, недовршена производња (полупроизводи) и готови производи сврставају се у обртна средства предузећа. Ради се о обртним средствима која настају као резултат рада предузећа или појединих његових организационих делова.

Производњу чине она средства на којима се непосредно још увек одвија процес обраде.



Полупроизводе чини она производња која је привремено прекинута и која је привремено смештена у магацине полупроизвода.

Готове производе чине она средства на којима је завршен процес производње.

- 2) **Вредновање:** Залихе недовршене производње и готових производа, сем ако није у питању пољопривредна производња или грађевинарство, машиноградња или бродоградња, вреднују се по цени коштања или по нето продајној цени коштања, ако је она нижа.

1. **Цена коштања** обухвата трошкове материјала за израду и трошкове конверзије (трошкови прераде). При производњи готових производа (и недовршених производа), поред трошкова материјала за израду (који се вреднују по стварној набавној вредности), настају и трошкови конверзије, тј. трошкови прераде. Ове трошкове чине трошкови директних зарада, општи фиксни и општи варијабилни трошкови који се могу приписати тој конверзији (преради). Опште¹⁷ фиксне трошкове, углавном, чине: трошкови амортизације, трошкови одржавања, трошкови осигурања, трошкови исхране запослених, зараде режије у производњи, трошкови енергије за грејање, трошкови пореза на имовину, трошкови закупа и сл. Опште варијабилне трошкове чине, на пример, трошкови погонске енергије.

Утврђивање цене коштања се врши кумулативно, тј. увек се узимају подаци од почетка пословне године до посматраног тренутка.

Трошкови који се не укључују у вредност залиха - постоје трошкови који се не укључују у вредност залиха, већ се одмах третирају као расход периода у којем су настали. Ради се о:

- ♦ **неуобичајеном износу отпадног материјала за израду, трошковима непотребног рада, или неуобичајеном износу других производних трошкова** - износи прекомерног трошења материјала (преко норматива) не могу се укључити у трошкове производа, тј. у цену коштања; Трошкови зарада иза којих не стоји одговарајући учинак такође се не могу укључити у трошкове производа. Ради се, рецимо, о зарадама које су исплаћене по основу чекања на посао;
- ♦ **трошкови складиштења, осим ако су ти трошкови неопходни у производном поступку пре даљне фазе производње** - трошкови, амортизације зграде магацина готових производа се не могу укључити у њихове трошкове, тј. у цену коштања. Али, уколико се ради о складиштењу полупроизвода у хладњачи (нпр. смрзнутог воћа - које је полупроизвод), трошкови хладњаче у којој се они чувају укључивали би се у трошкове производа који би се правили од тог смрзнутог воћа;

17 Термини «општи» и «директни» означавају могућност распоређивања трошкова на њихове узрочнике - производе или услуге које предузеће производи. Код «директних» трошкова не постоји проблем распоређивања трошкова на њихове узрочнике. На документу, рецимо, требовању материјала за израду, стоји ознака на који се производ тај трошак односи. Та могућност не постоји код «општих» трошкова. На пример, из коначног обрачуна амортизације се не види колико трошкова амортизације се односи на поједини производ који је произвођен. Ти су трошкови, дакле, заједнички, општи за све производе који су у том периоду произведени.

- ♦ **административни општи трошкови који директно не доприносе довођењу залиха на садашњу локацију и садашње стање** - трошкови, рецимо, општег сектора, рачуноводства и сличних делатности не би чинили трошкове производа;
- ♦ **трошкови продаје** - трошкови продаје не чине трошкове производа, јер су то трошкови који се односе на продате производе, тј. оне производе који више нису на залихама (зараде комерцијалиста, трошкови амортизације њихове опреме, транспортни трошкови отпреме готових производа, трошкови амортизације магацина готових производа и сл.).

2. Нето продајна цена је вредност средства која се може постићи његовом продајом на тржишту (вредност у коју није укључен ПДВ), умањен за процењене трошкове продаје.

У току године евиденција производње, недовршене производње и готових производа може да се врши и по планским ценама коштања. Наиме, примена у току године стварних цена коштања у евиденцији производа има одређених недостатака. У већини предузећа релативно су бројне промене везане за готове производе: свакодневно се врши предаја из производње на залихе и продаја готових производа, чак и више пута у току једног дана. То би значило да предузеће, ако жели да евиденцију готових производа врши по стварној цени коштања, после сваког предавања готових производа у складиште мора да рачуна стварну цену коштања производа. Ово рачунање, прво, изискује одређен рад у књиговодству, а друго, за то је потребно и одређено време (понекад и више дана док стигне сва потребна документација у вези трошкова, а у случају трошкова зарада њихова висина ће се знати, у најбољем случају, тек на крају месеца када се обрачунају и исплате зараде). Уколико предузеће има релативно више производа и уколико су чешће промене завршетка производње и предаје производа на залихе, што значи да треба урадити много калкулација цена коштања, може се десити да књиговодство, и поред великог броја запослених, не буде у стању да на време уради све калкулације цене коштања. Осим тога може се десити да се производ истог дана када се произведе и прода. Да би се извршило раскњижавање залиха тог производа неопходно је да се зна његова стварна цена коштања, коју, као што смо већ рекли, предузеће, углавном, не може да утврди истог дана (из истог разлога не може да се тог дана изврши и задужење залиха тог производа). Због свега тога већина предузећа за евиденцију готових производа користи планске цене коштања.

3) Евиденције: Начин евидентирања производње, недовршене производње и готових производа зависи од примењеног контног оквира.

1. Код контног оквира заснованог на функционалном принципу евиденција ових средстава се води у главној књизи и дневнику главне књиге финансијског књиговодства.
2. Код контног оквира заснованог на билансном принципу евиденција ових средстава се води у:

- ♦ финансијском књиговодству: у главној књизи и дневнику главне књиге и у
- ♦ класи 9 - Обрачун трошкова и учинака:
 - » у главној књизи и дневнику главне књиге класе 9 и
 - » у аналитичким евиденцијама производње, недовршене производње и готових производа (по врсти, количини и вредности).

Очито је да када је у питању контни оквир заснован на билансном принципу да се евиденција производње, недовршене производње и готових производа води на два места.

Сем ових евиденција постоји и магацинска евиденција недовршене производње и готових производа (по врсти и количини).

4) Рачуни: Пошто је у нашој земљи тренутно важећи контни оквир заснован на билансном принципу у наставку ћемо приликом образлагања рачуна на којима се спроводи књижење имати то у виду.

1. За евидентирање производње, недовршене производње и готових производа у финансијском књиговодству предвиђене су две групе:

- ♦ 11 - *Недовршена производња* и
- ♦ 12 - *Готови производи*.

Ради се о “мирујућим” рачунима, јер се на овим рачунима у току године књижи само:

- а) почетно стање - на почетку пословне године и
- б) повећање или смањење вредности залиха тих средстава - на крају обрачунског периода.

То значи да се на рачунима ових група у току обрачунског периода не спроводе никаква књижења - ни по основу започињања нове производње, ни по основу њеног завршавања, ни по основу продаје готових производа и самим тим смањења залиха готових производа, мањкова, вишкова, итд.¹⁸ Књижења ових промена се морају извршити, а пошто у финансијском књиговодству (у класама од 0 до 8) нису предвиђени рачуни за то, књижење се врши у класи 9 - Обрачун трошкова и учинака.

Рачун 120 - *Готови производи* можемо да сврстамо на следећи начин¹⁹:

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном оквиру);
2. Ради се о рачуну стања и то средстава;
3. То је активан рачун;
4. Није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења;
5. То је рачун из финансијског књиговодства;

¹⁸ То је сасвим супротно начину књижења код контног оквира заснованог на функционалном принципу.

¹⁹ Исто важи и за рачун 110 - *Недовршена производња*.

6. Нема потребе да се даље рашчлањава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању елементарни (појединачни) рачун. Рашчлањавање у посебној аналитичкој евиденцији готових производа врши се за рачун 960 - *Готови производи*;
7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њему је променљив и на више и на ниже (није кумулативан рачун);
9. Чак и када се залиха готових производа евидентирају по планској цени коштања нема потребе да се овај рачун даље рашчлањава (рашчлањава се рачун 960) па се ради о рачуну са потпуним салдом - нема корективног рачуна (у активу биланса стања "улази" са целокупним износом свог салда). Салдо овог рачуна је тачан само два пута у тогу године: на дан 01.01. и и 31.12. текуће године и тада показује стварну цену коштања залиха готових производа посматраног тренутка.
2. За евидентирање производње, недовршене производње и готових производа у класи 9 предвиђене су две рачунске групе:
 - ♦ 95 - *Носиоци трошкова*,
 - ♦ 96 - *Готови производи*.
- » Рачуни у оквиру групе 95 служе за евидентирања стања и промена стања производње и недовршене производње (полупроизвода). Назив групе указује на нужност додељивања трошкова њиховим изазивачима. Трошкове настале у одређеном обрачунском периоду мора неко "понети", тј. морају се некоме доделити. У крајњој линији изазивачи трошкова су производња и недовршена производња, па се они јављају у улози носиоца трошкова. У оквиру ове групе предвиђени су посебни рачуни за производњу (950 - 957) и рачун за полупроизоде у складишту (958). Ради се о стварно отвореним рачунима средстава на којима се спроводи књижење. По карактеру су активни рачуни. Налазе се у главној књизи класе 9. По потреби се даље рашчлањавају у одговарајућим аналитичким евиденцијама. У случају евидентирања по планским ценама коштања ови рачуни би били рачуни са непотпуним салдом. Њихову допуну би чинили корективни рачуни одступања стварних од планских цена коштања.
- » За евидентирање стања и промена стања готових производа у класи 9 предвиђени су рачуни у оквиру групе 96 - *Готови производи*. Уколико се у току године евиденција готових производа води по стварним ценама коштања користио би се за те сврхе само по један рачун, нпр. 960 - *Готови производи*. По карактеристикама овај рачун би био сличан рачунима из групе 95:
 1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном оквиру);
 2. Ради се о рачуну стања и то средстава;
 3. То је активан рачун;
 4. Није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења;

5. То је рачун из *класе 9 - Обрачун трошкова и учинака*;
6. Рашчлањава се у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању синтетички (представнички) рачун.
7. То је рачун главне књиге (али главне књиге *класе 9*);
8. Салдо на њему је променљив и на више и на ниже (није кумулативан рачун);
9. У питању је рачун са потпуним салдом. Међутим када се залихе готових производа евидентирају по планској цени коштања онда је то рачун са непотпуним салдом, тј. има корективни рачун *969 - Одступања у трошковима готових производа*.

Салдо овог рачуна би показивао стварну цену коштања тренутних залиха готових производа.

Дуговна страна овог рачуна би показивала збир почетног салда и свих повећања стања готових производа (по стварној цени коштања) од почетка пословне године до посматраног тренутка.

Потражна страна овог рачуна би показивала збир смањења стања готових производа (по стварној цени коштања) од почетка обрачунског периода до посматраног тренутка.

У случају евиденције готови производа у току године по планским ценама коштања неопходно би било за ту евиденцију користити два рачуна: *960 - Готови производи* и *969 - Одступања у трошковима готових производа*. На првом рачуну евидентирало би се стање, повећања и смањења стања готових производа и то по планској цени коштања тих готових производа. Овај рачун би дакле био рачун са непотпуним карактером салда, јер не може самостално да пружи податак о стварној цени коштања тих производа (билансна вредност). За утврђивање стварне цене коштања готових производа, односно за свођење планске цене коштања тих производа на њихову стварну цену коштања, служи рачун *969 - Одступања у трошковима готових производа*. Предузеће може за сваки производ да отвори посебан рачун одступања (то значи да би на аналитичкој картици готовог производа био још један податак - одступање). У овом случају предузеће би и на основу података из аналитике готових производа за сваки готов производ могло да пружи податак о висини његове стварне цене коштања. Међутим, предузећа углавном воде само један, заједнички, рачун одступања за све готове производе (одступање, дакле, не рашчлањавају по производима). Овај начин рада је далеко једноставнији од претходног, али у том случају предузеће не може да на основу аналитичког књиговодства готових производа пружи одговор на питање «колика је стварна цена коштања појединих производа».

Слично је и са евиденцијом производње и недовршене производње по планским ценама коштања, с тим што би рачуни били *950 - Носиоци трошкова*, *958 - Полупроизводи сопствене израде* и *959 - Одступања у трошковима носилаца трошкова*.

3. При књижењу промена у вези производње, недовршене производње и готових производа користе се још неки рачуни из финансијског књиговодства и класе 9:

- ♦ Рачун 900 - *Рачун за преузимање залиха* служи за успостављање аритметичке равнотеже у ставу за књижење у коме се књиже почетне залихе недовршене производње и готових производа²⁰. Ради се о организационо-техничком²¹ рачуну са пасивним салдом.
- ♦ Рачун 902 - *Рачун за преузимање трошкова* служи такође за успостављање аритметичке равнотеже у ставу за књижење у коме се преузимају подаци о трошковима настали у одређеном обрачунском периоду. И он је организационо-технички рачун са пасивним салдом²².
- ♦ Рачун 980 - *Трошкови продатих производа и услуга* је рачун на коме се евидентирају пословни расходи. Они настају продајом готових производа, њиховом употребом за сопствене потребе и сл.
- ♦ Рачун 982 - *Трошкови периода* је рачун расхода на коме се књиже они трошкови²³ који нису укључивани у цену коштања производа, као што су трошкови управе и продаје.

У оквиру класе 9 може да се утврђује резултат (за предузеће и његове делове) и то по *методи трошкова продатих учинака*. Због тога је у класи 9 различито дефинисање расхода у односу на финансијско књиговодство, код кога је метод утврђивања резултата - *метод укупних трошкова*. Код финансијског књиговодства сви трошкови се одмах књиже у класу расхода, док код класе 9 расходе чине само они трошкови који су садржани у продатим производима и услугама (били су дакле претходно укључивани у вредност залиха) и трошкови који су са одговарајућих рачуна места трошкова пренети на посебне рачуне - рачуне расхода. Дакле, код класе 9 *не постоји аутоматизам - трошак је одмах и расход*.

5) **Промене:** Промене на производњи, недовршеној производњи и готовим производима су у облику повећања и смањења.

1. Код производње повећање се јавља:

- ♦ започињањем процеса производње (повећава се и вредност и количина),
- ♦ стицањем са обраде и дораде и наставком производње (повећава се и вредност и количина),
- ♦ повећањем услед вишкова (повећава се и вредност и количина) и др.

20 Овакав рачун не би постојао у контном оквиру заснованом на функционалном принципу.

21 Организационо-технички рачуни нису рачуни ни средстава, ни извора средстава, ни прихода, ни расхода. Њихова улога је да књиговодству олакшају обављање неких послова. Конкретно, као што смо рекли, сврха овог рачуна је обезбеђење аритметичке равнотеже у класи 9.

22 Овакав рачун постоји у контном оквиру заснованом на функционалном принципу, али се он налази у оквиру финансијског књиговодства.

23 Књижењем на овом рачуну трошкови постају расходи.

2. Смањење код производње се јавља:

- ♦ завршетком производње и смештањем готових производа на залихе или директном испоруком купцу (смањује се и вредност и количина производње),
- ♦ прекидом процеса производње и смештањем полупроизвода на залихе (смањује се и вредност и количина производње),
- ♦ слањем у обраду и дораду (смањује се и вредност и количина производње),
- ♦ мањковима (смањује се и вредност и количина производње) и др.

3. Повећање код залиха полупроизвода се јавља:

- ♦ предајом полупроизвода из производње на залихе (повећава се и вредност и количина),
- ♦ вишковима (повећава се и вредност и количина),
- ♦ враћањем са обраде, дораде (повећава се и вредност и количина) и др.

4. Смањење залихе полупроизвода се јавља:

- ♦ стављањем у производњу (смањује се и вредност и количина),
- ♦ продајом (смањује се и вредност и количина),
- ♦ мањковима (смањује се и вредност и количина),
- ♦ слањем на обраду дораду и манипулацију (смањује се и вредност и количина) и др.

5. Повећање стања код готових производа се јавља при:

- ♦ предаји из производње у складиште (повећава се и количина и вредност),
- ♦ враћању производа од стране купаца (повећава се и количина и вредност),
- ♦ вишковима готових производа (повећава се и количина и вредност) и др.

6. Смањење стања код готових производа се јавља при:

- ♦ продаји готових производа купцима или њиховом преносу у сопствене малопродајне објекте (смањује се и количина и вредност),
- ♦ мањковима готових производа (смањује се и количина и вредност),
- ♦ слању на обраду, дораду и манипулацију (смањује се и вредност и количина) и др.

6) **Документа:** За књижење промена у вези производње, недовршене производње и готових производа користе се следећа документа и обрачуни:

- ♦ обрачуни производње,
- ♦ извештаји о завршетку производње и предаји готових производа на залихе,
- ♦ отпремнице готових производа,
- ♦ фактура и др.

7) **Књижења:**

1. У финансијском књиговодству су настали следећи трошкови:

Рачун	Износ
511	400.000,00
513	100.000,00
520	150.000,00
521	10.000,00
522	40.000,00
523	10.000,00
532	20.000,00
535	20.000,00
540	30.000,00
541	1.000,00
550	4.000,00
551	10.000,00
Укупно:	795.000,00

На основу извештаја службе обрачуна трошкова врши се преузимање трошкова у класу 9 и то: 690.000,00 дин. су трошкови који се односе на носиоце трошкова, а 105.000,00 дин. су трошкови набавке, управе и продаје који се директно преносе на расходе периода.

Напомена: Очигледно је да и када се не користе рачуни места трошкова у класи 9 да се морају обезбедити подаци о трошковима који се укључују и трошковима који се не укључују у цену коштања. Обезбеђивање тих података може се вршити прављењем табеларних прегледа, контирањем на документима или на неки други начин.

1. Смештено је у складиште полупроизвода у вредности од 500.000,00 дин. (извештај о предаји полупроизвода бр. 1.).
2. Са залиха полупроизвода издата је у производњу целокупна залиха полупроизвода у вредности од 500.000,00 дин. (требовање полупроизвода бр. 1.).
3. По извештају о предаји готових производа бр. 1. завршено је 70% укупне производње и предато у складиште 700 ком. готових производа врсте «Б» (утврдити и цену коштања по комаду).
4. Продато је 500 комада готових производа «Б» купцима по фактурној вредности од 375.000,00 дин. (отпремница бр. 1. и фактура бр. 1.). Зарачунат је порез на додату вредност по стопи од 20%.
5. Одлуком органа управљања залихе готових производа «Б» ће се убудуће водити по планским ценама и то 700,00 дин. по комаду²⁴.
6. Завршена је целокупна производња и предато је у складиште још 300 комада готових производа «Б» (извештај о предаји готових производа бр. 2.).
7. Продато је 300 комада готових производа «Б» купцима по фактурној вредности од 225.000,00 дин. (отпремница бр. 2. и фактура бр. 2.). Зарачунат је порез на додату вредност по стопи од 20%.
8. Извршити обрачун крајњег стања залиха готових производа.
9. Прокњижити у финансијском књиговодству промену вредности залиха готових производа.

²⁴ Прелазак на вођење залиха по планским ценама пожељно је урадити на почетку пословне године.

Дневник главне књиге класе 9

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	950		Носиоци трошкова	690.000,00	
	982		Трошкови периода	105.000,00	
		902	Рачун за преузимање трошкова		795.000,00
			По обрачуну трошкова		
2.	958		Полупроизводи сопствене производње	500.000,00	
		950	Носиоци трошкова		500.000,00
			Извештај о предаји полупроизвода бр. 1.		
3.	950		Носиоци трошкова	500.000,00	
		958	Полупроизводи сопствене производње		500.000,00
			Требовање бр. 1.		
4.	960		Готови производи	483.000,00	
		950	Носиоци трошкова		483.000,00
			Извештај о предаји готових производа бр. 1.		
5.	980		Трошкови продатих производа и услуга	345.000,00	
		960	Готови производи		345.000,00
			Отпремница бр. 1. (500 ком х 690 дин./ком)		
5а.	903		Рачун за преузимање прихода	375.000,00	
		986	Приходи по основу производа и услуга		375.000,00
			Фактура бр. 1.		
6.	960		Готови производи	2.000,00	
		969	Одступања у трошковима готових производа		2.000,00
			Обрачун одступања		
7.	960		Готови производи	210.000,00	
	969		Одступања у трош. готових произ.		3.000,00
		950	Носиоци трошкова		207.000,00
			Извештај о предаји готових производа бр. 2.		
8.	980		Трошкови продатих производа и услуга	210.000,00	
		960	Готови производи		210.000,00
			Отпремница бр. 2. (300 ком х 700 дин./ком)		
8а.	903		Рачун за преузимање прихода	225.000,00	
		986	Приходи по основу производа и услуга		225.000,00
			Фактура бр. 2.		
9.	980		Трошкови продатих производа и услуга	-3.000,00	
	969		Одступања у трошковима готових производа	3.000,00	
			За обрачун одступања		

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
56.	204	614	Купци у земљи	450.000,00	
		4700	Приходи од продаје производа и услуга на домаћем тржишту		375.000,00
			Обавезе за порез на додату вредност по издатим фактурама по општој стопи (осим примљених аванса)		75.000,00
			Фактура бр. 1.		
86.	204	614	Купци у земљи	270.000,00	
		4700	Приходи од продаје производа и услуга на домаћем тржишту		225.000,00
			Обавезе за порез на додату вредност по издатим фактурама по општој стопи (осим примљених аванса)		45.000,00
			Фактура бр. 2.		
10.	120	630	Готови производи	138.000,00	
			Повећање вредности залиха недовршене производње, готових производа и недовршених услуга		138.000,00
			За крајње стање залиха		

Напомене:

Промена бр. 4:

За књижење ове промене неопходно је израчунати вредност завршене производње. С обзиром да је вредност укупне производње 690.000,00 дин. (тај податак представља тренутни салдо *рачуна 950*) а завршено је 70% производње, вредност завршене производње је 483.000,00 дин. (690.000,00 дин. x 70%). У оквиру ове промене треба израчунати и цену коштања по јединици производа «Б»:

$$483.000,00 \text{ дин.} : 700 \text{ ком} = 690,00 \text{ дин./ком.}$$

Промена бр. 5:

У оквиру ове промене треба извршити књижење:

- повећања потраживања од купаца а самим тим и настанак редовних прихода (докуменат је фактура) - *књижење овог дела промене се обавезно врши у финансијском књиговодству, што смо и урадили кроз дневник главне књиге финансијског књиговодства; и*

- ♦ смањења залиха готових производа а самим тим и настанак редовних расхода (докуменат је отпремница) - *књижење овог дела промене се врши у класи 9 - ОБРАЧУН ТРОШКОВА И УЧИНАКА. За књижење је неопходно израчунати цену коштања продатих производа (500 ком. x 690,00 дин./ком. = 345.000,00 дин.).*

Промена бр. 6:

За књижење шесте промене треба направити следећи обрачун:

Производ	стварна цена коштања	планска цена кошт.	разлика	количина	износ промене
"Б"	690,00	700,00	10,00	200	2.000,00

С обзиром да је планска вредност производа «Б» већа од његове стварне вредности за 2.000,00 дин., за тај износ повећава се стање на *рачуну 960*, али и на његовом корективном *рачуну 969*.

Промена бр. 7:

У овој промени планска цена коштања завршене производње добија се као производ завршене количине и планске цене: 300 ком x 700,00 дин./ком = 210.000,00 дин. На *рачуну 950 - Носиоци трошкова* после ове промене салдо треба да буде нула јер је завршена целокупна производња. Зато ће у овој промени овај рачун потраживати за 207.000,00 дин. Овај износ уједно показује стварну цену коштања завршених 300 комада производа "Б". То уједно значи да има разлике између стварне и планске цене коштања завршених производа. Ова разлика се евидентира на *рачуну 969*.

Промена бр. 9:

За књижење ове промене неопходно је утврдити износ одступања који се односи на продате производе.

Предузеће има следеће стање на рачунима *групе 96*:

Назив рачуна	Дугује	Потражује	Салдо
960 - Готови производи	695.000,00	555.000,00	140.000,00
969 - Одступање у трошковима готових производа		5.000,00	-5.000,00
Група 96	695.000,00	560.000,00	135.000,00

Пописом и обрачуном је утврђено следеће стање залиха готових производа:

Назив производа	ј.м.	количина	стварна цена коштања	нето продајна вредност
Б	ком	200	690,00	750,00

За вредновање готових производа и свођење планских вредности на вредности по којима се залихе могу вредновати на датум биланса могао би да се састави следећи преглед:

Производ	ј. м.	Количина на залихе	Цена за билансирање ²⁵	Вредност за билансирање
Б	ком	200	690,00	138.000,00
Укупно: (тј. после књижења одступања треба да остане на рачунима групе <u>Готови производи дуговни салдо од:</u>)				138.000,00
Тренутно стање на групи Готови производи (дуговни салдо) - Рачун - Готови производи - дуговни салдо од 140.000,00 и - Рачун - Одступање у трошковима готових производа - потражни салдо од 5.000,00				135.000,00
Искњижити са групе Готови производи, тј. са рачуна 696 - Одступања у трошковима готових производа				3.000,00

Промена бр. 10:

Ова промена се у стварном привредном животу ради најкасније на датум биланса (дакле, на крају обрачунског периода). Промена се књижи само у финансијском књиговодству и њеним књижењем се залихе готових производа у финансијском књиговодству свде на право стање. Обрачун трошкова и учинака извештава финансијско књиговодство о повећању или смањењу стања залиха недовршене производње и готових производа у односу на почетак обрачунског периода. На основу тих података финансијско књиговодство врши кориговање свог стања (почетно стање залиха) на крајње стање.

Повећање вредности залиха готових производа књижи се задужењем *рачуна 120 - Готови производи* а у корист *рачуна 630 - Повећање вредности залиха недовршене производње, готових производа и недовршених услуга*.

Смањење вредности залиха готових производа књижи се одобрењем *рачуна 120 - Готови производи* а задужењем *рачуна 631 - Смањење вредности залиха недовршене производње, готових производа и недовршених услуга*.

Слична је ситуација и са недовршеном производњом.

С обзиром да је обрачун промена вредности залиха кумулативан ови ставови за књижење би се после периодичног обрачунавања у току године (ако би се радио) сторнирали.

У овај обрачун требало би укључити и промене вредности залиха производа у продавници, јер се и они евидентирају у финансијском књиговодству у оквиру *рачуна 120 - Готови производи*.

Обрачун за *наш пример* би могао да изгледа:

²⁵ Ради се о стварним ценама коштања или нето продајним ценама утврђеним одговарајућим калкулацијама.

Обрачун промена вредности залиха готових производа
за период 1-9 промене

Ред. бр.	Опис	Износ
1.	Стање готових производа на почетку периода (салдо рачуна 900)	0,00
2.	Крајњи салдо рачуна 960	140.000,00
3.	Крајњи салдо рачуна 969	-2.000,00
4.	Крајње стање групе 96	138.000,00
5.	Промена вредности залиха готових производа - повећање (4-1)	+138.000,00

Контролна питања

458. Шта се подразумева под производњом?
459. Шта се подразумева под полупроизводима ?
460. Шта се подразумева под готовим производима?
461. Навести на примеру конкретног предузећа пример за производњу, полупроизоде и готове производе.
462. По којој вредности се вреднују у билансу стања готови производи и недовршена производња?
463. Који су елементи цене коштања готових производа?
464. Навести недостатке примене стварне цене коштања у евиденцији производа.
465. Објаснити начин евидентирања производње, недовршених производа и готових производа применом контног оквира по функционалном принципу.
466. Објаснити начин евидентирања производње, недовршених производа и готових производа применом контног оквира по билансном принципу.
467. Које групе рачуна у финансијском књиговодству су предвиђене за евидентирање недовршене производње и готових производа?
468. Објаснити које податке пружа рачун 110 - *Недовршена производња* и како се тај рачун може класификовати.
469. Које групе рачуна у погонском књиговодству су предвиђене за евидентирање недовршене производње и готових производа?
470. Објаснити које податке пружа рачун 950 - *Носиоци трошкова* и како се тај рачун може класификовати.
471. Објаснити које податке пружа рачун 960 - *Готови производи* и како се тај рачун може класификовати.
472. Објаснити књижење на рачунима недовршене производње и готових производа у финансијском књиговодству.
473. Објаснити књижење на рачунима недовршене производње и готових производа у погонском књиговодству

474. Објаснити књижење на рачунима недовршене производње и готових производа у погонском књиговодству, ако се залихе воде по планским ценама коштања.
475. Набројати промене на производњи, недовршеној производњи и готовим производима у облику повећања стања.
476. Набројати промене на производњи, недовршеној производњи и готовим производима у облику смањења стања.
477. Која документација се користи за књижење промена у вези производње, недовршене производње и готових производа.
478. Објаснити рачун 900 - *Рачун за преузимање залиха.*
479. Објаснити рачун 902 - *Рачун за преузимање трошкова.*
480. Објаснити рачун 980 - *Трошкови продатих производа и услуга.*
481. Објаснити рачун 982 - *Трошкови периода.*
482. Објаснити рачуне групе 63.

10. ЕВИДЕНЦИЈА РОБЕ



- 1) **Дефинисање:** Роба спада у обртна средства предузећа у облику ствари, коју оно набавља ради даље продаје, тј. трговине. Трговина се обавља као трговина на велико и трговина на мало. За разлику од трговине на велико, трговином на мало сматра се продаја робе крајњим потрошачима (купљену робу купци користе за сопствене потребе, тј. не прерађују је, нити је даље продају, већ је дефинитивно користе). У промету на велико роба се налази у складиштима и стовариштима. Складиште је простор у којем се обавља промет робе на велико и обављају услуге: преузимања, конзервирања, чувања, сортирања, паковања, маркирања и препакивања робе за отпрему. Стовариште је просторија или ограђени простор у којем се обавља промет робе на велико (а може и на мало). За сврхе рачуноводственог обухватања робе значајне су и следеће класификације трговине:
 1. **увоз и извоз робе** - у основи ове класификације трговине је чињеница да се промет одвија са пословним партнером који се налази у некој страниој држави;
 2. **комисиона продаја робе** - у основи ове класификације трговине је чињеница да роба која се продаје није власништво трговинског предузећа већ правног или физичког лица из земље. Трговинско предузеће наплаћује провизију за обављене услуге;
 3. **консигнациона продаја робе** - у основи ове класификације трговине је чињеница да роба која се продаје није власништво трговинског предузећа већ правног или физичког лица из иностранства. Трговинско предузеће наплаћује провизију за обављене услуге;

4. **транзитни робни промет** - суштина ове врсте трговине је у томе да роба не долази до трговинског предузећа које њу истовремено и купује и продаје, већ трговинско предузеће уговара да се роба од произвођача или неког другог трговинског предузећа директно испоручи њеном купцу. Дакле, код ове врсте трговине фазе куповине и продаје се истовремено одвијају.

2) **Вредновање:** Вредности робе су:

1. трошак набавке - набавна вредност,
2. продајна вредност и
3. нето продајна вредност.

Продајна вредност се састоји из:

- ♦ набавне вредности - трошка набавке,
- ♦ разлике у цени и
- ♦ пореза на промет (ако се рачуна).

Разлика у цени (често се употребљава израз «маржа») представља потенцијалне приходе трговинског предузећа из којих би требало да се накнаде његови трошкови пословања, а евентуални остатак би представљао остварени финансијски резултат (позитиван или негативан). Зависно од тога да ли се односи на залихе робе (у стовариштима и продавницама), или, пак, на продату робу, разлика у цени може бити остварена и неостварена. Остварена разлика се односи на продату робу и она је углавном дефинитивна, тј. непроменљива. Неостварена разлика је само потенцијална. Наиме, њен се износ може повећавати или смањити, уколико у међувремену, док се роба не прода, дође до измена њених продајних цена, а може се десити да се никад и не оствари (ако се роба не би продала).

Више је начина формирања разлике у цени:

1. **слободно формирање разлике у цени** - постоји код оних роба код којих трговинско предузеће продавац самостално, водећи се својим економским интересима, одређује продајну цену производа. Разлика у цени се одређује:
 - ♦ тако што трговинско предузеће на набавну вредност примени онај проценат разлике у цени који ће довести до формирања продајне цене по којој ће купци бити спремни да купују производе или
 - ♦ предузеће прво одреди такву (за купце прихватљиву) продајну цену а разлику у цени утврди тако што од те продајне цене одузме набавну цену;
2. **формирање разлике у цени у висини добијеног рабата** - постоји код оних роба чију крајњу продајну цену утврђује произвођач или држава. Рабат се утврђује процентуално у односу на продајну вредност робе. Овај рабат треба разликовати од рабата који даје продавац а који не утиче на продајну цену. Наиме, овај рабат се директно евидентира на рачуну укалкулисане разлике у цени, док се добијени рабат у ситуацији када добављач не одлучује о продајној цени не евидентира ни на једном рачуну (тада је он само одбитна ставка у фактури да би се дошло до нето фактурне цене); и

3. од стране државе контролисано формирање цена, а самим тим и разлике у цени - постоји код оних роба чија је произвођачка или продајна цена лимитирана или је лимитирана укупна стопа разлике у цени, тј. одређена од стране овлашћеног државног органа. Дакле, код оваквог начина формирања цена трговинско предузеће за утврђивање разлике у цени на набавну вредност примењује лимитирану стопу разлике у цени;

Поступак за формирање цене робе назива се калкулација. Калкулација је уједно и књиговодствени документ у коме су наведене ставке из којих се састоји вредност робе. Калкулација се обавезно саставља приликом набавке робе, и то понаособ за сваку набавку.

Када је у питању вредновање робе треба разликовати:

1. **вредновање робе у билансу стања** - на крају године роба се евидентира по набавној вредности или нето продајној цени ако је она нижа (утврђивање и једне и друге вредности врши се у складу са *МРС 2 Залихе*). С обзиром да се роба може набављати по различитим ценама *МРС 2 Залихе* је прописао методе обрачуна излаза са залиха о чему смо говорили у оквиру лекције о материјалу;
 2. **вредности по којој се роба у току године евидентира у пословним књигама** - могуће је робу у току године евидентирати по набавној или по продајној вредности, с тим да релевантни законски прописи на посредан начин налажу да се и у трговини на велико и у трговини на мало роба у продајним објектима евидентира по продајним вредностима.
- 3) **Евиденције:** Евиденција робе се врши у главној књизи и дневнику главне књиге финансијског књиговодства и аналитичкој евиденцији робе - када је у питању трговина на мало не постоји обавеза вођења аналитичке евиденције робе у промету на мало. Постоји законска обавеза да се малопродајни објекти задужују и раздужују вредносно, тј. финансијски. Сем тога евиденција вредносног стања и вредносних промена стања робе може се вршити у:
- ♦ финансијском књиговодству или
 - ♦ финансијском књиговодству и погонском књиговодству.
- 4) **Рачуни:** За праћење вредносног стања и промена на трговинској роби предвиђена је *група 13 - Роба*. Због потребе обезбеђивања података о продајној вредности, разлици у цени, укалкулисаном порезу и набавној вредности прописани троцифрени рачуни се даље рашчлањавају. На примеру робе у трговини на мало приказаћемо како изгледа то рашчлањавање:
- За евиденцију робе у малопродаји користићемо рачун *134 - Роба у промету на мало*. Ради се о симболичком рачуну јер се овај рачун мора даље обавезно рашчланити на најмање три рачуна:
- ♦ *1340 - Роба у промету на мало,*
 - ♦ *1344 - Укалкулисани порез на додату вредност и*
 - ♦ *1349 - Разлика у цени робе у промету на мало.*

1/ На рачуну 1340 - Роба у промету на мало. Особине овог рачуна су:

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном плану);
2. Ради се о рачуну стања и то средстава;
3. То је активан рачун;
4. Није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења;
5. То је рачун из финансијског књиговодства;
6. Овај рачун се, обично, даље не рашчлањава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању појединачан (елементарни) рачун;
7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њему је, променљив на више и на ниже;
9. У питању је рачун са непотпуним салдом (јер показује продајну вредност робе, а у билансу стања у активи роба се може билансирати само по набавној вредности) - његови корективни рачуни су 1344 - *Укалкулисани порез на додату вредност* и 1349 - *Разлика у цени робе у промету на мало*.

Салдо рачуна 1340 - *Роба у промету на мало* показује продајну вредност робе која се тренутно налази у продавници, или неком другом малопродајном објекту. Пошто се ради о средству у облику ствари салдо овог рачуна је увек дуговни.

Промет дугове стране овог рачуна показује збир почетног стања и свих повећања у току године, као и смањења продајне вредности по основу снижења продајних цена (сторно књижењем).

Потражна страна показује сва смањења у току године и то смањења по продајној вредности (сем смањења по основу снижења продајних цена робе).

2/ На рачуну 1344 - Укалкулисани порез на додату вредност евидентира се укалкулисани (обрачунати) порез на додату вредност у вези робе у промету на мало. Особине овог рачуна су:

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном плану);
2. Ради се о рачуну стања и то средстава;
3. То је пасиван рачун;
4. У питању је симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења. Наиме, пошто постоје две врсте пореза овај рачун се даље рашчлањава на два рачуна на којима се спроводи књижење. Због тога ћемо у наставку говорити о особинама симболичког рачуна, али и рачуна који се добијају његовим даљим рашчлањавањем у главној књизи;
5. То су рачуни из финансијског књиговодства;
6. Овај рачун се, обично, даље не рашчлањава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па су, дакле, у питању појединачни (елементарни) рачуни;
7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њима је, променљив на више и на ниже;
9. У питању су корективни рачуни који наниже коригују рачун 1340 - *Роба у промету на мало*.

Салдо рачуна 1344 - Укалкулисани порез на додату вредност показује износ пореза на додату вредност који се односи на робу која се тренутно налази у продавници.

Потражна страна овог рачуна показује збир почетног стања и свих повећања у току године, а она углавном настају по основу обрачунатог пореза у вези набавке нове робе или по основу повећања продајних цена робе (смањење продајних цена робе довело би до смањења потражне стране овог рачуна - сторно књижењем). Дуговна страна показује износ пореза на додату вредност који се односи на продату робу.

3/ **На рачуну 1349** - Разлика у цени робе у промету на мало евидентира се укалкулисана разлика која се односи на робу у продавници. Особине овог рачуна су:

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном плану);
2. Ради се о рачуну стања и то средстава;
3. То је пасиван рачун.
4. На њему се спроводи књижење (није у питању симболички рачун);
5. То је рачун из финансијског књиговодства;
6. Овај рачун се, обично, даље не рашчлањава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању појединачни (елементарни) рачун;
7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њему је, променљив на више и на ниже;
9. У питању је корективни рачун који наниже коригује рачун 1340 - Роба у промету на мало.

Салдо рачуна 1349 - Разлика у цени робе у промету на мало показује разлику у цени која се односи на робу која се тренутно налази у продавници.

Потражна страна овог рачуна показује збир почетног стања и укалкулисаних разлика у цени за робу која је у току године набављена и смештена у продавнице.

Дуговна страна показује износ разлике у цени који се односи на продату робу из продавница. Смањење разлике у цени по основу смањења продајних цена робе књижило би се на потражној страни овог рачуна - сторно књижењем.

5) **Промене:** Промене код трговачке робе могу бити вредносне и количинске и то у облику повећања и смањења.

Најчешће промене **повећања** су:

1. набавка робе, код које се могу појавити следеће ситуације:
 - ♦ набавка једне врсте робе или више врста роба,
 - ♦ набавка робе од домаћих произвођача или увозом,
 - ♦ набавка без постојања директних зависних трошкова набавке и са директним зависним трошковима набавке,

- ♦ директни зависни трошкови набавке су исказани у фактурама и обрачунама добављача или се ради о директним зависним трошковима набавке у облику услуга појединих организационих делова предузећа (интерне услуге),
- 2. нивелација цена навише,
- 3. повраћај робе од стране купца,
- 4. вишкови.

Најчешће промене **смањења** су:

1. продаја робе,
2. нивелација продајних цена наниже,
3. мањкови,
4. кало, растур, квар, лом,
5. враћање робе добављачу.

На овом месту нећемо шире објашњавати ове промене јер су различите у зависности од тога где се роба налази: у магацину, стоваришту, складишту или малопродајном објекту.

6) Документа: Најчешћа документа за књижење промена залиха робе су:

- ♦ пријемница и калкулација продајне цене,
- ♦ фактура добављача,
- ♦ отпремница и фактура за купца,
- ♦ нивелација продајних цена робе,
- ♦ обрачуни разлике у цени и пореза садржаног у продатој роби,
- ♦ признанице и налози за наплату за уплату пазара.

7) Књижења:

1. Примљено је од добављача (фактура бр. 33.) 100 комада бомбоњера по фактурној цени од 100,00 дин./ком, 300 литара воћних сокова у амбалажи од 1 литра по фактурној цени од 50,00 дин./лит. и 80 ком. хлеба од 0,6 кг по фактурној цени од 20,00 дин./ком. За трошкове превоза примљена је фактура бр. 4. у износу од 1.200,00 дин. (у фактури је садржан и ПДВ у износу од 200,00 дин; кључ за расподелу ових трошкова су фактурне вредности појединих роба). Разлика у цени код бомбоњера је 30%, воћних сокова 20% и хлеба 10% (разлику у цени обрачунавати на набавну вредност). Саставити калкулацију продајних цена роба и извршити одговарајућа књижења.
2. Продавница је на текући (пословни) рачун уплатила 24.792,70 дин. на име пазара - на основу дневног извештава²⁶ види се да је од тога 23.035,00 дин. се односи на продату робу по стопи ПДВ од 20% а 1.757,70 дин. се односи на продату робу по стопи ПДВ од 10%. У изводу текућег рачуна види се да је продавница уплатила пазар у износу од 24.792,70 дин.

²⁶ Изглед и садржина дневног извештаја прописан је Правилником о контури и битмапи фискалног лога, изгледу фискалних докумената и значењу појединих података садржаних у фискалним документима («Службени гласник РС», бр. 140/2004).

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	1340		Роба у промету на мало	40.607,28	
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	5.000,00	
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	200,00	
	2710		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по посебној стопи (осим плаћених аванса)	160,00	
		13440	Укалкулисани ПДВ по стопи од 20% у промету на мало		6.433,08
		13441	Укалкулисани ПДВ по стопи од 10% у промету на мало		182,62
		1349	Укалкулисана разлика у цени робе у промету на мало		6.391,58
		4350	Добављачи у земљи		31.760,00
		4350	Добављачи у земљи		1.200,00
			Фактура бр. 33. и 4. и калкул. бр. 1.		
2.	2419		Прелазни рачун	24.792,27	
		6041	Приходи од продаје робе на мало на домаћем тржишту		20.793,31
		4700	Обавезе за порез на додату вредност по издатим фактурама по општој стопи (осим примљених аванса)		3.839,17
		4710	Обавезе за порез на додату вредност по издатим фактурама по посебној стопи (осим примљених аванса)		159,79
			По дневном извештају		
2а.	5011		Набавна вредност робе продате на мало	20.793,31	
	13440		Укалкулисани ПДВ по стопи од 20% у промету на мало	3.839,24	
	13441		Укалкулисани ПДВ по стопи од 10% у промету на мало	159,79	
		1340	Роба у промету на мало		24.792,70
26.			За продату робу		
	2410		Текући (пословни) рачун	24.792,27	
		2419	Прелазни рачун		24.792,27
			За продату робу - по изводу текућег рачуна		

Напомене:

Промена бр. 1:

За књижење ове промене неопходно је направити калкулацију продајне цене робе. Ова калкулација је књиговодствени документ.

Калкулација продајних цена бр. 1.

Редни број	Назив робе	ј.м.	Количина	Фактурна цена	Фактурна вредност 4x5	Зависни трошкови	Набавна вредност	Разлика у цени	Основица за обрачун пореза 7+8+9	Порез на додату вредност по стопи од 20% (10x20%)	Порез на додату вредност по стопи од 10% (10x10%)	Продајна вредност (8+ 9+11+12)	Продајна цена 13+14
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.	Бомбоњере	ком	100	100,00	10.000,00	375,94	10.375,94	3.112,78	13.488,72	2.697,74		16.186,47	161,86
2.	Воћни сок	л	300	50,00	15.000,00	563,91	15.563,91	3.112,78	18.676,69	3.735,34		22.412,03	74,71
3.	Хлеб	кг	80	20,00	1.600,00	60,15	1.660,15	166,02	1.826,17		182,62	2.008,78	25,11
Укупно					26.600,00	1.000,00	27.600,00	6.391,58	33.991,58	6.433,08	182,62	40.607,28	
Улазни ПДВ по стопи од 20%					5.000,00	200,00							
Улазни ПДВ по стопи од 10%					160,00								
Свега					31.760,00	1.200,00							

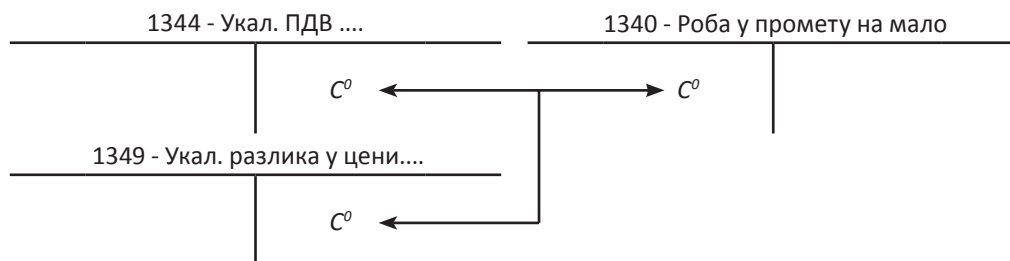
Промена бр. 2:

До износа ПДВ садржаног у предатом пазару долази се применом прерачунате стопе ПДВ на износ предатог пазара:

$$23.035,00 \text{ дин.} \times 16.667\% + 1.757,70 \text{ дин.} \times 9,091\% = 3.839,24 \text{ дин.} + 159,79 \text{ дин.} = 3.999,03.$$

Износ од 20.793,31 дин. који је прокњижен на *рачуна 501* не представља набавну вредност продате робе. Наиме у овом износу садржан је и износ разлике у цени. Овај износ се са *рачуна 501* мора искњижити најкасније до дана састављања годишњег обрачуна. Устаљена је пракса да се износ разлике у цени искњижава са овог рачуна периодично при обрачунавању обавезе за ПДВ.

2. Нивелација продајне цене робе навише



Рачун 1340 се задужује за повећање продајне вредности робе, а одобрава се *рачуна 1344* за износ повећања укалкулисаног ПДВ и *рачуна 1349* за износ повећања укалкулисане разлике у цени.

Докуменат за ову пословну промену је нивелација цена са одговарајућом одлуком надлежног органа предузећа.

3. Нивелација продајне цене робе наниже

Књижење се врши на исти начин као и повећање цена само што се примењује метод црвеног сторна. Напомињемо да у оквиру једног малопродајног објекта једна врста артикла може имати више цена. На пример, ако у малопродајном објекту има 10 комада производа “А” продавац може одредити, на пример, 3 комада која ће одређеној категорији купаца продати по нижој цени (сталним купцима, онима који купују већу количину и сл.). Мора направити нивелацију цена за та 3 комада и у фискалној каси им доделити другу шифру и та 3 комада на прикладан начин обележити (нпр. роба на снижењу).

Књижење:

- Извршена је нивелација цена 50 комада бомбоњера на цену од 150,00 дин. по комаду и 100 литара воћних сокова на цену од 75,00 дин. по литру.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
3.	1340		Роба у промету на мало	-564,00	
		13440	Укалкулисани ПДВ по стопи од 20% у промету на мало		-94,00
		1349	Укалкулисана разлика у цени робе у промету на мало		-470,00
			Нивелација цена бр. 1.		

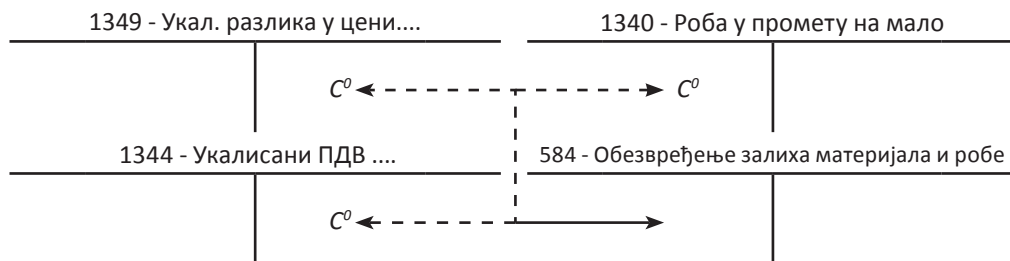
Промена бр. 3:

У оквиру ове промене треба извршити нивелацију цена робе. Начин нивелације цена у малопродаји се разликује од нивелације цена у veleпродаји због потребе рачунања промене висине укалкулисаних ПДВ.

Нивелација продајних цена бр. 1.

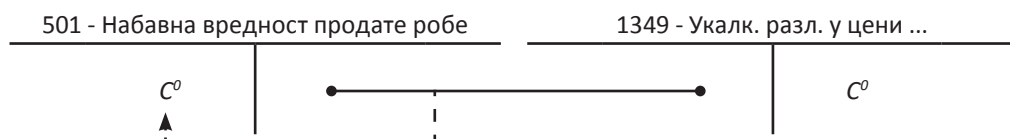
Редни број	Назив робе	ј.м.	Количина	Стара продајна цена	Нова продајна цена	Разлика у продајној цени (6-5)	Нивелација продајне цене (4x7)	Нивелација пореза на додатну вредност по стопи од 20% (8x16,667%)	Нивелација пореза на додатну вредност по стопи од 10% (8x9,091%)	Нивелација разлике у цени 8-9-10
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	Бомбоњере	ком	50	161,86	150,00	-11,86	-593,00	-98,83		-494,17
2.	Воћни сок	л	100	74,71	75,00	0,29	29,00	4,83		24,17
Укупно								94,00	-470,00	

У случају да се нивелацијом продајна цена спушта испод набавне цене књижење се врши на следећи начин:



Рачун 1340 се сторно задужује за смањење продајне вредности робе на залихи, задужује се *рачун 584* за износ нивелације испод набавне вредности а сторно се одобрава *рачуну 1344* за износ смањења ПДВ и *рачуну 1349* за износ смањења разлике у цени.

4. Обрачун разлике у цени садржане у продатој роби



Задужује се *рачун 1349* за разлику у цени садржану у вредности продате робе, а одобрава се (или сторно задужује) *рачун 501* за исти износ.

Књижења:

- На основу података из претходног примера извршити обрачун разлике у цени садржане у продатој роби.

За израчунавање износа разлике у цени садржане у продајној вредности продате робе најпре треба утврдити просечну стопу разлике у цени у продајној вредности робе. Просечна стопа разлике у цени у продајној вредности робе (псрц) рачуна се као однос разлике у цени и продајне вредности робе без ПДВ:

$$\text{псрц} = \text{пот. стр. } \kappa^{ma} 1349 : (\text{дуг. стр. } \kappa^{ma} 1340 - \text{пот. стр. } \kappa^{ma} 1344),$$

заменом добијамо

$$\text{псрц} = 5.921,58 \text{ дин.} : (40.043,28 \text{ дин.} - 6.521,70 \text{ дин.})$$

$$\text{псрц} = 5.921,58 \text{ дин.} : 33.521,58 \text{ дин.} = 0.1766515$$

Просечну стопу од 0,1766515 тумачимо на следећи начин: у просеку у сваком динару продајне вредности без пореза набављене робе садржано је 0,1766515 дин. разлике у цени.

Износ разлике у цени садржане у вредности продате робе добија се као производ просечне стопе разлике у цени и продајне вредности продате робе без пореза на додату вредност:

$$0,176649814 \times 20.793,31 = 3.673,13 \text{ дин.}$$

Израчунавање износа разлике у цени садржане у продатој роби је увек кумулативно, тј. увек се рачуна од почетка године па до посматраног тренутка. Због тога израчунати износ (3.673,13 дин.) би требало умањити за промет дуговне стране *рачуна 1349*, тј. за износ раније “скинуте” разлике у цени садржане у продатој роби. У нашем случају ово је прво обрачунавање овог износа, па на дуговној страни овог рачуна нема никаквих књижења. Приликом наредног обрачунавања износа разлике у цени садржане у продатој роби на дуговној страни *рачуна 1349* биће износ од 3.673,13 дин, па за овај износ треба умањити будући добијени износ.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
4.	1349		Укалкулисана разлика у цени робе у промету на мало	3.673,13	
	5011		Набавна вредност робе продате на мало	-3.673,13	
			За обрачун разлике у цени садржане у продатој роби		

Контролна питања

484. Шта је роба?
485. Шта се подразумева под трговином на велико?
486. Шта се подразумева под трговином на мало?
487. Које су вредности робе?
488. Објаснити облике разлика у цени робе.
489. Када се саставља калкулација у трговини?
490. Који рачуни у контном плану су предвиђени за евиденцију робе?
491. Објаснити које податке пружа и како се може класификовати рачун *501 - Набавна вредност продате робе*.
492. Која документа се користе у вези евидентирања робе?
493. Где се у трговини на велико може налазити роба?
494. Где се евидентира роба у трговини на велико?
495. Које податке пружа аналитичка евиденција робе у трговини на велико и за шта се користе ти подаци.
496. Где се у трговини на мало налази роба?
497. По којој вредности се исказује роба у малопродајним објектима?
498. Где се евидентира роба у малопродајним објектима?
499. Који рачуни у контном плану су предвиђени за евиденцију робе у малопродајним објектима?

500. Објаснити рачун 1340 - *Роба у промету на мало.*
501. Објаснити рачун 1344 - *Укалкулисани порез на додату вредност.*
502. Објаснити рачун 1349 - *Разлика у цени робе у промету на мало.*
503. Набројати промене повећања стања робе у продавници.
504. Набројати промене смањења стања робе у продавници.
505. Зашто се нивелација цена наниже обавезно мора књижити црвеним сторном?
506. Која документација се појављује у вези евиденције робе у продавници?

11. ЕВИДЕНЦИЈА ПОТРАЖИВАЊА ОД КУПАЦА



- 1) **Дефинисање:** Потраживања од купаца представљају потраживања која настају по основу продаје. Ради се о праву да се од купаца по основу продаје производа, роба или вршења услуга наплати одређена сума новца уз договорене услове (рок и начин наплате).

Потраживања од купаца спадају у групу промтних, тј. текућих потраживања²⁷. Ради се о потраживању које настаје продајом производа, роба, услуга, али и продајом друге имовине: нематеријалних улагања, основних средстава, дугорочних финансијских пласмана, материјала, краткорочних финансијских пласмана и готовинских еквивалената.

Потраживања по основу продаје настају ако су испуњени следећи законски услови:

- ♦ да је заснован дужничко-поверилачки однос у складу са *Законом о облигационим односима* («Службени лист СФРЈ» бр. 29/78, 39/85, 45/89, 57/89 и «Службени лист СРЈ» бр. 31/93), што значи да су производи, односно роба (или нека друга имовина) испоручени или да је услуга извршена и
- ♦ да је извршен обрачун и испостављен одговарајући књиговодствени документ: фактура, рачун, обрачун, уговор, привремена ситуација и сл.

Супротно наведеном, потраживање које тек треба да настане као резултат чврсто преузете обавезе да се прода роба или изврше услуге не признаје се као финансијско средство све док једна страна не изврши уговор. На пример, ако предузеће прими наруџбину за неко средство, не признаје потраживање, тј. финансијско средство. Оваква ситуација траје све до испоруке средства. Дакле, планиране будуће трансакције, без обзира што могу бити потпуно извесне, нису финансијска средства (потраживања).

Потраживања најчешће настају заједно са настанком прихода.

²⁷ Поред ових краткорочна потраживања могу бити и у облику: датих аванса, депозита и кауција, потраживања од извозника, од запослених, итд.

- 2) **Вредновање:** Потраживања од купаца се почетно вреднују по њиховој набавној вредности. Њу чини фер вредност датог средства или пружене услуге. Овако утврђене вредности се умањују за импаритетне губитке (губитке због обезвређења) и исправке вредности због немогућности наплате.

Проблематика вредновања потраживања у страном валути регулисана је и МРС 21 *Учинци промена курса размене страних валута*. У току извештајног периода потраживања у страном валути се могу вредновати по просечном средњем курсу одређеног периода (недеље, месеца), с тим да се на датум биланса преостала ненаплаћена потраживања у страном валути вреднују по званичном средњем курсу стране валуте који важи на тај дан.

- 3) **Евиденције:** Евиденције о потраживањима од купаца спроводе се у:

- ♦ главној књизи и дневнику главне књиге финансијског књиговодства и
- ♦ у аналитичкој евиденцији, тј. у аналитици купаца.

У овим евиденцијама књиже се само вредносне промене у вези потраживања, с тим што се у аналитичкој евиденцији те промене разврставају по сваком купцу понаособ. Аналитичка евиденција купаца, између осталог, служи за усаглашавање стања наших потраживања са купцима.

- 4) **Рачуни:** За евидентирање потраживања од купаца у финансијском књиговодству предвиђена је група 20 - *Потраживања по основу продаје*. У оквиру ове групе предвиђени су рачуни за различите врсте купаца: купци - повезана правна лица, купци у земљи, купци у иностранству, као и рачун на коме се евидентира исправка вредности потраживања од купаца (тј. износ индиректног отписивања).

Рачун 204 - *Купци у земљи* служи да се на њему евидентирају све промене у вези потраживања која настају у односима са купцима из наше земље. За овај рачун се може рећи следеће:

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном плану);
2. Ради се о рачуну стања и то средства;
3. То је активно-пасиван рачун;
4. Није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења;
5. То је рачун из финансијског књиговодства;
6. Даље се рашчлађава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању синтетички (представнички) рачун;
7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њему је, углавном, променљив на више и на ниже;
9. У питању је рачун са непотпуним салдом - његов кориктивни рачун је рачун 209 - *Исправка вредности потраживања од продаје*.

Салдо рачуна 204 - *Купци у земљи* показује номинални износ наших тренутних потраживања од купаца за испоручене им производе, робу или извршене услуге.

Дуговна страна овог рачуна показује збир почетног стања и свих повећања потраживања од почетка пословне године до посматраног тренутка.

Потражна страна овог рачуна показује збир свих смањења од почетка пословне године до посматраног тренутка.

На рачуну 209 - *Исправка вредности потраживања од продаје* евидентира се отпис потраживања од купаца (индиректна метода отписивања). За овај рачун се може рећи следеће:

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном плану);
2. Ради се о рачуну стања и то средства;
3. То је пасиван рачун;
4. Није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења;
5. То је рачун из финансијског књиговодства;
6. Углавном се даље не рашчлађава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању синтетички (представнички) рачун;
7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њему је, углавном, променљив на више и на ниже;
9. У питању је корективни рачун рачуна 204 - *Купци у земљи*. Уз помоћ *рачуна* 209 стање на рачуну 204 - *Купци у земљи* се са номиналног износа потраживања своди на реално наплативе износе потраживања. Према томе, ова два рачуна узета заједно показују колико ми очекујемо да ћемо моћи да наплатимо потраживања од купаца.

Салдо рачуна 209 - *Исправка вредности потраживања од продаје* показује номинални износ потраживања који очекујемо да нећемо моћи да наплатимо.

- 5) **Промене:** Код евиденције купаца, тј. књижења промена у вези потраживања од купаца, треба нагласити да се смањење стања тог потраживања углавном дешава услед плаћања нам од стране купаца. Међутим смањење на рачунима везаним за потраживања може настати и због отписивања тих потраживања. Отписивање може бити директно и индиректно. *Директна метода* отписивања значи да се непосредно смањује стање на рачуну потраживања уз истовремено повећање стања на рачуну расхода. Директно отписивање се врши ако је немогућност наплате извесна и документована. *Индиректна метода* отписивања значи да се смањење не спроводи директно на рачуну потраживања, већ на његовом корективном рачуну 209 - *Исправка вредности потраживања од продаје*, уз истовремено повећање стања на рачуну расхода.
- 6) **Документа:** Књиговодствена документа која се појављују у вези промена код потраживања од купаца могу бити документа везана за платни промет (готовински и безготовински), документа у вези са продајом готових производа, робе и основних средстава и др.

Испостављене фактуре купцима заводе се у књигу излазних фактура.

- 7) **Промене:**

1. Купцу је продата роба у вредности од 30.000,00 дин. Набавна вредност продате робе је 26.000,00 дин. Купцу је у фактури дат рабат од 5%. У фактури је обрачунат и ПДВ у износу од 5.700,00 дин.
2. Купац је на текући (пословни) рачун предузећа уплатио своју обавезу у износу од 28.500,00 дин.
3. Купцу је на основу уговора накнадно одобрен додатни рабат од 2% на вредност набављене робе (вредност по одбитку рабата из фактуре), јер је сходно уговореним условима премашио годишњу квоту куповина, па ће за накнадно одобрени рабат умањити уплате за будуће набавке које буде имао. Од купца је добијена потврда да је извршио корекцију свог улазног ПДВ.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	202		Купци у земљи	34.200,00	
		4700	Обавезе за порез на додатну вредност по издатим фактурама по општој стопи (осим примљених аванса)		5.700,00
		604	Приходи од продаје робе на домаћем тржишту		28.500,00
			За продајну вредност продате робе		
1а.	501		Набавна вредност продате робе	26.000,00	
		1320	Роба у промету на велико		26.000,00
			За набавну вредност продате робе		
2.	2410		Текући (пословни) рачун	28.500,00	
		204	Купци у земљи		28.500,00
			За продајну вредност продате робе		
3.		604	Приходи од продаје робе на домаћем тржишту		-570,00
		4700	Обавезе за порез на додатну вредност по издатим фактурама по општој стопи (осим примљених аванса)		-114,00
		204	Купци у земљи		684,00
			За накнадно одобрен рабат (34.200,00 дин. x 2%)		

Напомена: У случају да до краја године не буде додатних продаја купцу приликом састављања биланса стања потражни салдо на рачуну 204 - Купци у земљи треба исказати као примљени аванс. Износ ПДВ од 114,00 дин. добија се множењем износа потраживања (684,00 дин.) са прерачунастом стопом ПДВ (16,667%)

4. Почетком 2004. године на *рачуну 209* је потражни салдо од 10.000,00 дин. На крају обрачунског периода предузеће је направило обрачун исправки вредности потраживања од купаца:

Ред. бр.	Купац	Износ потраживања	Износ исправке	Разлог за исправку
1.	"Микро" д.о.о. Београд	10.000,00	4.000,00	Покренут је поступак стечаја
2.	"Метал" д.о.о.Ваљево	20.000,00	20.000,00	У току је судски спор (предмет бр. 56/66/2004)
Укупно			24.000,00	
Претходно стање рачуна 209			10.000,00	
Износ додатног обезвређења			14.000,00	

5. У наредном обрачунском периоду добијен је спор против предузећа «Метал» д.о.о. Ваљево и то предузеће је уплатило своју обавезу.
6. На крају обрачунског периода предузеће је направило обрачун исправки вредности потраживања од купаца:

Ред. бр.	Купац	Износ потраживања	Износ исправке	Разлог за исправку
1.	"Микро" д.о.о. Београд	10.000,00	8.000,00	Процена могућности наплате на основу решења трговинског суда о намирењу обавеза стечајног дужника
2.	"Зидар" д.о.о. Ваљево	10.000,00	10.000,00	У току је судски спор (предмет бр. 5/66/2005)
Укупно			18.000,00	
Претходно стање рачуна 209			24.000,00	
Укидање обезвређења			6.000,00	

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
5.	585	209	Обезвређење потраживања и краткорочних финансијских пласмана Исправка вредности потраживања од продаје За књижење исправке	14.000,00	14.000,00
6.	2410	204	Текући (пословни) рачун Купци у земљи За наплату потраживања	20.000,00	20.000,00
7.	209	685	Исправка вредности потраживања од продаје Приходи од усклађивања вредности потраживања и краткорочних финансијских пласмана За укидање дела исправке	6.000,00	6.000,00

Контролна питања

507. Шта су то потраживања од купаца?
508. Како се вреднују потраживања од купаца?
509. Где се врши евидентирање потраживања од купаца?
510. Које податке пружа аналитичка евиденција купаца?
511. У којој рачунској групи и на којим рачунима се евидентирају потраживања од купаца?
512. Објаснити податке које пружа рачун 204 - *Купци у земљи* и како се овај рачун може класификовати.
513. Објаснити податке које пружа рачун 209 - *Исправка вредности потраживања од продаје* и како се овај рачун може класификовати.
514. Шта значи индиректно, а шта директно отписивање потраживања?
515. Које су промене у вези потраживања од купаца?
516. Која су документа у вези потраживања од купаца?

12. ВРЕМЕНСКА РАЗГРАНИЧЕЊА

- 1) **Дефинисање:** Финансијски извештаји се припремају на начелу настанка пословног догађаја. По овом начелу учинци пословних промена и других догађаја се признају и евидентирају у пословним књигама у моменту настанка (а не када се готовина или њен еквивалент прими или исплати) и укључују у финансијске извештаје у периодима на које се односе.

Циљ књиговодства је дакле да пружи податке о висини оствареног периодичног резултата. Оно у те сврхе мора да за сваки обрачунски период «веже» приходе и расходе (и трошкове) који се односе на тај обрачунски период. Одређивање прихода и расхода који се односе на конкретан обрачунски период није увек једноставно. Ти проблеми разграничења расхода и прихода између појединих обрачунских периода настају због:

1. унапред плаћених²⁸ трошкова (или расхода) који се односе на два или више обрачунских периода - *ради се о износима унапред плаћених трошкова који се односе на период до 12 месеци, посматрано од датума биланса. Унапред се може вршити плаћање за све трошкове. Најчешће је у питању плаћање за закупнине, рекламе, премије осигурања, претплате за часописе... Приликом признавања овог средства неопходно је тачно одредити временски период у којем ће настати престанак његовог признавања, тј. када ће се признати расходи уз смањење овог временског разграничења;*
2. настанка трошкова (или расхода) који се односе на два или више обрачунских периода а биће плаћени у неком од наредних обрачунских периода - *ради се о износима унапред обрачунатих трошкова који се односе на период до 12 месеци, посматрано од датума биланса. Унапред се може вршити обрачунавање свих трошкова. Најчешће су у питању трошкови закупнине, рекламе, премије осигурања, претплате за часописе... Приликом признавања ове обавезе неопходно је тачно одредити временски период у којем ће настати престанак њеног признавања, тј. када ће се признати обавезе (углавном према добављачима) уз смањење овог временског разграничења;*
3. унапред наплаћених²⁹ прихода који се односе на два или више обрачунских периода - *ради се о обавезама по основу унапред наплаћених прихода, чије ће фактурисање бити урађено у периоду до 12 месеци, посматрано од датума биланса. Приликом признавања ове обавезе неопходно је тачно одредити временски период у којем ће настати престанак њеног признавања, тј. када ће се признати настаanak прихода уз смањење овог временског разграничења;*

28 Под појмом «плаћања» подразумевамо, не само конкретан одлив новца из предузећа по основу настанка трошкова, већ и пристизање фактуре за настале трошкове од добављача.

29 Под појмом «наплате» подразумевамо, не само конкретан прилив новца у предузеће у вези са настаком прихода, већ и издавање фактуре, тј. фактурисање оствареног прихода.

4. настанка прихода који неће бити наплаћен у текућем, већ у неком наредном обрачунском периоду - *ради се о износима остварених а не фактурисаних прихода, чије ће фактурисање бити урађено у периоду до 12 месеци, посматрано од датума биланса. Приликом признавања овог средства неопходно је тачно одредити временски период у којем ће настати престанак његовог признавања, тј. када ће се признати потраживање уз смањење овог временског разграничења.*

Временско разграничавање прихода и расхода који припадају једном обрачунском периоду од прихода и расхода који припадају неком другом обрачунском периоду технички се у књиговодству спроводи преко рачуна временских разграничења: активних и пасивних.

Активна временска разграничења су специфичан облик средстава. Ради се о «потраживању» обрачунског периода од наредног. С обзиром да обрачунски период траје до 12 месеци активна временска разграничења се сврставају у краткорочна средства.

Пасивна временска разграничења су специфичан облик обавеза. Ради се о »обавези« обрачунског периода према наредном. С обзиром да обрачунски период траје до 12 месеци пасивна временска разграничења се сврставају у краткорочне обавезе.

Временско разграничење се може вршити и у току једне пословне године уколико предузеће саставља периодичне обрачуне.

- 2) **Вредновање:** Временска разграничења се почетно вреднују по њиховој набавној вредности. Њу чини фер вредност датог или примљеног средства или пружене или примљене услуге. Овако утврђене вредности се умањују за импаритетне губитке (губитке због обезвређења) и исправке вредности због немогућности наплате.
- 3) **Евиденције:** Евидентирање временских разграничења (евиденција стања и промена стања) се врши у главној књизи финансијског књиговодства (на рачунима прописаним контним оквиром) и дневнику главне књиге финансијског књиговодства. У случају потребе води се аналитичка евиденција временских разграничења.
- 4) **Рачуни:** У контном оквиру су предвиђене две групе за рачуне временских разграничења:
- ♦ 28 - Активна временска разграничења и
 - ♦ 49 - Пасивна временска разграничења.
- 5) **Промене:** Промене су у облику повећања и смањења. Повећање настаје приликом формирања разграничења, а смањење приликом његовог укидања.
- 6) **Документа:** Документа чине обрачуни, фактуре и документа платног промета.
- 7) **Примери:**

Унапред плаћени трошкови:

1. Почетком јануара месеца предузеће се претплатило на «Жуту књигу» (фактура је на 50.000,00 дин. плус ПДВ у износу од 5.000,00 дин.). Извршена је исплата са текућег (пословног) рачуна. С обзиром да предузеће има намеру да саставља полугодишњи обрачун књижење је извршило преко рачуна временских разграничења и на трошкове пренело износ претплате који се односи на прву половину године.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	280		Унапред плаћени трошкови	50.000,00	
	2710		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по посебној стопи (осим плаћених аванса)	5.000,00	
		4350	Добављачи у земљи		55.000,00
			За унапред плаћену претплату		
1а.	4350		Добављачи у земљи	55.000,00	
		2410	Текући (пословни) рачун		55.000,00
			За унапред плаћену претплату		
16.	550		Трошкови непроизводних услуга	25.000,00	
		280	Унапред плаћени трошкови		25.000,00
			За плаћену претплату за прво полугодиште		

Обрачунати а не наплаћени приходи:

1. Предузеће је у новембру месецу дало у закуп зграду. Месечни нето износ закупнине је 2.000,00 дин. Наплата закупнине је квартална, тј. прва наплата ће бити крајем јануара наредне године. Извршен је обрачун за новембар месец.
2. Извршен је обрачун за децембар месец.
3. Извршен је обрачун за јануар месец. Закупцу је испостављена фактура на износ од 6.000,00 дин. плус ПДВ у износу од 1.200,00 дин. Закупац је платио закупнину за претходна три месеца.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	281	650	Потраживања за нефактурисани приход Приходи од закупнина За обрачунате приходе од закупнине за новембар месец	2.000,00	2.000,00
2.	281	650	Потраживања за нефактурисани приход Приходи од закупнина За обрачунате приходе од закупнине за децембар месец	2.000,00	2.000,00
3.	281	650	Потраживања за нефактурисани приход Приходи од закупнина За обрачунате приходе од закупнине за јануар месец	2.000,00	2.000,00
36.	204	281	Купци у земљи Потраживања за нефактурисани приход Обавезе за порез на додату вредност по издатим фактурама по општој стопи (осим примљених аванса) За фактурисани приход	7.200,00	6.000,00
Зв.	2410	204	Текући (пословни) рачун Купци у земљи За уплату	7.200,00	7.200,00

Обрачунати а не плаћени расходи:

1. Почетком новембра месеца предузеће је узело у закуп пословни простор. Уговорена је месечна закупнина у износу од 5.000,00 дин, с тим да се плаћање врши по истеку 3 месеца. На датум биланса обрачуната је закупнина за новембар и децембар месец.
2. Крајем јануара наредне године предузећу је испостављена фактура за закуп и оно је са текућег (пословног) рачуна платило закупнину у износу од 15.000,00 дин. плус ПДВ у износу од 3.000,00 дин.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	533	490	Трошкови закупнина Унапред обрачунати трошкови За обрачунате трошкове закупнине за новембар и децембар месец	10.000,00	10.000,00
2.	533		Трошкови закупнина	5.000,00	
	490		Унапред обрачунати трошкови	10.000,00	
	2700		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	3.000,00	
		4350	Добављачи у земљи		18.000,00
			За фактуру добављача		
26.	4350		Добављачи у земљи	18.000,00	
		2410	Текући (пословни) трошкови		18.000,00
			За плаћене трошкове закупнине		

Унапред наплаћени приходи:

1. Предузеће је у новембру месецу дало у закуп зграду. Месечни нето износ закупнине је 2.000,00 дин. Наплата закупнине је квартална, и наплаћује се унапред. Предузећу је уплаћена закупнина и оно је испоставило рачун на износ од 6.000,00 дин, плус ПДВ у износу од 1.200,00 дин.
2. На датум биланса извршен је обрачун за текућу годину.
3. Наредне године извршен је обрачун за јануар месец.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	2410		Текући (пословни) рачун	7.200,00	
		491	Обрачунати приходи будућег периода		6.000,00
		4700	Обавезе за порез на додату вредност по издатим фактурама по општој стопи (осим примљених аванса)		1.200,00
			За унапред наплаћену закупнину		
2.	491		Обрачунати приходи будућег периода	4.000,00	
		650	Приходи од закупнине		4.000,00
			За приход од закупнине за новембар и децембар месец		
3.	491		Обрачунати приходи будућег периода	2.000,00	
		650	Приходи од закупнина		2.000,00
			За приходе од закупнине за јануар месец		

Контролна питања

517. Шта је циљ књиговодства у вези утврђивања резултата пословања предузећа?
518. Који проблеми настају у вези додељивања прихода и расхода њиховим обрачунским периодима?
519. Које рачунске групе су предвиђене у контном оквиру за временска разграничења?
520. Да ли се и у којим ситуацијама рачуни временских разграничења користе за разграничење прихода и расхода у оквиру једног обрачунског периода?
521. Која су документа у вези временских разграничења?

13. СПРОВОЂЕЊЕ ОБРАЧУНА, ПРЕДЗАКЉУЧНИХ РАДЊИ И КЊИЖЕЊА НА ДАТУМ БИЛАНСА



На крају пословне године треба извршити обрачун вредности ставки биланса стања и биланса успеха. Предуслов за обављање ових послова је спровођење предзакључних радњи и књижења на дан 31.децембра. Ради се у суштини о две врсте посла, у оквиру којих се обављају и потребна књижења:

- ♦ међусобно усаглашавање књиговодствених евиденција и
- ♦ усаглашавање књиговодственог стања са стварним стањем.

Контролна питања

522. Шта спада у послове предзакључних радњи и књижења?

13.1. Међусобно усаглашавање књиговодствених евиденција

Обавеза међусобног усаглашавања књиговодствених евиденција прописана је чланом 16. став 3. *Закона о рачуноводству*. То усаглашавање је предуслов исправном спровођењу пописа средстава и обавеза и састављању финансијских извештаја. Треба урадити више послова:

1. прво треба извршити проверу аритметичке тачности књижења у главној књизи - треба проверити да ли је збир књижења на дуговним странама рачуна идентичан збиру књижења на потражним странама рачуна. За ову проверу подобан је пробни биланс;
2. с обзиром да су у пробном билансу израчуната и салда рачуна треба извршити проверу карактера салда рачуна. Наиме, поједини рачуни могу имати искључиво дуговни или искључиво потражни салдо. Појава супротног салда на неком рачуну указује на насталу грешку. Проверу салда треба урадити и за симболичке рачуне (групе и класе, као и троцифрене рачуне који су у контном плану предузећа рашчлањени на четвороцифрен, итд.);
3. затим треба проверити да ли збир књижења у главној књизи одговара збиру књижења у дневнику главне књиге - на овај начин се контролише да ли су сви исконтирани ставови за књижење пренети на рачуне. Ову проверу треба урадити како за финансијско, тако и за погонско књиговодство (тј. *класу 9*);
4. након тога врши се слагање синтетичких рачуна са припадајућим им аналитикама. Збир салда свих рачуна неке аналитике мора одговарати салду њиховог представничког, тј. синтетичког рачуна и обрнуто. То важи и за збир промета леве и десне стране рачуна. За потребе ове провере у оквиру сваке аналитике треба направити пробни биланс аналитике.

Контролна питања

- 523. Шта се прво мора урадити да би се извршио попис средстава и извора средстава?
- 524. Који послови спадају у послове међусобног усаглашавања пословних књига?
- 525. У којим роковима треба вршити међусобно усаглашавање пословних књига?

13.2. Усаглашавање књиговодственог стања са стварним стањем

- 1. После извршеног међусобног усаглашавања књиговодствених евиденција може се приступити усаглашавању књиговодственог стања са стварним стањем. Обавеза овог усаглашавања прописана је чланом 16. став 2. *Закона о рачуноводству и ревизији*.
- 2. У оквиру овог посла треба урадити:
 - » корекцију салда рачуна стања, укључујући и расходовање средстава,
 - » декомпоновање салда активно-пасивних рачуна,
 - » временско разграничење расхода и прихода
 - » усклађивање финансијских извештаја за догађаје који су се десили након датума биланса (31. децембра).

Контролна питања

- 526. Зашто мора да се врши усаглашавање књиговодственог стања са стварним стањем?
- 527. Који су послови у оквиру усаглашавања књиговодственог стања са стварним стањем?
- 528. Када се обављају ови послови?

1) Корекција салда рачуна стања

Корекција салда рачуна стања подразумева свођење књиговодственог на стварно стање. Због тога је неопходно **пописом** утврдити стварно стање имовине и обавеза. Сем тога лица и предузетници дужни су да пре састављања финансијских извештаја, усагласе међусобна потраживања и обавезе што се доказује одговарајућом исправом.

У вези са пописом неопходно је знати:

- 1. врсте пописа и рокове обављања пописа - према редовности обављања разликује се:
 - ♦ редовни попис - спроводи на крају пословне године са стањем на дан 31. децембра и

- ♦ ванредни - поред редовног пописа, предузеће врши попис и усклађивање стања и приликом примопредаје дужности, промене продајних цена производа и робе у продавници, статусне промене, власничке трансформације, итд. Предузеће може својим општим актом (нпр. Правилником о рачуноводству) предвидети да се за поједина средства попис врши у току године и ван наведених случајева;
- 2. предмет пописа су средства и обавезе предузећа;
- 3. ко пописује - попис врши пописна комисија. У комисију за попис не могу бити одређена лица која рукују, односно која су задужена за средства која се пописују, њихови непосредни руководиоци, као ни лица која воде аналитичку евиденцију те имовине. Комисији за попис, пре почетка пописа, могу се дати листе са следећим подацима: номенклатурни бројеви, називи и јединице мера средстава која се пописују;
- 4. поступак пописа - рад комисије за попис обухвата:
 - ♦ утврђивање, мерење, пребројавање и ближе описивање пописаних средстава и уношење тих података у пописне листе;
 - ♦ уписивање у пописне листе натуралних промена насталих између дана пописивања и дана под којим се попис врши, са коначним утврђивањем стања на дан под којим се врши попис - овај посао се ради јер се, теоријски посматрано, посао пописа не може обавити 31.12. у 24.00 часова;
 - ♦ уношење књиговодственог натуралног стања средстава у пописне листе;
 - ♦ утврђивање натуралних разлика између стања утврђеног пописом и књиговодственог стања, тј. утврђивање вишкова и мањкова;
 - ♦ уношење цена пописане имовине;
 - ♦ вредносно обрачунавање пописане имовине;
 - ♦ састављање извештаја о извршеном попису;
- 5. садржај извештаја о извршеном попису - комисија по извршеном попису саставља "Извештај о извршеном попису". Овај извештај садржи: узроке неслагања између стања утврђеног пописом и књиговодственог стања, предлоге у вези са утврђеним разликама и пописаним средствима (пребијање мањкова и вишкова насталих по основу замене, начин накнађивања мањкова и оприходавања вишкова, расходовање неупотребљивих средстава, исправке сумњивих и спорних потраживања, отписивања застарелих потраживања, оприходавање застарелих обавеза и др.); начин књижења: примедбе и објашњења радника који рукују, односно који су задужени материјалним и новчаним вредностима о утврђеним разликама, као и друге примедбе; друге предлоге комисије за попис у вези са пописом;
- 6. ко и које одлуке доноси у вези пописа - надлежни орган предузећа разматра извештај о извршеном попису у присуству руководиоца пописне комисије и руководиоца рачуноводства и одлучује по предлозима комисије за попис. Извештај о извршеном попису, заједно са пописним листама и актима надлежног органа предузећа, доставља се на књижење ради усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем;

7. обавезу обрачуна акциза и пореза на додату вредност на вредност утврђеног мањка и расхода по попису;
8. начине књиговодственог обухватања резултата пописа.

Пример:

1. У предузећу је по годишњем попису утврђен мањак материјала за израду чија је вредност 5.000,00 дин. По одлуци надлежног органа износ мањка се књижи на терет расхода. На износ утврђеног мањка обрачунат је ПДВ у износу од 1.000,00 дин.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	574		Мањкови	6.000,00	
		1010	Материјал за израду		5.000,00
		4740	Обавезе за порез на додату вредност по основу сопствене потрошње по општој стопи		1.000,00
			За утврђени мањак		

Контролна питања

529. Како се називају поступци утврђивања стварног стања?
530. Шта је неопходно знати у вези вршења пописа?
531. Да ли је вршење пописа обавезно?
532. Према редовности састављања који постоје пописи?
533. Када се ради редован попис?
534. Када се ради ванредан попис?
535. Шта се пописује?
536. Ко врши попис?
537. Какав је састав пописне комисије?
538. Шта обухвата рад пописне комисије?
539. Шта комисија саставља по извршеном попису?
540. Шта садржи Извештај о извршеном попису?
541. Ко разматра Извештај о извршеном попису?
542. Да ли се мањак сматра прометом?

2) Декомпоновање салда активно-пасивних рачуна

- 1) Наплате унапред од купаца евидентирају се на *рачуну 430 - Примљени аванси, депозити и кауције*. Међутим, у пракси се може десити да купац приликом плаћања обавезе за раније испоручене производе, робу или извршене услуге, плати и нешто више него што је износила његова обавеза, јер ће ускоро уследити нове испоруке производа, роба или услуга. У том случају аналитички рачун таквог купца има потражни салдо, тј. предузеће дугује купцу. То би даље значило да ни салдо синтетичког рачуна купаца не би показивао потраживање од купаца, јер би у том износу дошло до мешања потраживања и обавеза према купцима. Да би се избегла таква ситуација треба у току израде финансијских извештаја извршити преглед аналитике купаца. Уколико на неком аналитичком рачуну купаца салдо буде потражни треба износ тог салда “скинути” са тог аналитичког рачуна, што обавезно значи и са синтетичког *рачуна 204 - Купци у земљи* и пренети на *рачун 430 - Примљени аванси, депозити и кауције*. Овим књижењем обезбеђује се да салдо *рачуна 204 - Купци у земљи* показује искључиво потраживање од купаца а да се евентуалне обавезе према купцима исказују на *рачуну 430 - Примљени аванси, депозити и кауције*.
- 2) Слична је ситуација и добављачима, само што се ту ради о потреби да салдо *рачуна 435 - Добављачи у земљи* показује искључиво обавезе према добављачима за испоручене нам производе, робу и извршене услуге, а да потраживања од њих за плаћања извршена унапред буду исказана на *рачуну 150 - Плаћени аванси за материјал, резервне делове и инвентар у земљи* или неком другом рачуну датих аванса.
- 3) Сем за наведена два рачуна приказано поступање се по потреби ради и за остале рачуне потраживања, пласмана и обавеза.
- 4) На почетку наредне године у оквиру отварања почетног стања треба извршити враћање наведених износа на рачуна са којих је извршено преношење.
- 5) Напомињемо да се посао декомпоновања салда активно-пасивних рачуна може урадити и на следећи, у пракси често коришћен начин:

Не спроводи се прекњижавање на рачунима, већ се само при састављању финансијских извештаја, тј. при попуњавања образаца биланса стања спроводи декомпоновање салда активно-пасивних рачуна. На пример, ако је салдо рачуна обавеза 100.000,00 дин. а у оквиру тог износа је и износ од 1.000,00 дин. колико је једном добављачу више плаћено (на том аналитичком рачуну добављача је дуговни салдо од 1.000,00 дин.), у образац биланса стања на позицији обавеза не би се унео износ од 100.000,00 дин. већ 101.000,00 дин., с тим да би се у активи позиција потраживања исказала у већем износу за 1.000,00 дин. него што је салдо рачуна потраживања

Контролна питања

543. Зашто се врши декомпоновање салда активно-пасивних рачуна?
544. Како се врши декомпоновање салда активно-пасивних рачуна?

3) Временско разграничење расхода и прихода

При састављању финансијских извештаја треба, ако то није урађено у току године, извршити временско разграничење расхода и прихода. То значи да треба прегледати све расходе и приходе и уколико се неки од њих односи на наредни обрачунски период извршити њихово смањење уз истовремено повећање временских разграничења. Исто тако треба уз контакте са комерцијалним сектором или неким другим организационим делом предузећа који се бави продајом проверити да ли има прихода и расхода који су настали а да није испостављена одговарајућа документација. Уколико их има треба саставити неопходну документацију и извршити књижење на одговарајућим рачунима прихода и расхода уз истовремено књижење и на рачунима временских разграничења.

Контролна питања

545. Шта у пословима предзакључних радњи треба урадити са прокњиженим приходима и расходима?
546. Шта се проверава у сарадњи са другим службама у предузећу у вези прихода и расхода?
547. Шта треба урадити у случају да се констатује да постоје неевидентирани приходи и расходи текуће године?

4) Усклађивање финансијских извештаја за догађаје који су се десили након датума биланса

У периоду од датума биланса (од 31. децембра) па све до дана обелодањивања финансијских извештаја може се десити пословни догађај чије ефекте на имовину, обавезе, капитал, приходе или расходе треба прокњижити под датумом 31. децембром, иако је промена настала у наредној пословној години. Наведено поступање предвиђено је *МРС 10 Догађаји после извештајног периода*.

У наставку дајемо два примера таквих промена:

- 1. Предузеће након датума биланса добија извршну судску пресуду.** На пример, пресудом се предузећу налаже да неком другом лицу исплати одређену суму новца или да преда неку ствар или учини услугу. У овом случају предузеће треба да:

- » изврши прилагођавање већ признатог стања (на пример, повећа износ својих већ исказаних обавеза до висине обавезе коју ће имати по судској пресуди),
- » призна стање које је пресуђено (на пример, призна износ обавезе, ако је није раније исказао у својим пословним књигама).

Ако је пресудом од на пример 15.01.20х6. године предузеће дужно да плати своју обавезу и, рецимо, 1.000,00 дин. за камату, књижење за 20х5. годину би, под условом да је основна обавеза већ била евидентирана у књиговодству предузећа, било:

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	562	429	Расходи камата (према трећим лицима) Остале краткорочне финансијске обавезе За расходе камата	1.000,00	1.000,00

- 2. Предузеће након датума биланса добија информацију која указује да је реална вредност неког његовог средства умањена на датум биланса, или да је умањење вредности веће од, у билансу, већ извршеног умањења.** На пример: Над комитентом предузећа (рецимо купцем) отворен је стечајни поступак. У овом случају предузеће треба да изврши индиректно отписивање потраживања од купаца настала у пословној години за коју се састављају финансијски извештаји, а која још није наплатио (процену висине отписивања могле би да ураде стручне службе предузећа - рецимо комерцијала заједно са финансијском службом). Ово отписивање се ради јер је и у време за које се састављају финансијски извештаји финансијска ситуација купца била лоша (за овакво поступање треба да буде испуњена и претпоставка да комитент предузећа није »преко ноћи« постао неликвидан и доспео у ситуацију да се над њим отвори поступак стечаја):

Над купцем је 10.01.20х5. године отворен поступак стечаја. Ненаплаћено потраживање од купца је 2.000,00 дин, од чега је 1.500,00 дин. потраживање из претходне пословне године, тј. пословне године за коју се састављају финансијски извештаји. Извршено је 100% индиректно отписивање. Књижење за 20х4. години би било:

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	579	209	Остали непоменути расходи Исправка вредности потраживања од продаје За индиректно отписивање	1.500,00	1.500,00

Контролна питања

548. Навести два примера пословних догађаја који су се десили након *датума биланса* а за које се врши усклађивање финансијских извештај текућег периода.

13.3. Вредновање нематеријалних улагања, некретнина, постројења и опреме по фер вредности

- При састављању финансијских извештаја врши се накнадно вредновање свих средстава и обавеза предузећа. У претходним лекцијама смо обрадили накнадно вредновање изучаваних средстава и обавеза. У овој лекцији обрадићемо вредновање по фер вредности нематеријалних улагања, некретнина, постројења и опреме. Ради се о поступцима (моделу ревалоризације) предвиђеним *МРС 16 Некретнине, постројења и опрема* и *МРС 38 Нематеријална улагања*.
- Према *моделу ревалоризације* након почетног признавања средства (у облику нематеријалног улагања, некретнине, постројења или опреме) се на *датум биланса* вреднују по својој фер вредности утврђеној на тај *датум биланса*. Ако му је фер вредност утврђена на неки ранији датум вреднује се у висини те фер вредности умањеној за обрачунату амортизацију (од датума ревалоризације до *датума биланса*) и обрачунате губитке због обезвређења (од датума ревалоризације до датума биланса). Услов да се за неко средство може применити *модел ревалоризације* је да се његова фер вредност може поуздано утврдити.
- Разлози за примену *модела ревалоризације* за вредновање некретнине, постројења и опрема након почетног признавања могу да буду:
 - значајно опадање вредности националне валуте;
 - промене на тржишту некретнина, постројења и опреме које могу да доведу до значајних разлика између садашње вредности средстава и њихове фер вредности. Навешћемо неколико примера:
 - код компјутерске опреме по појављивању неког новог уређаја, на пример скенера, цене су много веће него после годину или две. Може се десити да и садашња књиговодствена вредност скенера старог две године буде знатно изнад тржишне вредности новог и технички још бољег скенера;

» привредни субјект има земљиште на периферији града. Како се град шири тако расту и цене земљишта.

4) Фер вредност средства у облику постројења и опреме обично је његова тржишна вредност утврђена проценом. Када су у питању постројења и опрема *МРС 16* не пружа смернице ко треба да врши процену њихових фер вредности.

5) Када због специфичне природе неког средства у облику некретнине, постројења или опреме не постоји тржишни доказ његове фер вредности или се такво средство ретко продаје, осим као део континуираног пословања, привредни субјект треба да процени његову фер вредност користећи *методу приносне вредности* или га вреднује по његовом *амортизованом трошку замене*. Примери средстава за која не постоји тржишни доказ њихове фер вредности могу бити: велики тржни центри, велике управне зграде, производне хале у неразвијеним подручјима, постројења посебне намене, итд.

Метода приносне вредности подразумева утврђивање прилива и одлива готовине по основу средства током његовог века употребе у привредном субјекту. Ова метода је нарочито погодна за утврђивање фер вредности некретнина које се издају. Ако се овом методом утврђује фер вредност на пример управне зграде привредног субјекта, прилив готовине би се проценио у висини издатака за закуп који би привредни субјект имао уколико би морао да изнајми такву зграду.

Амортизовани трошак замене се добија када се на процењен трошак набавке истоврсног новог средства примени процењени проценат остатка вредности (неутрошене вредности) средства. Ова метода се може применити код средстава код којих је могуће утврдити набавну вредност истоврсног новог средства.

6) Ревалоризација се може радити на било који датум у току обрачунског периода. Ревалоризацију треба радити довољно често да књиговодствени износ не би значајније одступао од износа фер вредности на *датум биланса*. Стандарди не врши квантификовање »значајнијег одступања«, па привредни субјект треба сам да просуди када је време да врши ревалоризацију. Ако се привредни субјект определио за *модел ревалоризације*, треба на *датум сваког биланса* да врши проверу да ли су се стекли услови да ревалоризује средства. Ако је привредни субјект ревалоризацију урадио на неки датум у току обрачунског периода, на крају тог обрачунског периода треба да обрачуна амортизацију за средства од дана ревалоризације до краја обрачунског периода и након тога треба да провери да ли добијене књиговодствене вредности средстава значајније одступају од њихових фер вредности које би се утврдиле на дан на који саставља обрачун, тј. на *датум биланса*. Ако се покаже да је у питању значајније одступање урадио би ревалоризацију и на *датум биланса*.

7) Учесталост ревалоризовања зависи од промене фер вредности средства (у облику некретнине, постројења или опреме) које се ревалоризује. Ако је та промена довела до знатније разлике фер вредности у односу на његову књиговодствену вредност, треба урадити ревалоризацију тог средства. Као што смо рекли, Стандарди не дају смернице до ког нивоа разликовања наведене две вредности не треба радити ревалоризацију.

Код појединих средстава промене могу бити интензивније и чешће у односу на нека друга средства. Код средстава где су те промене ређе и мањег интензитета и када нема инфлације довољно би било ревалоризацију радити сваке треће, четврте или пете године.

Стандарди не дају смернице да ли се, ако се примењује *модел ревалоризације*, врши ревалоризација средства на дан његовог расходања или продаје, што значи да и не забрањује вршење те ревалоризације.

- 8) Када се неко средство (у облику некретнине, постројења или опреме) ревалоризује, треба ревалоризовати целокупну ревалоризациону групу којој то средство припада. То се ради да би се избегло да се у финансијским извештајима у оквиру једне ревалоризационе групе нађу средства ревалоризована на различите датуме.

Ревалоризационе групе обједињују средства сличне врсте, сличне употребе у пословању привредног субјекта и средства чије се тржишне цене слично мењају.

- 9) С обзиром да средства имају набавну и отписану вредност Стандарди дају смернице за поступање са овим вредностима приликом ревалоризације, тј. допушта два поступка. Приказаћемо то на следећем примеру:

Књиговодствене вредности постројења пре ревалоризације су:

Р. б.	Вредности	Износи
1.	Набавна вредност	100.000,00 дин.
2.	Отписана вредност	20.000,00 дин.
3.	Садашња вредност (књиговодствена нето вредност)	80.000,00 дин.

Ревалоризацијом је утврђена нова књиговодствена вредност постројења у износу од 90.000,00 дин.

Књижење извршити по оба начина предвиђена *МРС 16 Некретнине, постројења и опрема*:

Први начин поступања предвиђен МРС 16 Некретнине, постројења и опрема - сразмерно се коригују набавна и отписана вредност средства тако да садашња вредност (нето књиговодствени износ средства) након ревалоризације буде једнака његовој процењеној фер вредности:

Прерачун вредности по основу ревалоризације би могао да изгледа:

Р. б.	Вредности	Пре ревалоризације	%	После ревалоризације	Књижити
1.	Набавна вредност	100.000,00 дин.	100	112.500,00 дин.	+12.500,00 дин.
2.	Отписана вредност	20.000,00 дин.	20	22.500,00 дин.	+2.500,00 дин.
3.	Садашња вредност (књиговодствена нето вредност)	80.000,00 дин.	80	90.000,00 дин.	

С обзиром да је позната садашња вредност (90.000,00 дин.) која чини 80% набавне вредности до набавне вредности се долази на следећи начин: 90.000,00 дин. : 80%. Након тога израчунава се отписана вредност која чини 20% набавне вредности.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	023	0293	Постројења и опрема Исправка вредности постројења и опреме Ревалоризационе резерве	12.500,00	2.500,00
		330	по основу ревалоризације нематеријалне имовине, некретнина, постројења и опреме За ревалоризацију		10.000,00

Други начин поступања предвиђен МРС 16 Некретнине, постројења и опрема - набавна вредност се своди на процењену фер вредност а отписана вредност се своди на нулу (на овај начин садашња вредност се своди на процењену фер вредност):

Прерачун вредности по основу ревалоризације би могао да изгледа:

Р. б.	Вредности	Пре ревалоризације	%	После ревалоризације	Књижити
1.	Набавна вредност	100.000,00 дин.	100	90.000,00 дин.	-10.000,00 дин.
2.	Отписана вредност	20.000,00 дин.		0,00 дин.	-20.000,00 дин.
3.	Садашња вредност (књиговодствена нето вредност)	80.000,00 дин.	100	90.000,00 дин.	

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	023	0293	Постројења и опрема Исправка вредности постројења и опреме Ревалоризационе резерве	-10.000,00	-20.000,00
		330	по основу ревалоризације нематеријалне имовине, некретнина, постројења и опреме За ревалоризацију		10.000,00

- 549. Који Стандард регулише вредновање по фер вредности некретнина, постројења и опреме а који нематеријалних улагања?
- 550. Како се средства вреднују по *моделу фер вредности*?
- 551. Који су разлози за примену *модела фер вредности*?
- 552. Ко може да врши процену фер вредности?
- 553. Када се врши процена фер вредности?
- 554. Који су начини утврђивања фер вредности?
- 555. Који су начини књижења утврђене фер вредности?

14. УТВРЂИВАЊЕ РЕЗУЛТАТА



14.1. Методе утврђивања резултата

Постоје две методе за утврђивање периодичног резултата:

1. метода укупних трошкова (Gesamtkostenverfahren) и
2. метода трошкова продатих учинака (Umsatzkostenverfahren).

1. Метода укупних трошкова почива на схватању да се периодични резултат предузећа обрачунава и утврђује на бази података о укупним приходима, текућим трошковима и залихама посматраног обрачунског периода. Укупним приходима супротстављају се укупни трошкови кориговани са износом промена вредности одговарајућих залиха (кориговањем трошкова текућег периода са износом промена вредности одговарајућих залиха добијају се трошкови садржани у продатим производима, тј. расходи, који су од трошкова већи у случају смањења залиха и обрнуто). Могућа је варијанта и да се приходи уместо трошкова коригују са износом промена вредности одговарајућих залиха (као што је то урађено у нашем званичном обрасцу биланса успеха). Постоји неколико варијанти методе укупних трошкова. У зависности од тога *које се врсте залиха узимају у обзир* разликују се:

- ♦ метода укупних потпуних трошкова - користе се подаци о променама вредности залиха материјала, робе, недовршене производње и готових производа и
- ♦ метода укупних непотпуних трошкова - користе се подаци о променама вредности залиха недовршене производње и готових производа. У зависности од тога *који подаци о залихама се користе* разликују се:

- » метода укупних трошкова по бруто принципу - користе се подаци о вредности залиха на почетку и на крају обрачунског периода и
- » метода укупних трошкова по нето принципу - користе се подаци о промени вредности залиха у посматраном обрачунском периоду.

Метода укупних потпуних трошкова може бити и по бруто и по нето принципу. Исто важи и за методу укупних непотпуних трошкова.

2. Метода трошкова продатих учинака је одраз идеје да утврђивање периодичног резултата предузећа подразумева сучељавање укупних прихода односног обрачунског периода и њима одговарајућих, припадајућих расхода, тј. трошкова садржаних у продатим учинцима.

У наставку ћемо указати на неке карактеристике појединих метода.

Када је у питању утврђивање глобалног резултата предузећа метода укупних трошкова има одређене предности над методом трошкова продатих учинака. Наиме, метода трошкова продатих учинака истиче у први план само активност продаје. Као компоненте односног биланса успеха појављују се само приходи и расходи у вези реализованих учинака, без обзира када су произведени, у текућем или претходним обрачунским периодима. За разлику од ове методе приликом билансирања успеха по методи укупних трошкова респектује се, де фацто целокупна пословна активност предузећа, и то како продаја тако и производња, јер се настали трошкови кориговањем за промене на залихама свде на расходе обрачунског периода за који се утврђује резултат. Метода укупних трошкова обезбеђује, дакле, и податке о висини укупних трошкова пословања привредног субјекта у целини (чиме је створена претпоставка за њихово упоређење како са планираним трошковима пословања текућег обрачунског периода, тако и са оствареним трошковима пословања претходних обрачунских периода).

За потребе утврђивања резултата по ужим организационим деловима предузећа, групама производа, производима, итд. примена методе укупних трошкова, углавном, није погодна, па се за те потребе користи метод трошкова продатих учинака.

Имајући у виду напред речено можемо закључити да методу укупних трошкова треба користити за идентификовање укупног или глобалног периодичног резултата предузећа као целине, док методу трошкова продатих учинака треба применити за обезбеђење аналитичких података о резултату пословања неопходних за управљање и руковођење односним предузећем. Ову логику следи и контни оквир заснован на билансном принципу, па се за утврђивање резултата у оквиру финансијског књиговодства користи метода укупних трошкова, а у оквиру класе 9 метода трошкова продатих учинака.

Контролна питања

556. Које су методе за утврђивање резултата?
557. На ком схватању почива метода укупних трошкова?
558. Шта се код методе укупних трошкова супротставља приходима?

559. У зависности од тога које се врсте залиха узимају у обзир које постоје варијанте методе укупних трошкова?
560. У зависности од тога који се подаци о залихама користе које постоје варијанте методе укупних трошкова?
561. Шта је суштина методе трошкова продатих учинака?
562. Каква је предност методе укупних трошкова у односу на методу трошкова продатих учинака?
563. За шта је погодна метода укупних трошкова?
564. За шта је погодна метода трошкова продатих учинака?
565. Која се метода утврђивања резултата користи у финансијском књиговодству?
566. Која се метода утврђивања резултата користи у класи 9?

14.2. Утврђивање резултата

Процедура утврђивања резултата је следећа:

Разлика прихода и расхода представља резултат текућег периода.

Од овог износа одузима се износ пореза на добит како би се добио нето резултат текуће године. Утврђивање износа пореза на добит текуће године врши се у пореском билансу и пореској пријави. Након утврђивања и књижења износа пореза на добит резултат се може утврдити књижењем преко рачуна или састављањем обрасца биланса успеха.

Уколико су приходи већи од збира расхода и пореза на добит предузеће је остварило нето добит. У супротном предузеће је остварило нето губитак. Овако утврђени резултат није и коначни резултат текуће године, јер постоје пословне промене и обрачуни који доводе до директног кориговања резултата текуће године. На пример:

- ♦ исправка грешака из ранијих периода,
- ♦ пренос ревалоризационе резерве на резултат текуће године по основу продаје или расходања сталних средстава итд.

То значи да је могућа ситуација у којој предузеће има веће прихода од збира расхода и пореза на добит а да ипак на крају искаже губитак - ако су наведене промене које се директно књиже на резултату текуће године буду таквог типа и интензитета да се уместо нето добити искаже нето губитак.

Финансијски извештаји за претходну годину у којима се утврђује резултат састављају се и предају надлежном државном органу до крају фебруара текуће године.

Пример утврђивања резултата:

1. Предузеће на дан 31.12. на рачунима расхода има исказано следеће стање:

Рачун	Назив рачуна	Износ
501	Набавна вредност продате робе	700.000,00
520	Трошкови зарада и накнада зарада	48.000,00
521	Трошкови пореза и доприноса на зараде и накнаде зарада	45.000,00
540	Трошкови амортизације	7.000,00
555	Трошкови пореза	800,00
556	Трошкови доприноса	30.000,00
562	Расходи камата	4.000,00
592	Расходи по основу исправки грешака из ранијих година које нису материјално значајне	3.000,00

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	599		Пренос расхода	837.800,00	
		501	Набавна вредност продате робе		700.000,00
		520	Трошкови зарада и накнада зарада		48.000,00
		521	Трошкови пореза и доприноса на зараде и накнаде зарада		45.000,00
		540	Трошкови амортизације		7.000,00
		555	Трошкови пореза		800,00
		556	Трошкови доприноса		30.000,00
		562	Расходи камата		4.000,00
		592	Расходи по основу исправки грешака из ранијих година које нису материјално значајне		3.000,00
			За пренос расхода		

2. Предузеће на дан 31.12. на рачунима прихода има исказано следеће стање:

Рачун	Назив рачуна	Износ
604	Приходи од продаје робе на домаћем тржишту	800.000,00
614	Приходи од продаје производа и услуга на домаћем тржишту	100.000,00
662	Приходи од камата	3.000,00
692	Расходи по основу исправки грешака из ранијих година које нису материјално значајне	10.000,00

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
2.	602		Приходи од продаје робе на домаћем тржишту	800.000,00	
	612		Приходи од продаје производа и услуга на домаћем тржишту	100.000,00	
	662		Приходи камата	3.000,00	
	692		Приходи по основу исправки грешака из ранијих година које нису материјално значајне	10.000,00	
		699	Пренос прихода За пренос прихода		913.000,00

3. Предузеће је обрачунало и уплатило са текућег (пословног) рачуна 8.000,00 дин. пореза на добит.

4. Утврдити резултат.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
3.	721		Порески расход периода	8.000,00	
		481	Обавезе за порез из резултата		8.000,00
			За обавезу за порез на добит		
3а.	481		Обавезе за порез из резултата	8.000,00	
		2410	Текући (пословни) рачун		8.000,00
			За обавезу за порез на добит		
4.	710		Расходи и приходи	837.800,00	
		599	Пренос расхода		837.800,00
			Пренос расхода		
4а.	699		Пренос прихода	913.000,00	
		710	Расходи и приходи		913.000,00
			Пренос прихода		
4б.	710		Расходи и приходи	75.200,00	
		712	Пренос укупног резултата		75.200,00
			Пренос резултата		
4в.	712		Пренос укупног резултата	75.200,00	
		720	Рачун добитка или губитка		75.200,00
			Пренос резултата		
4г.	720		Рачун добитка или губитка	75.200,00	
		721	Порески расход периода		8.000,00
		724	Пренос добитка или губитка		67.200,00
			За утврђивање резултата		
4д.	724		Пренос добитка или губитка	67.200,00	
		341	Нераспоређени добитак текуће године		67.200,00
			За утврђивање резултата		

Напомена: износ пореза на добит утврђује се састављањем пореског биланса и пореске пријаве.

Додатак - Књиговодствена документа

У овом делу уџбеника обрадићемо значајнија документа у предузећу. У вези докумената обрадићемо: шта представљају та документа и чему служе, како изгледају и како се попуњавају.



1. ДОКУМЕНТА У ВЕЗИ СА НАБАВКОМ СРЕДСТАВА



У процесу набавке средстава појављује се више докумената:

1. Закључница,
2. Поруџбеница,
3. Отпремница добављача,
4. Пријемница,
5. Комисијски записник,
6. Фактура добављача,
7. Књижно писмо.

1.1. Закључница

Закључница је документ у коме добављач и купац прецизирају услове обављања купопродајног посла: врста, количина и цена средстава, квалитет, рокови, место и начин испоруке, рок и начин плаћања и др. Закључница може да буде замена за уговор. Често се јавља као унапред одштампани образац у који уговорне стране уносе потребне податке. Обично се примењује код предузећа која имају честе типске контакте са бројним партнерима. Најчешће се саставља у два примерка, од којих један припада купцу а други продавцу. Закључница није књиговодствени документ, јер њеним потписивањем није дошло до промене ни на средствима ни на изворима средстава. У закључници је само изражена воља да до тих промена дође. Закључница може служити и да се након извршене набавке изврши контрола докумената у вези набавке, тј. да се преконтролише да ли је све урађено у складу са ранијим договорима.

ЗАКЉУЧНИЦА Бр. 3/06							02. 04. 2006. Смедерево	
О продаји материјала закључена између								
ПРОДАВАЦ Железара»Смедерево» Смедерево								
КУПАЦ “РАДНИК“ Лозница								
Редни број	Врста	Јединица мере	Количина	Цена динара	Износ динара			
1.	ЧЕЛИК	кг	7,000	3.00	21,000.00			
	УКУПНО:				21,000.00			
Отпрема		Плаћање		За све спорове надлежан је Трговински суд у Смедереву				
Рок: 10.04.2006.		Начин плаћања: безготовински						
Место испоруке: Смедерево		Рок плаћања: 3 дана					Остали услови:	
Начин отпреме: камионом		Т.р. купца: 43900-601-1-2152					Продавац:	Купац:

1.2. Отпремница добављача

Отпремница добављача је улазни докуменат. Приликом испоруке својих производа добављач саставља докуменат - отпремницу у коме је назначио шта је испоручио, колико, каквог квалитета, коме, када, како, итд. За добављача има исту сврху као наша отпремница за нас.¹ Са наше тачке гледишта добављачева отпремница није књиговодствени докуменат. Служи нам као контролно средство да би знали шта је добављач послао и да ли се то поклапа са оним што смо ми примили. Она има своју функцију и код комплетирања и контроле документације везане за набавку. Уколико примљена количина не одговара врсти, количини, квалитету и другим условима са отпремнице, то се мора записнички констатовати и о томе обавестити добављач, јер он на основу отпремнице саставља фактуру коју нама шаље. Уколико је све у реду наше одговорно лице (или лице кога смо ми задужили да преузме и превезе средство) ставља свој потпис на отпремницу. Тим потписом ми потврђујемо да смо примили оно што пише на отпремници и прихватимо обавезу да то и платимо. Уколико се средство преузима франко магацин добављача, онда на лицу места наш превозник у наше име потписује отпремницу. Уколико је набавка уговорена франко наш магацин онда отпремницу потписује наш магационер. Отпремница не мора да садржи цене.

1.3. Пријемница

Када средство стигне у предузеће врши се његов пријем. У зависности од врсте средства зависи и начин пријема.

- а) Када је у питању материјал могуће варијанте су пријем само од стране једног магационера, пријем од стране комисије, пријем уз посебну проверу квалитета итд.

По смештању средства у магацин магационер саставља пријемницу средства. Ради се о нашем интерном књиговодственом документу, који се саставља ван књиговодства. Намена пријемнице је следећа:

- ◆ задужење магацина,
 - ◆ за књижење у аналитичкој евиденцији средства,
 - ◆ за књижење у главној књизи,
 - ◆ за контролу улазне фактуре добављача по тој набавци.
- б) Када су у питању основна средства најчешће се саставља Записник о пријему основног средства или Записник о пуштању средства у рад. За ове записнике, обично, нема прописаних штампаних образаца, јер се ради о ређим и нетипичним променама.

1 О отпремници ћемо детаљније говорити када будемо говорили о нашим излазним документима.

ППРИЈЕМНИЦА

Бр. 2/06

06. 04. 2006

Књиговодству

“РАДНИК” Лозница

Добављач: ЖЕЛЕЗАРА “СМЕДЕРЕВО” Смедереве

Отпремница

бр. 12/06

Редни број	Врста	Јединица мере	Количина	Цена динара	Износ динара
1.	ЧЕЛИК	кг	6,990	3.00	20,060.00
	УКУПНО:				20,060.00

Издао, Д. Ђурић

Примио, З. Цветковић

1.4. Комисијски записник

У случају да се врсте, количине и квалитет примљених средстава не слажу са оним што пише у отпремници или није у складу са нашом поруџбеницом саставља се комисијски записник. Њиме се констатују разлике које су уписане у отпремници добављача и пријемници. На основу комисијског записника добављачу се саставља и шаље књижни допис. То се не ради у случају да је добављач у испостављеној факутури уважио чињенично стање констатовано нашим комисијским записником.

Предузеће “Радник” Датум: 6.04.2006.					Место: Лозница	
<u>Књиговодству</u>						
Комисијски записник						
По основу Ваше отпремнице бр. <u>12/06</u> од <u>06.04.06</u> и на основу увида у примљену количину констатоване су следеће разлике:						
Ред. број	Врста материјала	јед. мере	Послато	Примљено	Разлика	Напомена
1	2	3	4	5	5	6
1.	ЧЕЛИК	кг	7,000	6,990	-10	Растур у транспор.

За добављача <u>Марковић Љубисав</u>	Комисија <u>1. Савић Зоран</u> <u>2. Иванковић Марко</u> <u>3. Павловић Горан</u>
---	--

1.5. Фактура добављача

Фактура добављача је улазни књиговодствени документ. Овим документом добављач предузеће задужује за вредност набављеног средства или извршених радова, ако су у питању услуге или изградња грађевинских објеката. Фактура представља основ за књижење у аналитици добављача и у главној књизи, али служи и као основ за исплату обавеза према добављача. У случају да фактура из било ког разлога не стигне до тренутка када обавезу треба платити, њено не приспеће није довољан разлог да се обавеза не плати. У том случају на основу наше пријемнице и закључнице врши се измирење обавезе према добављачу.

Изглед фактуре биће дат у делу текста који говори о “нашој” излазној факутури.

1.6. Књижно писмо

Књижно писмо у вези набавке фактора процеса рада је књиговодствени документ који може да саставља како добављач, тако и предузеће купац. Основ за састављање најчешће је комисијски записник. У случају да га саставља само предузеће купац да би био књиговодствени документ мора бити прихваћен и од стране добављача. Добављач мора у писаној форми, својим књижним писмом да обавести предузеће купца о прихватању умањења свог потраживања. Књижно писмо ћемо обрадити код докумената везаних за продају роба, производа и услуга.

Пример обраде докумената везаних за набавку материјала:

При обради треба имати у виду начин евидентирања у књиговодству: да ли је у питању евидентирање преко рачунара или је у питању ручно књижење. Наиме, од начина евидентирања у великој мери зависи број примерака.

Магационер у обрасцу пријемнице није уписао податке о цени и вредности примљеног средства (нема податке о томе и није за то надлежан). Магационер један примерак пријемнице задржава код себе и на основу њега спроводи евидентирање у магацинској евиденцији. Остале примерке доставља у ликвидатуру на даљу обраду. Ликвидатура може бити организацијски у оквиру књиговодства, као самостална служба, или у оквиру неког другог сектора, најчешће набавног. Достављање пријемница на даљу обраду ликвидатури могло би да се врши и уз потпис (књига предатих-примљених пријемница) јер се тиме смањује могућност неажурног достављања докумената на даљу обраду.

У ликвидатуру стиже и фактура добављача (која се заводи у књигу улазних фактура). Као њен прилог стиже отпремница добављача коју је неко из нашег предузећа, или неко кога смо ми овластили, потписао. Приспеће таквог документа је сигнал за ликвидатора да ће од магационера добити или је већ добио пријемницу у вези те набавке. Ово важи и за пријемницу. По приспећу обе врсте докумената ликвидатор врши њихову контролу - формалну, суштинску и рачунску. Битно код суштинске контроле је и да постоји слагање у врстама, количинама и квалитету примљеног средства на нашој пријемници (евентуално и комисијском записнику) са истим подацима на фактури добављача. У случају не слагања ликвидатор прво пореди добављачеву фактуру са његовом отпремницом да би се уверио да добављач није погрешно. Уколико је то у питању обавештава добављача о томе и спроводи поступак за исправку грешке. Уколико то није случај, значи да је у нашем предузећу настала грешка приликом састављања пријемнице или комисијског записника. Када изврши све потребне контроле и неопходне исправке фактура добављача и пријемница су спремне за књижење. Да ли ће се оне одмах слати на књижење зависи и од поступка у вези плаћања. Могуће је да се пошаљу у одељење плаћања па кад се изврши исплата да се онда шаљу на књижење. Ово није добро јер у том случају књиговодство није ажурно. Боље решење би било да се по контроли докумената испише одговарајући налог за плаћање и да се он достави служби за плаћање, а да се књиговодствена документа, дакле, без чекања доставе на књижење.

2. ДОКУМЕНТА У ВЕЗИ СА РОБОМ



У вези са трговачком робом појављују се иста документа, као и у вези набавке осталих средстава, с тим да се поред пријемнице саставља и калкулација продајне цене. У току рада са робом приликом нивелација цена саставља се документ нивелација цена.

3. ДОКУМЕНТА У ВЕЗИ СА ПРОЦЕСОМ ПРОИЗВОДЊЕ



У процесу трошења средства појављује се више докумената:

1. Радни налог
2. Требовање
3. Повратница материјала
4. Улазне фактуре за трошкове
5. Обрачуни трошкова у предузећу
6. Извештај о предаји готових производа у складиште (предатница)

3.1. Радни налог

Радни налог је писана наредба производњи да производе неки производ или изврши неку услугу. У зависности од начина организације предузећа те налоге могу давати различити организациони делови предузећа². По правилу налоге издаје одељење техничке припреме предузећа. Не постоји јединствени образац радног налога. Његов изглед зависи првенствено од делатности и појединачних захтева у предузећу. Радни налози (као писани налози производњи) могу се поделити, са становишта броја производа које обухватају, на комадне и на серијске. Код комадног радног налога ради се о једном комаду производа, а код серијског о већем броју комада једне врсте производа. Међутим, радни налог може, понекад, да обухвати и два или више различитих производа.

Радни налог, није дакле, књиговодствени документ, већ наредбодавни.

У радном налогу се у писаној форми даје наредба шта производити, како (често се пише и технолошки поступак), од чега, када започети производњу, где, ко

² Захтеве увек издаје неки организациони део у предузећу, а основа за његово издавање је, или план продаје и производње, или директна поруџбина од купаца.

ће то да уради, до када, итд. Често је на радним налозима предвиђен простор за уписивање произведених количина, као и насталих директних и општих трошкова. Радни налог представља основ и за испостављање требовања средства за израду.

Уз радни налог се прилажу сва документа по основу којих су настали директни трошкови (као на пример требовања средства за израду).

Предузеће "Радник"		Место: <u>Лозница</u>
Датум: <u>1.1.2006.</u>		<u>Производњи</u>
Радни налог бр. <u>15/06</u>		
<u>погону Навртки</u> за производњу <u>навртки М 10</u>		

Ред. број	Опис	Напомена
1	2	3
1.	Произвести 10,000 ком.	
2.	Квалитет производа ЈУС 15.243.15	
3.	Започети производњу 10.04.2006. године у првој смени	
4.	Производњу обавити на линији бр. 5.	
5.	Користити технолошки поступак бр. 10 и скици производа бр. 14.	
6.	Производњу завршити до 12.04.2006.	
7.	Прилози уз радни налог: - технолошки поступак бр. 10. - скица производа бр. 14. - требовање материјала за израду	

Наредио <u>дипл. инж. Зурнић</u>	Посао преузео <u>инж. Јокић</u>
-------------------------------------	------------------------------------

3.2. Требовање материјала

Требовање материјала је, најчешће, комбиновани књиговодствени документ. Наиме, служи као наредбодавни документ, којим се магационеру наређује да из магацина изда неки облик средстава, али служи и као правдајући документ којим магационер доказује коме је, која и колико средстава издао. Због тога требовање за количину има две колоне: требовано и издато. Почетно писање у требовању врши она служба у предузећу која има право да магационеру нареди да изда средство. Магационер у требовање уписује количину коју је издао. Уписивање података о цени и вредности врши се у књиговодству у случају да се књижење спроводи ручно. У случају књижења требовања путем рачунара, пошто су у меморији рачунара смештени подаци о ценама средства није овај податак потребно уписивати на требовање нити га укупавати.

Предузеће “Радник”

Датум: 01.06.06.

Место: Лозница

Књиговодству

Требовање бр. 15/06
за производњу навртки М 10

Радни налог бр. 15/06

Шиф.	Врста материјала	ј.м.	количина		цена	вредност	напомена
			требовано	издато			
1	2	3	4	5	6	7	8
1	ЧЕЛИК	кг	5,000	5,000	3.00	15,000.00	
						15,000.00	

Наредио

дипл. инж. Зурнић

Издао

М. Павловић

Преузео

инж. Јокић

3.3. Улазне фактуре за трошкове

Улазне фактуре за трошкове су сличне излазној фактури предузећа, тако да на овом месту их нећемо посебно обрађивати.

3.4. Обрачуни

У ове обрачуне спадају обрачуни зарада, предрачун и коначан обрачун амортизације, обрачуни уговора о делу и ауторских хонорара, обрачуни дневница и путних трошкова и др.

3.5. Повратница материјала

У случају да се у производњи не утроси сав материјал он се враћа у магацин материјала. При томе се испоставља документ Повратница материјала. Повратница треба да садржи све оне елементе које је имало и требовање по основу ког је тај материјал издат из магацина.

Место: *Лозница*

Књиговодству

Повратница материјала бр. 1/06

материјал је био потребан за производњу навртки М 10

Радни налог бр. 15/06

Шиф.	Врста материјала	ј.м.	количина	цена	вредност	напомена
1	2	3	4	5	6	7
1	ЧЕЛИК	кг	10.00	3.00	30.00	Уштеда у материјалу
					30.00	

Вратио

инж. Јокић

Примио

М. Павловић

3.6. Предатница готових производа

Предатница готових производа је књиговодствени документ који се саставља приликом предаје готових производа из производње у складште готових производа. Саставља га производња. Сврха овог документа је да служи као доказ производњи да је произвела одређене готове производе. Сем тога овај документ служи као основ за евидентирање у магацинског евиденцији готових производа, аналитичкој евиденцији готових производа, класи 9 (синтетичком рачуну), и за састављање калкулације цене коштања.

Предузеће "Радник"

Датум: 04.06.06.

Место: Лозница

Књиговодству

Предатница готових производа бр. 06

Радни налог бр. 15/06

Шиф.	Врста производа	ј.м.	количина	планска цена	планска вредност	напомена
1	2	3	4	5	6	7
1	НАВРТКЕ М10	ком	10,500.00	0.50	5,250.00	
					5,250.00	

Предао

инж. Јокић

Примио

М. Павловић

4. ДОКУМЕНТА У ВЕЗИ РЕАЛИЗАЦИЈЕ ПРОИЗВОДА, РОБА И УСЛУГА



У процесу реализације производа, роба и услуга појављује се више докумената:

1. Закључница,
2. Отпремница,
3. Радни налог,
4. Фактура,
5. Комисијски записник,
6. Књижно писмо.

4.1. Закључница

Објашњење закључнице је исто као и код закључнице коју предузеће склапа са својим добављачем.

4.2. Отпремница

Отпремница је излазни докуменат. Приликом испоруке својих производа и робе предузеће саставља отпремницу. У овом документу се назначава: шта се продаје, колико, коме, када, ко је испоручио, по ком основу и др. Овај документ има више намена. Као прво, служи као наредба магационеру да изда производе или робу. Затим служи магационеру као оправдање да је робу правилно издао и да на основу тог документа изврши евидентирање у магацинској евиденцији готових производа. На отпремници се потписује купац или превозник којег је купац овластио да преузме робу, тако да отпремница предузећу служи као доказ да је производ или робу преузео купац преузео. Због тога се отпремница користи као основ за издавање фактуре (примерак отпремнице коју је купац потписао предаје се у књиговодство или неки други део предузећа да се на основу њега састави фактура). Примерак (или више примерака) отпремнице купцу служе као доказно средство пред овлашћеним државним органима док производе или робу транспортује до свог складишта. Примерак отпремнице купцу служи да преда на капији предузећа служби обезбеђења, као доказ да је производе или робу правилно преузео. Један примерак отпремнице се мора доставити у књиговодство да би се извршило књижење у аналитичкој евиденцији готових производа и на синтетичком рачуну готових производа у класи 9.

Предузеће "Радник"			Купац: "Завој" Крупањ				
Датум: <u>03.06.06.</u>							
Место: <u>Лозница</u>			<u>Књиговодству</u>				
Отпремница <u>бр. 1/06</u>							

Поруџбеница	12/06	Плаћање	вирманом
Изјава	12/06	Рок плаћања	3 дана
Начин отпреме	камионом	Франко	магазин продавца

Ши-фра	врста производа	ј.м.	количина		цена	вредност	напомена
			издати	издато			
1	2	3	4	5	6	7	8
1	НАВРТКЕ М10	ком	2,000	2,000	1.00	2,000.00	
						2,000.00	

Наредио <u>екон. Јањић</u>	Издао <u>М. Петровић</u>	Примио <u>К. Ивановић</u>
-------------------------------	-----------------------------	------------------------------

4.3. Радни налог

Радни налог је излазни књиговодствени документ, сличан отпремници. Разлика је у томе што се отпремница односи на производе или робу а радни налог на извршене услуге купцима.

Предузеће "Радник"			Купац: "Завој" Крупањ			
Датум: <u>03.06.06.</u>						
Место: <u>Лозница</u>			<u>Књиговодству</u>			
Радни налог			бр. <u>11/06</u>			

Поруџбеница	12/06	Плаћање	вирманом
Изјава	12/06	Рок плаћања	3 дана

Шифра	врста услуге	ј.м.	количина	цена	вредност	напомена
1	2	3	4	5	6	7
1	Услуга нарезивања	ком	3,000.00	1.00	3,000.00	
					3,000.00	

Наредио	Урадио	За купца
<u>екон. Јањић</u>	<u>И. Петровић</u>	<u>К. Ивановић</u>

4.4. Фактура

Фактура је излазни књиговодствени документ који служи да се купац задужи за вредност продатих производа и робе и извршених услуга. У фактури се уноси: коме је извршена продаја, шта је продато, колико и у којој вредности, када, начин плаћања, рок плаћања и др. Уз примерак фактуре купцу се шаље и примерак отпремнице коју је он потписао и евентуално примерак комисијског записника.

Предузеће “Радник”		Купац: “Завој” Крупањ	
Датум: <u>04.06.06.</u>			
Место: <u>Лозница</u>		<u>Књиговодству</u>	
Фактура <u>бр. 13/06</u>			

Порухбеница	12/06	Плаћање	безготовински
Изјава	12/06	Рок плаћања	3 дана
Начин отпреме	камионом	Франко	магазин продавца
Отпремница бр.	1/06	Комисиј. зап.	-

Ши-фра	врста производа	ј.м.	количина	цена	вредност	напомена
1	2	3	4	5	6	7
1	НАВРТКЕ М10	ком	2,000.00	1.00	2,000.00	
		Основица за ПДВ			2,000.00	
		ПДВ по стопи од 20%			400.00	
		Свега			2.400.00	
		Словима: две хиљаде четиристодина				
		динара				
		Напомена о пореском ослобођењу: нема				

Фактурисао
екон. Јовановић

4.5. Комисијски записник

Комисијски записник у вези реализације производа, роба или вршења услуга, је углавном, улазни књиговодствени документ. Улога му је слична као и код комисијског записника који предузеће саставља приликом набавке средстава.

4.6. Књижно писмо

Књижно писмо је књиговодствени документ којим купца задужујемо или му одобравамо одређену суму новца, по разним основама (накнадни попусти, бонификације и др.). Књижно писмо се саставља у најмање два примерка, од којих се један доставља купцу, а други примерак књиговодству предузећа.

Предузеће “Радник”

Купац: “Завој” Крупањ

Датум: 05.06.06.

Место: Лозница

Књиговодству

Књижно писмо бр. 1/06

Уважавајући ваш комисијски записник бр. 23/06 од 04.06.06. године, због неодговарајућег квалитета 100 комада навртки М10 одобравамо вам попуст од 30% од њихове продајне цене, тј. одобравамо вам износ од 30.00 дин. За наведени износ умањите износ фактуре бр. 13/06 од 04.06.06. године.

Одговорно лице

екон. Јовановић

5. БЛАГАЈНИЧКА ДОКУМЕНТА



У пословању благајне појављују се две врсте докумената: оригинална и пратећа (наредбодавна) документа. Оригинална документа су она која су основ за исплату или наплату новца у благајну. Пратећа (наредбодавна) документа су Налог благајни за исплату и Налог благајни за наплату. Ова два документа се састављају да се настале исплате и наплате прецизније одреде и олакша и убрза њихово контирање и књижење.

5.1. Документа која се јављају при наплати готовог новца

При наплати, тј. уносу готовог новца у благајну састављају се следећа документа:

1. Признаница за пријем новца,
2. Налог благајни за наплату и др.

5.1.1. Признаница за пријем новца

Признаница је књиговодствени документ који се саставља у случају када благајник врши пријем новца од купца. У том случају он купцу издаје признаницу која му служи као доказ да је новац предао у благајну. Обично се саставља у два примерка.

Лозница, 25.05.2006.

Признаница бр. 25/06-2

Данас смо примили од Михаила Павловића
 преко благајне у готову
 Дин. = 4,500.00 (словима: четирихиљадепетстотинадинара.)

на име предаје пазара из продавнице бр. 15

за рачун _____

Примио
В. Јокић

5.1.2. Благајнички налог за наплату

Уобичајено је у предузећима да се за, скоро, сваки оригинални документ по коме је извршена наплата новца саставља посредан (пратећи) документ - Благајнички налог за наплату.

Предузеће "Радник"

Датум: 30.04.06.

НАЛОГ БЛАГАЈНИ

Наплатите
у корист рачуна Благајне предузећа "Радник"

Број 5/06

Садржај	Износ	Рачун број
1	2	3
Готовински чек бр. 1245	5,000.00	2419
	5,000.00	

Словима - пет хиљада динара

Благајна
С. Јовић

Књижио
М. Петровић

5.2. Благајничка документа у вези исплате новца

При исплати готовог новца из благајне састављају се следећа документа:

1. путни налог и путни рачун,
2. признаница за исплату новца,
3. остала документација (платни спискови, фактуре и др.),
4. налог благајни за исплату.

5.2.1. Путни налог и путни рачун

Путни налог и путни обрачун је комбиновани документ. Виме се одређеном раднику налаже да оде на службени пут и да обави неки посао. На овом документу се може извршити и упис исплаћене аконтације. Овим документом, његовим другим делом Путним обрачуном радник по повратку са службеног пута подноси обрачун трошкова које је имао на службеном путу: дневнице, трошкови превоза, трошкови смештаја, исхране и друго. На основу путног рачуна раднику се исплаћују обрачунати трошкови или разлика између њих и раније исплаћене аконтације.

Радна организација "Радник" Лозница Број <u>24/06</u> <u>16.05.06.</u> НАЛОГ ЗА СЛУЖБЕНО ПУТОВАЊЕ Радник-ца* <u>Марковић Марко</u> Распоређен-на* послове радног места <u>директора</u>
упућује се на службени пут дана <u>16. 05. 2006. у Београд</u> са задатком <u>склапања послова</u> На службеном путу користити превозно средство <u>ЛО 181 - 56</u>
Дневница за ово службено путовање припада у износу од <u>дин. 80.00 дин. по дану.</u> На службеном путу ће се задржати најдаље до <u>20. 05. 20 06.</u> године, а у року од 48 часова по повратку са службеног пута и доласку на посао, поднеће писмени извештај о обављеном службеном послу. Рачун о учињеним путним трошковима поднети у року од три дана. Путни трошкови припадају на терет : <u>предузећа</u>
Одобравам исплату аконтације у износу од динара <u>-</u>
Налогодавац <u>Р. Васић</u>

На основу предњег налога извршио сам службено путовање и подносим следећи

ПУТНИ РАЧУН

Дневнице	Дан одласка <u>16. 05. у 8⁰⁰ час.</u> Дан повратка <u>16. 05. у 21⁰⁰ час.</u>		Број час.	Број дневн.		По динара	Свега динара
			13	1		80.00	80.00
	од	до	Врста производа	кл.	динара	630.00	
Превозни трошкови	Лозница	Београд	кола	150			
	Београд	Лозница	кола	150			
Остало							
						Свега	710.00
Примљена аконтација							500.00
Остаје за исплату - уплату							210.00
Број прилога: У Лозници, дана <u>17. 05. 06</u> <u>М. Марковић</u> (подносилац рачуна)							

Потврђујем да је путовање извршено према овом налогу и одобравам исплату путног рачуна од динара 710.00 словима: седамстодесетдинара
 на терет предузећа "Радник"

У Лозници дана 17. 05. 2006.

Ликвидирао,
М. Јанковић

Руководилац рачуноводства,

Налогодавац
Р. Васић

Исплатио
Наплатио дин. _____

Примио
~~Вратио~~ дин. 210.00

Благајник
З. Симић

М. Марковић
(подносилац рачуна)

5.2.2. Признаница за исплату новца

Признаница је књиговодствени документ који се може састављати и приликом исплате новца из благајне. Већина предузећа уобичава да се ове признанице бојом и величином разликују од признаница које благајник издаје за новац који он прима у благајну.

<u>Лозница, 25.05.2006.</u>	
Признаница <u>бр. 25/06-2</u>	
Данас сам примио од <u>благајне предузећа "Радник"</u> у готову	
Дин. = <u>4,500.00 (словима: четири хиљаде пет стотина динара.)</u>	
на име <u>предатих пољопривредних производа по пријемници бр. 15</u>	
Примио <u>В. Јовановић</u>	

5.2.3. Остала документација (платни спискови, фактуре и др.)

Осталу документацију у вези исплате чине платни спискови, фактуре за трошкове које се исплаћују у готову и др. документација по основу које се врши исплата новца из благајне.

6.2.4. Налог благајни за исплату

Намена овог документа је слична Налогу благајни за наплату.

Предузеће “Радник”
Датум: 30.04.06.

НАЛОГ БЛАГАЈНИ
Број 7/06

Исплатите
на терет рачуна Благајне предузећа “Радник”

Садржај	Износ	Рачун број
1	2	3
Исплата рачуна бр. 59	100.00	512
	100.00	

Словима: - једнастотинадинара.

Наредио
М. Петровић

Благајна
С. Јовић

Књижио
Ј. Петровић

5.3. Дневник благајне

Дневник благајне је помоћна књига која служи да се у њој хронолошки евидентирају све промене новца у благајни (уплате и исплате). Ради се у два примерка, од којих један остаје благајнику, а други се након ликвидирања доставља књиговодству на књижење.

ДНЕВНИК БЛАГАЈНЕ од 30. 04.
(Благајнички извештај) бр. 4/06

Ред. број	Темељница		О П И С	УЛАЗ	ИЗЛАЗ	Број рачуна
1.	5/06		Подизање нето зар. са ж.р	5,000.00		2419
2.		6/06	Исплата нето зарада		5,000.00	450
3.		7/06	Исплата по РН: 59		100.00	512

Комада	Апоен	Укупно
	1,000.00	
	500.00	
4	200.00	800.00
1	100.00	100.00
	50.00	
	20.00	
	10.00	
	5.00	
	2.00	
	1.00	
СВЕГА дин.		900.00
УКУПНО дин.		900.00

Промет благајне

	5,000.00	5,100.00	
Салдо од <u>5.4.06</u>	1,000.00	Број рпилога <u>3</u>	
Укупни примитак	6,000.00		
Одбија се издатак	5,100.00		
Салдо од <u>30.4.06</u>	900.00		

Контролисао
З. Марковић

Књижио
А. Павловић

Књиге:

1. Adolph Math, Milton F. Usry, *Cost Accounting, Planning and Control*, South-Western Publishing CO, 1990.
2. Барјактаровић, Л., Јовић, З., Милојевић, М., *Пословне финансије*, Универзитет Сингидунум Београд, 2015.
3. Барјактаровић, Л., *Управљање ризиком*, Универзитет Сингидунум Београд, 2015.
4. Barry Epstein, Abbas Ali Mirza, *Interpretation and Application of International Accounting Standards*, John Wiley&Sons, INC, 2002.
5. Vašiček, D., Vašiček, V., *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*, Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, 2016.
6. Вићентијевић, К., *Нова форма и садржај извештаја независног ревизора*, Ревизор, 2017, Vol. XX, No. 77, стр. 37 - 48.
7. Вићентијевић, К., *Поступци ревизора за идентификовање кључних питања ревизије*, Ревизор, 2017, Vol. XX, No. 79, стр. 7 - 17.
8. Вићентијевић, К., Петровић, З., *Нефинансијско извештавање у контексту заштите животне средине*, Ecologica, 2017. Vol. XXIV, No. 87, стр. 561-566.
9. Вићентијевић, К., Петровић, З., *Вредновање пољопривредних производа на датум биланса у Републици Србији*, Agroekonomika, 2017, Vol. 46, No. 75, стр. 31-42.
10. Вићентијевић, К., *Нефинансијско извештавање као додатна вредност привредног друштва*, Зборник радова – Факултет техничких наука Нови Сад, УИРС, 2017, стр. 61-69.
11. Gulin, D., Perčević, H., *Financijsko računovodstvo - izabrane teme*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2013.
12. Дендић, Д., *Основи финансијског рачуноводства*, ДП “Проналазаштво”, Београд, 2000. год;
13. Дендић, Д., *Менаџмент контрола у функцији снижавања трошкова*, Економски факултет Приштина, 2000.
14. Ђулић, К., Барјактаровић, Л., Пинцо, Р., Вејтров, А., *Analysis of the capital structure decisions: a survey on Serbian companies*, Економика предузећа, 2017, No. 5-6, стр. 355 – 364.
15. Žager, K., Dečman, N., *Računovodstvo malih i srednjih poduzeća*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2015.
16. Dason, J. R., *Accounting for non - accounting students*, Prentice Hall, New York, 2001.
17. Kenneth C. Laudon, Jane P. Laudon, *Management Information Systems*, sixth edition, Prentice Hall, 2000.
18. Лончар, Д., Барјактаровић, Л., Пинцо, Р., *Анализа исплативости инвестиционих пројеката*, Економски институт Београд, 2015.
19. Mamić S. I., Sever, I., *Primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja - studije slučaja*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2013.

20. Pauline Weetman, *Management Accounting in introduction*, 2 - edition;
21. Pauline Weetman, *Financial & Management accounting an introduction*, 2 edition;
22. Peter Atrill & Eddie McLaney, *Accounting and finance for non specialists*;
23. Петровић, З., Вићентијевић, К., Станишић, Н., *Приручник за примену контног оквира за привредна друштва, задруге и предузетнике*, ИПЦ, Београд, 2017.
24. Петровић, З., Кнежевић, Г., Милојевић, М., *Рачуноводствени Информациони Системи*, Универзитет Сингидунум, 2016.
25. Richard Lewis, David Pendrill, *Advanced financial accounting*, 6 - edition;
26. Robert N. Anthony, Leslie K., Pearlman, *Essentials of Accounting*, 7- edition;
27. Спалевић, Ж., Вићентијевић, К., *Правни аспекти дигиталне форензике у рачуноводству и ревизији*, Европско законодавство, 2017, Vol. XVI, No. 60, стр. 198-208.
28. Спалевић, Ж., Вићентијевић, К., *Форензичко рачуноводство и ревизија у дигиталном окружењу*, Култура полиса, 2017, Vol. XIV, No. 33, стр. 203-216.
29. The Corporate Finance Institute, *Accounting*, corporatefinanceinstitute.com/resources/ebooks/, 22/02/2018.
30. *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, http://highereducation.com/sites/0072994029/student_view0/ebook/chapter1/chbody1/qualitative_characteristics_of_accounting_information.html, 19/02/2018.
31. Wezgantdt, Kieso, Kimmerl, *Financial Accounting*, 4th Edition, John Wiley & Sons, Inc, 2003.
32. Wilkinson, J., *Accounting Information System: Essential Concepts and Applications*, New York; John Wiley & Sons, 1993.

Законски прописи:

1. Закон о рачуноводству ("Службени гласник РС" бр. 62/2013).
2. Закон о ревизији ("Службени гласник РС" бр. 62/2013).
3. Закон о привредним друштвима ("Службени гласник РС", бр. 36/2011, 99/2011, 83/2014 (др. закон) и 5/2015).
4. Правилник о контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетникепредузећа и задруга ("Службени гласник РС", број 95/2014).
5. Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица ("Службени гласник РС", бр. 118/2013 и 95/2014).

Професионална регулатива:

1. Међународни стандарди финансијског извештавања, *IASB*, Лондон, 2018.
2. Етички кодекс за професионалне рачуновође, Одбор за Међународне етичке стандарде за рачуновође, 2016.

CIP - Каталогизација у публикацији -
Народна библиотека Србије, Београд

657.4(075.8)

657.12(075.8)

ПЕТРОВИЋ, Зоран, 1963-

Рачуноводство / Зоран Петровић, Косана Вићентијевић, Немања Станишић. - 2. изд. - Београд : Универзитет Сингидунум, 2022 (Београд : Бирограф). - XVI, 260 стр. : илустр. ; 24 cm

Тираж 3.000. - Напомене и библиографске референце уз текст. - Библиографија: стр. 259-260.

ISBN 978-86-7912-673-3

1. Вићентијевић, Косана, 1971- [аутор] 2. Станишић, Немања, 1981- [аутор]

а) Рачуноводство б) Двојно књговодство

COBISS.SR-ID 57549833

© 2022.

Sva prava zadržana. Nijedan deo ove publikacije ne može biti reprodukovan u bilo kom vidu i putem bilo kog medija, u delovima ili celini bez prethodne pismene saglasnosti izdavača.



Зоран Петровић
Косана Вићентијевић
Немања Станишић

РАЧУНОВОДСТВО

У књизи су обрађене основе и примена система двојног књиговодства. После изучавања ове књиге студент би требало да буде у стању да, уз одговарајућу праксу, контира и књижи књиговодствене промене већине малих правних лица, стекне основе за коришћење привредно-финансијских прописа и стекне основе за даље, шире, изучавање рачуноводства и његових саставних делова.