

VISOKA POSLOVNA ŠKOLA STRUKOVNIH STUDIJA LESKOVAC

RAČUNOVODSTVO

Dr Ivan Mihailović
Mr Dragana Ranđelović

Leskovac 2011

Uvod

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

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

Namena knjige je da studentima izloži osnove računovodstvene metodologije i računovodstvene logike, kako bi stekli uvid u ulogu i značaj računovodstvene funkcije u usmeravanju i kontroli poslovnih tokova preduzeća.

Knjiga je pisana prema nastavnom programu za predmet „Računovodstvo“ i prvenstveno je namenjena studentima Visoke poslovne škole strukovnih studija, ali može biti korisna svima onima koji žele da se upoznaju sa računovodstvenom materijom.

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

U Leskovcu, 25.08.2011.god.

Autor

I RAČUNOVODSTVENO: OPŠTI PREGLED

1.1. ISTORIJSKI ASPEKTI RAZVOJA RAČUNOVODSTVA

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

Prosto knjigovodstvo predstavlja evidenciju o pojedinim delovima imovine preduzeća. Zbog ove činjenice u sistemu prostog knjigovodstva ne može se sastaviti bilans imovine samo na osnovu knjigovodstvene evidencije, već je za tu svrhu potrebno izvršiti popis tj. Inventarisanje.

Prosto knjigovodstvo takođe ne vodi potpunu evidenciju i svim rashodima i prihodima, pa je zbog toga u ovom sistemu nemoguće utvrditi finansijski rezultat, bez prethodno izvršenog popisa i to na početku i na kraju poslovne godine. Ukoliko je imovina utvrđena popisom na kraju godine veća od imovine na početku poslovne godine kažemo da je ostvaren *DOBITAK* tj. *POZITIVAN FINANSIJSKI REZULTAT*. U suprotnom slučaju *NEGATIVAN FINANSIJSKI REZULTAT* tj. *GUBITAK*.

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

Kameralno knjigovodstvo se vodi kod državnih ustanova i društvenih organizacija, koje posluju po principima budžeta. Ovde se vodi evidencija o:

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

U toku poslovne godine dolazi do ostvarivanja prihoda i rashoda, tako da se na kraju vrši komparacija planiranog i ostvarenog, radi sagledavanja nastalih odstupanja i korekcije istih. Pored glavne knjige u okviru ovog knjigovodstva vodi se evidencija o pojedinim delovima imovine i dugova.

Konstantno knjigovodstvo se zasniva na pokušajima povezivanja kameralnog i dvojnog knjigovodstva, a uvedeno je 1870 godine, kao zvanično knjigovodstvo za potrebe državne administracije u švajcarskim kantonima.

U okviru ovog knjigovodstva vodi se evidencija o vrednosti imovine i o rashodima i prihodima u slučajevima kod kojih se pojavljuje problem naredbodavca i izvršnih organa, odnosno problem upoređivanja budžetom predviđenih i ostvarenih prihoda i rashoda.

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

Osnovna osobina dvojnog knjigovodstva je da se svaka nastala promena knjiži najmanje na dva računa i to: na levoj strani jednog i desnoj strani drugog računa.

Druga važna osobina dvojnog knjigovodstva ogleda se u tome da je to potpun celovit računski sistem u okviru kojeg se vodi evidencija o svim promenama na sredstvima i izvorima sredstava preduzeća u toku određenog obračunskog perioda. Takođe, dvojno knjigovodstvo registruje i sve nastale negativne ekonomske tokove (rashode), kao i pozitivne ekonomske tokove (prihode) u toku obračunskog perioda. Kao rezultat ove sveobuhvatne evidencije poslovnih događaja i transakcija moguće je, bez prethodnog vršenja popisa, utvrditi finansijski rezultat za određeni obračunski period.

Svakako da popis u sistemu dvojnog knjigovodstva i dalje egzistira, ali je njegova uloga sada drugačija. Osnovni razlog popisivanja imovine u sistemu dvojnog knjigovodstva je utvrđivanje eventualne razlike između knjigovodstvene evidencije i realnog stanja, kako bi se izvršilo njihovo usklađivanje.

1.2. POJAM RAČUNOVODSTVA

Pojam knjigovodstvo potiče iz srednjeg veka kada se knjigovodstvena evidencija vodila u povezanim knjigama. Za razliku od toga, danas se knjigovodstvena evidencija vodi na slobodnim listovima-karticama, računima, te se smatra da je primereniji termin računovodstvo. Postoji veliki broj definicija računovodstva. Određivanje pojma računovodstva nije jednostavno, jer se ono može posmatrati kao:

1. proces u kome se prikupljaju, sređuju, obrađuju i čuvaju podaci i oblikuju prenose i čuvaju informacije koje su problemski usmerene na donošenje odluka u preduzeću.
2. deo preduzeća koji se bavi tom delatnošću
3. naučna disciplina koja uopštava i unapređuje dostignuća u toj oblasti,
4. nastavnim predmet u školama i na fakultetima¹

Kao jedna od opšteprihvaćenih definicija računovodstva je definicija Komiteta za terminologiju američkog Instituta javnih računovođa po kojoj je **Računovodstvo nauka o beleženju i klasifikovanju poslovnih transakcija i događaja, primarno finansijskog karaktera i veština sastavljanja značajnih izveštaja analize i interpretiranja ovih transakcija i događaja i prenošenja rezultata licima koja moraju doneti odluku ili dati ocenu.**²

Ova promena naziva iskorišćena je sa suštinskog naziva u tom smislu da računovodstvo sada predstavlja jednu sistemsku celinu koja obuhvata:

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

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

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

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

² Citirano prema grupi autora Računovodstvo I, Viša poslovna škola, Beograd, 1995, str.12

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

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

Računovodstveno informisanje temelji se na podacima svih ostalih segmenata računovodstva na osnovu kojih stvara informacije neophodne menadžmentu preduzeća odluka, kao i ostalim zainteresovanim korisnicima ovih informacija, a za potrebe poslovnog odlučivanja. Sve korisnike računovodstvenih informacija možemo podeliti u na više načina, a najčešća podela je na interne korisnike (menadžment preduzeća) i eksterne korisnike (subjekti van preduzeća).

1.3. RAČUNOVODSTVENI INFORMACIONI SISTEM, RAČUNOVODSTVENE INFORMACIJE I NJIHOVI KORISNICI

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

- podsistem koji se odnosi na evidentiranje svakodnevnih poslovnih operacija, a koji je usmeren na donošenje svakodnevnih rutinskih odluka;
- podsistem glavne knjige i finansijskog izveštavanja koji proizvodi tradicionalne finansijske izveštaje kao što su bilansi, izveštaj o dobiti, izveštaj o novčanom toku i sl.;

³ Žager Lajoš „Analiza finansijskih izveštaja“, Masmedia, Zagreb, 2008, str.29

- podsistem fiksne imovine i kapitalnih ulaganja (izdataka) koji obrađuje transakcije koje se odnose na fiksnu imovinu;
- podsistem izveštavanja menadžmenta koji je usmeren na različite nivoe upravljanja i koji priprema informacije u obliku prihvatljivom za menadžment.

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

U zavisnosti od toga ko je korisnik i u koju svrhu se koriste, računovodstvene informacije se mogu podeliti na one koje su predmet interesovanja upravljačkog, odnosno, finansijskog računovodstva.⁶ Računovodstvene informacije koje trebaju da doprinesu povećanju efikasnosti poslovanja, kroz proces kontrole, planiranja i poslovnog odlučivanja menadžmenta, proizvod su upravljačkog računovodstva. Finansijsko računovodstvo kao deo računovodstvenog informacionog sistema kreira i prezentuje informacije o finansijskom stanju, likvidnosti i zarađivačkoj sposobnosti preduzeća koje su od značaja za donošenje odluka prvenstvo eksternih korisnika, ali i samog menadžmenta. Ovaj podsistem računovodstvenog informacionog sistema usmeren je na instrumente finansijskog izveštavanja čija se uloga sastoji u polaganju računa o stanju i uspehu preduzeća od strane menadžmenta, pa se finansijski izveštaji „smatraju glavnim nosiocima računovodstvenih informacija i konačni su rezultat računovodstvene obrade podataka o nastalim poslovnim događajima preduzeća“⁷. Putem informacija dobijenih iz finansijskih izveštaja investitori i poverioci dolaze do objektivne osnove za donošenje relevantnih odluka o ulaganjima, čime smanjuju rizik sopstvenog poslovanja. Osim toga, savremeni poslovni ambijent nameće potrebu za kvalitetnom komunikacijom između menadžmenta s jedne strane i vlasnika preduzeća, države, javnosti, sindikata i ostalih stejkholdera, s druge. U takvim uslovima kvalitetan sistem finansijskog izveštavanja je preduslov funkcionisanja finansijskih tržišta i povećanja društvenog blagostanja. Takođe, adekvatno organizovana i

⁴ Davis G.B., Olson M.H. „Management Information System“, MCGraw-Hill Book Company, New York, 1985, str.200.

⁵ Papp, L. „A könyvviteli információs rendszer elmeleti kérdései, Tankönykiadó, Budapest, 1979, str. 25.

⁶ Antić dr Ivan „Finansijsko računovodstvo kao podsistem računovodstvenog informacionog sistema“, Zlatibor, XXIX simpozijum, 1999. godina

⁷ Žager Lajoš „Analiza finansijskih izveštaja“, Masmedija, Zagreb, 2008, str. 25.

implementirana računovodstvena podrška omogućuje realizaciju upravljačkih aktivnosti u preduzećima i obezbeđuje normalno funkcionisanje vitalnih sistema (poreski sistem, statistika nacionalnog dohotka, zakonska politika itd.) jedne države. Sve ovo, računovodstvene informacije čini specifičnim resursom koji u savremenim uslovima privređivanja jesu baza za nesmetano realizovanje upravljačkih aktivnosti. Njihova specifičnost se ogleda u činjenici da se one upotrebom ne troše i da se mogu ponovo upotrebljavati, dok je njihova vrednost „uslovljena uticajem na donošenje drugačijih odluka i predstavlja razliku između ishoda stare i tako donesene nove odluke, umanjene za troškove dobijanja nove informacije. Ako nova informacija ne uzrokuje drugačiju odluku, onda je njena vrednost jednaka nuli“⁸.

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

Ulagači (investitori) su zainteresovani za računovodstvene informacije, kako bi ocenili rentabilnost poslovanja, odnosno, rizik ulaganja kapitala. Na bazi toga, investitori, donose odluke o povlačenju, zadržavanju ili povećanju uloženog kapitala. **Zaposlenima i sindikatima** su neophodne informacije o rentabilnosti preduzeća, kako bi sagledali mogućnost preduzeća u pogledu zarada, penzionih povlastica, fluktuacije radnika i sl.

Zajmodavci (poverioci) vrše na osnovu finansijskih izveštaja ocenu finansijske situacije i platežne sposobnosti preduzeća kako bi procenili da li će ono biti u mogućnosti da vrati pozajmljena sredstva s pripadajućom kamatom. Takođe, dobavljači i ostali poverioci vrše ocenu likvidnosti preduzeća tj. mogućnosti naplate ugovorenih iznosa u predviđenim rokovima.

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

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

Javnost je na različite načine zainteresovana za rad preduzeća. To se prvenstveno odnosi na lokalnu javnost, gde preduzeće ostvaruje svoju aktivnost. Ovo iz razloga što od efikasnosti (rentabilnosti) poslovanja preduzeća zavisi razvoj pojedinih područja,

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

mogućnost zapošljavanja ljudi itd. Pomoću računovodstvenih informacija javnost se upozna sa prosperitetom preduzeća i očekivanjima od njegovog daljeg poslovanja.

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

1.4. RAČUNOVODSTVO I PRIVREDNE OPERACIJE

Preduzeće u ostvarivanju postavljenih ciljeva obavlja određene privredne i društvene delatnosti. Da bi preduzeće moglo da obavlja svoje radne zadatke mora imati sledeće elemente:

- radni kolektivi koji mora po kvantitetu i kvalitetu da odgovara potrebama radnih zadataka ;
- sredstva koja moraju odgovarati nameni procesa rada.

U toku poslovanja preduzeća, preduzeće obavlja određene poslovne zadatke tj. privredne operacija koji dovode do prelaska sredstava iz jednog oblika u drugi u okviru reprodukcionog ciklusa.

U zavisnosti od toga da li se preduzeće bavi proizvodnjom, trgovinom ili finansijskim transakcijama (banke i osiguravajuća društva), reprodukcioni ciklus preduzeća možemo prikazati na sledeći način:

- Kod proizvodnih preduzeća : $N - R - P - R1 - N1$
- Kod trgovinskih preduzeća: $N - R - N1$
- Kod finansijskih organizacija (banaka): $N - K - N1$

(pri čemu je $N < N1$ za ostvarenu zaradu u toku jednog reprodukcionog ciklusa)

Privredne operacije koje preduzeće vrši s ciljem ostvarivanja određene zarade, predstavljaju upravo predmet računovodstvenog evidentiranja kroz poslovne knjige i

prezentovanja u okviru finansijskih izveštaja i računovodstvenih iskaza na osnovu čega dolazimo do saznanja o uspešnosti poslovanja i imovinskom položaju preduzeća.

1.5. ORGANIZACIJA RAČUNOVODSTVA KAO PROCESA

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

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

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

Računovodstvene informacije mogu poticati iz finansijskog računovodstva i upravljačkog računovodstva koji zajedno čine sistem računovodstvenog informisanja jednog preduzeća

Finansijsko računovodstvo treba da pruži sliku imovinskog, finansijskog, i prinostnog položaja preduzeća, a što je od izuzetnog značaja za efikasno upravljanje i harmonizaciju ciljeva delova i celine. Ovaj deo računovodstveno informacionog sistema je eksterno orjentisan pre svega zbog činjenice da mu je osnovna uloga u informisanju eksternih korisnika o poslovanju preduzeća, ali i zbog toga što su predmet finansijskog računovodstva poslovno-finansijski odnosi preduzeća sa okruženjem.

Informacije koje su sadržane u finansijskim izveštajima predmet su interpretacije brojnih korisnika, a prevashodno menadžmenta samog preduzeća i menadžmenta preduzeća koje stupa u poslovno-finansijske odnose sa dotičnim preduzećem. Upotrebom ovako dobijenih informacija omogućava se sagledavanje finansijskog položaja privrednog subjekta, čime se stvaraju uslovi za koncipiranje i realizaciju plansko-kontrolnih aktivnosti. U tome se ogleda i esencijalni značaj finansijskog računovodstva za realizaciju funkcije upravljanja, koje svojom analitičkom aparaturom, a putem završnog računa, i to pre svega izveštaja o poslovanju, predstavlja osnovu za formulisanje, a kasnije i kontrolu realizacije kako opštih, tako i specifičnih ciljeva preduzeća. Obradom podataka od strane računovodstva dolazimo do informacija čijim poređenjem sa drugim preduzećima, planom, odnosno, sa rezultatima iz ranijih perioda, možemo doći do zaključka o sposobnosti preduzeća u budućem poslovanju. Ovakva interpretacija finansijskih

izveštaja, koja je u funkciji menadžmenta preduzeća, određuje pripadnost ovog informacionog dela upravljačkom računovodstvu.

Upravljačko računovodstvo je deo računovodstva koji je usmeren prema menadžmentu preduzeća. Ovaj deo računovodstveno informacionog sistema putem prikupljanja, klasifikovanja i sumiranja poslovno-finansijskih podataka, a na osnovu sopstvenih instrumenata izveštavanja ima za cilj da obezbedi pouzdanu informacionu podlogu menadžmentu kako bi se omogućilo nesmetano donošenje pojedinačnih odluka i vršenje sistemske upravljačke kontrole. U tu svrhu upravljačko računovodstvo se bavi:⁹

- korišćenjem , adaptacijom i interpretacijom podataka finansijskog računovodstva za potrebe menadžmenta;
- obračunom troškova i učinaka što predstavlja srž upravljačkog informacionog sistema, koji prati zbivanja unutar samog preduzeća, odnosno, računski obuhvata vrednosno izražene utroške proizvodnih činilaca i njihovu transformaciju u proizvodne i prodane učinke.
- računovodstvenim planiranjem (budžetiranjem) i računovodstvenom kontrolom ostvarenja planiranih vrednosti, što je računovodstveni informacioni odgovor menadžmenta u vezi sa aktivnošću sistemske kontrole; računovodstvenom analizom troškova i koristi u funkciji podnošenja pojedinačnih poslovnih odluka.

Računovodstvene informacije se prezentuju najčešće u obliku finansijskih i računovodstvenih izveštaja:

- finansijski izveštaji se najčešće pojavljuju u obliku obrasca u kojima se na sistematski način iskazuje učinak računovodstvene obrade podataka. Osnovni instrumenti finansijskog izveštavanja su:
 - Bilans stanja,
 - Bilans uspeha,
 - Izveštaj o novčanim tokovima,
 - Izveštaj o promenama na kapitalu.
- računovodstveni izveštaji su dopuna finansijskim izveštajima u svrhu što potpunijeg, svestranijeg i produbljenijeg računovodstvenog informisanja. U njima su data potpunija obaveštenja i objašnjenja, kao i rezultati računovodstvene analize u cilju detaljnijeg informisanja korisnika po poslovanju preduzeća.

⁹ Stefanović dr Nikola „ Upravljačko računovodstvo“, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003. str. 29.

1.6. RAČUNOVODSTVENA NAČELA

Opšte prihvaćena računovodstvena načela razvijena od strane računovodstvene teorije i prakse, sračunata su da jasno definišu računovodstvene elemente. Ona jesu „opšti okvir koji određuje koja je informacija uključena u finansijske izveštaje i kako bi ta informacija trebalo biti predstavljena.“¹⁰

Ova pravila su nastala kombinovanjem tradicije, iskustva i zvaničnog stava i kontinuirano se usavršavaju, a da bi se obezbedila njihova primena neophodna je autoritativna potpora. Mogu biti arbitrarna i mogu se menjati tokom vremena, ukoliko se uoče slabosti postojećih pravila. Njihova upotreba zahteva razumevanje i pridržavanje od strane svih korisnika.

Kako bi se obezbedilo verno i korektno pripremanje i prezentovanje finansijskih izveštaja trebalo bi se pridržavati sledećih računovodstvenih načela¹¹:

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

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

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

Drugu grupu ekonomskih promena čine promene koje dovode do smanjenja nekog oblika aktivne, kao i pasive i to u istom iznosu.

U treću grupu promena ubrajaju se one koje dovode do povećanja jednog od oblika imovine, što prouzrokuje smanjenje za isti iznos drugog oblika imovine. Četvrtu grupu ekonomskih promena čine one koje imaju za posledicu promenu u strukturi izvora sredstava tj. povećanje jednog oblika pasive izaziva smanjenje drugog.

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

Načelo poslovne jedinice (The Entity Concept) je zahtev da se imovina uložena u poslovanje obuhvata odvojeno od ostale imovine vlasnika i poverilaca i da se uspešnost upravljanja tom imovinom kontroliše putem rezultata. Poslovna jedinica se najčešće poklapa sa računovodstvenom celinom, osim u slučaju kada se u okviru jedne poslovne,

¹⁰ Megis&Megis «Računovodstvo – temelj poslovnog odlučivanja», Mate, 1999. str.15

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

formira određeni broj računovodstvenih celina. Potreba da se jedinstveni poslovni proces podeli na nekoliko računovodstvenih celina javlja se kod velikih privrednih subjekata koji na ovakav način žele da na višem nivou postignu kontrolu uspešnosti poslovanja. Uže računovodstvene celine mogu se formirati kao mesta troškova, profitni centri i investicioni centri.¹²

Načelo kontinuiteta ili stalnosti poslovanja (The Going-Concern Concept) proizilazi iz dugoročnog poslovanja preduzeća i potrebe za permanentnom kontrolom poslovanja, što ima za posledicu utvrđivanja rezultata u kraćim vremenskim intervalima, odnosno, periodičnog rezultata. Periodični rezultat koji nastaje u vremenskim periodima koji su delovi ukupnog životnog ciklusa preduzeća predstavlja deo totalnog rezultata preduzeća koji bi se utvrdio kao razlika između ukupno naplaćenih i ukupno plaćenih iznosa, po okončanju svih poslovnih aktivnosti preduzeća. Iz navedenog proizilazi¹³:

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

Procenjivanje imovine, kapitala i rezultata zasniva se na principu stalnog troška. Imovina preduzeća sve dok preduzeće posluje sa dobitkom vrednuje se na bazi stvarnog (istorijskog troška) tj. stvarne nabavne cene kao objektivnog kriterijuma za utvrđivanje efikasnosti upravljanja kapitalom. Odstupanje od principa stvarnog troška, dozvoljava se samo prilikom prodaje celog preduzeća i likvidacije preduzeća usled gubitka. Prodajom preduzeća prestaje kontinuitet u njegovom poslovanju, i tada se vrednovanje sredstava vrši po tekućoj tržišnoj ili likvidacionoj ceni. Ukoliko preduzeće posluje sa gubitkom i zahteva se njegova likvidacija, dolazi do prestanka u kontinuitetu njegovog poslovanja. U tom slučaju se "vrednovanje sredstava, sopstvenog kapitala, pa i obaveza sprovodi po likvidacionim cenama, koje su u načelu niže od stvarno učinjenog novčanog izdatka za njihovo sticanje."¹⁴

Načelo novčanog merila (The Money Measurement Concept) omogućuje svođenje različitih finansijskih elemenata na zajednički imenitelj tj. novac. Imovina, obaveze, kapital, prihodi i rashodi kao i transakcije koje nastaju u vezi sa njima mogu se javiti u različitim pojavnim oblicima, primena načela novčanog merila, ima za cilj da izrazi različite računovodstvene kategorije u novcu, odnosno, u nacionalnoj valuti. Da bi imovina bila realno prikazana potrebno je da, u ukupnom iznosu, bude iskazana u novčanim jedinicama iste kupovne moći, što je neretko teško ostvariti, s obzirom da tokom vremena dolazi do promene kursa nacionalne valute. U uslovima inflatornih ili deflatornih tendencija iskazna moć finansijskih izveštaja se narušava, s obzirom da se imovina stiče u

¹² Opširnije o računovodstvenim celinama – mestima troškova, profitnim centrima, investicionim centrima Megis&Megis «Računovodstvo – temelj poslovnog odlučivanja», Mate, 1999 str. 1115

¹³ Đukić dr Tadija «Uloga računovodstvenih informacija u upravljanju preduzećem», Niš, 2007 str.49

¹⁴ Opširnije Đukić dr Tadija, «Uloga računovodstvenih informacija u upravljanju preduzećem», Niš 2007. str. 49

različitim vremenskim periodima i iskazuje u novčanim jedinicama različite kupovne snage npr. “ona imovina koja je u odnosu na dan izveštavanja nabavljena ranije u uslovima inflacije, biće iskazana u novčanim jedinicama veće kupovne snage, od imovine koja je nabavljena kasnije.”¹⁵ Međutim, da bi imovina realno prezentovala finansijski položaj i profitabilnost neophodno je da bude iskazana u novčanim jedinicama iste kupovne snage što zahteva neutralisanje efekata monetarnih poremećaja primenom odgovarajućih postupaka, npr. revalorizacije, u očuvanju kvaliteta računovodstvenih informacija.

Načelo stvarnog istorijskog troška (The Cost Concept) je zahtev da imovina bude iskazana u visini novčanog izdatka koji je učinjen u momentu njenog sticanja. To je onaj iznos koji je izvorno plaćen za kupovnu imovine i može se razlikovati od iznosa koji je potrebno platiti u momentu bilansiranja. Delovi imovine poput robe, materijala i sl. vrednuju se po nabavnoj vrednosti u momentu sticanja, dok će nedovršena proizvodnja i gotovi proizvodi biti vrednovani u visini troškova ulaganja tj. ceni koštanja. Određena imovina, poput potraživanja i gotovine, kao i kapital i obaveze vrednuju se po knjigovodstvenoj vrednosti proistekloj iz određene poslovne transakcije, što važi i za prihode i rashode.

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

Načelo opreznosti (The Concept of Prudence) ima za cilj da se imovina preduzeća i obračunati periodični rezultat oprezno odmere. Primenom ovog načela sprečava se precenjivanje imovine i iskazivanje precenjenog rezultata poslovanja, što je u interesu svih korisnika finansijskih izveštaja. Precenjivanje rezultata, onemogućilo bi realnu procenu rizika ulaganja kapitala, jer ne bi pružilo poveriocima korektnu sliku o neto imovini preduzeća poveriocima, koja je osnovni kriterijum u oceni sigurnosti ulaganja. Pri tom, nepoštovanje principa opreznosti moglo bi navesti vlasnika na donošenje pogrešnih poslovnih odluka, koje bi imale za posledicu odliv kapitala i ugrozio opstanak preduzeća. Oprezno odmeravanje imovine nalaže poštovanje sledećih pravila.¹⁶

- pojedini delovi imovine procenjuju se najviše po nabavnoj vrednosti, tj. u visini cene koštanja, sem u slučaju kada su na dan bilansiranja tržišne cene za date imovinske delove niže, pa je potrebno procenu izvršiti po nižim tržišnim cenama.

¹⁵ Opširnije Škarić Jovanović dr Kata «Računovodstvo», Viša poslovna škola, Beograd, 1999. str.33.

¹⁶ Opširnije Škarić Jovanović dr Kata, Radovanović dr Radiša «Finansijsko računovodstvo», Beograd, 2006. str. 17.

- obaveze se procenjuju najmanje u visini nabavne vrednosti. Ukoliko izmirenje obaveze zahteva isplatu veće sume od knjigovodstvene vrednosti, onda se procenjivanje mora izvršiti po višoj vrednosti.

Radi opreznog odmeravanja neto imovine i periodičnog rezultata treba se pridržavati principa realizacije i impariteta. Principa realizacije označava da za preduzeće nema ni dobitaka, ni gubitaka pre prodaje učinaka. Po ovom principu dobitak se može obračunavati na ime prodajne vrednosti za dobro koje je proizvedeno, prodato i isporučeno kupcu. Znači, prema principu realizacije preduzeće može iskazati samo one rezultate koji su potvrđeni na tržištu. Princip impariteta je dopuna principa realizacije i ogleda se u zahtevu za nejednakim tretmanom pozitivnog i negativnog rezultata. Prema principu impariteta u bilansu se iskazuju ne samo realizovani (ostvareni) gubici već i pretpostavljeni (verovatni) gubici. Znači, prema ovim principima nije dozvoljeno iskazivanje nerealizovanih dobitaka, ali se preporučuje iskazivanje kako realizovanih tako i nerealizovanih gubitaka, čime se postiže oprezno odmeravanje periodičnog rezultata.

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

1.7. OSNOVNI FINANSIJSKI IZVEŠTAJI

U osnovne računovodstvene izveštaja spadaju Bilans stanja i Bilans uspeha. Ovi izveštaju predstavljaju sastavni deo završnog računa preduzeća i pokazuju finansijski položaj i uspešnost u poslovanju preduzeća u toku poslovne godine. Pružaju informativnu podršku u oceni poslovanja preduzeća prvenstveno eksternim korisnicima (investitori, kreditori, dobavljači, vladine agencije, poreski organi, statistika i sl.), ali i internim korisnicima zaposlenima, vlasnicima, i najvišem nivou menadžmenta.

Takođe u većini razvijenih tržišnih privreda završni račun preduzeća uključuje još Bilans tokova gotovine, Izveštaj o promenama na kapitalu i Napomene uz finansijske izveštaje.

1.7.1. BILANS STANJA

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

Bilans stanja se može sastaviti u formi:

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

U praksi se koristi bilans stanja jednostranog računovodstva, zbog lakše automatske obrade podataka.

Grupisanje sredstava u okviru aktive vrši se prema njihovoj funkciji te razlikujemo **poslovna i vanposlovna sredstva**.

Poslovna sredstva koja se sastoje iz osnovnih i obrtnih sredstava. Osnovna sredstva ili stalna sredstva predstavljaju osnovu za rad svakog preduzeća i koriste se duži vremenski period tj. u okviru više reprodukcioničkih ciklusa, koeficijent obrta im je veći od jedan, imaju veću vrednost i najčešće nemenjanju svoj izgled upotrebom. U okviru osnovnih sredstava ubrajamo zemljište, građevinske objekte, opremu, dugoročne finansijske plasmane.

Obrtna sredstva karakteriše jednokratna upotreba, ulaze u supstancu novog proizvoda i menjaju svoj izgled, prenoseći istovremeno celokupnu svoju vrednost. To su sredstva koja se često i brzo reprodukuju tj. njihova upotreba je najčešće i njihov potpuni utrošak. U obrtna sredstva ubrajamo: materijal, sitan inventar, autogume, nedovršene proizvode, poluproizvode, gotove proizvode, robu, novac.

Pored poslovnih sredstava postoje i vanposlovna sredstva, a javljaju se pre svega u obliku sredstva rezervi.

Osnovne grupacije izvora sredstava su: **izvori poslovnih sredstava i izvori vanposlovnih sredstava**.

U izvore poslovnih sredstava spadaju: kapital (državni, društveni, akcijski, zadružni itd.), krediti od banaka i ostali krediti i sve vrste obaveza.

Ukoliko izvore sredstava razvrstamo prema poreklu možemo uočiti dve grupacije a to su:

- sopstveni izvori sredstava kod kojih postoji obaveza vraćanja prema samom vlasniku tj. suvlasniku preduzeća. U sopstvene izvore sredstava ubrajamo osnovni kapital (državni, akcijski, udeli, ulogi, društveni kapital i dr.) i rezerve (kapitalne rezerve (emisione premije), revalorizacione rezerve, zakonske rezerve, statutarne i dr.), kao i neraspoređena dobit.

- pozajmljeni izvori kod kojih postoji obaveza vraćanja prema drugim subjektima (bankama, kreditorima, investitorima, dobavljačima) i gde je gotovo uvek definisan rok vraćanja. Prema roku vraćanja ove izvore možemo podeliti na: dugoročne obaveze (rok vraćanja im je duži od jedne godine), kratkoročne obaveze (rok vraćanja je kraći od jedne godine)

Klasifikacija bilansnih pozicija sprovodi se primenom dva osnovna principa i to:

- princip likvidnosti;
- princip funkcionalnosti.

Princip likvidnosti ima dve podvarijante i to:

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

U okviru principa rastuće likvidnosti u aktivi, prvo iskazuju osnovna sredstva, pa potom obrtna (zemljište, građevinski objekti, oprema, materijal, nedovršena proizvodnja, gotovi proizvodi, roba, blagajna, tekući račun), a u pasivi prvo sopstveni kapital, dugoročne i na kraju kratkoročne obaveze.

U okviru principa opadajuće likvidnosti u aktivi se svrstavaju prvo najlikvidnija sredstva tj. sredstva kojima se najpre može izmiriti neka obaveza. Blagajna, tekući račun, potraživanja od kupaca, gotovi proizvodi i roba, nedovršena proizvodnja i poluproizvodi, materijal, osnovna sredstva u vidu opreme, mašina i zemljište, građevinski objekti. Po ovom principu u pasivi bilansa stanja iskazuju se najpre: obaveze koje treba izmiriti (obaveze prema dobavljačima, po kreditima i razne druge obaveze) a na kraju se iskazuje sopstveni kapital.

Što se tiče principa *funkcionalnosti* u okviru aktivi se iskazuju: osnovna sredstva (zemljište, građevinski objekti, oprema), obrtna sredstva (novac, materijal, nedovršena proizvodnja, gotovi proizvodi, potraživanja). U pasivi iskazuje se prvo: kapital, a zatim obaveze.

1.7.2. BILANS USPEHA

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

korigovanje tako dobijene razlike za naknadna ulaganja i povlačenja kapitala od strane vlasnika.¹⁷

Ovakvo informisanje o poslovnom rezultatu je nedovoljno za korisnike finansijskih izveštaja, te se nameće potreba za dubljim sagledavanjem izvora neto rezultata poslovanja kao razlike između prihoda i rashoda koji se obuhvataju na računima uspeha, a čijim zaključivanjem na kraju perioda dolazimo do bilansa uspeha.¹⁸ Iz ovoga proizilazi da je bilans uspeha najbitniji finansijski izveštaj koji ukazuje na profitabilnost preduzeća. On predstavlja izdvojeni deo bilansa stanja u koji se unosi podatak o ostvarenom rezultatu poslovanja koji je utvrđen u bilansu uspeha. Rezultat poslovanja se može javiti kao neraspoređeni (akumulirani) dobitak ili gubitak. Neraspoređeni dobitak evidentira se u okviru pozicije sopstveni kapital u pasivi bilansa stanja, dok se gubitak beleži u aktivni bilansa stanja ili u pasivi kao odbita stavka od sopstvenog kapitala. Na ovaj način bilans uspeha ostvaruje svoju funkciju utvrđivanja poslovnog rezultata i njegovog prenošenja radi kompletiranja bilansa stanja.

Poput bilansa stanja i bilans uspeha može biti prikazan u dve forme¹⁹:

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

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

Bilans uspeha preduzeća “X” za period _____ godine

Poslovni rashodi	Poslovni prihodi
Finansijski rashodi	Finansijski prihod
Ostali rashodi	Ostali prihodi
Dobitak	Gubitak
Svega	Svega

Bilans uspeha sastavljen u formi dvostranog pregleda je jasniji i pregledniji iskaz dobitka ili gubitka, gde se na levoj strani svrstavaju rashodi, a na desnoj prihodi. Ukoliko su prihodi veći od rashoda ostvareni dobitak biće prikazan na levoj strani, dok u suprotnom slučaju, tj. u slučaju gubitka, isti će biti prikazan na desnoj strani. Ovakvim načinom obuhvatanja ostvarenog rezultata ostvaruje se veza sa knjigovodstvom kroz izjednačavanje leve i desne strane pregleda, kako se to čini na računu zaključka konta uspeha u knjigovodstvu, što je propraćeno uključivanjem dobitka ili gubitka u bilans stanja, čime se vrši prenos rezultata sa računa zaključka konta uspeha na račune stanja.²⁰ Zbog ovakvog načina prezentovanja, bilans uspeha sastavljen u formi konta, omogućuje

¹⁷ Opširnije Stevanović dr Nikola „Upravljačko računovodstvo“, Ekonomski fakultet, Beograd, 2006, str.106

¹⁸ Krstić dr Jovan “ Instrumenti finansijsko računovodstvenog izveštavanja (pristup ex post i ex ante), Ekonomski fakultet, Niš, 2002, str. 61

¹⁹ Ranković dr Jovan „Upravljanje finansijama preduzeća“, Ekonomski fakultet, Beograd, 1995 str. 241-24

²⁰ Stefanović dr Nikola “Upravljačko računovodstvo”, Ekonomski fakultet, Beograd, 2006. godina, str. 114-115

korisnicama pregledan uvid u sve elemente (prihode i rashode) koji doprinose ostvarenju rezultata poslovanja. Takođe, moguće je analizirati učešće pojedinih globalnih grupa prihoda i rashoda (poslovni prihodi i rashodi, finansijski prihodi i rashodi, ostali prihodi i rashodi) u ostvarenim vrednosnim tokovima, kako bi se sagledala njegova uloga u formiranju dobitka ili gubitka. Osnovni nedostatak ove forme prikazivanja bilansa uspeha ogleda se u nemogućnosti segmentacije rezultata, tj. utvrđivanja poslovnog rezultata, rezultata iz finansiranja i ostalog rezultata.

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

Bilans uspeha preduzeća „X“ za period _____ godine

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

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

Bilansiranje rezultata poslovanja može se vršiti uz pomoć dve metode:

- metode ukupnih troškova
- metode troškova prodatih učinaka

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

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

1.7.3. BILANS TOKOVA GOTOVINE

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

Ovaj izveštaj prilikom njegove pripreme i prezentacije rasčlanjuje se na tri toka gotovine:

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

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

1.7.4. IZVEŠTAJ O PROMENAMA NA KAPITALU

Izveštaj o promenama na kapitalu je sastavni deo seta finansijskih izveštaja čija se uloga ogleda u informisanju o promenama neto imovine preduzeća nastalim u toku poslovne godine, „nezavisno od toga da li su te promene proistekle iz obračuna u bilansu

uspeha ili iz transakcija koje nemaju karakter rashoda ili prihoda, ili, pak zbog promena računovodstvenih politika ili korekcija po osnovu fundamentalnih grešaka“²¹.

Promene na kapitalu (neto imovini), u smislu povećanja ili smanjenja, nastaju kao rezultat nastanka prihoda i rashoda iskazanih u bilansu uspeha, kao i usled povećanja ili smanjenja neto imovine knjiženih direktno na računima kapitala. Takođe, izveštaj o promenama na kapitalu „statičke pokazatelje vrednosti elemenata sopstvenog kapitala prikazane u bilansu stanja prezentuje i sa stanovišta njihove promene tokom obračunskog perioda“²²

1.7.5. NAPOMENE UZ FINANSIJSKE IZVEŠTAJE

Prethodno obrađeni finansijski izveštaji imaju zadatak da pruže informacije vezane za finansijski položaj, zarađivačku sposobnost, novčane tokove i promene na kapitalu, koje su pre svega kvantitativne prirode. Međutim, za korisnike seta finansijskih izveštaja ovaj vid informisanja nije dovoljan, te se javlja zahtev za pružanjem dodatnih opisnih informacija radi povećanja upotrebne vrednosti gore navedenih izveštaja. Takve informacije se prezentuju u Napomenama uz finansijske izveštaje koje „dodatno pojašnjavaju strukturu, vrednost i obeležja nekih pozicija u ostalim izveštajima.“²³ Napomene uz finansijske izveštaje kao sastavni deo seta finansijskih izveštaja imaju trojaku funkciju, one doprinose: boljoj interpretaciji i razumevanju finansijskih izveštaja; njihovom rasterećenju; kao i njihovoj dopuni dodatnim informacijama koje mogu biti od značaja za donosiocel odluka.²⁴

²¹ Stojilković dr Milorad, Spasić mr Dejan „Izveštaj o promenama na kapitalu-normativna regulisanost i pravci izveštavanja prema MRS i pravci razvoja u nas“ Računovodstvo, 2002, vol. 47. br.11, str.16-23.

²² Stojilković dr Milorad, Spasić mr Dejan „Izveštaj o promenama na kapitalu-normativna regulisanost i pravci izveštavanja prema MRS i pravci razvoja u nas“, Računovodstvo, 2002. god., vol.47, br.11, str.16-23.

²³ Žager Ljajoš „Analiza finansijskih izveštaja“, Masmedia, Zagreb, 2008 god. str.89.

²⁴ Opširnije Radovanović dr Radiša “Finansijsko izveštavanje”, Beograd,2000 str. 69-71.

2. OSNOVNE BILANSNE PROMENE

Poslovne promene nastale knjigovodstvenim obuhvatanjem poslovnih događaja i transakcija preduzeća mogu se razvrstati na :

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

2.1. BILANSNE PROMENE KOJE UTIČU NA BILANS STANJA

Postoje četiri grupe ovakvih promena:

Prva grupa osnovnih bilansnih promene odnosi se na povećanje AKTIVE uz istovremeno povećanje PASIVE. Za ovu grupu promena karakterističan je primer nabavke materijala od dobavljača. U okviru ove promene dolazi do povećanja na računu materijala u okviru aktive uz istovremno povećanje na računu dobavljača u pasivi za isti iznos. Dakle, dolazi do povećanja i aktive i pasive za isti iznos, što dovodi do uspostavljanja ponovne bilansne ravnoteže.

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

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

Druga grupa osnovnih bilansnih promena odnosi se na smanjenje AKTIVE i istovremeno smanjenje PASIVE. Karakterističan primer je isplata obaveza prema dobavljaču za nabavljeni materijal sa tekućeg računa.

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

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

Treća grupa osnovnih bilansnih promena odnosi se na izmene u strukturi AKTIVE. Npr: Okončana je proizvodnja gotovih proizvoda preduzeća u vrednosti od 100 rsd.

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

Na ovaj način došlo je do povećanja stanja na računu gotovih proizvoda i do smanjenja stanja na računu nedovršene proizvodnje za 100 rsd. Kako se oba ova računa nalaze u A bilansa stanja došlo je do izmene u strukturi A i to tako što je na jednom računu došlo do povećanja, a na drugom do smanjenja za isti iznos. Na osnovu ovoga sledi da se zbir A nije promenio. Kako ova promena ne dotiče P bilansa stanja njen iznos je ostao isti tako da postoji ravnoteža između A i P.

Četvrta grupa osnovnih bilansnih promena odnosi se na izmene u strukturi PASIVE. Npr: Izvršena je isplata obaveza prema dobavljaču za materijal pod rednim brojem 1.iz kredita.

Aktiva	Pasiva
	Kredit 50
	Dobavljač (150)-50

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

2.2. BILANSNE PROMENE KOJE UTIČU NA BILANS STANJA I BILANS USPEHA

Postoje četiri grupe ovakvih promena:

Prva grupa jesu promene koje dovode do nastanka prihoda (pozitivnog ekonomskog toka) i povećanja jedne ili više pozicija u aktivi.

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

Bilans stanja

Aktiva	Pasiva
Kupci 10.000	

Bilans uspeha

Rashodi	Prihodi
	Prihodi od prodaje robe 10.000

Druga grupa jesu promene koje dovode do nastanka rashoda (negativni ekonomski tok) i do smanjenja jedne ili više pozicija u aktivi.

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

Bilans stanja

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

Bilans uspeha

Rashodi	Prihodi
Manjak 1.000	

Treća grupa jesu promene koje dovode do nastanka prihoda usled smanjenja jedne ili više pozicija u pasivi.

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

Bilans stanja

Aktiva	Pasiva
	Dobavljači (predpostavka 50.000) 49.000

Bilans uspeha

Rashodi	Prihodi
	Ostali prihod 1.000

Četvrta grupa su promene koje dovode do nastanka rashoda usled povećanja jedne ili više pozicija u pasivi.

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

Bilans stanja

Aktiva	Pasiva
	Dobavljači (pretpostavka 50.000) 51.000

Bilans uspeha

Rashodi	Prihodi
Vanredni rashod 1.000	

3. RASČLANJIVANJE BILANSA – KNJIGOVODSTVENI RAČUN

Sve knjigovodstvene promene možemo pratiti pomoću bilansa. U tom slučaju dobijamo niz sukcesivnih bilansa koji se nadovezuju jedan na drugi. Ovakvo praćenje promena kroz bilans je nepogodno, neekonomično i tehnički gotovo neizvodljivo. Zbog toga se došlo na ideju *rasčlanjivanja bilansa* na njegove sastavne delove tj. račune. Tako nastalu promenu možemo knjižiti samo na računima na koje se ta promena odnosi, bez potrebe da ostale pozicije bilansa prepisujemo. Rasčlanjivanje bilansa na račune ima veliki analitički značaj, jer na računu možemo u svakom momentu da saznamo početno stanje, ukupan promet na računu i njegovo konačno stanje. Takođe, pomoću računa možemo u svakom momentu sastaviti bilans stanja.

Postoje dva principa kojih se trebamo pridržavati prilikom evidentiranja poslovnih promena na pojedinim računima:

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

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

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

Oznake strana računa

Duguje	Potražuje
Ulaz	Izlaz
Primanje	Izdavanje
Levo	Desno
+	-

Levu stranu računa najčešće označavamo sa duguje, dok desnu sa potražuje. Takođe, moguće je koristi i sledeće izraze: „zaduženje“, „terećenje“, „na teret“, kada treba knjižiti levu stranu, kao i „odobrenje“, „razduženje“, „u korist“ kada je knjiženje na desnoj strani.

Na koju stranu računa ćemo sprovesti knjiženje poslovne promene ili knjigovodstvene operacije zavisice od odgovora na sledeća pitanja:

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

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

3.1.OBLICI KNJIGOVODSTVENIH RAČUNA

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

- preglednost evidentiranih promena,
- brojnost podataka koji se traže,
- ekonomičnost pojedinih oblika računa (utrošak materijala i rada)
- veća ili manja mogućnost odgovarajućeg oblika u kopirnoj ili mašinskoj tehnici.

Postoje sledeći oblici računa:

1. stepenasti oblik računa retko se koristi jer nas ne informiše o prometu već samo o saldu, zbog toga se koristi uglavnom u bankama.
2. oblik računa po foliji je neekonomičan i nepodoban za mašinsku obradu jer nema kolonu saldo.
3. oblik računa po pagini načešće se koristi u praksi, jer je pogodan za mašinsku obradu i sadrži potrebne informacije o prometu ili saldu.
4. tabelarni oblik računa
5. kombinovani oblik računa
6. u obliku slova T načešće se koristi u nastavi.

Stepenasti oblik računa

Ulagáč NN

Datum	Opis	Znak	Iznos
2010			
01.08	Uloženo	P	1.000
	Uloženo	P	1.000
	Stanje	P	2.500
04.08	Podignuto	D	800
10.08.	Stanje	P	1.000

Knjigovodstveni račun po foliji

Duguje

Kupac NN

Potražuje

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

Knjigovodstveni račun po pagini

Kupac NN

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

Kombinovani knjigovodstveni račun

Kupac NN

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

3.2. KLASIFIKACIJA RAČUNA

Račune možemo razvrstati na:

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

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

Detaljna klasifikacija računa predstavlja instrument knjigovodstvene prakse. Ona se zasniva na dekadnom principu koje se sastoji u tom da se čitav računski sistem prvo podeli na X klasa, zatim se svaka klasa deli na X grupa, a svaka grupa deli na X sintetičkih računa. Sintetički račun se dele po istom principu na *analitičke* i *subanalitičke* račune. U tom kontekstu možemo govoriti o kontnom okviru i kontnom planu kao značajnim instrumentima knjigovodstva, jer su upravo pravilno ustrijeni kontni okviri i kontni planovi bitna pretpostavka da knjigovodstvo ispuni ciljeve koji se pred njega predstavljaju.

Kontni okvir predstavlja listu sistematski sređenih svih računa ili konta koji se mogu otvoriti u knjigovodstvu preduzeća. Kontni okvir je jedno od sredstava kojima se obezbeđuje jednoobraznosti knjigovodstva na određenoj teritoriji i/ili kod odgovarajućih privrednih subjekta.

Značaj kontnog okvira ogleda se u određivanju:

- sadržine i strukture knjigovodstva,
- odnosa finansijskog i analitičkog knjigovodstva,
- metode periodiziranja rezultata,
- kontiranja,
- mogućnosti zadovoljenja poslovnih zahteva na nivou preduzeća itd.

Zbog značaja koji kontni okviri imaju oni su propisani zakonom. Danas je opšteprihvaćen dekadni sistem rasčlanjivanja tj. sistematizacije računa uz primenu arapskih brojeva za njihovo numeričko obeležavanje. To znači da se kontni okvir rasčlanjuje na deset klasa, svaka klasa se rasčlanjuje na deset grupa računa, svaka grupa na deset računa itd.



Principi koji se koriste prilikom formiranja kontnog okvira jesu:

- Princip sveobuhvatnosti
- Princip svodnosti
- Princip elastičnosti

Postoje dva metoda raspoređivanja računa u kontnom okviru

1. Metod funkcionalnosti, kod ovog metoda primarni cilj je praćenje rezultata poslovanja preduzeća pa su računi tako sistematizovani da prate reprodukcioni proces.
2. Bilansni metod raspoređivanja računa kod koga je glavni zadatak utvrđivanje finansijskog rezultata preduzeća i njegove imovine, pa se računi sistematizuju shodno rasporedu pozicija u bilansu stanja i bilansu uspeha.

3.3. KONTNI PLAN

Kontni plan je lista sistematski sređenih računa ili konta koji su stvarno otvoreni u knjigovodstvu preduzeća.

Pri izradi kontnog plana preduzeće mora poštovati sledeća pravila:

1. ne sme da menja nazive ni numeričke oznake računa iz kontnog okvira,
2. ne sme da izmišlja nove klase, grupe računa i račune osim u klasi koja je predviđena za pogonsko knjigovodstvo.

Baza za izradu kontnog plana je kontni okvir koji nastaje rasčlanjivanjem pojedinih računa iz kontnog okvira ili eliminisanjem nepotrebnih računa iz kontnog okvira shodno potrebama preduzeća.

3.4. ZVANIČNI KONTNI OKVIR

U zvaničnom kontnom okviru za preduzeća i zadruge za ređanje klasa primenjen je bilansni princip, obeležavanje se vrši arapskim brojevima i za sistematizaciju se primenjuje dekadni sistem

KLASA 0: Neplaćeni upisani kapital i stalna imovina

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

KLASA 1: Zalihe

Računi : materijal;
Alati i inventar;
Nedovršena proizvodnja;
Gotovi proizvodi;
Roba;
Nekretnine za prodaju datih avansa;

KLASA 2: Kratkoročna potraživanja, plasmani i gotovina

Računi : Kupci;
Potraživanja za kamatu;
Potraživanja od radnika;
Kratkoročni depoziti;
Čekovi, menice;
Akreditivi;
Otkupljene sopstvene akcije;
Blagajna;
Tekući račun;
Aktivna vremenska razgraničenja;
Gubitak iznad visine kapitala;
PDV u primljenim fakturama;

KLASA 3: Kapital

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

KLASA 4: Dugoročna rezervisanja i obaveze

Računi : Krediti;
Primljeni avansi;
Dobavljači;
Obaveze za zarade radnika;
Obaveze za kamate;
Obaveze za poreze i doprinose;
Pasivna vremenska razgraničenja;
Obaveze po čekovima i menicama;
PDV;

KLASA 5: Rashodi

Računi : Nabavna vrednost prodate robe;
Troškovi materijala;
Troškovi amortizacije;
Rashodi kamata;
Negativne kursne razlike;
Gubitak od prodaje materijala i osnovnih sredstva;
Manjak na materijalu i osnovnim sredstvima;
Troškovi zakupnine;
Vanredni rashodi;
Troškovi održavanja;
Troškovi reklame i propagande;
Rashodi na osnovu obezvređenja imovine;
Troškovi platnog prometa;
Troškovi transporta usluga;

KLASA 6: *Prihodi*

Računi : Prihodi od prodaje gotovih proizvoda, robe i usluga;
Prihodi od subvencija i dotacija;
Prihodi od zakupnina;
Prihodi od kamate;
Pozitivne kursne razlike;
Dobici od prodaje osnovnih sredstava i materijala;
Viškovi osnovnih sredstava i materijala;

KLASA 7: *Otvaranje i zaključak stanja i uspeha*

KLASA 8: *Vanbilasna evidencija*

KLASA 9: *Obračun troškova i učinka*

Klasa 0 – 8 jedan entitet FINANSIJSKO RAČUNOVODASTVO.

Klasa 9 drugi entitet POGONSKO RAČUNOVODSTVO.

Na osnovu ovih računa sastavljaju se osnovni finansijski izveštaji i to na osnovu klasa 0,1,2,3,4 bilans stanja , a na osnovu klasa 5 i 6 bilans uspeha.

U okviru klase devet dati su računi poslovnog knjigovodstva.

Dakle računi od klase 0 do klase 8 predstavljaju račune finansijskog računovodstva, dok računi klase 9 predstavljaju račune pogonskog knjigovodstva.

3.5. VRSTE RAČUNA

Najčešće se govori o sledećim vrstama računa:

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

3.5.1. RAČUNI STANJA I USPEHA

Računi stanja predstavljaju one račune koji svojim saldonom pokazuju stanje i promene na pojedinim delovima sredstava i njihovim izvorima. Računi stanja se dele: **aktivne račune, pasivne račune i aktivno-pasivne račune.**

Aktivni računi pokazuju stanje i kretanje sredstava. Ovi računi zbog toga ne mogu imati pasivan saldo, jer je nemoguće da izlaz sredstava bude veći od ulaza na tim

kapitala tj. rezervi) on se svrstava u pasivu bilansa stanja. Nepokriveni gubitak sa predznakom minus oduzima se o iznosa pasive.

3.5.2. SINTETIČKI, ANALITIČKI I SINTETIČKO-ANALITIČKI

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

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

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

3.5.3. POTPUNI, NEPOTPUNI I KOREKTIVNI RAČUNI

Ukoliko računi stanja svojim saldom pokazuju svoje pravo stanje onda su to **potpuni računi**, a ukoliko ne pokazuju pravo stanje onda su to **nepotpuni računi**, te je kod ovih računa potrebno korigovati saldo sa povezanim **korektivnim računom**.

U potpune račune su npr: računi blagajne, tekućeg računa, računi materijala, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda ukoliko se vode po stvarnoj ceni. Isto tako potpuni računi bili bi računi osnovnih sredstava (oprema, građevinski objekti) u slučaju kada se otpis na ovim računima vrši direktno tako da saldo pokazuje pravo stanje tj. sadašnju ili neotpisanu vrednost.

Nepotpuni računi su takvi računi koji sami ne pokazuju pravo stanje, već je to stanje moguće utvrditi pomoću tzv. korektivnih računa. Tako npr: ukoliko se otpis osnovnih sredstava vrši primenom indirektno metode onda računi osnovnih sredstava predstavljaju nepotpune račune, a računi ispravke vrednosti osnovnih sredstava predstavljaju korektivne račune zato što koriguju račune osnovnih sredstava i omogućuju da se pomoću njih utvrdi pravo stanje.

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

3.5.4. BILANSNI I IZABILANSNI RAČUNI

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

- **Bilansne račune** (na kojima se evidentiraju sredstva preduzeća i njegovi izvori);
- **Izabilansne račune** (na kojima se evidentiraju sredstva drugih preduzeća data u vidu garancije ili na čuvanje i kao takva nemaju neposredni uticaj na veličinu sredstava, izvore sredstava preduzeća koje sastavlja bilans).

Iza bilansni računi su dobili naziv po tome što se upisuju ispod bilansa tj. iza njihove zaključne crte.

3.5.5. STVARNI I SIMBOLIČKI RAČUNI

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

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

Kontrlna pitanja:

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

41. Kako se dele izvori sredstava prema poreklu?
42. Koji su to sopstveni, a koji pozajmljeni izvori sredstava?
43. Koja su dva osnovna principa razvrstavanja pozicija u bilansu stanja?
44. Objasnite princip rastuće likvidnosti?
45. Objasnite princip opadajuće dospelosti?
46. Objasnite princip funkcionalnosti?
47. Šta pokazuje bilans uspeha?
48. Kako se može utvrditi dobitak ili gubitak?
49. Zašto je potrebno sastavljati bilans uspeha?
50. Koje su dve forme razvrstavanja pozicija u bilansu uspeha, objasnite njihove prednosti i nedostatke?
51. Koje su metode bilansiranja rezultata u bilansu uspeha?
52. Objasnite metodu ukupnih troškova?
53. Objasnite metodu prodatih učinaka?
54. Šta je bilans tokova gotovine?
55. Objasnite gotovinske tokove iz poslovne aktivnosti?
56. Objasnite gotovinske tokove iz aktivnosti finansiranja?
57. Objasnite gotovinske tokove iz investicionih aktivnosti?
58. Zašto je značajan bilans tokova gotovine?
59. Šta prikazuje izveštaj o promenama na kapitalu?
60. Koja je uloga napomena uz finansijske izveštaje?
61. Kako možemo razvrstati bilansne promene?
62. Koje su promene koje utiču na bilans stanja, navedite primer?
63. Koje su promene koje utiču na bilans stanja i bilans uspeha, navedite primer?
64. Zašto se javila potreba za rasčlanjivanjem bilansa?
65. Objasnite princip homogenosti?
66. Objasnite princip integralnosti?
67. Šta je knjigovodstveni račun?
68. Kako označavamo strane računa?
69. Kako se vrši knjiženje na pojedinim računima?
70. Koji su faktori značajni za razvoj pojedinih oblika računa?
71. Koji su pojedini oblici računa?
72. Kako možemo izvršiti klasifikaciju računa?
73. Objasnite klasifikaciju računa po dekdnom principu?
74. Šta je kontni okvir?
75. Značaj kontnog okvira?
76. Koji su principi rasčlanjivanja računa u kontnom okviru?
77. Koji su metodi raspoređivanja računa u kontnom okviru, Objasnite ih?
78. Šta je kontni plan?
79. Koja su pravila koja se moraju ispoštovati prilikom koncipiranja kontnog plana?
80. Navedite karakteristike Zvaničnog kontnog okvira za preduzeća i zadruge?
81. Objasnite aktivne i pasivne račune?
82. Objasnite potpune, nepotpune i kroektivne račune?
83. Objasnite sintetičke, analitičke i analitičkosintetičke račune?

84. Objasnite bilnasne i izabilansne račune?
 85. Objasnite stvarne i simboličke račune?

Zadatak: Primer sastavljanja bilansa stanja

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

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

Bilans stanja preduzeća „X“ na dan 31.12.20__

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

II PRIMENA SISTEMA DVOJNOG KNJIGOVODSTVA

1. POSLOVNE KNJIGE

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

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

1.1. DNEVNIK

Jedna od osnovnih knjiga knjigovodstvene evidencije je dnevnik ili dnevna knjiga. Svaki poslovni događaj najpre se zabeleži u jednu knjigu, odakle se kasnije može preneti u druge knjige i evidencije, pa je otuda dnevnik ranije nosio naziv primahota ili prvobeležnica. Ako se to beleženje obavlja svakodnevno onda dnevnik postaje hronološka evidentirajuća privrednih operacija tj. knjigovodstvenih promena. Promene se knjiže u dnevniku hronološki redosledm kako su nastajale iz dana u dan. Format dnevnika je u obliku računa po pagini sa sledećim kontima:

r.b.	Datum	Opis	Iznos	
			Duguje	Potražuje

Pored hronološkog pregleda, dnevnik treba istovremeno da posluži i kao podloga za prenošenje podataka na odgovarajuće račune, u glavnoj knjizi. Proknjižiti pojedini obavljeni posao kroz dnevnik, znači, dovoditi u odnos dugovanja i potraživanja na odgovarajuće račune. Knjiženje se obavlja na sledeći način u koloni redni broj (r.b.) unosi se redni broj promene. U koloni danum dantum nastanka promene. U koloni Opis unose se računi na koje se poslovna promena odnosi i to prvo račun koji duguje, a ispod toga malo udesno račun koji potražuje, nakon evidencije računa unosi se kratak opis promene i povlači crta. U koloni duguje unosi se iznos računa koji duguje, a koji se nakon toga beleži na levu stranu odgovarajućeg računa u glavnoj knjizi. U koloni potražuje unosi se iznos sa potražnog računa i prenosi na odgovarajući račun glavne knjige. Dakle, svaka poslovna ili knjigovodstvena operacija se dvostruko obuhvata. Jednom na strani duguje, a drugi put na strani potražuje, to je najmanje što se može proknjižiti. Ovakvo knjiženje se naziva prost stav za knjiženje. Ukoliko se prilikom registovanja poslovnih promena javi više knjigovodstvenih računa bilo da oni duguju ili potražuju onda je u pitanju složeni

knjigovodstveni stav. Pri tom, bez obzira na broj računa koji duguje ili potražuje, mora postojati aritmetička ravnoteža u okviru konkretnog stava između svih pozicija proknjiženih na dugovoj ili na potražnoj strani.

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

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

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

Da bismo proknjižili određenu promenu neophodno je pre toga izvršiti kontiranje. Kontiranje znači određivanje koje će računi u nekoj poslovnoj promeni da duguju a koji da potražuju.

U praksi postoje 3 načina kontiranja:

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

Primer:

0) Stanje na tekućem računu je 300.000 rsd.

1) Blagajnik je podigao sa tekućeg računa 10.000 rsd.

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Blagajna Tekući račun (podignuta gotovina)	100 000	100 000

Računi glavne knjige

+	Blagajna	-
I 100		

000	
+ Tekući račun -	
0) 30 000	I) 10 000

1.2. SISTEMATSKA EVIDENCIJA (GLAVNA KNJIGA)

Pronalazak konta (računa) olakšao je utvrđivanje stanja po pojedinim imovinskim delovima kojima raspolaže preduzeće, tj. po pojedinim vrstama sredstava, a isto tako i stanje pojedinih izvora sredstava nakon niza poslovnih događaja u poslovanju preduzeće. Na početno stanje nekog sredstva ili obaveze, dodaje se efekti svake transakcije koja ima uticaja na tu vrstu sredstava ili izvora. Bilo da oni znače povećanje ili smanjenje stanja. Ako se otvore konta za svaku bilansnu poziciju u aktivni i pasivi iz početnog bilansa stanja dobija se pregled računa poznat kao sistematska evidencija ili glavna knjiga.

Ova otvorena konta pokazuju stanje svega onoga sa čime raspolaže preduzeće (i sredstva i izvore). Takođe, ovaj pregled konta nije zatvoren skup konta, već otvoren tj. da se za svaki novi vid sredstava koji bi se pribavio u preduzeću ili za svaku novu vrstu obaveza koja se pojavi, a do tada nije postojala u preduzeću, u okviru ove evidencije može dodati novi konto koji će pratiti nastanak ovog vida sredstava ili ove obaveze i promjene stanja

Navedeni skup računa se naziva sistematska evidencija zato što se na ovim kontima izvodi takvo knjiženje ekonomskih promena, gde se one grupišu prema predmetu na koji se odnose. Dakle, sve promene koje se odnose na određenu kategoriju sredstava odnosno obaveza se sistematizuju tj. grupišu na jednom mestu tj. na jednom kontu.

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

1.3. OTVARANJE POSLOVNIH KNJIGA

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

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
0)	Blagajna	8.000	
	Tekući račun	60.000	
	Kupci	200.000	
	Sporna potraživanja	200.000	
	Gotovi proizvodi	47.000	
	Nedovršena proizvodnja	100.000	
	Materijal (zalihe)	30.000	
	Odstupanje od planske cene	2.000	
	Oprema	4.000.000	
	Ispravka vr.spornih potraž.		100.000
	Ispravka vr.opreme		800.000
	Račun otvaranja glavne knjige		3.747.000
	za otvaranje računa aktive		
0a)	Račun otvaranja glavne knjige	3.747.000	
	Dobavljači		177.000
	Kratkoročni krediti		70.000
	Akcijski kapital		3.500.000
	za otvaranje pasive		

Glavna knjiga

Blagajna

0) 8.000

Tekući račun

0) 60.000

Kupci

0) 200.000

Sporna potraživanja

0) 200.000

Gotovi proizvodi	
0) 47.000	
Nedovršena proizvodnja	
0) 100.000	
Materijal	
0) 30.000	
Odstupanje od planske cene materijala	
0) 2.000	
Oprema	
0) 4.000.000	
Ispravka vrednosti spornih potraživanja	
	0a) 100.000
Ispravka vrednosti opreme	
	0a) 800.000
Račun otvaranja glavne knjige	
0a) 3.747.000	0) 3.747.000
Dobavljači	
	0a) 177.000
Kratkoročni krediti	
	0a) 70.000
Akcijski kapital	
	0a) 3.500.000

1.4. POMOĆNE KNJIGE

Pomoćne knjige jesu: analitičke evidencije i druge poslovne knjige.

Analitička evidencija predstavlja rasčlanjivanje određenog sintetičkog računa glavne knjige, a radi detaljnijeg praćenja promena koje nastaju na pojedinim delovima sredstava i izvora sredstava preduzeća. Analitička evidencija se vodi količinski i

vrednosno. Takođe, moguće je vršiti detaljnija rasčlanjivanja sintetičkih računa rashoda i prihoda na analitičke, kako bi se povećala informaciona korist knjigovodstvene evidencije.

Računi glavne knjige prate promene na sredstvima i izvorima sredstava preduzeća samo vrednosno. Ukoliko analitička evidencija ne bi postojala korisnici računovodstvenih podataka, i to prvenstveno menadžment preduzeća, bi bili uskraćeni za niz bitnih i korinih podataka za poslovno odlučivanje. Ovi podaci se odnose na količinske promene na pojedinim računima, zatim dobavljače od kojih su određena sredstva nabavljna, snagu i vek trajanja ako se radi o analitičkoj evidenciji osnovnih sredstava i sl.

S druge strane, analitička evidencija rasterećuje glavnu knjigu, jer ukoliko ona ne bi postojala sintetička evidencija bi bila opterećena velikim brojem računa, što bi prouzrokovalo glomaznost, nepreglednost i potencijalnu opasnost od grašaka.

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

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

1.5. PROBNI BILANS I ZAKLJUČNI LIST

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

Finansijska situacija preduzeća određena je strukturom ulganja, strukturom izvora sredstava, međusobnim odnosom pojedinih kategorija ulganja i pojedinih kategorija izvora, zarađivačkom sposobnošću preduzeća.

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

On može biti određen zakonskim propisima za eksterno izveštavanje ili za potrebe internog izveštavanja. Menadžment može odrediti dužinu perioda podnošenja finansijskih izvještaja.

Tehničko sredstvo kojim se služimo za sažimanje prometa sa računa u bilans, naziva se probni bilans. Probni bilans je prvi deo pregleda koji se naziva zaključni list. I jedno i drugo sredstvo su u funkciji izrade informacije o celokupnoj imovinskoj situaciji preduzeća.

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

Probni bilans preduzeća «X» za period _____

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

Funkcije probnog bilansa su:

- Sažimanje prometa konta,
- Provera računске tj. formalne ispravnosti izvršenih knjiženja na kontima glavne knjige,
- Kontrola ukupnosti izvršenih knjiženja

Nedostatak probnog bilansa je u tome što on ne omogućava da se sagleda materijalna ispravnost izvršenih knjiženja. Probni bilans nam nemože reći da li su efekti poslovnih događaja knjiženi na konta na koja se i odnose.

Postupak za sastavljanje probnog bilansa obuhvata sledeće:

- Proveru da li su sve poslovne promjene knjižene kroz dnevnik i prenešene na račune glavne knjige;
- Utvrđivanje prometa leve i desne strane za svaki konto u glavnoj knjizi;
- Unošenje u probni bilans za sva konta glavne knjige prvog stepena naziva konta i njegovog prometa leve i prometa desne strane;
- Nakon unošenja prometa konta u kolonu prometa u probnom bilansu ova kolona se sabira i upoređuju zbrovi podkolona, te zbir kolone prometa sa zbirom dnevnika. Iznosi treba da se podudaraju;

- Izračunavanje salda (stanja za svaki konto na osnovu unesenog prometa konta u probni bilans. Saldo se unosi u podkolonu duguje, ako je promet dugovne strane konta veći od prometa potražne strane i obrnuto;
- Nakon izračunavanja i unošenja salda za sva konta u probni bilans, sabiraju se sve stavke date u podkolonama kolone saldo. Njihov zbir mora biti jednak;
- Odvajaju se računi stanja od računa uspeha. A osnovu salda na ovim kontima sačinjavaju se bilans stanja i bilans uspeha.

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

Zaključni list

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

2. GREŠKE U KNJIGOVODSTVU

Zbog prirode posla u knjgovodstvu postoji velika mogućnost nastanka grešaka. Uzroci grešaka u knjigovodstvu mogu biti raznoliki, počev od grešaka u izradi dokumenata, kontiranju, grupisanju, knjiženju, izradi bilansa i sl., što stvara probleme iznalaženja istih. Greške mogu da nastanu nezavisno od volje upsolenika tj. slučajno, ali i namerno.

Ukoliko se radi o slučajnim greškama, procedura njihovog otklanjanja može se sagledati u tri etape:

- Utvrđivanje
- Konkretizovanje
- Ispravka

Utvrđivanje podrazumeva pronalaženje grešaka koje mogu da budu formalne i materijalne prirode.

Formalne greške reaguju na automatsku kontrolu dvojnog knjigovodstva. Ove greške se uočavaju kroz narušavanje računskih pravila dvojnog knjigovodstva npr. zbir leve i desne strane računa mora da bude jednak, zbir svih analitičkih računa mora biti jednak sintetičkom računu.

Takođe, ove greške nastaju usled parcijalnog knjiženja, knjiženja poslovnog događaja u dnevniku, ali ne i u dnevniku i obrtno, knjiženje poslovnog događaja na analitičkom računu, ali ne i na sintetičkom i sl.

Materijalne greške ne reaguju na automatsku kontrolu. Ove greške ne narušavaju osnovna računska pravila dvojnog knjigovodstva (nije proknjižen poslovni događaj, nije proknjižen na odgovarajući račun, knjižen je dva puta itd.). Pojedine greške u knjigovodstvu mogu biti i formalne i materijalne.

Konkretizovanjem ili otkrivanjem greške sagledava se suština greške, tom prilikom koriste se odogovarajuće metode, i to:

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

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

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

- Kontrola sabiranja u probnom bilansu
- Kontrola prenosa sa računa u probni bilans
- Kontrola sabiranja na računima
- Kolacioniranje knjiženja

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

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

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

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

Greške u knjigovodstvu mogu se korigovati primenom jedne od navedenih metoda:

- Ispravka greške putem precrtavanja ili poništavanja
- Doknjižavanje ili naknadno knjiženje
- Storniranje
- Storniranje sa doknjižavanjem

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

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

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

Storniranje se može vršiti na dva načina:

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

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

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

III PRIBAVLJANE FINANSIJSKIH SREDSTAVA

Poslovanje preduzeća uslovljeno je posedovanjem određene imovine. S obzirom imovinu možemo knjigovodstveno posmatrati sa dva aspekta, to znači da preduzeće raspolaže sa sredstvima i izvorima sredstava, tj. kapitalom – sopstvenim i pozajmljenim.

3.1. PRIBAVLJANJE SOPSTVENOG KAPITALA

Sopstveni kapital preduzeća čine:

1. Osnovni kapital koji može biti u obliku:

- uplaćenog osnovnog kapitala
- upisanog, a još ne uplaćenog osnovnog kapitala

2. Rezerve koje mogu biti:

- emisione premije
- zakonske rezerve
- statutare i druge rezerve

3. Neraspoređena dobit

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

- do visine kapitala
- iznad visine kapitala

Početno vrednovanje kapitala vrši se u visini osnivačkog uloga vlasnika kapitala. Od ovog pravila može se odstupiti ako je ugovorom o osnivanju ili upisu kapitala predviđeno da se novopridošlom vlasniku kapitala prizna manje učešće u kapitalu od visine sredstva koje je uložio. U tom slučaju razlika se priznaje kao deo kapitala u vidu emisone premije.

Evidentiranje se vrši u glavnoj knjizi finansijskog knjigovodstva (na računima propisanim kontnim okvirom tj. konta klase 3) i u dnevniku glavne knjige finansijskog knjigovodstva.

Promene na računima kapitala mogu nastati u obliku:

1. Povećanja:

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

2. Smanjenja:

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

Dokumentacije na osnovu kojih se vrši knjiženja su: dokumenta platnog prometa tj. ukoliko se uplata vrši putem tekućeg računa, blagajnička dokumenta- ukoliko su uplate vršene u blagajni, inventar stvari sa procenom vrednosti.

Primer:

I Upisano je 100 sopstvenih akcija u ukupnom iznosu od 50 000 din.

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

II Otkupili smo 500 sopstvenih akcija radi prodaje uposlenicima 200 000

III Prodali smo 400 sopstvenih akcija uposlenicima za 160 000 dinara.

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

V Prodali smo 400 naših akcija za 180.000 din.i 100 sopstvenih akcija za 30 000 din.(stanje na račnu otkupljene sopstvene akcije je 500 akcija x 400 dinara).

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	000Neuplaćeni upisani kapital 310 Neuplaćeni upisani kapital (za upis sopstvenih akcija)	50.000	50.000
II	Tekući račun 000 Neuplaćeni upisani kapital (izvod 45)	50.000	50.000
Iia	310 Neuplaćeni upisani kapital Akcijski kapital-obične akcije	50.000	50.000
III	Otkupljene sopstvene akcije Tekći račun (za otkupljene sopstvene akcije)	200.000	200.000
IV	Tekući račun Otkupljene sopstvene akcije (za otkupljene sopstvene akcije)	160.000	160.000
V	Akcijski kapital Otkupljene sopstvene akcije (za poništene sopstvene akcije)	40.000	40.000
VI	Tekući račun Otkupljene sopstvene akcije Dobici od prodaje sopstvenih akcija (za prodate akcije)	180.000	160.000 20.000
VI/a	Tekući račun Gubici od prodaje sopstvenih akcija Otkupljene sopstvene akcije (za prodate sopstvene akcije)	30.000 10.000	40.000

3.2. PRIBAVLJANJE POZAJMLJENIH SREDSTAVA

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

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

3.2.1. Dugoročni krediti

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

Dugoročni kreditiranje predstavlja izvor dodatnih sredstava ukoliko je potrebno finansirati nabavku osnovnog sredstva ili trajno obrtnih sredstva.

Banka će preduzeću odobriti kredit ukoliko na bazi određene dokumentacije tzv. investicionog elaborata utvrdi da će u budućem periodu preduzeće biti sposobno da na vreme vrati pozajmljena sredstva uz pripadajuću kamatu. Takođe, banka traži odgovarajuće učešće za odobreni kredit.

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

Primer:

I Dobavljačima za osnovna sredstva isplaćena je obaveza po fakturi 25 u iznosu od 180.000 rsd, iz odobrenog dugoročnog kredita.

Dnevnik

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

Ugovorom o kreditiranju preciziraju se uslovi i dinamika otplate kredita. Na osnovu roka otplate i načina obračuna anuiteta²⁵ sastavlja se plan otplate zajma.

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

Plan amortizacije zajma sa jednakim otplatama i nejednakim anuitetima

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

Primer:

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

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Dugoročni kredit Tekući račun za isplatu anuiteta	30.000	30.000
Ia* ²⁶	Obaveze za kamate Tekući račun za isplatu kamate	18.000	18.000

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

²⁵ Anuitet-vodi poreklo od latinske reči annus i označava iznos kojim se otplaćuje dugoročni zajam. Osnovno obeležje mu je da se plaća godišnje ili polugodišnje i sastoji se od dela glavnice i kamate.

²⁶ Probelmatika knjigovodstvenog obuhvatanja rashoda kamata biće detaljnije izložena u narednom poglavlju.

3.2.2. *Kratkoročni krediti*

Kratkoročni krediti kao izvor finansiranja koriste se za podmirivanja povremenih i privremenih potreba za obrtnim sredstvima. Radi se o kreditima čiji je period povraćaja kraći od godinu dana. Pored banaka, mogu ih odobravati i preduzeća, a mogu biti u robnom i novčanom obliku.

Kada banka prebaci odobrena novčana sredstva na tekući račun preduzeća, dolazi do nastanka obaveze preduzeća prema banci za odobreni kratkoročni kredit. Knjigovodstveno obuhvatanje vrši se zaduživanjem tekućeg računa, a odobravanjem računa kratkoročni krediti.

Primer:

I) Banka je odobrila kratkoročni kredit našem preduzeću u iznosu od 60.000 rsd. i uplatila na tekući račun preduzeća. Izvod br. 6611

Dnevnik

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

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

Primer:

I) Preduzeće je vratilo kratkoročni kredit u iznosu od 60.000 rsd u predviđenom roku, uz pripadajuću kamatu od 5%.²⁷

Dnevnik

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

3.2.3. *Emitovanje obveznica*

Preduzeće može dodatna novčana sredstva pribaviti i emisijom i prodajom obveznica.

²⁷ Detaljnije o rashodima kamata u narednom poglavlju

Obveznice spadaju u dužničke hartije od vrednosti koje njihovom vlasniku daju pravo da o roku dospeća naplati od emitenta iznos naznačen na samoj obveznici uz pripadajuću kamatu.

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

Knjiženje se vrši zaduživanjem računa Tekući račun i odobravanjem računa Obaveze po osnovu obveznica i to za iznos nominalne vrednosti **prodatih** obveznica (iznos nominalne vrednosti emitovanih i prodatih obveznica nemoraju biti jednaki, što se dešava u slučaju kada je emisija samo delimično prodana).

Primer:

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

Dnevnik

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

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

Primer:

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

Dnevnik

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

Kontrolna pitanja:

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

Zadaci za vežbu:

Primer 1:

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

II Akcionari su uplatili iznos upisanih akcija.

III Otkupili smo 300 sopstvenih akcija radi prodaje uposlenicima za 45.000 rsd.

IV Prodali smo 150 sopstvenih akcija za 25.000 rsd.

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

VI Prodali smo 500 naših akcija za 100.000 rsd.

Primer 2:

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

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

II Isplaćen je prvi anuitet sa tekućeg računa.

Primer 3:

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

Primer 4:

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

Primer 5:

I Naše preduzeće je emitovalo 20.000 obveznica, nominalne vrednosti 2.000 rsd po obveznici.

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

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

4. KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE NEMATERIJALNIH ULAGANJA I OSNOVNIH SREDSTAVA

Poslovanje preduzeća podrazumeva određeno ulaganje sredstava u cilju obezbeđenja osnovnih pretpostavki za odvijanje procesa rada. Ta ulaganja mogu biti u obliku prava, finansijskih sredstava i u obliku stvari.

4.1. NEMATERIJALNA ULAGANJA

Pod pojmom nematerijalnih ulaganja podrazumevamo: osnivačna ulaganja, ulaganja u probnu proizvodnju, ulaganja u istraživanje i razvoj, koncesije, patente licence i slična prava. Ulaganja u pribavljanje nematerijalnih ulaganja i ulaganja iznad knjigovodstvene vrednosti.

4.1.1. OSNIVAČKA ULAGANJA

Ova ulaganja obuhvataju izdatke za studije i istraživanja, izradu i nabavku projektne dokumentacije, za stručno osposobljavanje i usavršavanje, za kamate i osiguranje, kao i druge izdatke koji nastaju osnivanjem preduzeća.

Primer:

I Prema fakturi br. 12 naše preduzeće A je nabavilo od preduzeća B projekat za 800.000 rsd.

II Ispata obaveze prema dobavljačima izvršena je sa tekućeg računa preduzeća.

Dnevnik

R.br.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Osnivačka ulaganja Dobavljači po fakturi br. 12	800.000	800.000
II	Dobavljači Tekući račun Izmirena obaveza prema dobavljačima	800.000	800.000

4.1.2. ULAGANJA U ISTRAŽIVANJE I RAZVOJ

Ulaganja u istraživanja i razvoj obuhvataju dugoročna ulaganja u istraživanja i razvoj proizvodnje, tehnologije i tržišta, čiji se efekti očekuju u periodu dužem od jedne godine.

Primer:

I) Naše preduzeće , po fakturi br. 7 je nabavilo od preduzeća B projekat za proizvodnju novih proizvoda u vrednosti od 120.000 rsd.

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

Dnevnik

R.br.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ulaganja u istraživanja i razvoj Dobavljači po fakturi br. 12	120.000	120.000
II	Dobavljači Tekući račun Izmirena obaveza prema dobavljačima	120.000	120.000

4.1.3. KONCESIJE, PATENTI, LICENCE I SLIČNA PRAVA

Koncesija je pravni odnos između države (koncedenta) i preduzeća (koncesionara) u kojem država ustupa pravo na korišćenje prirodnog bogatstva, javnog dobra ili vršenja javne službe uz određenu naknadu radi ostvarivanja javnih interesa.

Patent je pravo, kojim se štiti pronalazak koji predstavlja novo tehničko rešenje određenog problema, stiče se kupovinom od pronalazača ili sopstvenim ulaganjem u pronalazaštvo.

Licenca je isprava kojom nosilac patenta prenosi svoje pravo na drugoga putem pismenog ugovora.

Primer:

I Po fakturi 16 zakupljena je eksploatacija nafte i gasa za pet godina za 500.000 rsd.

II Po fakuturi 13 kupljena je licenca za 90.000 rsd.

Dnevnik

R.br.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Koncesije Dobavljači po fakturi br. 16	500.000	500.000
II	Licence Dobavljači Po fakturi 13.	90.000	90.000

4.2. OSNOVNA SREDSTVA

Pod pojmom osnovnih sredstava podrazumevaju se sva ona sredstva koja se u procesu rada ne troše tj. koja zadržavaju svoj prvobitni fizički oblik, a u procesu rada dolazi do njihovog moralnog i fizičkog ravaćenja. S obzirom da se njihova vrednost tokom procesa rada smanjuje, ona se u toku procesa rada prenosi na rezultat rada (učinke) putem otpisa (amortizacije).

Osnovna sredstva se razgraničavaju od obrtnih sredstava na osnovu sledećih kriterijuma:

- koeficijent obrta (manji od jedinice tj.vek trajanja nekog sredstva treba da bude duži od jedne godine);
- na osnovu vrednosti
- na bazi funkcije (za jedno preduće je neko osnovno sredstvo, a to isto sredstvo je za drugo preduzeća obrtno).

4.2.1. KLASIFIKACIJA OSNOVNIH SREDSTAVA

Osnovna sredstva se mogu međusobno razgraničiti na osnovu nekoliko kriterijuma:

Prema pojavnim oblicima razlikujemo:

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

Prema karakteru razlikujemo:

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

Prema prirodnim vrstama razlikujemo:

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

Prema kriterijumu funkcionalnosti razlikujemo:

- osnovna sredstva u funkciji
- osnovna sredstva van funkcije.

4.2.2. AMORTIZACIJA OSNOVNIH SREDSTAVA

Amortizacija je ekonomska kategorija i predstavlja trošenje osnovnih sredstava. Sa knjigovodstvenog aspekta, a u vezi sa amortizacijom javlja se kategorija otpisa koja vrednosno izražava amortizaciju i predstavlja knjigovodstveno-tehničku kategoriju.

Postoje dva osnovna sistema obračuna amortizacije i to:

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

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

1. ravnomerni metod obračuna amortizacije
2. progresivni metod obračuna amortizacije
3. regresivni metod obračuna amortizacije

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

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

Progresivna metoda polazi od pretpostavke da se novonabavljena osnovna sredstva manje troše u prvim godinama veka trajanja (npr: mašine nisu dovoljno razrađene) a u narednim godinama to trošenje je više izraženo pa iznos amortizacije treba da bude veći. Kod ove metode, gledano sa tehničkog aspekta obračuna određuje se godišnji procenat amortizacije osnovnih sredstava i to tako što taj procenat je u stalnom porastu po godini.

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

Funkcionalni metod zasniva se na nabavnoj vrednosti osnovnog sredstva i efektima (rezultatima) koje to osnovno sredstvo daje. Formula za izraunavanje amortizacije osnovnog sredstva po funkcionalnom metodu je:

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

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

4.2.3. POVEĆANJE OSNOVNIH SREDSTAVA

Postoje sledeći oblici povećanja osnovnih sredstava:

- kupovina,
- izgradnja,
- prijem bez naknade i
- na ostale načine.

4.2.3.1. Kupovina osnovnih sredstava

Kupovina osnovnih sredstava vrši se u skladu sa razvojnom politikom preduzeća, a radi zamene dotrajalih osnovnih sredstava ili radi proširivanja postojećih kapaciteta preduzeća. Preduzeće nabavku osnovnih sredstava može realizovati angažovanjem sopstvenih ili pozajmljenih izvora sredstava.

Knjigovodstveno evidentiranje nabavke osnovnih sredstava zavisiće od:

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

a) Knjiženja u vezi kupovine novih osnovnih sredstava zavise od toga:

- da li se kupuje novo sredstvo koje je odmah sposobno za obavljanje funkcije,
- da li je potrebno izvršiti pripremu osnovnog sredstva.

U prvom slučaju iznos nabavljenog osnovnog sredstva direktno se knjiži na odgovarajući način osnovnog sredstva u funkciji (građevinski objekti, oprema), a odobrava se odogvarajućem računu dobavljači ili dugoročni krediti (ukoliko se sredstvo finansira iz pozajmljenih izvora) za nabavnu vrednost osnovnog sredstva.

Primer:

I Kupili smo jednu mašinu po fakturi 20. za 100.000 rsd.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Oprema Dobavljači po fakutri br.20	100.000	100.000

Kada se nabavljeno osnovno sredstvo nemože odmah uključiti u proces rada (potrebno je osnovno sredstvo montirati i sl), onda se se u nabavnu vrednost osnovnog sredstva uključuju i izdaci po tom osnovu, te se svi izdaci vezani za nabavku osnovnog sredstva knjiže na teret računa **Osnovna sredstva u pripremi** i u korist računa Dobavljači. Kada je sredstvo dovedeno u stanje funkcionalne pripravnosti tj. kada se može uključiti u proces rada, potrebno je njegovu nabavnu vrednost preneti sa računa Osnovnih sredstava u pripremi na račun Osnovna sredstva. Isplata obaveza prema dobavljačima knjiži se zaduživanjem računa Dobavljači, a odobravanjem računa Tekući račun ili Krediti za osnovna sredstva (ukoliko se obaveza isplaćuje iz odobrenog kredita).

Primer

I Kupili smo pet automatskih vaga po fakturi 25. za 300.000 rsd. Vage je potrebno montirati.

II Dobavljač za montažu vaga dostavio je fakturu 26. na iznos od 50.000 rsd.

III Vage su osposobljene za obavljanje funkcije.

IV Faktura br. 25 isplaćena je iz ranije odobrenog Dugoročnog kredita za nabavku osnovnog sredstva, dok je faktura br.26 isplaćena iz redovnih raspoloživih sredstava.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Osnovna sredstva u pripremi Dobavljači za osn.sr. po fakturi 25	300.000	300.000
II	Osnovna sredstva u pripremi Dobavljači za osn.sr. po fakturi 26	50.000	50.000
III	Oprema Osnovna sredstva u pripremi vage su uključene u proces rada	350.000	350.000
IV	Dobavljači za osn.sr. Dugoročni krediti za OS Tekući račun isplata fakutra 25. i 26.	350.000	300.000 50 000

4.2.3.2. Izgradnja osnovnih sredstava

Izgradnja osnovnih sredstava može se vršiti u sopstvenoj režiji ili angažovanjem drugih preduzeća. Pri tom, finansiranje izgradnje, odnosno izrade osnovnih sredstava može se vršiti iz sopstvenih sredstava i iz pozajmljenih sredstava.

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

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

Uobičajno je da se pre početka radova izvođaču radova (dobavljaču) isplaćuje avans za nabavku potrebnog materijala, uređenje gradilišta i sl. Isplaćena novčana sredstva na ime avansa knjiže se zaduživanjem računa Avansi za investicije, dok se odobrava odovarajući račun izvora finansiranja (tekući račun, kredit, izdvojena novčana sredstva za investicije). U toku izgradnje izvođač radova dostavlja sukcesivne obračune izvršenih radova u vidu privremenih situacija. Privremene situacije se knjiže zaduživanjem računa Investicije u toku i odobravanjem računa Dobavljač. Svaka naredna privremena situacija (druga, treća do konačne) dostavlja se u punom iznosu tj. sadrži i iznose prethodnih, te je potrebno proknjižiti samo razliku između iznosa dostavljene privremene situacije i ukupnog iznosa prethodnih. Po završetku izgradnje osnovno sredstvo se uključuje u

proces rada, što se knjigovodstveno obuhvata zaduživanjem računa Građevinski objekti, a odobravanjem računa Investicije u toku za ukupnu vrednost izgrađenog sredstva.

Primer:

I Za izgradnju prodavnice banka je našem preduzeću odobrila investicioni kredit u vrednosti od 12.000.000 rsd. Iz odobrenog kredita isplaćeno je izvođaču radova u vidu avansa 3 000.000 rsd.

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

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

IV Primljena je druga privremena situacija na iznos od 11.800.000 rsd.

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

VI Prodavnica je izgrađena i počela je sa radom.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Avansi za investicije Dugoročni kr.za osn.sr. za isplaćene avanse	3 000 000	3 000 000
II	Investicije u toku Dobsvljač za osn.sr. Prva privremena situacija	7 000 000	7 000 000
III	Dobsvljač za osn.sr. Avansi za investicije Dugoročni kr.za osn.sr. za isplatu prve privre.sit.	7 000 000	3 000 000 4 000 000
IV	Investicije u toku Dobavljač za osn.sr. druga privremena sit.	4 800 000	4 800 000
V	Invresticije u toku Dobavljač za osn.sr. treća privremena situacija	1 200 000	1 200 000
Va	Dobavljač za osnovna sr. Dugoročni kr.za osn.sr. Tekći račun isplata II i III situacije	6 000 000	5 000 000 1 000 000
VI	Građevinski objekti Investicije u toku Aktivairanje prodavnice	13 000 000	13 000 000

4.2.3.3. Prijem osnovnih sredstava bez nadoknade

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

a) Prijem osnovnog sredstva bez naknade u slučaju statusnih promena

Mogu se javiti u dva osnovna slučaja:

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

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

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

Primer:

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

II Primitljena je bez nadoknade mašina čija je nabavna vrednost 600 000 dinara, otpisana 200.000 rsd. Prijemom mašine preuzeta je obaveza otplate kredita u vrednosti od 200 000 din, po osnovu statusne promene.

Dnevnik

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

b) Prijem osnovnih sredstava po osnovu koji nije statusna promena

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

Primer:

I) Naše preduzeće A je primilo od preduzeća B kancelarijski nameštaj čija je nabavna vrednost 80.000 rsd, a otpisana vrednost 30.000 rsd.

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

4.2.3.4. Adaptacija i rekonstrukcija osnovnih sredstva

Primer:

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

II Izvođač radova dostavio je fakturu broj 18 na 800.000 rsd.

III Završena je rekonstrukcija postrojenja.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ispravka vrednosti opreme		
	Investicije u toku	300.000	
	Ostali rashodi		
	Oprema	100.000	
II	rashodovanje postorjenja		700.000
		300.000	
	Investicije u toku		
	Dobavljači za osn.sredstva	800.000	
III	za rekonstrukciju		800.000
	Oprema		
	Investicije u toku	900.000	
	za rekonstrukciju		900.000

4.2.3.5. Viškovi osnovnih sredstava

Primer:

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

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Oprema	10.000	
	Ispravka vr.opreme		4.000
	Viškovi na osn.sr. višak		6.000

4.2.3.6. Revalorizacija osnovnih sredstava

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

Revalorizacija osnovnih sredstava ima za cilj da eliminiše efekte inflacije prilikom utvrđivanja poslovnog rezultata i to putem konvertovanja prošlih istorijskih vrednosti osnovnih sredstava (nabavna vrednost, cena koštanja, rashoda) u tekuće tržišne vrednosti sredstva u momentu njegovog bilansiranja.

Postupak revalorizacije se vrši uz pomoć koeficijenta revalorizacije koji se dobija na osnovu odnosa nabavne vrednosti osnovnog sredstva i njegove tekuće tržišne vrednost.

Primer:

I Nabavna vrednost opreme je 10.000.000 rsd, ispravka vrednosti opreme je 3.000.000 rsd. Obračunati i proknjižiti revalorizaciju primenom koeficijenta 1,4.

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

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

Dnevnik

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

4.2.4. SMANJENJE OSNOVIH SREDSTAVA

Preduzća mogu da otuđe osnovna sredstva na sledeći način:

- Prodajom osnovnih sredstava,
- Rashodovanjem osnovnih sredstava,
- Prenosom osnovnih sredstava bez naknade.

4.2.4.1 Prodaja osnovnih sredstava

U slučaju da neko osnovno sredstvo nije potrebno preduzeću za vršenje poslovnog procesa preduzeće ga može otuđiti prodajom. Prodajna cena osnovnog sredstava može biti na nivou:

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

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

U slučaju kad se prodaja osnovnog sredstva vrši po prodajnoj ceni koja je jednaka njegovoj sadašnjoj vrednosti potrebno je zadužiti odgovarajući račun ispravke vrednosti za iznos otpisane vrednosti, kao i račun Potraživanja od kupaca (Kupci) za iznos prodajne cene, dok odobravamo odgovarajući račun osnovnih sredstava.

Primer:

I Poslovna zgrada čija je nabavna vrednost 6.000.000 rsd i otpisana vrednost 4.000.000 rsd prodana je za 2.000.000 rsd.

Dnevnik			
r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ispravka vr.građevin.objek. Kupci Građevinski objekti za prodatu poslo.zgradu	4.000.000 2.000.000	6.000.000

b) Prodaja osnovnog sredstva po prodajnoj ceni iznad sadašnje vrednosti

Kada se osnovno sredstvo prodaje po prodajnoj ceni iznad sadašnje vrednosti knjgovodstveno obuhvatanje prodaje se vrši na sledeći način: za iznos otpisane vrednosti zadužujemo odgovarajući račun Ispravka vrednosti osnovnog sredstva, kao i račun Kupci za iznos prodajne cene, dok nam potražuje odgovarajući račun osnovnih sredstava za iznos nabavne vrednosti. Kako je prodajna cena veća od sadašnje vrednosti prodatog osnovnog sredstva, potrebno je proknjižiti pozitivni ekonomski tok nastao u postupku prodaje u korist računa Dobici od prodaje osnovnih sredstava, te nam taj račun potražuje za razliku između više prodajne cene i niže sadašnje vrednosti osnovnog sredstva.

Primer:

Po fakturi 19. prodana je mašina za 150.000 rsd, nabavne vrednosti 310.000 dinara, a otpisane 190.000 dinara.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
1)	Ispravka vrednosti opreme	190.000	
	Kupci	150.000	
	Oprema		310.000
	Dobici		30.000
	prodaja mašine po fakturi 19.		

c) Prodaja osnovnog sredstva po prodajnoj ceni spod sadašnje vrednosti

Kada se osnovno sredstvo prodaje po prodajnoj ceni ispod sadašnje vrednosti potrebno je za iznos otpisane vrednosti zadužiti odgovarajući račun Ispravka vrednosti osnovnog sredstva, dok račun Kupci zadužujemo za iznos prodajne cene. Ovom prilikom nastaje negativni ekonomski tok, koji predstavlja razliku između više sadašnje vrednosti i niže prodajne cene, te se isti knjiži na teret računa Gubici od prodaje osnovnih sredstava, koji nam duguje, a potražuje nam odgovarajući račun osnovnih sredstava za iznos nabavne vrednosti.

Primer:

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

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ispravka vrednosti opreme	270.000	
	Kupci	210.000	
	Gubici	20.000	
	Oprema		500.000
	faktura broj 25		

4.2.4.2. Rashodovanje osnovnih sredstava

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

- da se rashoduje osnovno sredstvo koje je u celosti otpisano, a da se po osnovu rashoda otpaci mogu prodati,

- da se rahoduje osnovno sredstvo koje nije u celosti otpisano, a da po osnovu rashodovanja ostane otpadni materijal, čija je vrednost niža ili viša u odnosu na neotpisanu tj. sadašnju vrednost osnovnog sredstva.
- da po osnovu rahodovanja nastanu određeni troškovi

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

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

Primer

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

Dnevnik

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

Primer

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

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

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ispravka vrednosti opreme Oprema za rashodovanje	50.000	50.000
I a	Otpadni materijal Vanredni prihodi za vrednost otpadnog mater.	8.000	8.000
II	Kupci Gubitak od prodaje otp. mat Otpadni materijal Po fakturi 20	4.000 4.000	8.000
II a	Tekući račun Kupci Isplata fakture 20	4.000	4.000

a) Rashodovanje osnovnog sredstva koje nije u celini otpisano

Ukoliko se iz nekog razloga (najčešće zastarelost) rashoduje sredstvo koje nije u celini otpisano knjiženje se vrši na sledeći način: za iznos otpisane vrednosti nam duguje račun ispravka vrednosti osnovnog sredstva. Račun otpadni materijal duguje za iznos procenjene vrednosti materijala, dok ostatak do nabavne vrednosti ide na teret ostalih rashoda.

Primer:

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

II Otpadni materijal je prodat za 7.000,00 rsd, kupac je obavezu izmirio gotovinom.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ispravka vrednosti opreme Otpadni materijal Ostali rashodi Oprema za rashodovanje	50.000 5.000 5.000	60.000
II	Blagajna Otpadni materijal Vanredni prihodi za vrednost otpadnog mater.	7.000	5.000 2.000

4.2.4.3. Ustupanje osnovnih sredstava bez naknade

Prilikom ustupanja osnovnog sredstva bez naknade dolazi do smanjenja akcijskog kapitala za sadrašnju vrednost osnovnog sredstva, te je račun akcijskog kapitala potrebno zadužiti za taj iznos, kao i odgovarajući račun ispravke vrednosti za iznos otpisane vrednosti osnovnog sredstva, dok nam odgovarajući račun osnovnih sredstava potražuje za iznos nabavne vrednosti osnovnog sredstva.

Primer:

I Ustupili smo bez nadoknade mašinu čija je nabavna vrednost 50.000 rsd. a otpisana vrednost je 40.000 rsd.

Dnevnik

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

4.2.4.4. OSTALI NAČINI SMANJENJA OSNOVNIH SREDSTAVA

Manjkovi na osnovnim sredstvima

Primer:

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

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ispravka vrednosti opreme Manjkovi Oprema Utvrđeno po popisu	10 000 5 000	15 000

Štete na osnovnim sredstvima

Primer:

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

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

Dnevnik

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

Kontrolna pitanja i zadaci:

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

Zadaci za vežbu:

Primer 1:

I Naše preduzeće je nabavilo od preduzeća „Projket biro“ projekat čija je vrednost po fakturi br. 16 150.000 rsd.

II Izmirena je obaveza po fakturi 16 u iznosu od 150.000 rsd iz redovno raspoloživih sredstava preduzeća.

Primer 2:

I Po fakturi 43. naše preduzeće je kupilo patent od preduzeća „C“ u iznosu od 420.000. Obaveza po fakturi 43 je isplaćena iz Otvorenog akreditiva.

II Po fakturi 56 dogovorena je ekspolatacija zemljišta zadruge „Livade“, u narednih deset godina, a u iznosu od 500.000 rsd.

Primer 3:

I Preduzeće je kupilo mašinu po fakturi br. 28 za 250.000 rsd

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

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

Primer 4:

Za izgradnju proizvodne sale, banka je našem preduzeću odbrila dugoročni kredit za osnovna sredstva u iznosu od 15.000.000 rsd.

I Izvođaču radova isplaćen je avans sa tekućeg računa u iznosu od 1.000.000 rsd.

II Izvođač radova nam je dostavio prvu privremenu situaciju na iznos od 1.500.000 rsd.

Prva

privremena situacija je isplaćena iz avansa i iz dugoročnog kredita.

III Izvođač radova nam je dostavio drugu privremenu situaciju u iznosu od 5.000.000 rsd.

IV Izvođač radova nam je dostavio treću privremenu situaciju u iznosu od 10.000.0000 rsd.

Druga i treća privremena situacija je isplaćena iz dugoročnog kredita.

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

VI Proizvodna sala je izgrađena i stavljena je u upotrebu.

Primer 5:

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

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

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

Primer 6:

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

Primer 7:

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

Primer 8:

I Prodali smo vozilo čija je nabavna vrednost 50.000. rsd, a otpisana 10.000 rsd. za 40.000 rsd. po fakturi br.5.

II Prodali smo mašinu čija je nabavna vrednost 40.000 rsd., a otpisana 15.000 rsd, za 32.000 rsd. po fakturi 28.

III Kupci su platili vozilo koje je kupljeno po fakturi br.5

IV Prodali smo kamion po fakturi br. 40 za 60.000 rsd. Nabavna vrednost kamiona je 100.000 rsd., a otpisana 20.000 rsd.

Primer 9:

I Rashodovali smo mašinu koja je u potpunosti otpisana, a čija je nabavna vrednost 50.000 rsd.

II Rashodovali smo mašinu koja je u potpunosti otpisana. Nabavna vrednost mašine je 80.000 rsd, a vrednost otpadnog materijala je 10.000 rsd. Otpadni materijal je prodan u gotovu za 12.000 rsd.

III Rashodovali smo mašinu čija je nabavna vrednost 70.000 rsd, a otpisana 55.000. Vrednost otpadnog materijala iznosi 5.000 rsd.

Primer 10:

I Ustupili smo bez naknade drugom preduzeću vozilo nabavne vrednosti 60.000 rsd. Otpisana vrednost vozila je 10.000 rsd.

Primer 11:

I Popisom je utvrđen manjak dva netbook-a, nabavna vrednost iznosi 67.000 rsd., a otpisana 12.500 rsd.

II U požaru je izgorela mašina čija je nabavna vrednost 150.000 rsd. Otpisana vrednost je 30.000 rsd. Mašina je bila osigurana kod osiguravajućeg društva u iznosu od 100.000 rsd. Rukovodstvo preduzeća je donelo odluku da odgovorno lice nadoknadi štetu u iznosu od 7.000 rsd. dok ostatak pada na teret ukupnog prihoda.

5 KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE NOVČANIH SREDSTAVA, ČEKOVA, MENICA, POTRAŽIVANJA I OBAVEZA

5.1. NOVČANA SREDSTVA

Za plaćanje pribavljenih sredstava (u obliku stvari i prava), kao i za plaćanje na drugi način nastalih, obaveza, neophodno je raspolagati odgovarajućim novčanim sredstvima tj. gotovinom.

U literaturi postoji veliki broj definicija i mišljenja koja se odnose na gotovinu. Prema Kukoleči gotovinu predstavljaju “sredstva plaćanja fizičkog ili pravnog lica koja se sastoje od novčanica ili kovanog novca (supr.plaćanja preko žiro računa)“.²⁸

Računovođe definišu gotovinu kao „depozite u bankama i svaki oblik koji će banka prihvatiti“²⁹, što podrazumeva pored papirnog i kovanog novca i druge vrste novca, poput novca na tekućem računu, deviznom računu i računima izdvojenih novčanih sredstava. Znači, gotovina obuhvata novac u blagajni i depozite po viđenju preduzeća, što je „neophodna rezerva likvidnosti, spremna za plaćanje obaveza.“³⁰

Dakle, gotovina obuhvata gotovinu u blagajni i depozite po viđenju (na tekućem dinarskom i deviznom računu, kao i na računima izdvojenih novčanih sredstava). Platni promet se može obavljati kao gotovinski i bezgotovinski, pa se gotovina pojavljuje kao gotovina na tekućem (poslovnom) računu i gotovina u blagajni.

Tekući računi su oni računi sa kojih njihovi vlasnici (koji su i učesnici u platnom prometu) bezgotovinski i gotovinski izmiruju svoje obaveze ili prenose novčana sredstva drugim učesnicima u platnom prometu. Instrumenti platnog prometa koji se tom prilikom javljaju mogu biti: nalog za uplatu, nalog za isplatu, naglog za prenos ili nalog za naplatu, čekovi, platne kartice, akreditivi.

Blagajna je organizacioni deo preduzeća preko koga se obavlja najveći deo gotovinskog platnog prometa preduzeća, tj. vrše gotovinska plaćanja i gotovinske naplate. U zavisnosti od oragnizacione strukture preduzeća, pored glavne blagajne mogu se javiti i porto blagajne čije se poslovanje vodi analitički. Promet blagajne vodi se u Dnevniku blagajne, gde se evidentiraju sve gotovinske promene nastale u toku dana, jedan primerak dnevnika blagajne dostavlja se knjigovodstvu zajedno sa originalnom dokumentacijom (rešenje, ugovor, faktura i sl) na osnovu koje se vrši knjiženje. Da bi se poslovanje normalno odvijalo blagajna mora da uvek poseduje određenju sumu novca, ukoliko bi se čuvala veća suma u blagajni, bespotrebno držanje slobodnih novčanih sredstava imalo bi negativnih efekata na rentabilnost poslovanja preduzeća. Zbog toga, preduzeće određuje blagajnički maksimum tj. sumu novca koja se može naći na u blagajni, a na sonovu

²⁸ Kukoleča dr Stevan “Organizaciono poslovni leksikon izraza, pojmova i metoda”, Zavod za ekonomske ekspertize, Beograd, 1990. Str.427

²⁹ Meigs Robert F, Meigs Walter B. „ Računovodstvo-temelj poslovnog odlučivanja“, Mate, Zagreb,1999 str.315.

³⁰ Stevanović dr Nikola „ Upravljačko računovodstvo“ Ekonomski fakultet, Beograd, 2006. str. 261.

delatnosti firme, obima poslovanja, udaljenosti sedišta preduzeća od poslovne banke i sličnih parametara. S druge strane, naplaćen novac u gotovu blagajnih je dužan da na kraju radnog dana uplati na tekući račun preduzeća. Pri tom po zaključivanju dnevnika blagajne saldo iz dnevnika mora biti jednak saldu na računu u finansijskom knjigovodstvu (glavnoj knjizi).

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

5.1.2. Devizna sredstva

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

Stanje i promene stanja sredstva na deviznom računu evidentiraju se **isključivo u dinarskoj protivvrednosti**, koja se dobija preračunavanjem vrednosti strane valute po srednjem kursu, koji važi na dan nastale promene. Pri izradi bilansa stanja utvrđuje se dinarska protivvrednost primenom zaključnog kursa, koji se upoređuje sa knjigovodstvenim stanjem i konstatuje postojanje pozitivnih i/ili negativnih kursnih razlika. Kursne razlike se knjiže na odgovarajućim računima Pozitivne kursne razlike (prihodi) i Negativne kursne razlike (rashodi) o čemu će biti reči u poglavlju prihodi.

Primer:

I Kupac iz inostranstva uplatio je na naš devizni račun 3 000\$ (srednji kurs 1:70).

II Kupili smo od banke 1.000 EU (srednji kurs 1:90).

III Dobavljaču iz inostranstva isplaćeno je 1.000 \$.

IV Prodali smo banci 1.000 \$.

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

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

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Devizni račun Kupci iz inostranstva za uplatu 3 000 \$	210.000	210.000
II	Devizni račun Tekući račun za kupljenih 1 000 E	90.000	90.000
III	Dobavljač iz inostranstva Devizni račun za isplaćenih 1 000 \$	70.000	70.000
IV	Tekući račun Devizni račun za prodatih 1 000 \$	70.000	70.000
V	Devizna blagajna Devizni račun za podignutih 500 E	45.000	45.000
VI	Potraživanja od radnika Devizna blagajna za isplatu 500 E	45.000	45.000

5.2. GOTOVINSKI EKVIVALENTI

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

5.2.1. Prijmljeni čekovi i menice

Knjigovodstveno obuhvatanje naplate potraživanja putem čeka vrši se zaduživanjem računa Potraživanja za primljene čekove (ili skraćeni naziv Čekovi), a odobrenjem računa Potraživanja od kupaca (ili skraćeni naziv Kupci). Kada banka dostavi izvod na kome se vidi realizacija primljenog čeka potrebno istu je potrebno evidentirati zaduživanjem tekućeg računa i odobrenjem računa Čekovi.

Primer:

I Na ime prodate robe primili smo ček broj 3003 od kupca u vrednosti od 30 000 rsd.

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

Dnevnik

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

5.2.2. Izdati čekovi i menice

Ukoliko preduzeće izmiruje svoje obaveze prema dobavljačima putem čeka, potrebno je neutralisati obaveze prema dobavljačima zaduživanjem isto imenog računa, dok odobravamo račun Obaveze po izdatim čekovima (ili skraćeni naziv Dati čekovi). Preduzeće može deo svojih novčanih sredstava da izdvoji na poseban račun koji je namenksi određen (za isplatu akreditiva, čekova, investicije i sl.). U slučaju isplate čekova, ta sredstva se vode na računu Izdvojena novčana sredstva za isplatu čekova (promena I a). U momentu kada ček dospe na realizaciju tj. kad nam banka dostavi izvod, zadužujemo račun Dati čekovi, a razdužujemo račun Izdvojena novčana sredstva za isplatu čeka.

Primer:

I Izdali smo ček br.2005 kojim plaćamo našu obavezu za kupljenu robu po fakturi 15.u vrednosti 25.000 rsd. Istovremeno smo izdvojili na poseban račun sredstva za isplatu čeka.

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

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Dobavljači Dati čekovi za izdat ček broj 2005	25.000	25.000
Ia	Izdvojena novčana sr.za isplatu čeka Tekući račun izdvojena sr.na poseban račun	25.000	25.000
II	Dati čekovi Izdvojena novčana sr.za isplatu čeka izvod broj 55	25.000	25.000

5.3. Dati i primljeni avansi

Avanase koje preduzeće daje dobavljačima za prilikom nabavke robe, ugovorenih usluga i sl., knjiže se na posebnom računu Potraživanja po datim avansima (ili skraćeno Dati avansi), koji se za dužuje, do potražuje odgovarajući račun novčanih sredstava (najčešće tekući račun), a sve do preuzimanja predmeta avansiranja.

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

Primer:

I Uplatili smo avans dobavljaču za kupovinu materijala u vrednosti od 7000 rsd.

II Primili smo avans od kupaca koji se odnosi na prodaju robe u vrednosti od 100. 000 rsd.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Potraživanje po datim avansima Tekući račun dati avansi	7 .000	7 000
II	Tekući račun Obaveze po primljenim avansima primljeni avans	100.000	100.000

5.4. Otvoreni akreditivi

Kao što je već rečeno, preduzeće može da jedan deo svojih novčanih sredstava izdvoji za namensko korišćenje (isplata čekova, za akreditiv, za investicije) i da ista vodi na posebnom računu. Upotreba ovih sredstava podleže strogoj kontroli, te se ista mogu koristiti samo u slučaju ispunjenja propisanih uslova vezanih za određenu namenu. Prilikom otvaranja akreditiva banka prihvata zahtev nalogodavca (u ovom slučaju preduzeća) da preuzme obavezu isplate ugovorene sume korisniku akreditiva (u ovom slučaju dobavljaču) ukoliko budu ispunjeni uslovi navedeni u nalogu za otvaranje akreditiva.

Primer:

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

Dnevnik

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

5.5. Porez na dodatu vrednost (PDV)

Porez na dodatu vrednost predstavlja opšti porez na potrošnju koji se obračunava i plaća na isporučena dobra, pružene usluge i na uvezena dobra. Poreska osnovica je iznos obaveze koju poreski obveznik (preduzeće) prima ili treba da primi za isporučena dobra ili pužene usluge.

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

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

- 270 – Porez na dodatu vrednost u primljenim fakutrama po opštoj poreskoj stopi (18%)
- 271 – PDV u primljenim fakutrama po posebnoj poreskoj stopi
- 272 – PDV u datim avansima po opštoj stopi
- 273 – PDV u datim avansima po pos ebnoj stopi
- 274 – PDV plaćen pri uvozu dobara po opštoj stopi
- 275 - PDV plaćen pri uvozu dobara po posebnoj stopi
- 276- PDV obračunat na usluge inostranih lica
- 277- Naknadno vraćen PDV kupcima – stranim državljanima
- 278 – PDV naknada poljoprivrenim proizvođačima
- 279- Potraživanja za više plaćeni PDV

Obračunati porez na dodatu vrednost javlja se prilikom prodaje dobara i vršenja usluga tj. to je onaj iznos poreza koji se nalazi na izlaznim fakturama preduzeća (fakture prilikom prodaje robe) i ne predstavlja prihod već se evidentira na računima 47 obaveze za PDV. Osnovni računi iz ove grupe koji se najčešće javljaju prilikom knjiženja su:

470 – Obaveze za PDV po izdatim fakurama po opštoj stopi
 471 – Obaveze za PDV po izdatim fakurama po posebnoj stopi
 472- Obaveze za PDV po primljenim avansima po opštoj stopi
 473 – Obaveze za PDV po primljenim avansima po posebnoj stopi
 474 – Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi
 475- Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po posebnoj stopi
 479- Obaveze za PDV po osnovu razlike obračunatog PDV i prethodnog poreza
 Iznos prethodnog poreza i obračunatog poreza čine dva ključna podatka za utvrđivanje iznosa koji obveznik treba da plati u poreskom periodu (u roku od 10 dana po isteku obračunskog perioda od mesec dana ili tromenječja).

Zakonom o PDV (član 23) utvrđene su dve poreske stope:

- Opšta poreska stopa od 18% (preračunata poreska stopa 15,254%)
- Posebna poreska stopa od 8% (preračunata poreska stopa 7,407%) koja se primenjuje prilikom obračuna poreza kod određenih dobara koji su precizno navedeni u Zakonu o PDV-u (npr. osnovne životne namarnice).³¹

Primer nabavke robe, sa izradom kalkulacije i obračuna PDV kroz pojedine faze cene robe:

Cena uvozne robe	100.000	
Obaveze za PDV (18%)	18.000	18.000
Veleprodajna cena bez PDV-a (100.000 + 50% marže)	150.000	
+ PDV (150.000* 18%)	27.000	
Veleprodajna cena sa PDV-om	177.000	
Obaveze za PDV (Plaćeni 27.000 – 18.000)		9.000
Maloprodajna cena bez PDV –a (150.000+10% marža)	165.000	
+ PDV (165.000*18%)	29.700	
Maloprodajna cena sa PDV-om	194.700	
Obaveze za PDV (Plaćeni 29.700 -27.000)		2.700

Kontrolna pitanja:

1. Šta spada u gotovinu?
2. Šta je tekući račun?
3. Nabrojite neke instrumente platnog prometa?
4. Šta je blagajna?
5. Kako se vrši knjigovodstveno evidentiranje deviznih sredstava?
6. Šta su gotovinski ekvivalenti?
7. Kako se vrši knjigovodstveno evidentiranje avansa?

³¹ PDV – Porez na dodatu vrednost, Privredni Savetnik – Grupa autora, Beograd, 2005 str. 188.

8. Šta su otvoreni akreditivi i kako se vrši njihovo knjigovodstveno evidentiranje?
9. Šta je PDV?
10. Šta je Predhodni PDV?
11. Šta je Obračunati PDV?
12. Koje su stope poreza na dodatu vrednost predviđene Zakonom o PDV-u?

Zadaci za vežbu:

Primer 1:

0) Stanje na tekućem računu je 500.000 rsd, na deviznom računu 50.000 EU (1:100), Kupci iz inostranstva 30.000 EU (1:100), Dobavljači iz inostranstva 40.000 (EU) (1:100).

Proknjižiti sledeće promene:

I Kupili smo od banke 10.000 \$. (1:75)

II Naplatili smo od kupaca iz inostranstva iznos od 30.000 EU (1:100)

II Prodali smo banci 2.000 EU (1:100)

III Isplaćena je naša obaveza prema dobavljaču iz inostranstva u iznosu od 40.000 EU (1:100).

Primer 2:

0) Stanje na računu Kupci je 83.000 rsd

I Na ime prodane robe primili smo menicu br. 5526 od kupca na iznos od 56.000 rsd.

II Prema izvodu banke br. 3211 vidi se da je menica realizovana.

Primer 3:

0) Stanje na pojedinim računima našeg preduzeća je sledeće:

Tekući račun 100.000 rsd, Dobavljači 50.000 rsd, Kupci 60.000 rsd. Proknjižiti sledeće promene.

I) Za izmirenje obaveze prema dobavljaču naše preduće je izdalo ček br.4411 na iznos Od 50.000 rsd. Istovremeno su izdvojena novčana sredstva za isplatu čeka na posebnom računu.

II) Prema izvodu banke br. 66 može se videti da je ček realizovan.

Primer 4:

0) Stanje na pojedinim računama našeg preduzeća je sledeće:

Tekući račun 68.000 rsd, Dobavljači 57000 rsd, Kupci 72.000 rsd. Proknjižiti sledeće promene:

I) Uplatili smo avans dobavljaču za nabavku materijala u iznosu od 45.000 rsd.

II Od kupaca smo primili avans u iznosu od 36.000 rsd.

Primer 5:

0) Stanje na pojedinim računama našeg preduzeća je sledeće:

Tekući račun 70.000 rsd, Dobavljači 44.400 rsd, Kupci 22.000 rsd. Proknjižiti sledeće promene:

I Prema ugovoru sa dobavljačem otvorili smo akreditiv kod banke na iznos od 28.000 rsd. Banka je iz akreditiva, a na osnovu prezentirane dokumentacije isplatila dobavljaču ugovoreni iznos.

6. KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE MATERIJALA

Zalihe jesu kratkoročna obrtna imovina preduzeća u koje ubrajamo sledeće:

- sredstva koja se nabavljaju radi redovne prodaje tokom poslovanja – zalihe robe. Zalihe robe spadaju u obrtna sredstva, po tom kriterijumu za svrstavanje nekog sredstva u robu je njegov vek upotrebe i namena.
- Sredstva koja rednovno nastaju u procesu proizvodnje, a koriste se za:
 - dalju potrošnju u procesu poslovanja – zalihe nedovršene proizvodnje
 - -prodaju tokom poslovanja – zalihe gotovih proizvoda
 - sredstva u obliku materijala ili delova zaliha koja se nabavljaju radi trošenja u procesu proizvodnje ili pružanju usluga-zalihe materijala, rezervnih delova, amalaže, auto guma, sitnog inventara.

Materijal je obrtno sredstvo preduzeća u obliku stvari. Prema ulozi koju ima u procesu poslovanja materijal se može podeliti na :

- Početno vrednovanje osnovni
- pomoćni
- ostali
- alat i inventar
- povratna ambalaža
- auto gume
- materijala vrši se po trošku kupovine ili izrade. Ti troškovi obuhvataju sve troškove nabavke, troškove konverzije i druge troškove koji su nastali u vezi sa dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje.

Troškove nabavke čine:

- neto fakturna vrednost – u troškove nabavke uključuje se neto fakturna vrednost, a ne bruto, jer se iz troškova nabavke izuzimaju primljeni trgovački popusti, rabati i slične stavke. Ukoliko ulazni PDV ne može da se koristi kao odbita stavka pri obračunu obaveze za PDV, onda se on tretira kao sastavni deo nabavne vrednosti.
- Direktne zavisne troškove nabavke čine troškovi koji su nastali i bili su neophodni za dovođenje zaliha na njihovo sadašnje mesto i stanje, s tim da takvi troškovi nisu već uključeni u carnsku vrednost npr. (troškovi prevoza, utovara, istovara, carine, montaže i sl.)
- Evidencija stanja i vredosnih promena stanja vrši se u:
 - finansijskom knjigovodstvu
 - materijalnom knjigovodstvu
 - magacinskim evidencijama
 - u okviru konta klase 1 Zalihe.

U finansijskom knjigovodstvu iskazuje se vrednosti poslovnih promena na računu materijal. Evidencija o materijalu u finansijskom knjigovodstvu vodi se na jednom sintetičkom računu, ili na više računa, zavisno od toga koje informacije o materijalu treba da pruži finansijsko knjigovodstvo. Zbir dugovne strane ovog računa pokazuje zbir početnog stanja i svih povećanja zaliha materijala od početka poslovne godine do posmatranog trenutka. Zbir potražne strane pokazuje sva smanjenja zaliha materijala od početka poslovne godine do posmatranog trenutka.

Povećanja su posledica nabavki, vraćanja iz proizvodnje, viškova, poništavanjem ranije priznatog obezvređenja zaliha.

Smanjenja su posledica trošenja, slanja na obradu i doradu, manjkova, priznavanjem i obezvređivanjem zaliha.

U materijalnom knjigovodstvu vodi se analitička evidencija materijala. Za svaku vrstu ili grupu materijala vodi se posebna kartica-račun. Materijal se iskazuje po vrsti, količini i ceni, tako da vrednost materijala iskazanog u materijalnom knjigovodstvu mora da odgovara vrednosti materijala iskazanog u finansijskom knjigovodstvu.

I na kraju evidencija materijala u preduzeću mora se voditi i u samom magacinu. Ova evidencija se vodi po vrsti i količini materijala i treba da pruži podatke za kontrolu računopolagača.

Dokumentacija koja se javlja u vezi sa povećanjem zaliha materijala je:

- faktura i otpremnica dobavljača,
- prijemnica,
- komisijski zapisnik sa knjiženjem odobrenjem ili zaduženjem
- Dokumentacija u vezi sa trošenjem materijala:
- trebovanje,
- povratnica materijala i dr.

6.1. Knjiženje nabavke materijala kada se nabavka vodi po nabavnoj ceni

Obuhvatanje nabavke materijala po nabavnoj ceni podrazumeva zalihe materijala procenjuju po stvarnoj nabavnoj ceni, a koju čine neto-fakturna vrednost i zavisni troškovi nabavke.

Nabavka materijala od dobavljača u zemlji evidentira se zaduživanjem računa Obračun nabavne vrednosti materijala (za fakturnu vrednost materijala) i odgovarajućeg računa PDV u primeljnim fakutrama (za iznos obračunatog PDV-a), dok se odobrava račun Dobavljači (prva promena). Kako prilikom nabavke nastaju izvesni troškovi utovara, istovara i sl. potrebno je zadužiti za iznos navedenih troškova račun Obračun nabavke materijala i PDV u primljenim fakturama, dok se odobrava odgovarajućem računu Dobavljači ili računu Blagajna ukoliko je plaćanje izvršeno u gotovu (druga promena). Prenos materijala na zalihe vrši se zaduživanjem računa Zalihe materijala ili Materijal (skraćeni naziv), dok

potražuje račun Obračun nabavke materijala (treća promena) za zbir faktorne vrednosti materijala.

Primer:

I Kupili smo materijal po fakturi 10.za 54 000 rsd.PDV po stopi 18%.

II Troškovi prevoza materijala po fakturi 114.prevoznika iznose 2 000 rsd. PDV 18%.

III Obračunati i proknjižiti nabavnu vrednost materijala.

IV Zalihe materijala proknjižiti po nabavnoj ceni.

Zbirna kalkulacija

1. Faktorna vrednost materijala bez PDV-a	54.000
2. Zavisni troškovi nabavke bez PDV-a	2.000
Ukupna nabavna vrednost materijala bez PDV-a	56.000

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Obračunata nabavna vrednost materijala PDV u primljenim fakturama Dobavljači iz zemlje po fakturi 10.	54.000 9.720	63.720
II	Obračunata nabavna vrednost materijala PDV u primljenim fakturama Dobavljači iz zemlje faktura br.114	2.000 360	2.360
III	Zalihe materijala Obračunata nabavna vrednost materijala za prenos na zalihe po nabavnoj ceni	56.000	56.000

Primer

I Nabavili smo 2.000 kg.materijala A po fakturi 12 za 300 000 rsd. PDV 18%.

II Za troškove prevoza materijala od 10 rsd./kg.plaćen je u gotovom novom novcu. PDV 18%.

III Materijal je prenet na zalihe po nabavnoj ceni.

Pojedinačna kalkulacija

Naziv mat.	Jedinica mere	Količina	Faktruna cena bez PDV-a	ZTN bez PDV-a	Nab. cena bez PDV-a	Nab. vred.
A	kg	2.000	150	10	160	320.000

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Obračunata nabavna vrednost materijala PDV u primljenim fakturama Dobavljači iz zemlje faktura br.12	300.000 54.000	354.000
II	Obračunata nabavna vrednost materijala PDV u primljenim fakturama Blagajna za troškove prevoza	20.000 3.600	23.600
III	Zalihe materijala Obračunata nabavna vrednost materijala prenos na zalihe	320.000	320.000

6.2. Knjiženje nabavke materijala kada se zalihe vode po planskoj ceni

Evidencija nabavke materijala po planskoj ceni vrši se u slučaju kada preduzeće želi da ubrza postupak evidentiranja nabavke materijala, ili kad želi da uvede kontrolu nabavnih cena materijala u odnosu na unapred određene planske cene. Plansku nabavnu cenu materijala čine planirana fakturna vrednost materijala i planirani zavisni troškovi materijala. Razlika između planske i stvarne nabavne cene iskazuje se na računu Odstupanje od planske cene materijala, i to:

- Ukoliko je planska nabavna cena viša od stvarne, onda je reč o pozitivnom odstupanju i u tom slučaju račun Zalihe materijala zadužujemo za iznos planske vrednosti materijala (planska cena * količina), a potražuju nam računi Obračunata nabavna vrednost materijala (za stvarnu nabavnu vrednost materijala) i račun Odstupanje od planske cene materijala za razliku između više planske vrednosti materijala i niže stvarne nabavne vrednosti materijala.
- U slučaju kada je planska nabavna cena niža od stvarne nabavne cene materijala, onda imamo negativno odstupanje od planske cene materijala, te zadužujemo račun Zalihe materijala za plansku vrednost materijala, kao i račun Odstupanje od planske cene materijala za razliku između planske vrednosti materijala i stvarne nabavne vrednosti materijala, dok nam potražuje račun Obračunata nabavna vrednost materijala za stvarnu nabavnu vrednost.

Primer:

I Radi nabavke 1.000 kg.materijala B uplatili smo avans dobavljaču u vrednsoti 200 000 rsd.³²

II Dobavljač je isporučio materijal i fakturu 18.na 200 000 rsd. PDV 18%

III Za troškove prevoza materijala plaćeno je u gotovu 20 000 rsd. PDV 18% a za troškove utovara i istovara po ceni 5 rsd/kg.izdali smo ček br.1001. PDV 18%.

IV Materijal je prenet na zalihe po planskoj ceni od 250 000 rsd/kg.

V Isplaćena je obaveza prema dobavljaču po fakturi br. 18.

Pojedinačna kalkulacija

Naziv mat.	Jedinica mere	Količina	Faktruna cena bez PDV-a	ZTN bez PDV-a	Nab. cena bez PDV- a	Nab. vred.
B	kg	1.000	200	25	225	225.000

Naziv materijala	Planska nab.vr.mat.	Stvarna nab.vr. mat.	Odsupanje od planske cene mat.
Materijal B	250.000	225.000	25.000

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Potraživanje po datim avansima	200.000	
	PDV u datim avansima	36.000	236.000
	Tekući račun dati avansi		
II	Obračunata nabavna vrednost materijala	200.000	
	PDV u primljenim fakturama	36.000	
	Dobavljači faktura br. 18		236.0000
III	Obračunata nabavna vrednost materijala	25.000	
	PDV primljenim fakturama	4.500	
	Blagajna		23.600
	Obaveza po čekovima (za zavisne troškove nabavke)		5.900
IV	Zalihe materijala	250.000	
	Obračunata nabavna vrednost mat.		225.000
	Odstupanje od planske cene mat. (zalihe po planskoj ceni)		25.000

³² Detaljnije o knjigovodstvenom obuhvatanju primljenih i datih avansa Grupa autora „PDV – porez na dodatu vrednost, drugo izmenjeno i dopunjeno izdanje“, Privredni savetnik, Beograd, 2005. str. 494-497

V	Dobavljači	236.000	
	Potraživanje po datim avansima		200.000
	PDV u datim avansima		36.000
	(isplata fakture br.18)		

Napomena:

Kada se materijal vodi po planskoj ceni račun Zalihe materijala predstavlja nepotpun račun, dok je račun Odstupanje od planske cene materijala korektivni račun računa Zalihe materijala (pogledati podnaslov 2.9.3.). Prilikom sastavljanja Bilansa stanja u slučaju postojanja pozitivnog odstupanja (planska vrednost je veća od nabavne vrednosti materijala) u pretkolonu bilansa stanja unosimo saldo računa Zalihe materijala i saldo računa Odstupanje od planske cene materijala sa predznakom minus (-), što znači da se oduzima od salda računa Zalihe materijal i tako korigovanu vrednost unosimo u glavnu kolonu Bilansa stanja.

Nasupot tome, kada postoji negativno odsupanje (planska cena je niža od nabavne cene) u pretkolonu unosimo saldo računa Zalihe materijala i saldo računa Odsupanje od planske cene materijala sa predznakom plus (+), tj. sabiramo saldo računa Zalihe materijala i računa Odsupanje od planske cene materijala i tako korigovani iznos unosimo u glavnu kolonu Bilansa stanja.

6.3. Izdavanje materijala u proizvodnji kada se zalihe vode po nabavnoj ceni (ista vrsta materijala)

Prilikom izdavanja materijala u proizvodnji kada se zalihe vode po nabavnoj ceni i kada je u pitanju ista vrsta materijala, izlaz materijala iz magacina knjiži se zaduživanjem računa Troškovi materijala i odobravanjem računa Zalihe materijala, a na osnovu trebovanja.

U slučaju postojanja iste cene materijala za sve nabavke izbor cene materijala za obračun ne predstavlja problem, međutim ovakva pretpostavka je daleko od realnosti, zbog postojanja ili pada (deflacija) ili porasta (infalacija) cena materijala u dužem periodu. Zbog toga prilikom obračuna troškova materijala koristimo jednu od četir mogućih metode, i to:

- *FIFO* – prva ulazna cena jednaka je prvoj izlaznoj ceni. Po ovom metodu, prilikom obračuna troškova materijala, najpre uzimamo prvu nabavnu cenu, u našem primeru je to 20 rsd/kg. Ukoliko utrošak materijala tj. potrebna količina materijala za proizvodnju navedena u trebovanju premašuje količinu koja je nabavljena u okviru prve nabavke, ostatak obračunavamo po narednoj nabavnoj ceni u našem primeru 30 rsd/kg i tako redom;
- *LIFO* – poslednja ulazna cena jednaka je prvoj izlaznoj ceni. Ovaj metod podrazumeva da prilikom obračuna troškova materijala pođemo od poslednje nabavne cene, u našem primeru je to cena od 25 rsd/kg, ako utrošak materijala

naveden u trebovanju premašuje nabavljenu količinu po poslednjoj ceni, ostatak obračunavamo po pretposlednjoj ceni od 30 rsd/kg, i tako redom;

- *HIFO* – najviša ulazna cena jednaka je prvoj izlaznoj ceni, kod ovog metoda prva izlazna cena nam je najviša cena u našem slučaju 30 rsd/kg, nakon toga kao narednu izlazu uzimamo drugu najvišu cenu, u našem primeru je to 25 rsd/kg i tako redom.
- *PROSEČNA CENA*, kod ovog metoda utvrđujemo prosečnu cenu za jedinicu utroška materijala i to deljenjem ukupne vrednosti materijala na zalihamu i ukupne količine materijala. Tako dobijenu cenu množimo sa utroškom materijala navedenim u trebovanju, a radi obračuna troškova materijala.

Primer:

3.000 kg. X 20 rsd = 60.000 rsd

2.000 kg. X 30 rsd = 60.000 din.

5.000 kg. X 25 rsd = 125.000 din.

Izdato je u proizvodnju, po trebovanju br. 57, 8.000 kg. materijala A.

FIFO: 20 rsd. x 3 000 kg. = 60.000

30 rsd x 2 000 kg. = 60.000

25 rsd x 3 000 kg. = 75.000

Troškovi materijala = 195.000

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Troškovi materijala Zalihe materijala Po trebovanju br 57	195.000	195.000

LIFO: 25 rsd x 5 000 kg. = 125.000

30 rsd x 2 000 kg. = 60.000

20 rsd x 1 000 kg. = 20.000

Troškovi materijala = 205.000

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Troškovi materijala Zalihe materijala po trebovanju br. 57	205.000	205.000

HIFO: 30 rsd. x 2.000 kg. = 60.000

25 rsd. x 5.000 kg. = 125.000

20 rsd x 1.000 kg. = 20.000

Troškovi materijala = 205 000

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Troškovi materijala Zalihe materijala po trebovanju br. 57	205.000	205.000

$$\text{Prosečna cena materijala} = \frac{60.000+60.000+125.000}{3.000+2.000+5.000} = 24,50$$

$$\text{Troškovi materijala} = 24,50 * 8.000 = 196.000 \text{ rsd}$$

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Troškovi materijala Zalihe materijala po trebovanju br. 57	196.000	196.000

Posledica primene određenog metoda prilikom obračuna troškova materijala ogleda se u povećanju ili derogiranju finansijskog rezultata preduzeća, pod pretpostavkom da se u datom obračunskom periodu visina prihoda ne menja. Odnosno, niži obračunati troškovi usloviće pri istoj visini prihoda, veći periodični rezultat, pa preduzeće prilikom izbora metoda obračuna troškova materijala može imati uticaj na visinu periodičnog rezultata. U uslovima kontinuirane inflacije postoji opasnost precenjivanja periodičnog rezultata (primena FIFO metode), što može da dovede u pitanje očuvanje materijalne osnove (supstance) preduzeća, raspodelom tako utvrđenog periodičnog rezultata. Zbog toga se u ovim uslovima preporučuje primena LIFO metode koja omogućava realnije utvrđivanje visine periodičnog rezultata, uz potcenjivanje zaliha u bilansu stanja. Svakako da je problem potcenjivanja zaliha, manje opasniji od problema precenjenog periodičnog rezultata, jer nerealno utvrđen rezultat može uputiti menadžment preduzeća na pogrešne zaključke o uspešnosti poslovanja preduzeća.

MRS 2 – Zalihe, kojim se uređuje problematiku računovodstvenog obuhvatanja zaliha, kao osnovnu metodu propisuje metodu FIFO ili metodu prosečne cene, dok se kao alternativni postupak za obračun troškova materijala javlja metoda LIFO.³³ Pri tom, kako različite metode daju različite iznose obračunatih troškova, adekvatno knjigovodstveno obuhvatanje zaliha materijala, nalaže konzistentnu primenu jedne izabrane metode.

³³ <http://www.mfin.gov.rs/>

ž

Primer nabavke materijala od dobavljača iz inostranstva:

I Dobavljač iz inostranstva isporučio nam je 2.000 kg materijala A po ceni od 5 EU/kg , PDV 18% i ispostavio fakturu br.16. (1 EU=60 rsd)

II Republička uprava carina obračunala je carinu u vrednosti 60.000 rsd za troškove prevoza unutar Republike Srbije u vrednosti 20.000 rsd, PDV 18% izdat je ček 1001.

III Materijal je prenet na zalihe po nabavnoj ceni, dok je dobavljaču iz inostranstva izmirena obaveza sa Deviznog računa. Ček 1001 je realizovan (izvod 55).

V Izdato je proizvodnji 500 kg. materijala S.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Fakturna vrednost materijala PDV u primljenim fakturama Dobavljač iz inostranstva (po fakturi 20.)	600.000 108.000	708.000
II	Zavisni troškovi nabavke PDV u primljenim fakturama Obaveze za carine Obaveza po čekovima (za zavisne troškove nabavke)	80.000 14.400	70.800 23.600
III	Obračunata nabavna vrednost mat. Fakturna vrednost materijala Zavisni trškovi materijala (za obračunatu nabavnu vrednosot)	680.000	600.000 80.000
IIIa	Zalihe materijala Obračunata nabavna vrednost materijala (zalihe po nabavnoj ceni)	680.000	680.000
III b	Dobavljači iz inostranstva Devizni račun (isplata fakture br.20)	708.000	708.000
IV c	Obaveze po čeku Tekući račun (realozovan ček)	23 600	23 600
V	Troškovi materijala Zalihe materijala (izdato proizvodnji)	170.000	170.000

6.4. Izdavanje materijala u proizvodnji kada se zalihe vode po planskoj ceni (ista vrsta materijala)

Planske cene materijala predstavljaju stalne cene, jer se u toku poslovne godine po pravilu ne menjaju, te do visine troškova materijala dolazimo množenjem planske cene sa utrošenom količinom materijala. Ovako utvrđeni troškovi ne predstavljaju stvarnu vrednost utrošenog materijala (koja se dobija množenjem stvarne nabavne cene i količine utrošenog materijala), već plansku vrednost utrošenog materijala. Međutim, za potrebe utvrđivanja periodičnog rezultata, neophodno je vrednost utrošenih sredstava, a samim tim i materijala, iskazati po stvarnim nabavnim vrednostima, što zahteva svođenje planske nabavne vrednosti utrošenog materijala na stvarnu nabavnu vrednost utrošenog materijala. To se postiže knjiženjem na računu Odstupanje od planske cene materijala.

U slučaju, dugovnog salda računa Odsupanje od planske cene materijala (negativno odsupanje) planska cena materijala je niža od stvarne nabavne cene materijala. Saldo ovog računa predstavlja razliku između niže planske nabavne vrednosti materijala na zalihama i više stvarne nabavne vrednosti istog. Utvrđivanje stvarne nabavne vrednosti utrošenog materijala tada zahteva određivanje dela odstupanja od planske nabavne vrednosti materijala koji se odnosi na utrošeni materijal. Deo odstupanja dobija se uz pomoć sledeće formule:

$$\begin{array}{l} \text{Srazmerni deo odstupanja} \\ = \\ \hline \text{Saldo računa Odstupanje od planske cene materijala} \end{array} \quad \begin{array}{l} * \text{ Vrednost utrošenog materijala po planskim cenama} \\ \hline \text{Saldo računa Zalihe materijala pre izdavanja u proizvodnji} \end{array}$$

Knjigovodstveno obuhvatanje obračuna troškova materijala, u ovom slučaju, vrši se kroz dva stava knjigovodstven promene. U prvom stavu zadužuje se račun Troškovi materijala za iznos planske nabavne vrednosti utrošenog materijala, za istu vrednost nam račun Zalihe materijala potražuje. Dok se svođenje planske nabavne vrednosti utrošenog materijala na stvarnu vrši u drugom knjigovodstvenom stavu u kome nam Troškovi materijal duguju za deo utvrđenog odsupanja, a potražuje račun Odstupanje od planske cene materijala za isti iznos. Na ovaj način Troškove materijala koji su u prvom stavu utvrđeni po planskoj ceni koja je niža od stvarne nabavne cene uvećali za deo odsupanja koji se odnosi na utrošeni materijal i sveli na iznos stvarne nabavne vrednosti utrošenog materijala.

S druge strane, kada se javi pozitivno odstupanje tj. kada imamo potražni saldo na računu Odsupanje od planske cene materijala, odnosno, kada nam je planska cena materijala viša od stvarne nabavne cene, što ima za posledicu viši iznos planske nabavne vrednosti materijala na zalihama u odnosu na stvarnu nabavnu vrednost, situacija je obrnuta. Naime, ovde je potrebno Troškove materijala koji su utvrđeni po višoj planskoj ceni u odnosu na stvarnu nabavnu cenu umanjiti za deo odsupanja (važi gore navedena formula). Dakle,

knjiženje u prvom stavu je identično kao u gore navedenom slučaju, dok u drugom stavu vršimo korekciju troškova materijala, tako što nam za deo odsupanja duguje račun Odstupanje od planske cene materijala, a potražuje račun Troškovi materijala.

Ilustracija knjiženja izdavanja materijala u proizvodnju kada se zalihe vode po planskoj ceni vidi se u četvrtoj promeni primera koji sledi.

Primer:

I Nabavili smo 2 000 l materijala B po fakturi 19 a 100 000 rsd.PDV 18%

II Za troškove prevoza od 10 rsd./l izdali smo ček br.1001.PDV 18%.

III Materijal je prenet na zalihe po planskoj ceni od 75 din./l.

IV Izdato je proizvodnji 400 l materijala B.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Fakturna vrednost materijala	100.000	
	PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi Dobavljači za nefakturisani materijal (faktura br.19)	18.000	118.000
II	Zavisni troškovi prevoza	20.000	
	PDV u primljenim fakturama po optoj stopi Obaveze po čeku (za troškove prevoza)	3.600	23.600
III	Obračnata nabavna vrednost materijala	120.000	
	Fakturna vrednost materijala Zavisni troškovi nabavke (za obračunatu nabavnu vrednost)		100.000 20.000
III a	Zalihe materijala	150.000	
	Obračunata nabavna vrednost materijala Odstupanje od planske cene (zalihe po planskoj ceni)		120.000 30.000
IV	Troškovi materijala	30.000	
	Zalihe materijala (za izdat materijal proizvodnji)		30.000
IV a	Odstupanje od planske cene	6.000	
	Troškovi materijala (za prenos dela odstupanja)		6.000

Kontrolna pitanja

1. Šta su zalihe i šta ubrajamo u zalihe?
2. Šta je materijal?
3. Šta čini nabavnu vrednost materijala?
4. Gde se vodi evidencija stanja i promena stanja materijala?
5. Objasnite knjigovodstvenu evidenciju materijala u finansijskom računovodstvu?
6. Objasnite knjigovodstvenu evidenciju materijala u materijalnom knjigovodstvu?
7. Objasnite knjigovodstvenu evidenciju materijala u magacinu?
8. Koja se dokumentacija javlja u vezi sa povećanjem, a koja u vezi sa smanjenjem zaliha materijala?

Zadaci za vežbu:

Primer 1:

- 0) Stanje na pojedinim računima našeg preduzeća je sledeće: Tekući račun 100.000 rsd. Blagajna 20.000 rsd. Dobavljači 50.000. rsd.
- I) Kupili smo 5.000 kg materijala „A“ za 30.000 rsd, a po fakturi 15. PDV 18%
- II) Troškove prevoza platili smo u gotovu 10.000 rsd. PDV 18%.
- III) Obračunati i proknjižiti nabavnu vrednost materijala. Materijal je prenet na zalihe gde se vodi po nabavnoj ceni.

Primer 2:

- 0) Stanje na pojedinim računima našeg preduzeća je sledeće: Tekući račun 300.000 rsd, Blagajna 50.000 rsd.
- I) Kupili smo 2.000 kg materijala „B“ po fakturi 16. Cena materijala iznosi 10 rsd/kg. PDV 18%.
- II) Za izmirenje obaveze po fakturi 16. izdali smo ček br.3256. Izdvojena su novčana sredstva za isplatu čeka.
- III) Troškovi prevoza iznose 5.000 rsd i plaćeni su u gotovu. PDV 18%
- IV) Obračunati i proknjižiti nabavnu vrednost materijala. Materijal je prenet na zalihe gde se vodi po nabavnoj ceni.
- IV) Prema bančinom izvodu br. 789 vidi se da je ček br. 3256 realizovan.

Primer 3:

- 0) Stanje na pojedinim računima našeg preduzeća je sledeće: Tekući račun 400.000 rsd, Blagajna 40.000 rsd.
- I) Po fakturi 25. kupili smo 1.000 kg materijala „A“ po ceni od 100 rsd/kg. PDV 18%.

II) Za troškove dopreme koji iznose iznose 20 rsd/kg izdat je ček 2254.PDV 18%., dok su troškovi utovara i istovara plaćeni u gotovo u iznosu od 10.000 rsd. PDV 18%.

III) Obračunati i proknjižiti nabavnu vrednost materijala.

IV) Materijal je prenet na zalihe gde se vodi po planskoj ceni od 150 rsd/kg.

Primer 4:

0) Stanje na pojedinim računima našeg preduzeća je sledeće: Tekući račun 500.000 rsd, Blagajna 46.000 rsd.

I) Kupili smo po fakturi 24. 4000 kg materijala „A“ po ceni od 200 rsd/kg. PDV 18%

II) Radi izmirenja obaveze po fakturi 24, a na osnovu ugovora sa dobavljačem, otvoren je akreditiv kod banke.

III) Troškovi prevoza po fakturi 52, iznose 80.000 rsd. PDV 18%

IV) Obračunati i proknjižiti nabavnu vrednost materijala „A“. Materijal je prenet na zalihe i vodi se po planskoj ceni od 180 rsd/kg.

V) Na osnovu dostavljene dokumentacije banka je izvršila isplatu obaveze prema dobavljaču iz otvorenog akreditiva.

Primer 5:

0) Stanje na računu materijal „A“ je 89.000 rsd, (5.000*10 rsd/kg, 2.000*12 rsd/kg, 1.000 kg.*15 rsd/kg).

I) Rukovodstvo preduzeća je odlučilo da materijal vodi po planskoj ceni od 13 rsd/kg.

Primer 6:

0) Stanje na računu materijal „D“ je sledeće 130.000 rsd.

Materijal je nabavljan sledećom dinamikom:

I nabavka 3.000 kg * 10 rsd/kg

II nabavka 4.000 kg * 15 rsd/kg

III nabavka 2.000 kg * 20 rsd/kg

I) Po trebovanju br. 8 izdato je u proizvodnju 8.000 kg materijala „D“. Izvršiti obračun i knjiženje izdavanja materijala primenom:

a) metode FIFO

b) metode LIFO

c) metode HIFO

d) metode prosečne cene

Primer 7:

0) Stanje na pojedinim računama našeg preduzeća je sledeće:

Materijal 450.000 rsd (1000 kom * 450 rsd.), Odstupanje od planske cene materijala (pozitivono) 50.000 rsd.

I) Prema trebovanju br. 47 izdato je u proizvodnju 300 komada materijala.

Primer 8:

0) Stanje na pojedinim računama našeg preduzeća je sledeće:

Materijal 600.000 rsd (4000 kg * 150 rsd.), Odstupanje od planske cene materijala (negativno) 100.000 rsd.

I) Prema trebovanju br. 58 izdato je u proizvodnju 200 kg materijala.

7. KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE PROIZVODNJE, NEDOVRŠENE PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA

Proizvodnja, nedovršena proizvodnja i gotovi proizvodi jesu rezultat poreca rada preduzeća i spadaju u obrtna sredstva istog.

Proizvodnja predstavlja sva ona sredstva nad kojima se odvija proces obrade. Poluproizvodi jesu rezultat delimično izvršenog, ali ne i dovedenog do kraja procesa obrade preduzeća, dok gotovi proizvodi nastaju po završetku procesa obrade i namenjeni su daljoj prodaji.

Zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda se knjigovodstveno obuhvataju po ceni koštanja ili neto prodajnoj ceni, ukoliko je ona niža.

Cenu koštanja čine troškovi materijala za izradu i troškovi konverzije ili troškovi prerade. U troškove prerade spadaju troškovi direktnih zarada, opšti fiksni i opšti varijabilni troškovi proizvodnje. U opšte fiksne troškove ubrajamo amortizaciju, troškove održavanja, troškovi osiguranja, troškove režije. Ovi troškovi su nezavisni od obima proizvodnje i prodaje i u ukupnoj masi se nemanjaju se povećanjem ili smanjenjem proizvodnje, dok sa povećanjem obima proizvodnje i prodaje opadaju po jedinici proizvoda. Opšte varijabilni troškovi su troškovi pogonske energije, grejanja i osvetljenja, indirektni materijal, popravka i održavanje. Ovi troškovi zavise od obima proizvodnje i prodaje tj. sa povećanjem proizvodnje i prodaje i oni rastu i obrtno.

Postoje troškovi koji se ne uključuju u vrednost zaliha. U ovu grupu troškova spadaju sledeći troškovi:

- Troškovi koji se odnose na neobičajni iznos otpadnog materijala za izradu, troškovi nepotrebnog rada, kao i ostali neobičajni iznosi drugih proizvodnih troškova;
- Troškovi skladištenja, osim ako navedeni troškovi nisu nastali u proizvodnom postupku pre dalje faze proizvodnje;
- Administrativni opšti troškovi koji direktno ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje.
- Troškovi prodaje su troškovi koji su vezani za prodane proizvode koji više nisu na zalihama.

Takođe, gotovi proizvodi se mogu knjigovodstveno vrednovati po neto prodajnoj ceni koja se može postići na tržištu. U ovu cenu ne uključuje se pripadajući PDV.

Evidencija proizvodnje, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda može se vršiti po stvarnim cenama koštanja ili po planskim cenama koštanja.

Primena stvarne cene koštanja ima niz nedostataka koji se ogledaju u brojnim promenama koje se odnose na gotove proizvode, a koje se dešavaju svakodnevno. Evidentiranje gotovih proizvoda po ovoj ceni značilo bi svakodnevno obračunavanje stvarne cene koštanja proizvoda, što iziskuje odgovarajuće napore, cirkulaciju dokumentacije iz proizvodnje. Takođe, određeni troškovi poznati su tek na kraju meseca npr. troškovi zarada. Ovi problemi su upravo doveli do veće upotrebe planske cene koštanja.

Način evidentiranja proizvodnje, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda zavisice od primenjenog kontnog okvira:

- Ukoliko preduzeće koristi kontni okvir koji je zasnovan po funkcionalnom principu, onda se promene na ovim sredstvima vrši u dnevniku i glavnoj knjizi;
- Ukoliko se kontni okvir zasniva na bilansnom principu evidencija ovih sredstava se vodi u :
 - Finansijskom knjigovodstvu (glavna knjiga i dnevnik)
 - Klasi 9 Obračun troškova i učinaka (glavna knjiga i dnevnik klase 9)
 - Analitičkoj evidenciji.

Evidentiranje proizvodnje, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda u finansijskom knjigovodstvu vrši se u okviru klase 1 tj. u okviru grupa računa Nedovršena proizvodnja i Gotovi proizvodnja. Na ovim računima knjiži se početno stanje – na početku poslovne godine i povećanje ili smanjenje vrednosti zaliha neodvršene proizvodnje, odnosno, gotovih proizvoda, na kraju obračunskog perioda. Dakle, na ovim računima u toku obračunskog perioda ne vrše se nikakva knjiženja.

Sva knjiženja vezana za stanje i promene stanja nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda u toku obračunskog perioda, bilo da je u pitanju početak procesa proizvodnje, njenog završavanja, prodaje gotovih proizvoda, manjkova, viškova i sl. knjiže se u okviru klase 9 – Obračun troškova i učinaka.

Za evidentiranje proizvodnje, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda u klasi 9 – Obračun troškova i učinaka predvišena su dva računa grupe:

95- Nosioc troškova

96- Gotovi proizvodi

Računi u okviru grupe 95- Nosioc troškova koriste se za evidentiranje stanja i promena stanja proizvodnje i nedovršene proizvodnje (poluproizvoda). U okviru ove grupe dodeljeni su posebni računi za proizvodnju i za poluproizvode u skladištu. Ovo su stvarno otvoreni, aktivni računi, dok karakter salda zavisi od načina vrednovanja nedovršene proizvodnje ili gotovih proizvoda. Ukoliko se zalihe vode po stvarnoj ceni koštanja, onda je karakter salda ovih računa potpun. Međutim, ukoliko se zalihe vode po planskoj ceni koštanja onda ovi računi imaju nepotpun karakter salda, dok se kao korektivni računi javljaju računi odstupanja od planske cene koštanja.

Knjigovodstveno obuhvatanje stanja i promena stanja gotovih proizvoda u klasi 9 vrši se u okviru računa grupe 96 – Gotovi proizvodi. Poput prethodne grupe računa, računi

ove grupe su aktivni, stvarno otovoreni. Karakter salda ovih računa je uslovljen načinom vrednovanja gotovih proizvoda. Vrednovanje gotovih proizvoda po stvarnim cenama koštanja usloviće potpun karakter salda računa grupe 96 Gotovi proizvodi, dok vrednovanje gotovih proizvoda po planskim cenama rezultiraće nepotpunim karakterom salda računa Gotovi proizvodi, gde se kao korektivni računi javljaju računi Odstupanja u troškovima gotovih proizvoda.

Na početku obračunskog perioda služba za obračun troškova vrši preuzimanje troškova u klasu 9. Troškovi koji se mogu dodeliti izazivačima (proizvodnji, nedovšenim proizvodima) tj. troškovi koji se uključuju u cenu koštanja evidentiraju se zaduživanjem računa Nosioci troškova. Takođe, u okviru klase 9 vodi se evidencija o troškovima koji se ne uključuju u cenu koštanja to su troškovi nabavke, uprave i prodaje tj. rashodi perioda koji se obračunavaju zaduživanjem računa Troškovi perioda. Prilikom preuzimanja troškova potražuje račun Račun preuzimanja troškova. (vidi promenu broj I)

Kada se poluproizvodi uskladište do ponovnog pokretanja procesa proizvodnje nad njima dolazi do povećanja zaliha poluproizvoda na skladištu što se evidentira zaduživanjem računa Poluproizvodi sopstvene proizvodnje, dok potražuje račun Nosici troškova. U vezi sa tim, izdavanje zaliha poluproizvoda u proizvodnju izazvaće smanjenje zaliha u skladištu poluproizvoda što će se knjigovodstveno obuhvatiti zaduživanjem računa Nosioci troškova, a odobravanjem računa Poluproizvodi sopstvene proizvodnje. (vidi promenu broj II i III)

Nakon završetka procesa proizvodnje gotovi proizvodi se predaju skladištu gotovih proizvoda. Za vrednost završene proizvodnje (evidencija o vrednosti ukupne proizvodnje je saldo računa Nosioci troškova) zadužujemo račun Gotovi proizvodi, dok potražuje račun Nosioci troškova. (vidi promena br. IV)

Prodaja gotovih proizvoda je svrha postojanja proizvodnog preduzeća, jer je to osnovni vid njegovog prihodovanja. Prodaja gotovih proizvoda kupcima evidentira se u dnevniku i glavnoj knjizi finansijskog knjigovodstva zaduživanjem računa Kupci (za iznos prodajne cene sa PDV-om), dok potražuje račun Prihodi od prodaje gotovih proizvoda i račun Obaveze za PDV za iznos sadržanog PDV-a. Međutim, pored beleženja prodaje u finansijskom knjigovodstvu, potrebno je izvršiti interni obračun realizacije tj. umanjiti saldo računa Gotovi proizvodi za cenu koštanja prodatih proizvoda. Kako se sve promene vezane za povećanje ili smanjenje gotovih proizvoda u toku godine vode u okviru dnevnika i glavne knjige pogonskog knjigovodstva, interni obračun ćemo proknjižiti zaduživanjem računa Troškovi prodatih proizvoda i usluga za iznos cene koštanja gotovih proizvoda, dok potražuje račun Gotovi proizvodi. Takođe, za iznos prodaje tj. vrednost prodaje po prodajnoj ceni bez PDV –a zadužujemo račun Račun preuzimanja prihoda, dok potražuje račun Prihodi po osnovu prodaje proizvoda i usluga. (vidi promenu V).

Zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda vode se najčešće po planskoj ceni. Tada je saldo računa Nedovršena proizvodnja i Gotovi proizvodi nepotpun i javlja se korektivni račun Odstupanje od planske cene. U slučaju da je stvarna cena koštanja veća od planske za iznos odstupanja dugovaće račun Odstupanje od planske cene, i obrtno ovaj

račun će potraživati u slučaju da je stvarna cena koštanja manja od planske cene koštanja. (vidi promene VI, VII i VIII).

Na kraju svakog obračunskog perioda potrebno je izvršiti obračun konačnog stanja zaliha gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje i evidentirati promenu kranjeg stanja zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda u finansijskom knjigovodstvu. Tim putem se zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda svode na pravo stanje za konkretni obračunski period. Ove promene se knjiže isključivo na računima glavne knjige i dnevnika finansijskog knjigovodstva.

Povećanje vrednosti zaliha gotovih proizvoda knjiži se zaduženjem računa Gotovi proizvodi, dok potražuje račun Povećanje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i nedovršenih usluga.

Smanjenje vrednosti zaliha gotovih proizvoda knjiži se zaduženjem računa Smanjenje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i nedovršenih usluga, dok potražuje račun Gotovi proizvodi. Na sličan način knjiži se i promena vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje. (Vidi promenu IX).

Primer:

I U finansijskom knjigovodstvu nastali su sledeći troškovi:

Troškovi materijala	300.000
Troškovi goriva i energije	100.000
Troškovi zarada i naknade zar.	200.000
Troškovi poreza i doprinosa na zarade	20.000
Troškovi usluge održavanja	10.000
Troškovi reklame i propagande	20.000
Troškovi amortizacije	30.000
Troškovi rezervisanja	5.000
Troškovi neproizvodnih usluga	10.000
Troškovi reprezentacije	5.000
Ukupno	700.000

Služba obračuna troškova vrši preuzimanje troškova u klasu 9 i to: 630.000 rsd su troškovi koji se odnose na nosioce troškova, a 70.000 rsd koji se odnose na troškove nabavke, uprave i prodaje tj. koji se direktno vezuju za rashode perioda. (1.000 kom)

II Smešteno je u skladištu poluproizvoda u vrednosti od 300.000 rsd na osnovu izveštaja o predaji poluproizvoda br. 1.

III Sa zaliha poluproizvoda izdata je u proizvodnju celokupna zaliha poluproizvoda, a po trebovanju o poluproizvodima br.1.

IV Predato je skladištu gotovih proizvoda 50% ukupne proizvodnje (500 kom), a na osnovu izveštaja o predaji gotovih proizvoda. Izračunati cenu koštanja po komadu.

V Prodato je 300 komada proizvoda kupcima po fakturi 56 za 230.000 rsd (PDV 18%)
 VI Odlukom organa upravljanja zalihe gotovih proizvoda će se voditi u bućem periodu po planskoj ceni od 650 rsd.

VII Završena je celokupna proizvodnja i po izveštaju o predaji gotovih proizvoda br. 2 predata u skladište.

VIII Prodato je 200 komada proizvoda kupcima po fakturi 57 za 200.000 rsd (PDV 18%)

IX Izvršiti obračun krajnjeg stanja zaliha gotovih proizvoda i proknjižiti u finansijskom knjigovodstvu promenu vrednosti zaliha gotovih proizvoda.

Dnevnik klase 9

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Nosioci troškova	630.000	
	Troškovi perioda	70.000	
	Račun za preuzimanje troškova Po obračunu troškova		700.000
II	Poluproizvodi sopstvene proizvodnje	300.000	
	Nosioci troškova Izveštaj o predaji poluproizvoda br.1		300.000
III	Nosioci troškova	300.000	
	Poluproizvodi sopstvene proizvodnje Trebovanje br. 1		300.000
IV	Gotovi proizvodi	315.000	
	Nosioci troškova Izveštaj o predaji gotovih proizvoda br.1 (630.000/1000=630 ck/kom)630*500		315.000
V	Troškovi prodatih proizvoda i usluga	189.000	
	Gotovi proizvodi Interni obračun realizacije		189.000
Va	Račun za preuzimanja prihoda	230.000	
	Prihodi po osnovu proizvoda i usluga Faktura br. 56		230.000
VI	Gotovi proizvodi	4.000	
	Odstupanje u troškovima gotovih proizvoda Prelazak na plansku cenu		4.000
VII	Gotovi proizvodi	325.000	
	Nosioci troškova		315.000
	Odsupanje u troškovima gotovih Proizvoda		10.000
VIII	Izveštaj o predaji gotovih proizvoda br.2		
	Troškovi prodatih proizvoda i usluga Gotovi proizvodi	130.000	130.000

VIIIa	Interni obračun realizacije		
	Račun za preuzimanje prihoda Prihodi po osnovu proizvoda i usluga Faktura br. 57	200.000	200.000
VIII c	Troškovi prodatih proizvoda i usluga Odstupanje u troškovima gotovih proizvoda Za obračun odstupanja	-4.000 4.000	

Napomena: Promena VIII Stav b

$$\text{Deo odstupanja} = \frac{\text{Iznos prodaje} * \text{S odstupanja}}{\text{S Gotovi proizvodi pre prodaje}} = \frac{130.000 * 14.000}{455.000} = 4.000$$

Dnevnik finansijskog knjigovodstva

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
Vb	Kupci iz zemlje Prihodi od prodaje gotovih proizvoda Obaveze za PDV Po fakturi br. 56	271.400	230.000 41.400
	Vb	Kupci iz zemlje Prihodi od prodaje gotovih proizvoda Obaveze za PDV Po fakturi br. 57	236.000
IX	Gotovi proizvodi Povećanje vrednosti zaliha nedovršene Proizvodnje, gotovih proizvoda i nedovršene usluga Za krajnje stanje zalita	315.000	315.000

Napomena: Promena IX

Obračun promena vrednosti zaliha gotovih proizvoda

Red. br.	Opis	Iznos
1	Stanje gotovih proizvoda na početku perioda	0,00
2.	Krajnji saldo računa Gotovih proizvoda	325.000
3.	Krajnji saldo računa Odstupanje od troškova proizvodnje gotovih proizvoda	-10.000
4.	Krajnje stanje grupe računa Gotovi proizvodi	315.000
5.	Povećanje vrednosti zaliha gotovih proizvoda- Povećanje (4-1)	+315.000

Kontrolna pitanja:

1. Kako se knjigovodstveno evidentiraju zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda?
2. Šta čini cenu koštanja?
3. Koji se troškovi ne uključuju u cenu koštanja zaliha?
4. Kako se vrši knjigovodstveno evidentiranje zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda?

Zadaci za vežbu:

Primer 1:

- I) Služba obračuna troškova vrši preuzimanje troškova u klasu 9 i to: 520.000 rsd su troškovi koji se odnose na nosioce troškova, a 80.000 rsd koji se odnose na troškove nabavke, uprave i prodaje tj. koji se direktno vezuju za rashode perioda. (1.000 kg)
- II) Smešteno su u skladištu poluproizvoda poluproizvodi u vrednosti od 250.000 rsd, a na osnovu izveštaja o predaji poluproizvoda br.1
- III) Sa skladišta poluproizvoda izdata je u proizvodnju celokupna zaliha poluproizvoda u iznosu od 250.000 rsd, a na osnovu trebovanja o polu proizvodima br. 1.
- IV) Predato je u skladištu gotovih proizvoda 60% ukupne proizvodnje (600 kg), a na osnovu izveštaja o predaji gotovih proizvoda. Izračunati cenu koštanja po komadu.
- V) Prodato je 200 kg gotovih proizvoda a za 120.000 rsd. PDV 18%.
- VI) Odlukom organa upravljanja zalihe gotovih proizvoda će se u budućem periodu voditi po planskoj ceni od 500 rsd/kg.
- VII) Završena je celokupna proizvodnja i predata skladištu gotovih proizvoda, a na osnovu izveštaja o predaji gotovih proizvoda br. 2.
- VIII) Prodato 300 kg gotovih proizvoda po ceni od 580 rsd/kg. PDV 18%
- IX) Izvršiti obračun krajnjeg stanja zaliha gotovih proizvoda i proknjižiti u finansijskom knjigovodstvu promenu vrednosti zaliha gotovih proizvoda.

8. KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE TRGOVINSKE ROBE

Roba spada u obrtna sredstva preduzeća u obliku stvari, koju ono nabavlja radi dalje prodaje, tj. trgovine. Trgovina se obavlja kao trgovina na veliko, trgovina na malo. Za razliku od trgovine na veliko, trgovinom na malo smatra se prodaja robe krajnjim potrošačima.

Za svrhe računovodstvenog obuhvatanja robe neophodno je sagledati problematiku koja se odnosi na kalkulaciju i nabavku robe, vođenje zaliha, pojavi razlike u ceni robe, nabavci robe, promeni cena, prodaji robe, manjkovima i viškovima robe, troškovima trgovine i obračunu finansijskog rezultata u okviru trgovinskih preduzeća.

Kao što je istaknuto u prvom pasusu trgovinska preduzeća mogu obavljati proces trgovanja u okviru trgovine na malo ili trgovine na veliko.

Trgovinska preduzeća na malo se bave nabavkom i prodajom robe neposredno potrošačima u manjim količinama.

Trgovinska preduzeća na veliko prodaju robu u većim količinama trgovinskim preduzećima na malo.

Sredstva u trgovinskom preduzeću se kreću po formuli $N-R-N_1$. Dakle ova preduzeća posreduju između proizvođača i potrošača, s ciljem da se ostvari zarada na razlici između više cene prodajne cene i niže nabavne cene robe koju prodaju ($N_1 > N$).

Evidencija robe se vrši u glavnoj knjizi i dnevniku glavne knjige i analitičkoj evidenciji, kada je u pitanju trgovina na malo ne postoji obaveza vođenja analitičke evidencije robe u prometu na malo.

Računi za praćenje stanja i promena na trgovinskoj robi jesu 13 Roba. Knjigovodstvene operacije kod trgovačke robe mogu biti vrednosne i količinske i to u obliku povećanja i smanjenja.

Najčešća povećanja robe su :

- nabavka robe
- nivelacija cena naviše
- povraćaj robe od strane kupaca
- viškovi

Najčešće smanjenja su:

- prodaja robe,
- nivelacija prodajnih cena na niže
- manjkovi
- kalo rastur lom kvar
- vraćanje robe

Dokumenti Najčešća dokumenta koja se javljaju za knjiženje promena zaliha su:

- prijemnica i kalkulacija prodajne cene
- faktura dobavljača
- otpremnica i faktura za kupca
- nivelacija prodajnih cena robe

- obračuni razlike u ceni i poreza sadržanog u prodatoj robi
- priznanice i nalozi za naplatu za uplatu pazara.

8.1. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavke robe

Trgovinska preduzeća mogu da vode zalihe robe dvojako i to:

- po nabavnim cenama,
- po prodajnim cenama.

Knjigovodstveno evidentiranje nabavke robe vrši se preko računa Obračunata nabavna vrednost trgovinske robe. Nabavnu vrednost robe čine:

- Fakturna vrednost
- Zavisni troškovi nabavke (utovara, istovara, špedicije, transporta, itd.)
- Carine i druge carinske dažbine
- PDV u prethodnoj fazi nabavke.

8.1.1. Knjiženje nabavke robe kada se zalihe vode po nabavnoj ceni

Knjiženje nabavke trgovinske robe, kada se zalihe vode po nabavnoj ceni je slično knjiženju nabavke materijala. Dakle, za vrednost robe naznačenu na fakturi zadužujemo račun Fakturna vrednost robe, kao i račun PDV u primljenim fakurama za iznos prethodno obračunatog poreza, dok nam potražuje račun Dobavljači (prva promena). Kako prilikom nabavke robe nastaju izvesni troškovi utovara, transporta, istovara, iste knjižimo na teret računa Zavisni troškovi nabavke, dok obračunati PDV povezan sa tako nastalim izdacima knjižimo na teret PDV u primljenim fakturama, potražuje nam odgovarajući račun u zavisnosti od načina isplate (Tekući račun, Blagajna i sl.) (druga promena). Kako smo prokinjizili elemente nabavne vrednosti robe, naredni korak je vezan sa formiranje iste, što se vrši uz pomoć gore navedenog statističko-obračunskog računa Obračunata nabavna vrednost robe koji duguje za zbir na fakturne vrednosti robe i zavisnih torškova nabavke, dok nam potražuju računi Fakturna vrednost robe i Zavisni torškovi nabavke (treća promena, stav a), i na kraju višimo knjiženje tzv. prenosa robe na zalihe, zadužujući račun Roba u magacinu, dok nam potražuje račun Obračunata nabavna vrednost robe.

Primer:

I Kupili smo 200 kg. robe „B“ za 100.000 rsd. po fakturi 15. PDV 18%.

II Za troškove prevoza plaćeno je u gotovom novcu 11.800 rsd. PDV 18% sadržan*.

III Roba je smeštena u magacin i vodi se po nabavnoj ceni. Marža 20%

Kalkulacija za artikal „B“	za 200 kg	za 1 kg
1. Faktorna vrednost robe	100.000	500
2. ZTN	10.000	50
I Nabavna vrednost robe	110.000	550
3. Razlika u ceni (marža 20%)	22.000	110
II Prodajna cena bez PDV-a	132.000	660
4. Ukalkulisani PDV 18%	23.760	118,8
III Prodajna cena sa PDV-om	155.760	778,8

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Faktorna vrednost robe	100.000	
	PDV u primljenim fakt.-magacin Dobavljači po fakturi br.15	18.000	118.000
II	Zavisni troškovi nabavke robe	10.000	
	PDV u primljenim fakt.-magacin Blagajna za zavisne troškove nabavke	1.800	11.800
III	Obračunata nabavna vred.robe	110.000	
	Faktorna vred.robe		100.000
	Zavisni troškovi nabavke robe za obračunatu nab.vred.robe		10.000
III a	Roba u magacinu Obračunata nab.vred.robe za prenos po nabavnoj ceni	110.000	110.000

* U slučaju kada je PDV sadržan u iznosu na koji fakutra glasi, potrebno je obračunati sadržani porez uz pomoć preračunate stope (detaljnije u poglavlju 4.5.). Za propisanu opštu poresku stopu od 18%, preračuna stopa je :

$$\text{Preračunata stopa} = \frac{p \times 100}{100 + p} = \frac{18 \times 100}{100 + 18} = 15.2542373\%$$

8.1.2. Knjiženje nabavke robe kada se zalihe vode po prodajnoj ceni

Prodajna vrednost robe se sastoji iz :

- nabavne vrednosti – troška nabavke,
- razlike u ceni i
- PDV-a
-

Razlika u ceni, često se koristi i naziv marža, predstavlja potencijalne prihode trgovinskog preduzeća iz kojih bi trebalo da se nadoknade njegovi troškovi poslovanja, a eventualni ostatak bi predstavljao ostvareni finansijski rezultat. U zavisnosti od toga da li se odnosi na zalihe robe ili pak na prodatu robu razlika u ceni može biti ostvarena ili neostvarena. Ostvarena razlika u ceni se odnosi na prodatu robu i ona je uglavnom definitivna tj. nepromenljiva. Neostvarena razlika je samo potencijalna, njen iznos se može povećati ili smanjiti, ukoliko u međuvremenu dođe do izmene prodajnih cena.

Postoje tri načina formiranja razlike u ceni:

- Slobodno formiranje razlike u ceni kod onih roba kod kojih prodavac samostalno formira prodajne cene robe vodeći se ekonomskim interesima, i to:
 - putem raliike između nabavne i prodajne cene izražene u procentima, ovako utvrđena razlika u ceni naziva se marža
 - preduzeće odredi takvu prodajnu cenu, a razliku u ceni utvrdi tako što od te prodajne cene oduzme nabavnu cenu.
- Formiranje razlike u ceni u visini dobijenog rabata postoji kod onih roba čiju krajnju cenu utvrđuje proizvođač ili država. Rabat se utvrđuje procentualno u odnosu na prodajnu vrednost robe.
- Formiranje razlike u ceni od strane države kontrolisano formiranje cena, a samim tim i razlike u ceni.

Razlika u ceni robe evidentira se na računu isto imenom računu finansijskog knjigovodstva. Ovaj račun je pasivan račun i svojim saldom pokazuje sadržanu potencijalnu razliku u ceni robe na zalihama.

PDV sadržan u prodajnoj vrednosti robe knjigovodstveno se obuhvata u okviru računa Ukalkulisani PDV. Ukalkulisani PDV je pasivan račun i svojim saldom pokazuje obračunati PDV robe na zalihama.

Postupak za formiranje cene robe naziva se kalkulacija. Kalkulacija je ujedno i knjigovodstveni dokument u kome su navedene stavke iz kojih se sastoji vrednost robe.

Knjigovodstveno evidentiranje je identično nabavke robe kada se zalihe vode po prodajnoj ceni je identičan kao i u slučaju kada se zalihe vode po nabavnoj vrednosti do formiranja nabavne vrednosti. Međutim, razlika u knjiženju će se javiti prilikom knjigovodstvenog prednosa robe na zalihe. Naime, za prodajnu vrednost robe zadužujemo račun Roba u magacinu, dok potražuju računi Obračunata nabavna vrednost robe, Ukalkulisani PDV za

iznos sadržanog PDV u prodajnoj vrednosti robe, Razlika u ceni robe za sadržanu razliku u prodajnoj vrednosti robe (vidi stav III a).

Primer:

I Od dobavljače iz zemlje primili smo fakturu br. 26 za nabavku 5.000 kg robe A po ceni od 100 rsd/kg. PDV 18%

II Troškovi transporta za kupljenu robu iznose 50.000 rsd i plaćeni su u gotovu. PDV 18%

III Roba je smeštena u magacin gde se vodi po prodajnoj ceni od 200 rsd/kg. PDV 18% je sadržan.

Kalkulacija za artikal „B“	za 5.000 kg	za 1 kg
1. Faktorna vrednost robe	500.000	100
2. ZTN	50.000	10
I Nabavna vrednost robe	550.000	110
3. Razlika u ceni (marža 20%)	297.460	59,49
II Prodajna cena bez PDV-a	847.460	169,49
4. Ukalkulisani PDV 18%	152.540	30,51
III Prodajna cena sa PDV-om	1.000.000	200

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Faktorna vrednost robe PDV u primljenim fakturama Dobavljači Po fakturi br. 26	500.000 90.000	590.000
II	Zavisni troškovi nabavke PDV u primljenim fakturama Blagajna Plaćeno u gotovu	50.000 9.000	59.000
III	Obračunata nabavna vrednost robe Faktruna vrednost robe Zavisni troškovi nabavke Za obračun nabavne vrednosti robe	550.000	500.000 50.000
IIIa	Roba u magacinu Obračunata nabavna vrednost robe Ukalkulisani PDV-magacin Razlika u ceni-magacin Za prenos na zalihe	1.000.000	550.000 152.540 297.460

8.2.1. Prodaja robe kada se zalihe vode po nabavnoj ceni

Osnovni vid smanjenja robe je prodaja. Knjigovodstvena konstatacija prodaje robe vrši se na osnovu otpremnice i fakture koju preduzeće ispostavlja kupcu. Prodajom robe i ispostavljanjem fakture nastaje potraživanje preduzeća koje se evidentira zaduživanjem računa Kupci za iznos prodajne cene. Isporuka robe i ispostava otpremnice i fakture kupcu predstavlja i momenat kada se prihodi nastali po tom osnovu knjigovodstveno obuhvataju, te nam potražuje račun Prihodi od prodaje robe za prodajnu vrednost robe umanjenu za iznos sadržanog PDV. Obavze preduzeća za porez na dodatu vrednost po osnovu prodaje robe evidentiraju se odobrenjem računa Obaveze za PDV (vidi I promenu).

Takođe, prilikom prodaje robe neophodno je izvršiti i interni obračun realizacije tj. umanjiti saldo računa Roba u magacinu za iznos smanjenja vrednosti robe na zalihama. Interni obračun realizacije vrši se preko računa Nabavna vrednost prodate robe koji duguje za nabavnu vrednost robe koja je napustila magacin, dok potražuje račun Roba u magacinu (vidi stav Ia).

Primer:

0) Stanje na računu roba u magacin je 240.000 rsd.

I) Prodali smo trećinu robe iz magacina po fakturi 65 za 100.000 rsd. PDV 18% sadržan.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražje
I	Kupci Obaveze za PDV Prihodi od prodate robe po fakturi br.65	100 000	15 254.20 84 745,80
Ia	Nabavna vrednost prodate robe Roba u magacinu interni obračun realizacije	80 000	80 000

8.2.2. Prodaja robe kada se zalihe vode po prodajnoj ceni

Knjiženje prodaje robe kada se zalihe vode po prodajnoj ceni je identično kao i u prethodnom slučaju (promena I) Razlika se javlja kod internog obračuna realizacije, s obzirom da se zalihe vode po prodajnoj ceni. Računovodstveno obuhvatanje smanjenja zaliha vrše se uz pomoć računa Nabavna vrednost prodate robe koji duguje za prodajnu vrednost robe koja je napustila magacin, dok potražuje iznos Roba u magacinu (stav I a). Za iznos sadržanog pdv u prodatoj robi potrebno je umanjiti saldo računa Ukalkulisani PDV-magacin, te ovaj račun duguje za iznos sadržanog pdv-a, a potražuje račun Nabavna vrednost prodate robe (stav Ib). Na kraju, za sadržanu razliku u ceni u robi koja je napustila magacin potrebno je umanjiti saldo računa Razlika u ceni- magacin i to zaduživanjem ovog računa, dok potražuje račun Nabavna vrednost prodate robe. (stav Ic).

Iznos sadržane razlike u ceni u prodajnoj vrednosti robe koja je napustila magacin utvrđuje se uz pomoć formule:

$$\text{Realizovana razlika u ceni} = \frac{\text{Saldo računa Razlika u ceni} * \text{iznos prodaje}}{\text{Saldo računa Roba u magacinu pre prodaje}}$$

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima je sledeće:

- Roba u magacinu 1.000.000 rsd.
- Ukalkulisani PDV 152.542,5 rsd. sadržan od 18%
- Razlika ceni 80 457,6 rsd.

1) Prodali smo raznu robu po fakturi br.47 za 200.000 rsd.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Kupci Obaveze za PDV Prihodi od prodate robe po fakturi 47	200 000	30 508,50 169 491,50
Ia	Nabavna vrednost prodate robe Roba u magacinu interni obračun realizacije	200 000	200 000
Ib	Ukalkulisani PDV Nabavna vrednost prodate robe za realizovani PDV	30 508,50	30 508,5
Ic	Razlika u ceni Nabavna vrednost prodate robe za realizovan razliku u ceni	16 091.40	16 091.40

Primer: Nabavka robe za potrebe prodavnice i prodaja robe preko prodavnice

1. Kupili smo raznu robu za potrebe prodavnice br.1 po fakturi 50 za 90.000 rsd, PDV 18%. U prodavnicu br.1 toj robi je formirana maloprodajna cena u ukupnom iznosu od 150.000 rsd, PDV 18% sadržan.
2. Poslovođa prodavnice br.1 uplatio je dnevni pazar kod banke u vrednsoti od 15.000 rsd.

Dnevnik

r.b.	Opris	Duguje	Potražuje
I	Roba u prodavnici br.1 PDV u primljenim fakturama Dobavljači Ukalkulisani PDV – prodavnica br.1 Razlika u ceni – prodavnica br.1 po fakturi br.50	150.000 16.200	106.200 22.881,35 37.118,65
II	Tekući račun Obaveze za PDV Prihodi od prodate robe – prod.br.1 za dnevni pazar	15.000	2.288,14 12.711,86
IIa	Nabavna vrednsot robe-prodavnica br.1 Roba u prodavnici broj 1 interni obračun realizacije	150.000	15.000
IIb	Ukalkulisani PDV-prodavnica br.1 Nabavna vrednost prodate robe za realizovani PDV	2.288,14	2.288,14
IIIc	Razlika u ceni-prodavnica br.1 Nabavna vrednost prodavnice br.1 (za realizovanu razliku ceni)	3.711,87	3.711,87

Primer: Prenos robe iz magacina u prodavnicu

0) Stanje na pojedinim računima je sledeće:

- Roba u magacinu 200.000 rsd.
- Ukalklisani PDV-magacin 30.508,47 rsd
- Razlika u ceni-magacin 30.000 rsd

I) Preneto je 60% robe iz magacina u prodacnicu br.1 gde je toj robi formirana maloprodajna cena u ukupnom iznosu od 180.000 rsd. PDV 18% sadržan.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Roba u prodavnici br.1	180.000	
	Ukalkulisani PDV – magacin	18.305,08	
	Razlika u ceni – magacin	18.000	
	Roba u magacinu		120.000
	Ukalkulisani PDV –prodavnica br.1		27.457,62
	Razlika u ceni – prodavnica br.1 za prenos robe iz mag.u prodavnicu		68.847,46

Primer:

Promena cene trgovinske robe (povećanje cene)

0) Preduzeće ima 1.000 komada robe „A“ na zalihama. Stanje na pojedinim računima finansijskog knjigovodstva je:

- Roba u magacinu 50.000 rsd.
- Ukalkulisani PDV – magacin 7 627.12 rsd.
- Razlika u ceni 10.000 rsd.

I) Obračunati i proknjižiti povećanje cene robe u magacinu za 10%.

Nivelacija cene

r.b.	Naziv robe 1	Količina 2	Stara cena 3	Nova cena 4	Razlika 5 (4-3)	Promena 6 (5*2)	PDV 7 (6*0,152)	Razlika u ceni (6-7)
	„A“	1.000	50	55	5	5.000	762,7	4.237,3

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Roba u magacinu	5.000	
	Ukalkulisani PDV – magacin		762,7
	Razlika u ceni – magacin		4.237,3
	povećanje cene robe		

Primer: Promena cene trgovinske robe (smanjenje cene)

0) Preduzeće ima 1.000 komada robe „B“ na zalihama. Stanje na pojedinim računima finansijskog knjigovodstva je:

- Roba u magacinu 100.000 rsd.
- Ukalkulisani PDV – magacin 15.254 rsd.
- Razlika u ceni 20.000 rsd.

I) Obračunati i proknjižiti smanjenje cene robe u magacinu za 10%.

Nivelacija cene

r.b.	Naziv robe 1	Količina 2	Stara cena 3	Nova cena 4	Razlika 5 (4-3)	Promena 6 (5*2)	PDV 7 (6*0,152)	Razlika u ceni (6-7)
	„B“	1.000	100	90	-10	-10.000	-1.525,4	-8.474,6

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ukalkulisani PDV – magacin	1.525,4	
	Razlika u ceni – magacin	8.474,6	
	Roba u magacinu smanjenje cene robe		10.000

Kontrolna pitanja:

1. Kako najčešće dolazi do povećanja, a kako do smanjenja trgovinske robe?
2. Koja su najčešća dokumenta koja se koriste u knjiženju?
3. Šta čini nabavnu vrednost robe?
4. Šta čini prodajnu vrednost robe?
5. Koja su tri načina formiranja prodajne vrednosti robe?

Zadaci za vežbu:

Primer 1:

- I) Kupili smo po fakturi 25., 1.000 komada robe u vrednosti od 250.000 rsd. PDV 18%
 - II) Troškovi prevoza plaćeni su u gotovu 5.900. (PDV 18% je sadržan)
 - III) Roba je smeštena u skladište i vodi se po nabavnoj ceni.
- Sastaviti Kalkulaciju prodajne cene kupljene robe (marža 10%)

Primer 2.

- I) Kupili smo po fakturi 35. 2.000 robe u vrednosti od 360.000 rsd. PDV 18%
- II) Za troškove prevoza koji iznose 20.000 rsd izdali smo ček. PDV 18% je sadržan.
- III) Roba je smeštena u magacin gde će se voditi po prodajnoj vrednosti od 480.000 rsd.

Primer 3.

- I) Kupili smo po fakturi 46. 2.000 kg robe u vrednosti od 420.000 rsd. PDV 18%
- II) Troškovi prevoza plaćeni su čekom br. 2222 u iznosu od 10.000. PDV 18%
- III) Roba je smeštena u skladište gde se vodi po nabavnoj ceni.
- IV) Prodali smo polovinu robe sa skladišta po prodajnoj ceni od 260 rsd/kg.

Primer 4.

- 0) Stanje na pojedinim računima našeg preduzeća je sledeće:
Roba u magacinu 550.000 rsd, Ukalkulisani PDV-magacin 83.897 rsd, Razlika u ceni robe-magacin 65.000 rsd.
- I) Prodali smo robu kupcu iz zemlje za od 300.000 rsd, po fakturi br. 35. PDV 18% je sadržan.

Primer 5.

- 0) Početno stanje na računu Roba u magacinu je 500.000 rsd, Ukalkulisani PDV-magacin 76.270 rsd, Razlika u ceni magacinu 100.000rsd.
- I) Prebačena je iz magacina u prodvnicu polovina robe, gde joj je formirana maloprodajna cena od 400.000 rsd (PDV 18% je sadržan)

Primer 6.

- 0) Stanje na pojedinim računima našeg preduzeća je sledeće:
Roba u magacinu 300.000 rsd. Ukalkulisan PDV – magacin 45.762, Razlika u ceni – magacin 26.732.

I) Došlo je do povećanja cene trgovinske robe za 5 %.

Primer 7.

0) Početno stanje na pojedinim računima preduzeća A je sledeće: Roba u magacinu 350.000 rsd, Ukalkulisani PDV-magacin 53.389 rsd, Razlika u ceni-magacin 100.000 rsd.

I) Došlo je do smanjenja cene trgovinske robe za 5%.

Primer 8.

I) Nabavili smo za potrebe prodavnice robu u iznosu od 300.000 rsd (PDV 18 % je sadržan), kojoj je formirana maloprodajna cena u iznosu od 500.000 rsd (PDV 18% je sadržan)

Primer 9.

0 Stanje na računima je sledeće:

Roba u magacinu 60.000 rsd., Ukalkulisani PDV-magacin 9.152,54 rsd, Razlika u ceni-magacin 20 000 rsd., Roba u prodavnici br.1 50.000 rsd, Ukalkulisani PDV-prodavnica br.1 7.627.12 rsd, Razlika u ceni-prodavnica br.1 – 10.000 rsd

I Prodata je razna roba po fakturi br.14 za 45.000 din.

II Poslovođa prodavnice br.1 uplatio je dnevni pazar blagajni 10.000 din.

III Polovina preostale robe iz magacina prebačena je u prodavnicu br. 2 gde je toj robi utvrđena maloprodajna cena u ukupnom iznos od 10.000 rsd, PDV 18% sadržan.

9. RASHODI

Rashodi predstavljaju smanjenje ekonomske koristi odlivom ili smanjenjem sredstva ili stvaranjem obaveza i jedan su od elemenata merenja uspešnosti poslovanja preduzeća.

Troškovi su vrednosno iztažen utrošak faktora procesa rada u vezi stvaranja određenih učinaka. U vezi troškova, pored pitanja o njihovoj visini, mogu se postaviti još pitanja:

- šta se troši,
- gde se troši i
- u vezi sa čim nastaju troškovi.

Troškovi nastali u redovnom poslovanju imaju oblik izdatka ili trošenja dela imovine, kao što su gotovina, gotovinski ekvivalenti, zalihe i sl. Pored uobičajnih troškova i gubici predstavljaju rashode jer izazivaju smanjenje ekonomske koristi. Gubicima se smatraju i razne štete, gubici zbog prodaje nekurentnih zaliha, otpisi i sl.

Svaki trošak ima svoju količinsku i cenovnu komponentu. Količinska komponenta pokazuje količinu utrošenog faktora procesa rada, a cenovna komponenta stvarnu nabavnu cenu utrošenog faktora procesa rada.

Evidencija troškova u finansijskom knjigovodstvu vrši se u glavnoj knjizi i u dnevniku glavne knjige. Za evidentiranje troškova u finansijskom knjigovodstvu predviđena je klasa 5 – Rashodi.

Računi troškova su račun sa isključivo aktivnim karakterom salda, na navedenim računima nema početog stanja, pa se za takve račune kaže da su kumulativni.

Promene kod troškova su uglavnom u obliku povećanja. Retke su promene kod kojih dolazi do smanjenja troškova.

Kod knjiženja troškova kao ispomoć za određivanje računa na kojima to knjiženje vršimo treba postaviti dva pitanja:

1. prvo pitanje bi moglo da glasi: šta je trošeno pa dolazimo do odgovora npr. gorivo u vezi sa tim knjiženja se javljaju na računima troškovi goriva u klasi 5.
2. drugo pitanje bi bilo jedno od sledećih: odakle je došlo to što je utrošeno ili od koga je stigla faktura ili kome je plaćanje izvršeno.

Dokumenta koja se javljaju u vezi sa ovim knjiženjima su mnogobrojna npr: trebovanje, fakture, obračuni i sl. Broj i vrsta troškova i rashoda koji se sreću u preduzeću je veliki, tako razlikujemo:

1. Poslovne rashode (Troškovi amortizacije, Troškovi materijala, Troškovi proizvodnih usluga, Troškovi neproizvodnih usluga, Troškovi ličnih dodataka, Nabavna vrednost realizovanog materijala ili robe)
2. Finansijske rashode
3. Ostale (vanredni) rashode

9.1. TROŠKOVI AMORTIZACIJE

Osnovna sredstva koriste se u više proizvodnih ciklusa tj. traju duži vremenski period. Njihova vrednost se postepeno smanjuje usled trošenja, dejstva prirodnih uslova i ekonomskog zastarevanja. Smanjenje vrednosti osnovnih sredstava potrebno je knjigovodstveno evidentirati, što nameće pitanje visine otpisa osnovnih sredstava tj. troškova amortizacije.

Postoji veći broj klasifikacija uzroka smanjenja vrednosti osnovnih sredstava. Jednu od najpotpunijih klasifikacija dao je Schmalenbach koji kao uzroke navodi:

- Trošenje,
- Prirodno habanje,
- Oštećenje,
- Zastarevanje
- Vek upotrebe
- Kombinacija svih prethodno pobrojanih razloga

Prilikom obračunavanja amortizacije najčešće se koriste dva metoda i to metod vremenskog otpisivanja i metod funkcionalnog otpisivanja o čemu je više bilo reči u poglavlju III.

Primer:

- I) Preduzeće je obračunalo amortizaciju za januar mesec u iznosu od 48.000 rsd. Od toga za otpis opreme 18.000 rsd, građevinskih objekata 25.000 rsd., sitnog inventara 5.000 rsd.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Troškovi amortizacije	48.000	
	Ispravka vrednosti opreme		18.000
	Ispravka vrednosti građ. objekata		25.000
	Ispravka vrednosti sitnog inventara		5.000
	Izvršen obračun amortizacije		

9.2. TROŠKOVI PROIZVODNIH USLUGA

Ovi troškovi odnose se na proizvodne usluge izrade učinaka, transportne usluge, usluge održavanja, zakupnine i dr.

Preduzeće koristi usluge drugih lica samo kada određene poslove nemože samo da obavi, jer ne poseduje adekvatna sredstva ili kadrove. Takođe, usluge drugih lica moguće je koristiti i u slučaju kada će ona to učiniti brže, kvalitetnije i jeftinije. Kako se ove usluge vrše radi nesmetanog obavljanja osnovne delatnosti one za preduzeće predstavljaju materijalni trošak. Knjigovodstveno se evidentiraju zaduživanjem odgovarajućih računa grupe 53- Troškovi proizvodnih usluga u koje spadaju: Troškovi proizvodnih usluga,

Troškovi transportnih usluga, Troškovi usluga održavanja, Troškovi zakupnina, Troškovi sajмова, Troškovi reklama i propagande, Troškovi istraživanja i razvoja. Troškovi ostalih usluga. Kako se plaćanje usluga može vršiti u gotovu, čekom, virmanom, potraživaće nam računi Blagajna, Obaveze izdate čekove, Tekući račun, Dobavljači.

Primer:

- I) Za završenu fazu izrade gotovih proizvoda primili smo fakturu br. 6 na 100.000 rsd.
- II) Za troškove poštanskih usluga platili smo u gotovu 15.000 rsd.
- III) Za održavanje mašina primili smo fakturu br.8 na 200.000 rsd.
- IV) Za zakup poslovnog prostora primili smo fakturu br.10 na 24.000 rsd.
- V) Utrošena električna energija za novembar po fakturi br.205 je 10.000 rsd
- VI) Troškovi reklame i propagande u iznosu od 30.000 rsd. plaćeni su čekom broj. 3633.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Troškovi usluga na izradi učinka Dobavljači faktura br.6	100.000	100.000
II	Troškovi transportnih sluga Blagajna za PTT usluge	15.000	15.000
III	Troškovi usluga održavanja Dobavljači faktura br. 8	20.000	20.000
IV	Troškovi zakupnine Dobavljači faktura br.10	24.000	24.000
V	Troškovi elektirične energije Dobavljači faktura br.25	10.000	10.000
VI	Troškovi reklame i propagande Obaveze za date čekove Izdat ček 3633	30.000	30.000

9.3. TROŠKOVI NEPROIZVODNIH USLUGA

Ne postoji stroga podela između troškova neproizvodnih usluga i troškova proizvodnih usluga. U troškove neproizvodnih usluga spadaju dnevnice za službena putovanja u zemlji

i inostranstvu, autorski honorari, kririja, zakupnina, advokatske usluge, bankarske usluge, premije osiguranja i porezi i doprinosi čija visina ne zavisi od visine utvrđenog poslovnog rezultata. npr. porez na korišćenje gradskog zemljišta i sl. Knjigovodstveno obuhvatanje ovih troškova vrši se zaduživanjem odogvarajućeg računa troškovi, dok nam potražuju računi Dobavljači ako je primljena faktura; Blagajna ukoliko je plaćanje izvršeno u gotovu, Tekući račun ukoliko je plaćanje izvršeno bezgotovniški, Obaveze po osnovu neproizvodnih usluga za obračunate poreze i doprinose i sl.

Primer

I) Radniku preduzeća isplaćena je akontacija za službeni put u zemlji u iznosu od 4.000 rsd.

II) Radnik se vratio sa službenog puta i podneo je putni nalog na obračun:

Dnevnice 500 rsd;

Prevoz 1.000 rsd;

Prenočište 2.000 rsd.

III) Prema obračunu porez na korišćenje gradskog zemljišta za mesec maj je 5.000 rsd.

IV) Banka je prema izvodu br. 55 na ime provizije naplatila 6.000 rsd

V) Na osnovu Ugovora o delu br. 56, obaveze za usluge računovodstvene revizije iznose 60.000 rsd.

VI) Isplaćena je sa tekućeg računa, obaveza za usluge računovodstvene revizije u iznosu od 60.000 rsd.

Dnevnik

r.br.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Potraživanja po osnovu akontacije za službena putovanja Blagajna isplaćena akontacija	4 000	4 000
II	Ostali lični rashodi i naknade Blagajna Potraživanja po osnovu akontacije za službena putaovanja za podneti putni nalog	3.500 500	4.000
III	Troškovi korišćenja gradskog zemljišta Obaveze po osnovu neproi. Usluga Obaveza za porez	5.000	5.000
IV	Troškovi platnog prometa Tekući račun Izvod br. 55	6.000	6.000
V	Troškovi računovodstvene revizije Obaveze po osnovu ugovora o delu Iznos obaveze prema rev. kući	60.000	60.000
VI	Obaveze po osnovu ugovora o delu	60.000	

	Tekući račun Isplata obaveze	60.000
--	---------------------------------	--------

9.4. TROŠKOVI ZARADA

Troškovi zarada jesu vrednosto izražen utrošak radne snag. Troškovi zarada nastaju u toku proizvodnje proizvoda i usluga i nadoknađuju se iz novčanog priliva koji se ostvaruje njihovom realizacijom, te kao takvi spadaju u grupu materijalnih troškova. Troškovi radne snage imaju svoju količinsku i cenovnu komponentu. Količinska komponenta se uglavnom izražava u broju bodova tj. učinku (ili nekoj drugoj jedinici mere za izražavanje količine izvršenog rada npr. n norma časovi), a cenovna komponenta predstavlja vrednost boda.

Visina zarade definisana je Opštim ili posebnim kolektivnim ugovorom, odnosno pravilnicima o zaradama i naknadama. Kao osnovni kriterijum uzima se učinak i visina zarade po jedinici učinka. Ostvareni rad radnika se može izraziti brojem radnih sati odnosno norma sati za proizvodna radna mesta. Množenjem broja sati sa bruto zaradom po satu dobija se mesečni iznos zarade po osnovu tekućeg rada. Takođe, pored zarada na osnovu rada, radnik ima pravo i na naknadu zarade za vreme odstupovanja sa rada (godišnji odmori, državni praznici, plaćeno odsustvo i sl.), dodatke za noćni rad, dodatke za prekovremeni rad, dodatak za zaradu za rad na državnim praznicima, isl. Bruto zarade, dodaci na zarade i naknade sastoje se iz:

- Neto zarade za tekući rad i dodatak na neto zarade;
- Naknada neto zarada
- Akontacija poreza i zarada
- Doprinosa

Knjgovodstveno evidentiranje vrši se u glavnoj knjizi finansijskog knjigovodstva i u dnevniku. Obračunate zarade za preduzeće imaju karakter kratkoročnih obaveza, koje se o roku dospeća moraju izmiriti. Isplata se vrši iz poslovnih sredstava koja su izdvojena za tu namenu.

Obračun zarada i naknada zarada, kao i poreza i doprinosa na zarade i naknade zarada vrši se zaduživanjem odgovarajućih računa Troškovi neto zarada, Troškovi doprinosa na zarade, Troškovi poreza na zarade i odobrenjem računima Obaveze za neto zarade, Obaveze po osnovu doprinosa za zarade, Obaveze po osnovu poreza na zarade. Isplata zarada, doprinosa i poreza na zarade i naknade zarada dovodi do neutralisanja obaveza nastalih po ovom osnovu i smanjenja likvidnih sredstava.

Primer:

I) Obračunate zarade radnika za novembar su 200.000 rsd. Porezi na zarade iznose 60.000, dok su doprinosi obračunati na iznos od 70.000 rsd.

II) Sa tekućeg računa isplaćene su obaveze za zarade radnika, kao i obaveze za poreze i doprinose.

Dnevnik

r.br.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Troškovi zarada	200.000	
	Troškovi poreza na zarade	60.000	
	Troškovi doprinosa na zarade	70.000	
	Obaveze za zarade		200.000
	Obaveze za porezi na zarade		60.000
	Obaveze za doprinosi na zarade		70.000
	Za obračunate zarade		
II	Obaveze za zarade	200.000	
	Obaveze za porezi na zarade	60.000	
	Obaveze za doprinosi na zarade	70.000	
	Tekući račun		330.000
	Isplaćene zarade, doprinosi i porezi		

9.5. FINANSIJSKI RASHODI

Finansijski rashodi nastaju po osnovu:

- korišćenja pozajmljenih izvora (sredstava),
- kursnih razlika koje nastaju usled postojanja obaveza ili potraživanja prema partnerima iz inostranstva,
- plaćanja kupaca pre roka dospeća potraživanja
- po osnovu zatezних kamata

Ukoliko preduzeće nema dovoljno sredstava za finansiranje svoje poslovne aktivnosti, posegnuće za pozajmljenim izvorima. Ova sredstva preduzeće ne dobija besplatno, već plaća kamatu koja je cena korišćenja pozajmljenih sredstava.

Dakle, kada dobije kredit, bilo da je u pitanju kredit dobijen od domaćih ili inostranih banaka, drugih preduzeća, odnosno, kada pribavi dodatna sredstva emisijom i prodajom hartija od vrednosti, preduzeće će platiti kamatu. I upravo taj iznos kamate za preduzeće predstavlja finansijski rashod.

Dugoročne kredite preduzeća koriste za finansiranje osnovnih sredstava ili trajno obrtnih sredstava. Radi se o kreditima čiji je period povraćaja duži od godinu dana. U slučaju dugoročnog kreditiranja kamata se plaća zajedno sa ratom u sklopu anuiteta. Anuitet sadrži deo glavnice i kamatu. Knjigovodsteno obuhvatanje rashoda kamata vrši se zaduživanjem računa Rashodi kamata, dok nam potražuje račun Obaveza za kamate za iznos obračunate kamate. Kada preduzeće plati kamatu prilikom plaćanja anuiteta dolazi do neutralisanja

Obaveza za kamate, ali i odliva novčanih sredstava. Otuda prilikom plaćanja kamate duguje račun Obaveze za kamate, a potražuje Tekući račun preduzeća.

Kod kratkoročnog kreditiranja ukoliko je period povraćaja do mesec dana, knjigovodstveno evidentiranje kamata podrazumeva odobravanje računu Obaveze za kamate ili Tekući račun, dok duguju Rashodi kamata, u zavisnosti od toga da li je kamata samo obračunata ili isplaćena. Ukoliko je period povraćaja kratkoročnih kredita duži od godinu dana onda je evidentiranje identično kao i kod dugoročnog kreditiranja, jer u tom slučaju obračun kamate uvek predhodi isplati.

Primer:

I) Banka nam je odobrila i uplatila kratkoročni kredit u vrednsoti od 500 000 din.uz ugovorenu kamatnu stopu 10% mesečno.

II) Banka nam je dostavila mesečni obračun kamata.

III) Vratili smo kredit banci i uplatili odgovarajuću kamatu.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Tekući račun Obaveza po kratkoročnom kreditu za plaćeni kredit	500.000	500.000
II	Rashodi kamata Obaveze za kamate za obračunatu kamatu	50.000	50.000
III	Obaveze po kratkoročnom kreditu Obaveze za kamatu Tekući račun za vraćen kredit sa kamatom	500.000 50.000	550.000

Moguće je da preduzeće ne izmiri tekuću obavezu prema dobavljaču kako je to ugovorom predviđeno, moguć je nastanak zatezne kamate koja spada u grupu finansijskih rashoda. Naime, ne izmirivanje obaveze prema dobavljaču u ugovorenom roku, znači ujedno i korišćenje sredstava dobavljača (sredstva koja je preduzeće trebalo da isplati kako je ugovorom predviđeno). Korišćenje tuđih sredstava rezultira i naknadom u vidu zatezne kamate koju će preduzeće morati da plati. Prilikom obračuna zatezne kamate nastaju rashodi kamata, što se evidentira zaduživanjem računa Rashodi kamata po robnim kreditima, ali i povećanja obaveza prema dobavljačima.

Primer:

I) Zbog kašnjenja u plaćanju obaveze po fakturi 576. u iznosu od 100.000 preduzeću je zaračunata zatezna kamata od 2%.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Rashodi kamata po robnim kreditima Dobavljači Za zateznu kamatu	2.000	2.000

Takođe, do nastanka finansijskih rashoda može doći i ukoliko kupac koristi kasa-skonto ili kraći rok plaćanja. Ako imamo neko potraživanje od kupaca koje je ovaj dužan da plati u određenom roku, recimo mesec dana, uz odobreni kasa skonto npr. 8 dana. Ukoliko preduzeće naplati svoje potraživanje u roku od osam dana tj. ukoliko kupac koristi kasa skonto, to potraživanje će biti umanjeno za iznos popusta. Popust se utvrđuje njačeće procentualno u odnosu na neto iznos potraživanja. Iznos popusta za preduzeće predstavlja finansijski rashod, što se evidentira zaduživanjem računa Ostali finansijski rashodi po osnovu kasa skonta, dok potražuje račun Kupci, s obzirom da se potraživanja od kupaca smanjuje.

Interes preduzeća da odobrava kasa skonto kupcima ogleda se u činjenici da time preduzeće dolazi do likvidnih sredstava pre ugovorenog roka, što smanjuje rizik naplate.

Primer:

I) Kupci su izmirili obavezu prema našem preduzeću po fakturi 626 koja iznosi 60.000 rsd koristeći kasa skonto od 5 %.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Ostali finansijski rashodi po osnovu korišćenja kasa skonta Kupci Za kasa skonto	3.000	3.000
II	Tekući račun Kupci Po fakturi br. 626	57.000	57.000

Negativne kursne razlike nastaju u dva slučaja. U prvom slučaju preduzeće ima obaveze prema inostranstvu (obaveze prema inostranim dobavljačima ili prema bankama za dobijen kredite iz inostranstva) i kada dođe do povećanja kursa strane valute³⁴. U momentu bilansiranja ili plaćanja obaveze, potrebno je evidentirati razliku koja će se javiti u iznosu obaveze obračunate po novom kursu i iznosu obaveze u momentu registovanja kada smo primenjivali stari kurs. Knjiženje se vrši zaduživanjem računa Negativne kursne

³⁴ Do povećanja kursa strane valute može doći usled devalvacije nacionalne valute ili u slučaju primene fluktuirajućih deviznih kurseva.

razlike i odobravanjem odogvarajućih računa obaveza (Dobavljači iz inostranstva, Dugoročni krediti iz inostranstva i sl.).

Takođe, negativne kursne razlike nastaju u slučaju smanjenja kursa strane valute, kada preduzeće ima potraživanja prema inostranstvu i sredstva u stranoj valuti. U momentu bilansiranja ili naplate potraživanja potrebno je evidentirati razliku u iznosu koji je obračunat po novom kursu i registovanom iznosu koji je utvrđen po starom kursu. Za iznos razlike duguju Negativne kursne razlike, a potražuju potraživanja ili novčana sredstva (Kupci iz inostranstva, Devizni račun, Devizna blagajna i sl.)

Primer:

Stanje na pojedinim računima preduzeća X je sledeće: Dobavljači iz inostranstva 5000\$ (1:60),

I) Na kraju poslovne godine došlo je do porasta kursa dolara na 62 rsd. Proknjižiti negativne kursne razlike.

II) Na kraju poslovne godine došlo je do pada kursa evra na 99. rsd. Proknjižiti negativne kursne razlike.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I)	Negativne kursne razlike Dobavljač iz inostranstva za negativne kursne razlike	10.000	10.000
II)	Negativne kursne razlike Kupci iz inostranstva Devizni račun za negativne kursne razlike	30.000	10.000 20.000

9.6. OSTALI (VANREDNI) RASHODI

Rashodi predstavljaju negativni ekonomski tok preduzeća koji nastaje smanjenjem imovne ili povećanjem obaveza, što rezultira smanjenjem kapitala preduzeća. Rashodi koji nastaju u vezi sa redovnim poslovnim procesom jesu sva ona trošenja danas, a koja će prouzrokovati nastanak neke protivvrednosti u bućem periodu. Međutim, pored njih postoje određeni odlivi imovine ili određena povećanja obaveza za koja se ne očekuje da će u budućem periodu dovesti do nekog pozitivnog ekonomskog toka. To su ostali ili vanredni rashodi, javljaju se sporadično, kao rezultat nekih ne predviđenih okolnosti. U ovu grupu rashoda spadaju:

- Gubici od prodaje osnovnih sredstava
- Gubici od prodaje materijala
- Manjkovi na osnovnim sredstvima
- Manjkovi materijala i robe
- Štete na osnovnim sredstvima i sl.

Primer:

I) Prodali smo materijal čija je planska cena 30.000 rsd, a odstupanje od planske cene (pozitivno) 10.000 rsd, po fakturi 18 za 15.000 rsd. PDV 18% uračunat.

II) Popisom je utvrđen manjak materijala čije je planska cena 10.000 rsd, a odstupanje od planske cene 2.000 rsd (pozitivno). Manjak pada na teret ukupnog prihoda preduzeća PDV 18%.

III) Odobrili smo popust kupcu na fakturi br.77 (iznos 100.000 rsd. se odnosi na robu) od 5%.PDV 18% uračunat.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I)	Kupci	15.000	
	Odstupanje od planske cene materijala	10.000	
	Gubici od prodaje materijala	7.289	
	Zalihe materijala		30.000
	Obaveze za PDV (po fakturi 18)		2.289
II)	Odstupanje od planske cene materijala	2.000	
	Manjak materijala	9.440	
	Zalihe materijala		10.000
	Obaveze za PDV (za manjak po popisu)		1.440
III)	Obaveze za PDV – magacin	763	
	Ostali rashodi	4.237	
	Kupci za odobreni popust		5.000

9.7. RASHODI PO OSNOVU OBEZVREĐIVANJA IMOVINE

Rashodi po osnovu obezvređivanja imovine nastaju kada obezvređena sredstva vrede manje nego što je to vrednost u knjigovodstvu. Obezvređenje može biti potpuno ili delimično, a do toga može da dovede oštećenje sredstava, problema u poslovanju, pojave novih i boljih sredstava i sl. Obezvređenje imovine predstavlja rashod, jer se knjiženi iznosi na ovim računima ne uključuju u cenu koštanja proizvoda.

Primer:

I) Naše preduzeće kao deo svoje stalne imovine poseduje poslovni prostor nabavne vrednosti 300.000 rsd. Nakon nekoliko godina došlo je do pada cena m² na tržištu tako da svoj poslovni prostor sada ima cenu 250.000 rsd.

II) Stanje na pojedinim računima je sledeće:

- Nabavna vred.opreme 300 000 rsd.
- Ispravka vred.opreme 180 000 rsd.

Tržišna vrednost opreme povećala se 20%, sprovesti odgovarajuća knjiženja kako bi se vrednost opreme svela na fer vrednost.

III) Na kraju sledeće godine procenjeno je da oprema iz prethodne promene vredi 290. 000 rsd. Sprovesti odgovarajuća knjiženja kako bi se vrednost opreme svela na fer vrednost.

IV) Materijal čija je planska cena 30.000rsd, a odstupanje od planske cene 5.000 rsd(pozitivno) odlukom popisne komisije snižena je cena za 20%.

V) Rukovodstvo našeg preduzeća je donelo odluku da otpiše potraživanje u vrednosti od 20 000 rsd.

Dnevnik

c	Opis	Duguje	Potražuje
I	Obezvredjenje nekretnina Ispravka vr.(obezvređenje)građ.objek. za obezvredjenje nekretnina	50 000	50 000
II	Oprema Ispravka vrednosti opreme Revalorizacije rezerve za fer vrednost	60 000	36 000 24 000
III	Revalorizacije rezerve Obezvredjenje opreme Ispravka vrednosti (obezvr.)opreme za fer vrednost	24 000 46 000	70 000
IV	Odstupanje od planske cene Obezvredjenje zaliha materijala Ispravka vr.(obezvr.)zaliha mat. za obezvredjenje materijala	1 000 5 000	6 000
5)	Obezvredjenje ptraživanja Ispravka vr.potraživanja od kupaca	20 000	20 000

Kontrolna pitanja

1. Šta je trošak?
2. Koje su komponente troška?
3. Kako se vrši knjigovodstveno obuhvatanje troškova?
4. Koje vrste troškova razlikujemo?
5. Koji su uzroci smanjenje vrednosti osnovnih sredstava preduzeća?
6. Šta spada u finansijske rashode?

Zadaci za vežbu:

Primer 1:

I Preduzeće je obračunalo amortizaciju za mesec februar u iznosu od 50.000 rsd, i to amortizacija građevinskih objekata 15.000 rsd, amortizacija opreme 25.000, amortizacija sitnog intervala 10.000 rsd.

Primer 2:

I Za troškove PTT usluga izdali smo ček br. 5689 na iznos od 28.600 rsd.

II Za održavanje mašine platili smo u gotovu iznos od 49.000 rsd.

III Za zakup poslovnog prostora plaćeno je sa tekućeg računa 26.000 rsd.

IV Po fakturi br 2 utoršak električne energije iznos 52.000 rsd.

V Troškovi reklame i propagande po faktrui 3021 iznose 63.000 rsd.

VI Za završu fazu izrade gotovih proizvoda primili smo fakturu br. 63 na iznos od 96.000 rsd.

Primer 3:

I Radniku preduzeća isplaćena je akontacija za službeni put u zemlji u iznosu od 3.800 rsd.

II Radnik se vratio sa službenog puta i podneo obračun: Dnevnice 2.000 rsd, Prevoz 800 rsd,

Prenoćište 1.000 rsd.

III Prema obračunu porez na korišćenog gradskog građevinskog zemljišta iznosi 7.000 rsd.

Primer 4:

I Obračunate zarade radnika za novembar su 500.000 rsd. Porezi na zarade iznose 75.000, dok su doprinosi obračunati na iznos od 86.500 rsd.

II Sa tekućeg računa isplaćene su obaveze za zarade radnika, kao i obaveze za poreze i doprinose.

Primer 5:

I Banka nam je odobrila i uplatila kratkoročni kredit u vrednsoti od 600.000rsd.uz ugovorenu kamatnu stopu 5% mesečno.

II Banka nam je dostavila mesečni obračun kamata.

III Vratili smo kredit banci i uplatili odgovarajuću kamatu

Primer 6:

I Zbog kašnjenja u plaćanju obaveze prema dobavljaču po fakturi 57 u iznosu od 350.000 rsd. Zaračunata nam je zatezna kamata u iznosu od 3%.

II Kupci su izmirili obavezu prema našem preduzeću po fakturi 856 koja iznosi 90.000 koristeći kas skonto od 2 %.

Primer 7:

0 Stanje na računima preduzeća X je sledeće: Dobavljači iz inostranstva 100.000 EU (1:100)

I Na kraju poslovne godine došlo je do povećanja kursa evra za pet dinara. Proknjižiti kursne razlike.

Primer 8:

0 Stanje na pojedinim računima preduzeća X je sledeće: Kupci iz inostranstva 20.000 EU, Devizni račun 150.000 EU, Devizna blagajna 3.000 EU. (1:100)

I) Na kraju poslovne godine došlo je do pada kursa evra za 2% , proknjižiti kursne razlike.

Primer 9:

I Prodali smo materijal čija je planska cena 40.000 rsd, odstupanje od planske cene 15.000 rsd (negativno), po fakturi br. 29 za 35.000 rsd. (PDV 18 % je sadržan).

II Popisom je utvrđen manjak materijala u iznosu od 50.000 odstupanje od planske cene materijala 10.000 rsd (negativno). PDV 18%.

III Odobrili smo popust kupcu za potraživanje po fakturi 24 (iznos potraživanja 150.000 rsd) od 10%. PDV 18%

10. PRIHODI

Prihodi su pozitivan ekonomski tok koji nastaje povećanjem imovine ili smanjenjem obaveza i ima za posledicu povećanje kapitala. Prihodi tekućeg obračunskog perioda dovode do priliva novčanih sredstava. Nastanak prihoda vremenski ne mora da se poklapa sa nastankom novčanog priliva, jer se tokovi rentabiliteta (prihodi i rashodi) nemoraju i načešće se ne poklapaju sa nastankom novčanog priliva. Priliv novčanih sredstava u preduzeću može da nastane u predhodnom, tokom ili u budućem obračunskom periodu u odnosu na period kada je nastao prihod.

Priznavanje prihoda tj. njihovo uključivanje u bilans uspeha vrši se u skladu sa načelom realizacije tj. samog čina kupoprodaje. Ovaj princip jeste zahtev da se mogu priznati kao ostvareni periodični rezultati (bilo gubici, bilo dobiti) jedino ako su prošli na tržištu prodajni akt. Prema tome, prihod treba vezati za onaj obračunski period u kome je proizveden tj. tržišno priznat tj. isporučen, fakturisan i priznat od strane kupca i to u visini prodajne vrednosti.

U računovodstvenoj teriji i praksi postoje tri principa za priznavanje prihoda:

- Princip vrednovanja prihoda na bazi prodatih učinaka,
- Princip vrednovanja prihoda na bazi naplate prodatih učinaka,
- Princip vrednovanja prihoda na bazi proizvedenih učinaka.
-

Princip vrednovanja prihoda na bazi prodatih učinaka polazi od toga da se momenat kada je roba fakturisana i isporučena kupcu uzima kao opredeljujući za vezivanje prihoda za određeni obračunski period.

Princip vrednovanja prihoda na bazi naplate prodatih učinaka ima određene nedostatke jer ne uzima u obzir post-prodajne troškove, naknadne popuste kupcima, rizik naplate i sl. Takođe, kao nedostatak ovog principa navodi se i činjenica da nastanak potraživanja nije i nemože biti ekvivalent za priliv novčanih sredstava.

Princip vrednovanja prihoda na bazi naplate prodatih učinaka počiva na shvatanju da vrednovanje prihoda treba da se vrši u zavisnosti od momenta kada je došlo do naplate potraživanja. Ovaj princip ima za imperativ obezbeđenje likvidnosti preduzeća.

Princip vrednovanja prihoda na bazi proizvedenih učinaka je u suprotnosti sa principom realizacije i primenjuje se u slučaju :³⁵

- a) proizvodnje učinaka na osnovu dugoročnih ugovora (građevinarstvo, brodogradnja i sl.)
- b) proizvodnje proizvoda sa obezbeđenom ugovornom ili stabilnom tržišnom cenom
- c) proizvodnja proizvoda sa prirodnim priraštajem i procesom dozrevanja.

³⁵ Opširnije Kata Škarić-Jovanović i dr „Računovodstvo“, Viša poslovna škola, Beograd, 1999. godine str. 255-258

Prema našem Zakonu o računovodstvu i reviziji (Sl. Glasnik RS br. 46/2006) prihode možemo podeliti na :

- Poslovne prihode,
- Finansijske prihode
- Prihodi od usklađivanja vrednosti imovine
- Ostali prihodi

Knjigovodstveno evidentiranje prihoda vrši se u dnevniku finansijskog knjigovodstva i u glavnoj knjizi finansijskog knjigovodstva u okviru klase 6. Ove račune karakteriše pastivan karakter salda. Kao i računi rashoda, tako i računi prihoda nemaju početno stanje tj. za njih se kaže da su kumulativni.

10.1. POSLOVNI PRIHODI

Poslovni prihodi su posledica obavljanja poslovne aktivnosti preduzeća. U zavisnosti od vrste preduzeća u poslovne prihode spadaju:

- Prihodi od prodaje gotovih proizvoda ili usluga na domaćem ili imostranom tržištu -kod proizvodnog preduzeća
- Prihodi od prodaje robe ili materijala na domaćem i inostranom tržištu ukoliko je u pitanju trgovinsko preduzeće.
- Prihodi od aktiviranja učinaka i robe
- Prihodi od premija, subvencija, dotacija, donacija
- Drugi poslovni prihodi (prihodi od zakupnina, prihodi od članarina, prihodi od tantijema).

Knjigovodstveno obuhvatanje prihoda od prodaje robe obrađeno je u okviru poglavlja šest. Prihodi od prodaje gotovih proizvoda nastaju realizacijom proizvoda na domaćem ili inostranom tržištu. Konstatacija nastanka ovih prihoda u knjigovodstvenoj evidenciji vrši se zaduživanjem računa Kupci, dok nam potražuju računi Obaveze za PDV i Prihodi od prodaje gotovih proizvoda.

Primer:

I Po fakturi br. 58 prodato je 1.000 komada proizvoda A kupcu iz zemlje. Prodajna cena proizvoda je 50 rsd za komad. PDV 18 % je sadržan.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Kupci iz zemlje Obaveze za PDV po opštoj stopi Prihodi od prodaje gotovih proizvoda Po fakturi 58	50.000	9.000 41.000

Prihodi od aktiviranja učinaka i robe su prihodi koji nastaju po osnovu upotrebe robe, proizvoda i usluga za nematerijalna ulaganja, osnovna sredstva, materijal, prirast osnovnog stada i za sopstveni transport pri nabavci materijala i robe. Aktiviranjem učinaka ili robe vrši se njihova transformacija u drugi oblik sredstva. Knjigovodstveno evidentiranje ovih prihoda podrazumeva zaduživanje određenog računa sredstava (Nematerijalna, ulaganja, Osnovna sredstva, Materijal i sl.), dok potražuje račun Prihodi od aktiviranja i potrošnje učinaka i robe. Naime, ovde se ne vrši preknjižavanje određenog učinka koji je predmet aktiviranja i potrošnje sa jednog računa sredstava na drugi npr. ukoliko gotov proizvod uzmemo i koristimo kao osnovno sredstvo, već se knjiženje vrši preko odgovarajućeg računa Prihodi i to za cenu koštanja istog.

Primer:

I) Naše preduzeće je preuzelo tri automobila iz svog proizvodnog programa, koja će koristiti kao transportna sredstva. Cena koštanja automobila je 150.000 rsd.

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Osnovna sredstva Prihodi od aktiviranja i potrošnje gotovih proizvoda za upotrebu got. proizvoda za sopstvene potrebe	450.000	450.000

Prihodi od premija, subvencija, dotacija, donacija i sl. nastaju po osnovu potraživanja od državnih organa i organizacija, a u vezi sa dodeljivanjem pomoći preduzećima. Da bi preduzeće ostvarilo pravo na ova sredstva, neophodno je da ispuni određene uslove. Knjiženje ovih prihoda vrši se zaduživanjem računa:

1. Potraživanja od državnih organa i organizacija (kada su prihodi obračunati, ali još uvek nenaplaćeni),
2. Tekući račun (kada su prihodi naplaćeni)
3. Potraživanja za nefakturisane prihode (kada dospevanju na naplata u narednom obračunskom periodu),

dok nam potražuju račun Prihodi od premija, subvencija, regresa, dotacija, kompenzacija, povraćaja, poreskih dažbina i sl.

U druge poslovne prihode spadaju: prihodi od zakupnina, prihodi od članarina, prihodi od tantijema.

Prihodi od zakupnina nastaju po osnovu davanja u zakup nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme.

Prihode od članarina dobijaju poslovna i druga udruženja.

Prihodi od tantijema su naknade koje preduzeće dobija od prodatih patenata, žigova, autorskih prava itd.

Primer:

I) Naplaćena je u gotovu zakupnina za poslovni prostor za tekući mesec u iznosu od 40.000 rsd.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Blagajna Prihodi od zakupnine Naplaćena zakupnina za poslovni prostor	40.000	40.000

10.2. Finansijski prihodi

Finansijski prihodi predstavljaju rezultat aktivnosti finansiranja preduzeća. U ovu grupu prihoda spadaju:

- Finansijski prihodi od matičnih i zavisnih pravnih lica;
- Finansijski prihodi od ostalih povezanih pravnih lica;
- Prihodi od kamata
- Pozitivne kursne razlike
- Ostali finansijski prihodi

Prihodi od kamata proizilaze iz kamata po datim kreditima (finansijskim ili robnim) drugim preduzećima, prihodi koji proizilaze iz dužničko-poverilačkih odnosa, zatezних i drugih kamata. Ova grupa prihoda spada u redovne prihode koji nastaju u toku poslovanja preduzeća.

Primer:

I Deponovali smo kod banke 400.000 rsd. uz ugovorenu kamatnu stopu 5% mesečno.

II Od banke smo primili mesečni obračun kamata.

III Banka nam je vratila sredstva depozita i platila obračunatu kamatu.

Dnevnik

r.b	Opis	Duguje	Potražuje
I	Potraživanja po kratkor.depozitima Tekući račun za deponovanje sredstava	400.000	400.000
II	Potraživanja za kamatu Prihodi kamata za obračunatu kamatu	20.000	20.000
III	Tekući račun Potraživanja po kratk.depozitima Potraživanja za kamate za vraćanje sr.depozita sa kamatom	420.000	400.000 20.000

Pozitivne kursne razlike nastaju usled promene kursa strane valute i to:

- u slučaju kada preduzeće ima potraživanja prema kupcima iz inostranstva, potraživanja po datim avansima u inostranstvu, sredstva u deviznoj blagajni ili na deviznom računu, a kada dođe do povećanja kursa strane valute. Tada razliku između u iznosa obračunatom po novom i iznosa obračunatog po starom kursu knjižimo zaduživanjem odgovarajućeg računa potraživanja ili deviznih sredstava (Kupci iz inostranstva, Devizni račun, Devizna blagajna), dok nam potražuju pozitivne kursne razlike kursne razlike.
- u slučaju kada preduzeće ima obaveze prema inostranstvu, a kada dođe do smanjenja kursa strane valute, što se knjigovodstveno obuhvata zaduživanjem odgovarajućeg računa obaveza (npr. Dobavljači iz inostranstva), dok potražuje račun Pozitivne kursne razlike, za razliku između obaveza obračunatih po novom i obaveza obračunatih po starom kursu.

Primer:

0) Potraživanja od kupaca iz inostranstva iznose 10.000\$. (1\$=60rsd.)

I Došlo je od porasta kursa za 2 rsd. Proknjižiti kursne razlike.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Kupci iz inostranstva Pozitivne kursne razlike za kursne razlike	20.000	20.000

10.3. Ostali (vanredni) prihodi

Ostali (vanredni) prihodi su prihodi koji nisu neposredno vezani za redovnu poslovnu aktivnost preduzeća. Nastaju sopradično i posledica su nekih vanrednih pogodnosti koji nisu pod uticajem preduzeća. Nastankom vanrednih prihoda dolazi do povećanja sredstava preduzeća ili smanjenja obaveza, usled:

- dobitaka od prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme,
- dobitaka od prodaje bioloških sredstava,
- dobitaka od prodaje učešća ili dugoročnih hartija od vrednosti,
- dobitaka od prodaje materijala,
- Viškova
- Naplaćenih otpisanih potraživanja,
- Prihoda po osnovu efekata ugovorne zaštite od rizika,
- Prihoda od smanjenja obaveza
- Prihoda od ukidanja dugoročnih rezevisanja
- Ostalih nepomenuti pridhodi.

Primer:

I Prodali smo materijal čija je planska cena 12.000 rsd, a odstupanje od planske cene (negativno) 2.000 rsd po fakturi 15 za 20.000 rsd PDV 18% uračunat.

II Prilikom popisa utvrđen je višak 1.000 kg. materijala čija je planska cena 5rsd./kg.a odstupanje od planske cene (pozitivno) 1rsd./kg. PDV 18%.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Kupci	20.000	
	Zalihe materijala		12.000
	Odstupanje od planske cene		2.000
	Obaveze za PDV – materijal		3.051
	Dobici od prodaje materijala po fakturi br.15		2.949
II	Zalihe materijala	5.000	
	PDV u primljenim fakturama-magacin	720	
	Odstupanja od planske cene		1.000
	Viškovi materijala višak pri popisu		4.720

10.4. Prihodi od usklađivanja vrednosti imovine

Prihodi od usklađivanja vrednosti imovine jesu rezultat pozitivnih efekata promena poštene (fer) vrednosti materijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja, opreme, bioloških sredstava i zaliha do visine predhodno iskazanih sredstava. Povećanje vrednosti sredstava nastaje kao rezultat revalorizacije, uz određena ograničenja koja prate ova iskazivanja.

Primer:

I Ranije smo nabavili građevinski objekat za 800.000 rsd. Zbog pada cene na tržištu m2 vrednost objekta je smanjena na 700.000 rsd. Posle izvesnog vremena došlo je do porasta cene m2 tako da je vrednost objekta 1.000.000 rsd.

II Zalihama materijala čija je planska cena 50.000 rsd, a odstupanje od planske cene (pozitivno) 10.000 rsd, snižena je cena za 20% usled promena na tržištu.

III Materijalu iz prethodne promene povećanja je povećana cena za 25% usled promena na tržištu.

IV Preduzeće je imalo u svojim poslovnim knjigama račun ispravka vrednosti potraživanja od kupaca 150.000 rsd. Na osnovu popisa procenjeno je da ta ispravka treba da iznosi 120.000 rsd.

Dnevnik

r.b	Opis	Duguje	Potražuje
I	Obezvredjenje nekretnine Ispravka vr.(obezvređenje)nekretnine za fer vrednost	100.000	100.000
Ia	Ispravka vr.nekretnina (obezvređenje) Građevinski objekti Prihodi od usklađivanja vr.nekretnina Revalorizacione rezerve za fer vrednost	100.000 200.000	100.000 200.000
II	Odstupanje od planske cene – materijal Obezvredjenje zaliha materijala Ispravka vr.(obezvređenje)zaliha mat. (za obezvredjenje)	2.000 8.000	10.000
III	Ispravka vr.zaliha mat.(obezvređenje) Odstupanje od planske cene mat. Prihodi od usklađivanja razlika (za povećanje)	10.000	2.000 8.000
IV	Ispravka vr.potraživanja od kupaca Prihodi od usklađivanja vr.potraživanja (za fer vrednost)	30.000	30.000

Kontrolna pitanja:

1. Šta su prihodi?
2. Objasnite načelo realizacije kod priznavanja prihoda?
3. Koji su principi priznavanja prihoda?
4. Kako se prihodi grupišu prema Zakonu o računovodstvu i reviziji?
5. Objasnite poslovne prihode?
6. Objasnite prihode od aktiviranja učinaka i robe?
7. Objasnite prihode od premija, subvencija, donacija i sl.?
8. Objasnite prihode od zakupnina, tantijema i članarina?
9. Šta spada u finansijske prihode?
10. Koji su to ostali prihodi?
11. Objasnite prihode od usklađivanja vrednosti imovine?

Zadaci za vežbu:

Primer 1:

I Naše preduzeće je preuzelo pet struga iz sopstvenog proizvodnog programa koje će koristiti kao osnovna sredstva. Njihova cena koštanja iznosi 250.000 rsd.

II Naplaćena je u gotovu zakupnina poslovnog prostora za tekući mesec u iznosu od 30.000 rsd.

Primer 2:

Stanje na pojedinim računima našeg preduzeća: Tekući račun 1.500.000 rsd

I Deponovali smo kod banke 1.000.000 rsd. uz ugovorenu kamatnu stopu 10% mesečno.

II Od banke smo primili mesečni obračun kamata.

III Banka nam je vratila sredstva depozita i platila obračunatu kamatu

Primer 3:

Stanje na pojedinim računima našeg preduzeća je Kupci iz inostranstva 100.000 \$ (1:65), Devizni račun 20.000 \$, Devizna blagajna 8.000 \$.

I Na kraju poslovne godine došlo je do porasta kursa dolara za 2 rsd.

Primer 4:

Stanje na pojedinim računima našeg preduzeća je sledeće Obavez prema dobavljačima iz inostranstva 200.000 EU. (1:104)

I) Na kraju poslovne godine došlo je do pada kursa eura za 3rsd.

Primer 5:

Stanje na pojedinim računima našeg preduzeća je sledeće Materijal 300.000 rsd,

Odstupanje od planske cene materijala 60.000 rsd (pozitivno)

I Prodali smo po fakturi 36 materijala za 1800.000 rsd. Planska cena prodatog materijala iznosi 150.000 rsd. PDV 18 % je uračunat.

Primer 6:

I) Prilikom popisa utvrđen je višak od 200 kg materijala „A“. Planska cena ovog materijala je 15 rsd/kg, a odstupanje 3 rsd/kg (negativno). PDV 18%.

11. SPROVOĐENJE OBRAČUNA, PREDZAKLJUČNIH RADNJI I KNJIŽENJA NA DATUM BILANSA

Na kraju poslovne godine treba izvršiti obračun vrednosti stavki bilansa stanja i bilansa uspeha. Preduslov za obavljanje ovih poslova je sprovođenje predzaključnih radnji i knjiženja na dan 31.12.20__ . godine. U okviru predzaključnih knjiženja javljaju se sledeći poslovi:

- međusobno usaglašavanje knjigovodstvenih evidencija i
- usaglašavanje knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem.

11.1. MEĐUSOBNO UAGLAŠAVANJE KNJIGOVODSTVENIH EVIDENCIJA

Obaveza međusobnog usaglašavanja knjigovodstvenih evidencija proizilazi iz činjenice da je to preduslov ispravnom sprovođenju popisa sredstava i obaveza i sastavljanju finansijskih izveštaja. Sam postupak međusobnog usaglašavanja knjigovodstvenih evidencija podrazumeva:

- Proveru aritmetičke tačnosti knjiženja u glavnoj knjizi
- Proveru karaktera salda računa
- Proveru prenošenja iskontiranih stavova na račune
- Proveru usaglašenosti sintetičke evidencije sa analitičkom

Prvi korak prilikom međusobnog usaglašavanja knjigovodstvene evidencije temelji se na činjenici da zbir leve i desne strane računa mora biti jednak, te se vrši prover aritmetičke tačnosti knjiženja u glavnoj knjizi - treba proveriti da li je zbir knjiženja na dugovnim stranama računa identičan zbiru knjiženja na potražnim stranama računa. Za ovu proveru podoban je probni bilans;

Kako se u probnom bilansu unose salda računa glavne knjige potrebno je utvrditi karakter salda tih računa. Naime, pojedini računi mogu imati isključivo dugovni ili isključivo potražni saldo. Pojava suprotnog salda na nekom računu ukazuje na nastalu grešku. Proveru salda treba uraditi i za simboličke račune (grupe i klase, kao i trocifrene račune koji su u kontnom planu preduzeća raščlanjeni na četvorocifren, itd.);

Nakon toga, proverava se da li zbir knjiženja u glavnoj knjizi odgovara zbiru knjiženja u dnevniku glavne knjige - na ovaj način se kontroliše da li su svi iskontirani stavovi za knjiženje preneti na račune. Ovu proveru treba uraditi kako za finansijsko, tako i za pogonsko knjigovodstvo (tj. *klasu 9*);

I na kraju, sagledava se slaganje sintetičkih računa sa pripadajućim im analitikama. Zbir salda svih računa neke analitike mora odgovarati saldu njihovog predstavničkog, tj.

sintetičkog računa i obrnuto. To važi i za zbir prometa leve i desne strane računa. Za potrebe ove provere u okviru svake analitike treba napraviti probni bilans analitike.

11.2. USAGLAŠAVANJE KNJIGOVODSTVENOG STANJA SA STVARNIM STANJEM

Nakon izvršenog međusobnog usaglašavanja knjigovodstvenih evidencija može se pristupiti usaglašavanju knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem. U okviru ovog posla treba uraditi:

1. korekciju salda računa stanja, uključujući i rashodovanje sredstava,
2. dekomponovanje salda aktivno-pasivnih računa,
3. vremensko razgraničenje rashoda i prihoda
4. usklađivanje finansijskih izveštaja za događaje koji su se desili nakon datuma bilansa (31.12.20__ godine).

11.2.1 Korekcija salda računa stanja

Korekcija salda računa stanja podrazumeva svođenje knjigovodstvenog na stvarno stanje. Zbog toga je neophodno **popisom** utvrditi stvarno stanje imovine i obaveza (član 18 i član 19. *Zakona o računovodstvu i reviziji*³⁶). Sem toga članom 20 *Zakona o računovodstvu i reviziji* propisano je i da pravna lica i preduzetnici najmanje jednom godišnje vrše usklađivanje međusobnih finansijskih plasmana, potraživanja i obaveza.

Popis može biti u zavisnosti od toga kada se vrši i šta se popisuje:

- Redovnan popis - sprovodi na kraju poslovne godine sa stanjem na dan 31. decembra.
- Vanredni - pored redovnog popisa, preduzeće vrši popis i usklađivanje stanja i prilikom primopredaje dužnosti, promene prodajnih cena proizvoda i robe u prodavnici, statusne promene, vlasničke transformacije, itd. Preduzeće može svojim opštim aktom (npr. Pravilnikom o računovodstvu) predvideti da se za pojedina sredstva popis vrši u toku godine i van navedenih slučajeva.

Popisom se utvrđuje stanje sredstava i obaveza preduzeća na određeni dan. Popis realizuje popisna komisija. Pri tom, u komisiju za popis ne mogu biti uključena određena lica koja rukuju, odnosno koja su zadužena za sredstva koja se popisuju, njihovi neposredni rukovodioci, kao ni lica koja vode analitičku evidenciju te imovine. Komisiji za popis, pre početka popisa, mogu se dati liste sa sledećim podacima: nomenklaturni brojevi, nazivi i jedinice mera sredstava koja se popisuju. Postupak popisa podrazumeva obavljanje sledećih aktivnosti:

- utvrđivanje, merenje, prebrojavanje i bliže opisivanje popisanih sredstava i unošenje tih podataka u popisne liste;
- upisivanje u popisne liste naturalnih promena nastalih između dana popisivanja i dana pod kojim se popis vrši, sa konačnim utvrđivanjem stanja na dan pod kojim se vrši

³⁶ Sl. Glasnik RS 46/06 i 111/09

popis - ovaj posao se radi jer se, teorijski posmatrano, posao popisa ne može obaviti 31.12. u 24.00 časova;

- unošenje knjigovodstvenog naturalnog stanja sredstava u popisne liste;
- utvrđivanje naturalnih razlika između stanja utvrđenog popisom i knjigovodstvenog stanja, tj. utvrđivanje viškova i manjkova;
- unošenje cena popisane imovine;
- vrednosno obračunavanje popisane imovine;
- sastavljanje izveštaja o izvršenom popisu;

Naposletku, Komisija je dužna da o izvršenom popisu sačini izveštaj. Izveštaj o izvršenom popisu treba da sadrži podatke i informacije u vezi uzroka neslaganja između stanja utvrđenog popisom i knjigovodstvenog stanja. Osim toga u okviru izveštaja navode se i predlozi za prevazilaženje razlika između računovodstvenog i popisanog stanja (prebijanje manjkova i viškova nastalih po osnovu zamene, način nadoknađivanja manjkova i prihodovanja viškova, rashodovanje neupotrebljivih sredstava, ispravke sumnjivih i spornih potraživanja, otpisivanja zastarelih potraživanja, oprihodovanje zastarelih obaveza i dr.). U okviru izvšetaja potrebno je informisati i o načinu knjiženja koji uključuje primedbe i objašnjenja radnika koji rukuju, odnosno koji su zaduženi materijalnim i novčanim vrednostima o utvrđenim razlikama, kao i o drugim primedbama; drugim predlozima komisije za popis u vezi sa popisom;

Nadležni organ preduzeća razmatra izveštaj o izvršenom popisu u prisustvu rukovodioca popisne komisije i rukovodioca računovodstva i odlučuje po predlozima komisije za popis. Izveštaj o izvršenom popisu, zajedno sa popisnim listama i aktima nadležnog organa preduzeća, dostavlja se na knjiženje radi usklađivanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem.

Primer:

I U preduzeću je po godišnjem popisu utvrđen manjak materijala za izradu čija je prosečna nabavna vrednost 5.000 rsd. Po odluci nadležnog organa iznos manjka se knjiži na teret rashoda. Na iznos utvrđenog manjka obračunat je PDV u iznosu od 900 rsd.

Dnevnik

Red.br.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Manjak Materijal Obaveze za PDV po opštoj stopi Za manjak materijala	5.900	5.000 9.000

11.2.2. Dekomponovanje salda aktivno-pasivnih računa

Prema karakteru salda sve račune možemo podeliti na aktivne i pasivne. Kod aktivnih računa saldo je na levoj (dugovnoj) strani, dok ko pasivnih saldo je na desnoj (potražnoj) strani. Međutim, u okviru dužničko-poverilačkih odnosa moguće je da dužnik bude poverilac, odnosno da poverilac postane dužnik. U ovakvoj situaciji na kraju poslovne godine potrebno je odgovarajući aktivno-pasivni račun podvojiti na njegovu aktivno

komponentu i na njegovu pasivnu komponentu. Dakle, ukoliko kupci plate određenu sumu novca unapred za isporuke koje će uslediti, oni će promeniti svoj status u dužničko poverilačkom odnosu u poverice. Te kupce je potrebno izdvojiti na poseban račun Kupci – poverioci.

Takođe, ukoliko nekom dobavljaču preduzeće plati unapred za buduće, onda će oni promeniti status u dužnike i potrebno ih je izdvojiti na posebnom računu Dobavljači – dužnici.

Naime, naplate unapred od kupaca evidentiraju se na računu Primljeni avansi, depoziti i kaucije. Međutim, u praksi se može desiti da kupac prilikom plaćanja obaveze za ranije isporučene proizvode, robu ili izvršene usluge, plati i nešto više nego što je iznosila njegova obaveza, jer će uskoro uslediti nove isporuke proizvoda, roba ili usluga. U tom slučaju analitički račun takvog kupca ima potražni saldo, tj. preduzeće duguje kupcu. To bi dalje značilo da ni saldo sintetičkog računa kupaca ne bi pokazivao potraživanje od kupaca, jer bi u tom iznosu došlo do mešanja potraživanja i obaveza prema kupcima. Da bi se izbegla takva situacija treba u toku izrade finansijskih izveštaja izvršiti pregled analitike kupaca. Ukoliko na nekom analitičkom računu kupaca saldo bude potražni treba iznos tog salda “skinuti” sa tog analitičkog računa, što obavezno znači i sa sintetičkog računa Kupci i preneti na račun Primljeni avansi, depoziti i kaucije. Ovim knjiženjem obezbeđuje se da saldo računa Kupci u zemlji pokazuje isključivo potraživanje od kupaca, a da se eventualne obaveze prema kupcima iskazuju na računu Primljeni avansi, depoziti i kaucije. Slična je situacija i dobavljačima, samo što se tu radi o potrebi da saldo računa Dobavljači pokazuje isključivo obaveze prema dobavljačima za isporučene nam proizvode, robu i izvršene usluge, a da potraživanja od njih za plaćanja izvršena unapred budu iskazana na Dati avansi za zalihe i usluge ili nekom drugom računu datih avansa.

Sem za navedena dva računa prikazano postupanje se po potrebi radi i za ostale račune potraživanja, plasmana i obaveza.

Na početku naredne poslovne godine u okviru otvaranja početnog stanja treba izvršiti vraćanje navedenih iznosa na račun sa kojih je izvršeno prenošenje.

11.2.3. Vremenska razgraničenja

Finansijsko izveštavanje ima za cilj da putem odgovarajućih izveštaja informiše zainteresovane korisnike (investiture, kreditore, poslovne partnere, organe države, menadžment preduzeća) o finansijskom, investicionom i prinosnom položaju preduzeća. Sliku o prinosnom položaju preduzeća pruža bilans uspeha u okviru kog dolazi do sučeljavanja rashoda i prihoda preduzeća nastalih u toku obračunskog perioda, čija razlika predstavlja rezultat poslovanja.

Kako bi korisnici stekli adekvatnu sliku o visini periodičnog rezultata, potrebno je sve prihode i rashode koji se odnose na određeni obračunski period “vezati” za isti tj. ispoštovati načelo nastanka poslovnog događaja prilikom pripreme i prezentacije finansijskih izveštaja. Ovo načelo nalaže da se poslovni događaji priznaju i evidentiraju u poslovnim knjigama u momentu nastanka. Otuda je potrebno odrediti prihode i rashode konkretnog obračunskog perioda. S obzirom da se troškovi mogu platiti unapred ili

naknadno po nastanku i da se prihodi mogu naplatiti pre nastanka ili po nastanku u tekućem periodu, neophodno je izvršiti vremensko razgraničenje rashoda i prihoda.

Kao što je navedeno vremensko razgraničavanje rashoda i prihoda nastaje usled:

- Unapred plaćenih troškova ili rashoda za dva ili više obračunskih perioda. To su iznosi koji se plaćaju unapred, a najviše do 12 meseci od datuma bilansiranja. Unapred se mogu plaćati gotovo svi troškovi, a najčešći su: troškovi zakupnine, troškovi reklame, premije osiguranja i sl.
- Nastanka troškova koji se odnose na dva ili više obračunskih perioda, dok se plaćanje vrši u nekom od narednih obračunskih perioda. Ovi iznosi predstavljaju unapred obračunate troškove koji se odnose na period od 12 meseci, a posmatrano od datuma bilansiranja. Radi se o troškovima zakupnine, reklame, propaganda, osiguranja i sl, koji se unapred obračunavaju.
- Unapred naplaćenih prihoda koji se odnose na dva ili više obračunskih perioda. Radi se o obavezama po osnovu unapred naplaćenih prihoda čije će fakturisanje biti izvršeno u periodu od 12 meseci od datuma bilansa.
- Nastanka prihoda koji će biti naplaćeni u nekom budućem periodu. Ovo su ostvareni, a ne fakturisani prihodi, čije će fakturisanje biti odrađeno u periodu do 12 meseci od datuma bilansiranja.

Vremensko razgraničenje rashoda i prihoda koji pripadaju jednom obračunskom periodu od rashoda i prihoda koji pripadaju drugom tehnički se u knjigovodstvu sprovodi preko računa vremenskih razgraničenja: aktivnih i pasivnih.

Aktivna vremenska razgraničenja su specifični oblik sredstava. Radi se o potraživanju jednog obračunskog perioda od narednog. S obzirom da obračunski period traje do 12 meseci aktivna vremenska razgraničenja se svrstavaju u kratkoročna sredstva.

Pasivna vremenska razgraničenja su specifični oblik obaveza. Radi se o obavezi obračunskog perioda prema narednom. S obzirom da obračunski period traje do 12 meseci pasivna vremenska razgraničenja se svrstavaju u kratkoročne obaveze.

Vremensko razgraničenje se vrši prilikom pripreme godišnjeg računa, ali i u toku jedne poslovne godine ukoliko preduzeće sastavlja periodične obračune. Kao osnova za vrednovanje vremenskih razgraničenja obično se koristi nabavna vrednost tj. fer vrednosti datog ili primljenog sredstva ili pružene ili primljene usluge. U kontnom okviru su predviđene dve grupe računa vremenskih razgraničenja i to:

28 – Aktivna vremenska razgraničenja

48 – Pasivna vremenska razgraničenja.

Primer:

Unapred plaćeni troškovi

I Platili smo zakup poslovnih prostorija unapred za 2 godine prema ugovoru 23 u vrednosti 48.000 rsd.

II Proknjižiti odgovarajući deo plaćene zakupnine na odgovarajući račun troškova potrebe za utvrđivanje finansijskog rezultata.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	AVR - Unapred plaćeni troškovi zakupnine Tekući račun ugovor 23	48.000	48.000
II	Troškovi zakupnine PVR - Obračunati troškovi zakupnine za obraun troškova zakupnine	24.000	24.000

Primer:

Obračunati a ne plaćeni rashodi

I Planirani troškovi reklame i propagande iznose za godinu dana 36.000 rsd.

II Po isteku poslovne godine sakupljne su sve fakture dobavljača koje se odnose na troškove reklame i propagande, a na osnovu kojih je zaključeno da stvarni troškovi reklame i propagande za godinu dana iznose 30 000 dinara.

III Zaključiti račune vremenskih razgraničenja.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Troškovi reklame i propagande PVR - Obračun troškova reklame i propagande obračunati troškovi	36.000	36.000
II	AVR - Stvarni troškovi reklame i propagande Dobavljači stvarni troškovi	30.000	30.000
III	PVR - Obračun troškova reklame i propagande AVR - Stvarni troškovi reklame i propagande Ostali vanredni prihodi zaključivanje rač.vremen.razgraničenja	36.000	30.000 6.000

Primer:

Obračunati, a ne naplaćeni prihodi

I Izdali smo u zakup poslovne prostorije preduzeću „B“. Iznos zakupnine na mesečnom nivou je 5.000 rsd., a naplata je kvartalna. Izvršiti obračun za prvi mesec iznajmljivanja poslovnih prostorija.

II Izvršiti obračun za drugi mesec iznajmljivanja prostorija.

III Obračunati zakupninu za treći mesec iznajmljivanja prostorija. Zakupcu je ispostavljena faktura na 15.000 rsd i on je naznačen iznos uplatio na tekući račun. Zaključiti račune vremenskih razgraničenja.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	AVR - Potraživanja za nefakturisani prihod Prihodi od zakupnina Za obračune prihode zakupnine	5.000	5.000
II	AVR - Potraživanja za nefakturisani prihod Prihodi od zakupnine Za obračunate prihode zakupnine	5.000	5.000
III	AVR- Potraživanja za nefakturisani prihod Prihod od zakupnine Za obračunate prihode od zakupnine	5.000	5.000
IIIa	Kupci PVR- Obračunati prihodi zakupnine za fakturisanje prihode zakupnine	15.000	15.000
IIIb	Tekući račun Kupci	15.000	15.000
IIIc	PVR-Obračunati prihodi zaupnine AVR- Potraživanja za nefakturisane prihode Za zaključivanje računa vremenskih razgraničenja	15.000	15.0000

Primer:

Unapred plaćeni prihodi

I Naše preduzeće vrši usluge kateringa preduzeću „B“, a mesečni iznos naknade je 10.000 rsd. Naknada se plaća kvartalno, unapred. Preduzeću „B“ je ispostavljena faktura br.55 na 30.000 ras. Preduzeće „B“ je uplatio odgovarajući iznos na tekući račun.

Dnevnik

r.b.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Kupci PVR- Obračunati prihodi budućeg perioda Za unapred naplaćenu zakupninu	30.000	30.000
IIa	Tekući račun Kupci Faktura br. 55	30.000	30.000

11.2.4. Usklađivanje finansijskih izveštaja za događaje koji su se desili nakon datuma bilansa

U periodu od datuma bilansa (31.12.20__ godine) pa sve do dana obelodanjivanja finansijskih izveštaja može se desiti poslovni događaj čije efekte na imovinu, obaveze, kapital, prihode ili rashode treba proknjižiti pod datumom 31.12.20__ godine, iako je promena nastala u narednoj poslovnoj godini. Navedeno postupanje predviđeno je *MRS 10 Događaji nakon datuma bilansa stanja*.

11.2.4.1. Vrednovanje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme po fer vrednosti

Pri sastavljanju finansijskih izveštaja vrši se naknadno vrednovanje svih sredstava i obaveza preduzeća. Radi se o postupcima (modelu revalorizacije) predviđenim *MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema* i *MRS 38 Nematerijalna ulaganja*.

Prema *modelu revalorizacije* nakon početnog priznavanja sredstva (u obliku nematerijalnog ulaganja, nekretnine, postrojenja ili opreme) se na *datum bilansa* vrednuju po svojoj fer vrednosti utvrđenoj na taj *datum bilansa*. Ako mu je fer vrednost utvrđena na neki raniji datum vrednuje se u visini te fer vrednosti umanjenoj za obračunatu amortizaciju (od datuma revalorizacije do *datuma bilansa*) i obračunate gubitke zbog obezvređenja (od datuma revalorizacije do datuma bilansa). Uslov da se za neko sredstvo može primeniti *model revalorizacije* je da se njegova fer vrednost može pouzdano utvrditi. Razlozi za primenu *modela revalorizacije* za vrednovanje nekretnine, postrojenja i oprema nakon početnog priznavanja mogu da budu:

1. značajno opadanje vrednosti nacionalne valute;
2. promene na tržištu nekretnina, postrojenja i opreme koje mogu da dovedu do značajnih razlika između sadašnje vrednosti sredstava i njihove fer vrednosti.

Navešćemo nekoliko primera:

- kod kompjuterske opreme po pojavljivanju nekog novog uređaja, na primer skenera, cene su mnogo veće nego posle godinu ili dve. Može se desiti da i sadašnja knjigovodstvena vrednost multifunkcionalnog uređaja starog dve godine bude znatno iznad tržišne vrednosti novog i tehnički još boljeg skenera;
- privredni subjekt ima zemljište na periferiji grada. Kako se grad širi tako rastu i cene zemljišta.

U *MRS 16* je navedeno da se fer vrednost zemljišta i zgrada po pravilu utvrđuje procenom koju vrše profesionalni kvalifikovani procenjivači. U praksi često postoji neslaganje oko toga da li *MRS 16* izričito zahteva ili ne zahteva od privrednog subjekta da utvrđivanje fer vrednosti nekretnina moraju obaviti profesionalni kvalifikovani procenjivači. Ovaj zahtev nije narodbodavne prirode. Sem toga u njemu nije izričito navedeno da takvu procenu moraju uraditi profesionalni kvalifikovani procenjivači, ali je to potrebno obelodaniti u napomenama. Radi daljeg pojašnjenja da li se zahteva ili ne zahteva profesionalni kvalifikovani procenjivač navešćemo smernicu koju sadrži p

MRS 40 Investicione nekretnine: privrednom subjektu se preporučuje, ali se od njega ne zahteva da utvrdi fer vrednost ulaganja u nekretnine na osnovu procene nezavisnog, priznatog ovlašćenog procenjivača koji ima skorije iskustvo u proceni ulaganja u nekretnine na sličnim lokacijama i iste kategorije. S obzirom da se kao investiciona nekretnina klasifikuje isto ono zemljište i građevinski objekti koji mogu biti pod delokrugom *MRS 16* samo da im je namena drugačija, smatramo da *MRS 16* ne zahteva, ali smatra normalnim da procenu nekretnina uradi profesionalni kvalifikovani procenjivač.

Fer vrednost sredstva u obliku postrojenja i opreme obično je njegova tržišna vrednost utvrđena procenom. Kada su u pitanju postrojenja i oprema *MRS 16* ne pruža smernice ko treba da vrši procenu njihovih fer vrednosti.

Ukoliko zbog specifične prirode nekog sredstva u obliku nekretnine, postrojenja ili opreme ne postoji tržišni dokaz njegove fer vrednosti ili se takvo sredstvo retko prodaje, osim kao deo kontinuiranog poslovanja, privredni subjekt treba da proceni njegovu fer vrednost koristeći metodu prinodne vrednosti ili ga vrednuje po njegovom amortizovanom trošku zamene. Primeri sredstava za koja ne postoji tržišni dokaz njihove fer vrednosti mogu biti: veliki tržišni centri, velike upravne zgrade, proizvodne hale u nerazvijenim područjima, postrojenja posebne namene, itd.

Metoda prinodne vrednosti podrazumeva utvrđivanje priliva i odliva gotovine po osnovu sredstva tokom njegovog veka upotrebe u privrednom subjektu. Ova metoda je naročito pogodna za utvrđivanje fer vrednosti nekretnina koje se izdaju. Ako se ovom metodom utvrđuje fer vrednost na primer upravne zgrade privrednog subjekta, priliv gotovine bi se procenio u visini izdataka za zakup koji bi privredni subjekt imao ukoliko bi morao da iznajmi takvu zgradu.

Amortizovani trošak zamene se dobija kada se na procenjen trošak nabavke istovrsnog novog sredstva primeni procenjeni procenat ostatka vrednosti (neurošene vrednosti) sredstva. Ova metoda se može primeniti kod sredstava kod kojih je moguće utvrditi nabavnu vrednost istovrsnog novog sredstva.

Revalorizacija se može raditi na bilo koji datum u toku obračunskog perioda. Revalorizaciju treba raditi dovoljno često da knjigovodstveni iznos ne bi značajnije odstupao od iznosa fer vrednosti na datum bilansa. Standardi ne vrši kvantifikovanje "značajnijeg odstupanja", pa privredni subjekt treba sam da prosudi kada je vreme da vrši revalorizaciju. Ako se privredni subjekt opredelio za model revalorizacije, treba na datum svakog bilansa da vrši proveru da li su se stekli uslovi da revalorizuje sredstva. Ako je privredni subjekt revalorizaciju uradio na neki datum u toku obračunskog perioda, na kraju tog obračunskog perioda treba da obračuna amortizaciju za sredstva od dana revalorizacije do kraja obračunskog perioda i nakon toga treba da proveri da li dobijene knjigovodstvene vrednosti sredstava značajnije odstupaju od njihovih fer vrednosti koje bi se utvrdile na dan na koji sastavlja obračun, tj. na datum bilansa. Ako se pokaže da je u pitanju značajnije odstupanje uradio bi revalorizaciju i na datum bilansa.

Učestalost revalorizovanja zavisi od promene fer vrednosti sredstva (u obliku nekretnine, postrojenja ili opreme) koje se revalorizuje. Ako je ta promena dovela do znatnije razlike fer vrednosti u odnosu na njegovu knjigovodstvenu vrednost, treba

uraditi revalorizaciju tog sredstva, pri tom, nepostoji jasna granica dokle ne treba raditi revalorizaciju. Pojedina sredstva menjaju se intenzivnije i češće u odnosu na neka druga sredstva. Kod sredstava gde su te promene ređe i manjeg intenziteta i kada nema inflacije dovoljno bi bilo revalorizaciju raditi svake treće, četvrte ili pete godine. Takođe, ne postoje ograničenja u postojanju obaveze ili zabrane revalorzacije sredstva na dan njegovog rashodovanja ili prodaje.

Pri revalorizaciji određenog sredstva, treba revalorizovati celokupnu revalorizacionu grupu kojoj to sredstvo pripada. To se radi da bi se izbeglo da se u finansijskim izveštajima u okviru jedne revalorizacije grupe nađu sredstva revalorizovana na različite datume. Revalorizacione grupe objedinjuju sredstva slične vrste, slične upotrebe u poslovanju privrednog subjekta i sredstva čije se tržišne cene slično menjaju.

Knjigovodstvene vrednosti postrojenja pre revalorizacije su:

R. b.	Vrednosti	Iznosi
1.	Nabavna vrednost	100.000
2.	Otpisana vrednost	20.000
3.	Sadašnja vrednost (knjigovodstvena neto vrednost)	80.000

Revalorizacijom je utvrđena nova knjigovodstvena vrednost postrojenja u iznosu od 90.000 rsd.

Knjiženje izvršiti na dva načina koja predviđa MRS 16

Prvi način postupanja predviđen *MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema* - srazmerno se koriguju nabavna i otpisana vrednost sredstva tako da sadašnja vrednost (neto knjigovodstveni iznos sredstva) nakon revalorizacije bude jednaka njegovoj procenjenoj fer vrednosti:

Preračun vrednosti po osnovu revalorizacije bi mogao da izgleda:

R. b.	Vrednosti	Pre revalorizacije	%	Posle revalorizacije	Knjižiti
1.	Nabavna vrednost	100.000	100	112.500	+12.500
2.	Otpisana vrednost	20.000	20	22.500	+2.500
3.	Sadašnja vrednost (knjigovods. neto vrednost)	80.000	80	90.000	

S obzirom da je poznata sadašnja vrednost (90.000 rsd.) koja čini 80% nabavne vrednosti do nabavne vrednosti se dolazi na sledeći način: 90.000,00 din. : 80%. Nakon toga izračunava se otpisana vrednost koja čini 20% nabavne vrednosti.

Dnevnik

Red.br.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Oprema Ispravka vrednosti opreme Revalorizacione rezerve Za revalorizaciju	12.500	2.500 10.000

Drugi način postupanja predviđen *MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema* - nabavna vrednost se svodi na procenjenu fer vrednost a otpisana vrednost se svodi na nulu (na ovaj način sadašnja vrednost se svodi na procenjenu fer vrednost):

Preračun vrednosti po osnovu revalorizacije bi mogao da izgleda:

R. b.	Vrednosti	Pre revalorizacije	%	Posle revalorizacije	Knjižiti
1.	Nabavna vrednost	100.000.	100	90.000	-10.000
2.	Otpisana vrednost	20.000.		0	-20.000.
3.	Sadašnja vrednost (knjigovodstvena neto vrednost)	80.000	100	90.000	

Dnevnik

Red.br.	Opis	Duguje	Potražuje
I	Oprema Ispravka vrednosti opreme Revalorizacione rezerve Za revalorizaciju	-10.000	-20.000 10.000

Kontrolna pitanja

1. Koji se poslovi javljaju u okviru predzaključnih knjiženja?
2. Šta podrazumeva međusobno usaglašavanje knjigovodstvene evidencije?
3. Šta podrazumeva usaglašavanje knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem?
4. Šta je korekcija salda računa stanja?
5. Koje vrste popisa postoje i šta ih karakteriše?
6. Šta je popis i zašto se vrši?
7. Objasnite postupak popisa?
8. Šta je izveštaj o izvršenom popisu?
9. Šta su aktivno-pasivni računi i kada se javljaju?
10. Šta je vremensko razgraničenje prihoda i rashoda i kada se javlja?
11. Šta su aktivna, a šta pasivna vremenska razgraničenja?
12. Koji su razlozi za primenu modela revalorizacije za vrednovanje nekretnina, postrojenja i opremu?
13. Kako se vrednuju po MRS 16 zgrade i zemljišta?
14. Kako se vrednuju po MRS 16 postrojenja i oprema?
15. Kako se vrši vrednovanje onih nekretnina, postrojenja i opreme za koje ne postoji neposredan tržišni dokaz o njihovoj fer vrednosti?
16. Objasnite metodu prinosne vrednosti?
17. Kada je potrebno vršiti revalorizaciju?

Zadaci za vežbu:

Primer 1:

Stanje na računu Tekući račun je 1.826.000 rsd.

I Platili smo unapred zakup poslovnih prostorija za period od pet godina, u iznosu od 150.000 rsd.

II Obračunati i proknjižiti deo zakupnine na odgovarajući račun troškova za potrebe utvrđivanja finansijskog rezultata.

Primer 2:

I Planirani troškovi transportnih usluga za period od godinu dana iznose 58.000 rsd.

II Na kraju poslovne godine na osnovu dostavljenih faktura utvrđeno je da stvarni troškovi transportnih usluga iznose 72.000 rsd.

III Zaključiti konta vremenskih razgraničenja.

Primer 3:

I Naše preuzeće vrši usluge kateringa preduzeću „X“, mesečna pretplata iznosi 8.000 rsd, a naplata se vrši kvartalno. Izvršiti obračun za prvi mesec.

II Izvršiti obračun za drugi mesec.

III Izvršiti obračun za treći mesec. Na kraju kvartala dostavili smo preduzeću „X“ fakturu br. 45 na 24.000 rsd. Iz izvoda banke br.2368 vidi se da je faktura br 45 realizovana. Zaključiti konta vremenskih razgraničenja.

Primer 4:

I Izdali smo u zakup poslovne prostorije trgovinskom preduzeću za 25.000 rsd mesečno. Naplata se vrši polumesečno unapred. Preduzeću je dostavljena faktura br. 2600 na 150.000 rsd. Na osnovu izvoda banke br.2356 vidi se da je faktura br. 2600 realizovana.

12. UTVRĐIVANJE REZULTATA

12.1. METODE UTVRĐIVANJA REZULTATA

Bilansiranje rezultata poslovanja može se vršiti uz pomoć dve metode, koje su predviđene Međunarodnim računovodstvenim standardima i Četvrtom direktivom Saveta EU, i to:³⁷

- metode ukupnih troškova
- metode troškova prodatih učinaka

Pogonsko knjigovodstvo predstavlja izvor informacija za potrebe bilansiranja rezultata poslovanja, bez obzira na korišćene metode. Za sagledavanje uspešnosti poslovanja prvenstveno je merodavan poslovni rezultat preduzeća, na čije oblikovanje će uticati izabrane metode bilansiranja. S druge strane, metode bilansiranja uspeha neće imati uticaj na bilansiranje rezultata finansiranja, neposlovnog i vanrednog rezultata. Prilikom utvrđivanja rezultata i jedna i druga metoda respektuju princip realizacije i princip opreznosti, tako da je krajnji rezultat isti nezavisno od primenjene metode.

Metoda ukupnih troškova je hronološki gledano starija od metode troškova prodatih učinaka i počiva na shvatanju da se periodični rezultat preduzeća obračunava i utvrđuje na bazi podataka o ukupnim prihodima, tekućim troškovima i zalihama posmatranog obračunskog perioda. Ukupnim prihodima suprotstavljaju se ukupni troškovi korigovani sa iznosom promena vrednosti odgovarajućih zaliha (korigovanjem troškova tekućeg perioda sa iznosom promena vrednosti odgovarajućih zaliha dobijaju se troškovi sadržani u prodatim proizvodima, tj. rashodi, koji su od troškova veći u slučaju smanjenja zaliha i obrnuto). Moguća je varijanta i da se prihodi umesto troškova koriguju sa iznosom promena vrednosti odgovarajućih zaliha (kao što je to urađeno u našem zvaničnom obrascu bilansa uspeha). Postoji nekoliko varijanti metode ukupnih troškova. U zavisnosti od toga koje se vrste zaliha uzimaju u obzir razlikuju se³⁸:

- metoda ukupnih potpunih troškova - koriste se podaci o promenama vrednosti zaliha materijala, robe, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda i
- metoda ukupnih nepotpunih troškova - koriste se podaci o promenama vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda.
- U zavisnosti od toga koji podaci o zalihama se koriste razlikuju se:

³⁷ Opširnije pogledati Krstić dr Jovan "Instrumenti finansijskog računovodstvenog izveštavanja", Niš, 2002 godine, Stefanović dr Nikola "Upravljačko računovodstvo", Beograd, 2006. godine, Jablan Stefanović Radmila "Interni obračun", Beograd, 2006 godine, Škarić Jovanović dr Kata "Računovodstvo", Viša poslovna škola, Beograd, 1999 godine.

³⁸ Zoran Petrović „Računovodstvo“, Fakultet za finansijski menadžemnt, Beograd, 2005, str.225

- metoda ukupnih troškova po bruto principu - koriste se podaci o vrednosti zaliha na početku i na kraju obračunskog perioda i
- metoda ukupnih troškova po neto principu - koriste se podaci o promeni vrednosti zaliha u posmatranom obračunskom periodu.
- Metoda ukupnih potpunih troškova može biti i po bruto i po neto principu. Isto važi i za metodu ukupnih nepotpunih troškova.
- Na osnovu tako utvrđenih promena vrednosti zaliha gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje vrši se korekcija bilansa uspeha i to:
- iskazivanjem na levoj strani bilansa uspeha (korekcija na strani rashoda)
- iskazivanjem na desnoj strani bilansa uspeha (korekcija na strani prihoda)
- iskazivanjem na obe strane bilansa uspeha (korekcija se vrši na strani prihoda u slučaju povećanja zaliha i na strani rashoda u slučaju smanjenja zaliha).³⁹

Ovoj metodi odgovara bilans uspeha u formi konta gde se na desnoj strani iskazuju poslovni prihodi, a na levoj poslovni rashodi za dati obračunski period. Rezultat (dobitak ili gubitak) se utvrđuje kao razlika leve i desne strane. Takođe, bilansiranju uspeha ovom metodom odgovara bilansni konti okvir u kome su ugrađeni svi računi za utvrđivanje rezultata poslovanja, tako da se na osnovu svega navedenog, bilans uspeha sastavljen po metodu ukupnih troškova može se prikazati ovako:

**Bilans uspeha za period _____ godine
(po metodi ukupnih troškova)**

Troškovi materijala izrade	Prihodi od prodaje proizvoda
Troškovi ostalog materijala	Prihodi od aktiviranja učinaka
Troškovi zarada	Smanjenje zaliha učinaka
Troškovi amortizacije	Korigovani prihod od prodaje
Ostali poslovni troškovi	Finansijski prihodi
Svega poslovni troškovi	Ostali prihodi
Finansijski rashodi	Svega
Ostali rashodi	
Dobitak	
Svega	

Metoda ukupnih troškova je eksterno orjentisana, prvenstveno zbog jednostavnosti u sastavljanju, tumačenju i kontroli, te je zastupljena u gotovo svim oficijelnim šemama bilansa uspeha. Nedostatak ove metode ogleda se u činjenici da je ona informativno siromašnija u odnosu na metodu troškova prodatih učinaka koja omogućava sagledavanje doprinosa svake pojedine grupe nosioca troškova uspehu preduzeća.

³⁹ Jablan Stefanović Radmila “ Interni obračun”, Ekonomski fakultet, Beograd, 2006 godine, str.312

Metoda troškova prodatih učinaka je odraz ideje da utvrđivanje periodičnog rezultata preduzeća podrazumeva sučeljavanje ukupnih prihoda odnosno obračunskog perioda i njima odgovarajućih, pripadajućih rashoda, tj. troškova sadržanih u prodatim učincima. Dakle, kod ove metode rezultat poslovanja predstavlja razliku između prihoda ostvarenih u jednom obračunskom periodu i sa njima korespondentnim rashodima koji obuhvataju troškove proizvodnje prodatih proizvoda i usluga, troškove uprave i administracije i troškove prodaje (cena koštanja prodaje = troškovi proizvodnje prodatih proizvoda i usluga + troškove uprave i administracije + troškovi prodaje).

Ova metoda zahteva razvijeno analitičko knjigovodstvo, odnosno pogonsko knjigovodstvo sa kalkulacijom, u okviru kojeg se prati poslovni proces po mestima i nosiocima troškova iz čega proizilazi i mogućnost rasčlanjivanja obračuna poslovnog rezultata kako horizontalno, tako i vertikalno. Ovom metodu obračuna odgovara bilans uspeha u formi lista i može se prikazati na sledeći način:

**Bilans uspeha za period _____ godine
(po metodi troškova prodatih učinaka)**

Prihodi od prodaje proizvoda
Prihodi od aktiviranja učinaka
Poslovni prihodi (1+2)
Troškovi proizvodnje prodatih učinaka
Bruto poslovni dobitak (3-4)
Troškovi opšte uprave i prodaje
Poslovni dobitak (5-6)
Neto finansijski rezultat
finansijski prihodi
finansijski rashodi
Ostali rezultat
ostali prihodi
ostali rashodi
Dobitak (7+/-8+/-9)

Ovaj metod bilansiranja poslovnog rezultata prvenstveno je namenjen internim korisnicima tj. menadžmentu, jer omogućava sagledavanje doprinosa pojedinih nosioca ukupnom rezultatu, čime se dobijaju značajne informacije za potrebe vođenja politike cena, obima proizvodnje, asortimana, marketinga i sl. Osnovni nedostatak metoda troškova prodatih proizvoda ogleda se u potrebi za razruđenim sistemom obračuna troškova i učinaka čije integrisanje u finansijsko računovodstvo čini ceo sistem složenijim, nepreglednim i skupljim, što je donekle opravdano ukoliko se uzme informativna produktivnost koju ono pruža korisnicima.⁴⁰

⁴⁰ Opširnije Jablan Stefanović Radmila "Interni obračun", Ekonomski fakultet, Beograd, 2006, str. 330-331.

Kada je u pitanju utvrđivanje globalnog rezultata preduzeća metoda ukupnih troškova ima određene prednosti nad metodom troškova prodatih učinaka. Naime, metoda troškova prodatih učinaka ističe u prvi plan samo aktivnost prodaje. Kao komponente odnosnog bilansa uspeha pojavljuju se samo prihodi i rashodi u vezi realizovanih učinaka, bez obzira kada su proizvedeni, u tekućem ili prethodnim obračunskim periodima. Za razliku od ove metode prilikom bilansiranja uspeha po metodi ukupnih troškova respektuje se, de facto celokupna poslovna aktivnost preduzeća, i to kako prodaja tako i proizvodnja, jer se nastali troškovi korigovanjem za promene na zalihama svode na rashode obračunskog perioda za koji se utvrđuje rezultat. Metoda ukupnih troškova obezbeđuje, dakle, i podatke o visini ukupnih troškova poslovanja privrednog subjekta u celini (čime je stvorena pretpostavka za njihovo upoređenje kako sa planiranim troškovima poslovanja tekućeg obračunskog perioda, tako i sa ostvarenim troškovima poslovanja prethodnih obračunskih perioda).

Za potrebe utvrđivanja rezultata po užim organizacionim delovima preduzeća, grupama proizvoda, proizvodima, itd. primena metode ukupnih troškova, uglavnom, nije pogodna, pa se za te potrebe koristi metod troškova prodatih učinaka.

Imajući u vidu napred rečeno možemo zaključiti da metodu ukupnih troškova treba koristiti za identifikovanje ukupnog ili globalnog periodičnog rezultata preduzeća kao celine, dok metodu troškova prodatih učinaka treba primeniti za obezbeđenje analitičkih podataka o rezultatu poslovanja neophodnih za upravljanje i rukovođenje odnosnim preduzećem. Ovu logiku sledi i kontni okvir zasnovan na bilansnom principu, pa se za utvrđivanje rezultata u okviru finansijskog knjigovodstva koristi metoda ukupnih troškova, a u okviru klase 9 metoda troškova prodatih učinaka.

12.2. ZAKLJUČIVANJE KNJIGA

Nakon sprovedenih predzaključnih knjiženja računi glavne knjige oslikavaju stvarno stanje imovine, obaveza, kapitala, rashoda i prihoda preduzeća. Knjiženjem razlika između stvarnog i knjigovodstvenog stanja ispunjeni su uslovi za zaključivanje knjiga i izradu finansijskih izveštaja koji predstavljaju krajnji produkt finansijskog izveštavanja. Ulogu i značaj osnovnih finansijskih izveštaja detaljnije smo obradili u istoimenom poglavlju u prethodnom delu udžbenika.

Postupak zaključivanja poslovnih knjiga u nastavku će biti objašnjen kroz hipotetički primer preduzeća "A", koje je kao rezultat nastalih i proknjiženih 30 poslovnih promena u periodu od 01.01.20__ do 31.12.20__ i prezaključnih radnji imalo sledeće stanje na računima glavne knjige:

Promet na računima Glavne knjige preduzeća "A"

r.b.	Naziv računa	Duguje	Potražuje
1.	Osnovna sredstva	30.000	10.000
2.	Materijal	26.000	13.000
3.	Gotovi proizvodi	10.000	
4.	Nedovršena proizvodnja	7.000	
5.	Dobavljači – dužnici	6.000	
6.	Kupci	22.000	18.000
7.	Ostala AVR	7.000	
8.	Dugoročni plasmani	12.000	7.000
9.	Tekući račun	19.000	11.000
10.	Blagajna	7.000	6.000
11.	Akcijski kapital	16.000	50.000
12.	Dugoročni krediti	9.000	21.000
13.	Dobavljači	23.000	35.000
14.	Kupci-poverioci		7.000
15.	Ostala PVR		6.000
16.	Ispravka vr. osnovnih sredstava	6.000	15.000
17.	Troškovi amortizacije	10.000	
18.	Troškovi materijala	20.000	
19.	Troškovi proizvodnih usluga	8.000	
20.	Troškovi zarada	17.000	
21.	Troškovi neproizvodnih usluga	10.000	
22.	Finansijski rashodi	6.000	
23.	Prihodi od prodaje gotovih proizvoda i usluga		45.000
24.	Finansijski prihodi		27.000
Promet		271.000	271.000
Analitička evidencija troškova			
1.	Račun preuzimanje zaliha		17.000
2.	Raspored troškova		45.000
3.	Gotovi proizvodi	35.000	20.000
4.	Troškovi proizvodnje	37.000	25.000
5.	Troškovi prodaje	10.000	
6.	Troškovi uprave	5.000	
7.	Troškovi prodatih got. proizvoda	20.000	
Promet		107.000	107.000

Dnevnik

r.br.	Opis	Duguje	Potražuje
XXXI	Gotovi proizvodi Nedovršena proizvodnja Korekcija vrednosti zaliha Korekcija vrednosti zaliha	5.000 5.000	10.000
XXXII	Korekcija vrednosti zaliha Prihodi od preodaje got. proizvoda Finansijski prihodi Račun rashoda i prihoda Zaključak računa prihoda	10.000 45.000 27.000	82.000
XXXIII	Račun rashoda i prihoda Račun gubitka-dobitka Za prenos prihoda	82.000	82.000
XXXIV	Račun rashoda i prihoda Troškovi amortizacije Troškovi materijala Troškovi proizvodnih usluga Troškovi zarada Troškovi neproizvodnih usluga Finansijski rashodi Za zaključivanje računa rashoda	71.000	10.000 20.000 8.000 17.000 10.000 6.000
XXXV	Račun gubitka-dobitka Račun rashoda i prihoda Za prednos rashoda	71.000	71.000
XXXVI	Akcijski kapitla Dugoročni krediti Dobavljači Kupci-poverioci Ostala PVR Ispravka vr. osnovnih sredstava Račun izravnjanja Zaključak računa pasive	34.000 11.000 12.000 7.000 6.000 9.000	80.000

XXXVII	Račun izravnanja	91.000	
	Osnovna sredstva		20.000
	Materijal		13.000
	Gotovi proizvodi		15.000
	Nedovršena proizvodnja		12.000
	Dobavljači – dužnici		6.000
	Kupci		4.000
	Ostala AVR		7.000
	Dugoročni plasmani		5.000
	Tekući račun		8.000
	Blagajna		1.000
	Zaključak računa aktive		
XXXVIII	Račun gubitka – dobitka	11.000	
	Račun izravnanja		11.000
	Prenos periodičnog rezultata		

r.b.	Naziv računa	Bruto bilans		Saldo bilans		Bilans stanja		Bilans uspeha	
		Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje	Aktiva	Pasiva	Rashodi	Prihodi
1.	Osnovna sredstva	30.000	10.000	20.000	-	20.000	-	-	-
2.	Materijal	26.000	13.000	13.000	-	13.000	-	-	-
3.	Gotovi proizvodi	15.000	-	15.000	-	15.000	-	-	-
4.	Nedovršena proiz.	12.000	-	12.000	-	12.000	-	-	-
5.	Dobavljači - dužnici	6.000	-	6.000	-	6.000	-	-	-
6.	Kupci	22.000	18.000	4.000	-	4.000	-	-	-
7.	Ostala AVR	7.000	-	7.000	-	7.000	-	-	-
8.	Dugoročni plasmani	12.000	7.000	5.000	-	5.000	-	-	-
9.	Tekući račun	19.000	11.000	8.000	-	8.000	-	-	-
10.	Blagajna	7.000	6.000	1.000	-	1.000	-	-	-
11.	Akcijski kapitla	16.000	50.000	-	34.000	-	34.000	-	-
12.	Dugoročni krediti	9.000	21.000	-	12.000	-	12.000	-	-
13.	Dobavljači	23.000	35.000	-	12.000	-	12.000	-	-
14.	Kupci – poveriodi	-	7.000	-	7.000	-	7.000	-	-
15.	Ostla PVR	-	6.000	-	6.000	-	6.000	-	-
16.	Ispravka vr. Osnovnih sr.	6.000	15.000	-	9.000	-	9.000	-	-
17.	Troš. amortizacije	10.000	-	10.000	-	-	-	10.000	-
18.	Troš. materijala	20.000	-	20.000	-	-	-	20.000	-
19.	Troš. proizv. usluga	8.000	-	8.000	-	-	-	8.000	-
20.	Troškovi zarada	17.000	-	17.000	-	-	-	17.000	-
21.	Troš. neproizv. usl.	10.000	-	10.000	-	-	-	10.000	-
22.	Finansijski rashodi	6.000	-	6.000	-	-	-	6.000	-
23.	Prihod. od prod. got. proizvoda	-	45.000	-	45.000	-	-	-	45.000
24.	Finansijski prihodi	-	27.000	-	27.000	-	-	-	27.000
25.	Korekcija vred. zaliha	-	10.000	-	10.000	-	-	-	10.000
		281.000	281.000	162.000	162.000	91.000	80.000	71.000	82.000
26.	Periodični rezultat						11.000	11.000	
						91.000	91.000	82.000	82.000

Bilans stanja preduzeća „A“ na dan 31.12.20__godine.

r.b.	Naziv računa	Iznos		r.b.	Naziv računa	Iznos	
1.	Osnovna sredstva	20.000		1.	Akcijski kapital		34.000
2.	Ispravka vr. os.sr.	9.000	11.000	2.	Dugoročni krediti		12.000
3.	Materijal		13.000	3.	Dobavljači		12.000
4.	Gotovi proizvodi		15.000	4.	Kupci –poverioci		7.000
5.	Neodvršena proizvod.		12.000	5.	Ostala PVR		6.000
6.	Dobavljači-dužnici		6.000	6.	Periodični rezultat (pozitivan)		11.000
7.	Kupci		4.000				
8.	Dugoročni plasman		7.000				
9.	Tekući račun		5.000				
10.	Blagajna		8.000				
11.	Ostala AVR		1.000				
			82.000				82.000

Bilans uspeha preduzeća „A“ za period od 01.01 do 31.12.20__godine

r.b.	Opis	Iznos	r.b.	Opis	Iznos
1.	Troškovi amortizacije	10.000	1.	Korekcije vrednosti zaliha	10.000
2.	Troškovi materijala	20.000	2.	Prihodi od prodaje got. proiz.	45.000
3.	Troškovi proizvodnih usl.	8.000	3.	Finansijski prihodi	27.000
4.	Troškovi zarada	17.000			
5.	Troškovi neproizvod. usluga	10.000			
6.	Finansijski rashodi	6.000			
7.	Periodični rezultat (pozitivan)	11.000			
		82.000			82.000

Na osnovu pripremljenih i prezentovanih finansijskih izveštaja preduzeća „A“ može se zaključiti da je preduzeće u toku 20__godine poslovalo sa uspehom i ostvarilo pozitivan rezultat poslovanja – dobitak od 11.000 rsd. Ostvareni dobitak koristi se za pokriće raznih obaveza i povećanje sopstvenog kapitala preduzeća. Raspodela ostvarenog dobitka se vrši u tekućoj ili narednoj gotini nakon usvajanja godišnjeg obračuna od strane skupštine vlasnika (akcionara ili članova društva). Ukoliko neto dobitak nije raspoređen u tekućoj godini u kojoj je ostvaren, isti će biti proknjižen na računima Neto dobita ili Preneti neto dobitak ili Periodični rezultat (pozitivan) i prilikom sastavljanja Početnog bilansa stanja datog preduzeća za narednu godinu biće evidentiran u pasivi.

Ukoliko je preduzeće na kraju poslovne godine ostvarilo negativan periodični rezultat tj. neto gubitak (rashodi veći od prihoda) isti će biti evidentiran na levoj strani bilansa stanja i desnoj strani bilansa uspeha. Gubitak za korisnike finansijskih izveštaja predstavlja nepovoljan signal kada je u pitanju uspešnost poslovanja i rentabilnost preduzeća. U

početnom bilnasu stanja za narednu obračunsku godinu gubitak će biti evidentiran u okviru aktive na poziciji Nepokriveni neto gubita ili Preneti neto gubitak ili Periodični rezultat (negativnan).

Kontrolna pitanja:

1. Koje su metode utvrđivanja rezultata?
2. Objasnite metodu ukupnih troškova?
3. Objasnite metodu troškova prodatih učinaka?
4. Kako se vrši knjigovodstveno evidentiranje ostvarenog dobitka?
5. Kako se vrši knjigovodstveno evidentiranje ostvarenog gubitka?

LITERATURA

1. Antić Ivan, „Finansijsko računovodstvo kao podsistem računovodstvenog informacionog sistema“, XIX Simpozijum SRRS, Zlatibor, 1999.
2. Anthony Robert, „Management Control Systems“, McGraw-Hill, 2004.
3. Barry Elliot, Jamie Elliott „Financial Accounting and Reporting“ Twelfth Edition, Prentice Hall, 2008.
4. Barry Elliott and Jamie Elliott „Financial Accounting and Reporting“, Pearson Education Limited, 2000.
5. Beke Trivunac dr Jozefina, «Ciljevi Međunarodnih računovodstvenih standarda», I seminar : Primena MRS u našoj praksi, SRRS, Zlatibor, 2000.
6. Beke Trivunac dr Jozefina, „MRS1 Presentacija računovodstvenih izveštaja“, I seminar : Primena MRS u našoj praksi SRRS, Zlatibor, 2000.
7. Beke Trivunac dr Jozefina, „Struktura i sadržaj Bilansa stanja prema MRS1-Priznavanje računovodstvenih izveštaja“, I seminar : Primena MRS u našoj praksi, SRRS, Zlatibor, 2000.
8. Beke Trivunac dr Jozefina, „Napomene uz bilans stanja, Prema MRS 1- Prikazivanje računovodstvenih izveštaja“, I seminar : Primena MRS u našoj praksi SRRS, Zlatibor, 2000.
9. Beke Trivunac dr Jozefina, „Bilans uspeha prema MRS1, Prikazivanje računovodstvenih izveštaja“, I seminar : Primena MRS u našoj praksi SRRS, Zlatibor, 2000.
10. Beke Trivunac dr Jozefina, „Narativne napomene uz računovodstvene izveštaje prema MRS1- Prikazivanje računovodstvenih izveštaja“, I seminar : Primena MRS u našoj praksi SRRS, Zlatibor, 2000.
11. Beslać dr Stevan, „Finansijsko računovodstvo: osnova ocjene ostvarenja ključnih ciljeva preduzeća“, XIX SRRS, Zlatibor, 1999.
12. Bogetić dr Pavle „Finansijsko izveštavanje – primese i ograničenja“, XIX Simpozijum SRRS, Zlatibor, 1999.
13. Christensen John, Demski Joel, „Accounting theory“, Mc Graw-Hill, 2003.
14. Dmitrović Šaponja dr Ljiljana, Rakovački Tubić dr Snežana „Računovodstveno komuniciranje u savremenim uslovima privređivanja“, SRRS, Zbornik radova, Zlatibor 2002.
15. Đukić dr Tadija, „Planiranje novčanih tokova u funkciji održavanja likvidnosti“, Ekonomske teme, Niš, 2006.

16. Đukić dr Tadija, „Uloga računovodstvenih informacija u upravljanju preduzećem“, Ekonomski fakultet, Niš, 2007.
17. Đukić dr Tadija, „Izveštavanje o novčanim tokovima preduzeća u Republici Srbiji“, Teme, Niš, 2/2007, str. 301-314.
18. Đukić dr Tadija „Bilans tokova gotovine kao instrument upravljanja likvidnošću preduzeća“, doktorska disertacija, Ekonomski fakultet, Niš, 2005.god. (256 strana)
19. Ivanišević dr Milorad „Poslovne finansije“ Ekonomski fakultet, Beograd, 2009.
20. Kanjevac dr Miloje, „Poslovne finansije“, Fakultet za menadžmet, Novi Sad, 2004.
21. Krasulja dr Dragan, Ivanišević dr Milorad, „Poslovne finansije“, Ekonomski fakultet, Beograd, 2001.
22. Krasulja dr Dragan, Ivanišević dr Milorad “Poslovne finansije”, Beograd, Ekonomski fakultet, 2006.
23. Krstić dr Jovan, Jezdimirović dr Milun, Đukić dr Tadija, „Finansijsko računovodstvo“, Niš, 2002.
24. Krstić dr Jovan, „Instrumenti finansijsko-računovodstvenog izveštavanja, pristup ex post i ex ante“, Ekonomski fakultet, Niš, 2002.
25. Krstić dr Jovan „Izveštaj o poslovanju kao informaciono relevantan dokument menadžmenta preduzeća“, Ekonomski fakultet, Niš, Časopis Ekonomske teme, 2005 god.
26. Kukoleča dr Stevan “Organizaciono poslovni leksikon izraza, pojmova i metoda”, Zavod za ekonomske ekspertize, Beograd, 1990
27. Martić dr Slavoljub “Međunarodno finansijsko izveštavanje – sličnosti i razlike”, XXIX simpozijum SRRS, Zlatibor, 1998
28. Martić dr Stevan, „Finansijsko računovodstvo: osnova ocene ostvarenja ključnih ciljeva preduzeća“, XXX Simpozijum SRRS „Računovodstvo i poslovne finansije u uslovima globalizacije svetske privrede“ , Zlatbor, 1999.
29. Međunarodni strandardi revizije, Savez računovođa i revizora, Beograd, 1998
30. Megis & Megis, „Računovodstvo temelj poslovnog odlučivanja“, Mate, Zagreb 1999.
31. Mihailović dr Ivan, „Računovodstvene informacije kao podloga menadžmentu za donošenje poslovnih odluka“, Ekonomika, Niš, 1999.
32. Mihailović dr Ivan, „Računovodstvo-praktikum“, VSPSSS, Leskovac, 2006.
33. Petrović Marko „Smisao i korist od računovodstvenih standarda“, Knjiga II, SRRS, Beograd, 2002.

34. Petrović dr Zoran, „Računovodstvo“, Fakultet za menadžment i osiguranje, Beograd, 2005.
35. Pokrajčić M. Dragana „Ekonomika preduzeća principi i ciljevi“, Ekonomski fakultet, Beograd, 2009.
36. Radovanović dr Radiša , „Finansijsko izveštavanje“, Ekonomski fakultet, Beograd, 2001.
37. Raković dr Jovan, „Teorija bilansa“, Ekonomski Fakultet, Beograd, 1999.
38. Ranković dr Jovan „Teorija bilansa“, Ekonomski fakultet, Beograd, 2009. god
39. Ranković dr Jovan., „Upravljanje finansijama preduzeća“, Ekonomski fakultet, Beograd 1992.
40. Ranković dr Jovan „Upravljanje finansijama preduzeća“, Ekonomski fakultet, Beograd, 1995
41. Rodić dr Jovan „Poslovne finansije i procena vrednosti preduzeća“, Ekonomika, Beograd, 1993.
42. Stefanović dr Nikola, „Upravljačko računovodstvo“, Ekonomski fakultet, Beograd, 2006.
43. Stojanović dr Rada, „MRS1-Prezentacija finansijskih izveštaja“, Knjiga II, SRRS, Beograd, 2002.
44. Škarić Jovanović dr Kata „Računovodstvo“, Viša poslovna škola, Beograd, 1999.
45. Škarić Jovanović dr Kata, „Finansijsko računovodstvo“, Ekonomski fakultet, Beograd, 2006.
46. Škarić Jovanović dr Kata, „Konceptualni okvir Međunarodnih računovodstvenih standarda“, Knjiga II, SRRS, Beograd, 2002.
47. Škarić Jovanović dr Kata „Konceptualni okvir Međunarodnih računovodstvenih standarda“, Seminar Saveza računovođa i revizora Srbije, Zlatibor, 2000.
48. Zakon o računovodstvu i reviziji Republike Srbije (Sl. Glasnik Republike Srbije 46/2006)
49. Zakon o računovodstvu i reviziji, www.mfin.sr.gov.yu/srl/135/ i ostali
50. Zakon o računovodstvu „Sl. list SRJ“ br. 46/96, 74/99, 22/2001, 71/2001
51. Zakon o računovodstvu i reviziji „Sl. list SRJ“, b. 71/2002
52. Žager Lajoš „Analiza finansijskih izveštaja“, Masmedija, Zagreb, 2008
53. www.mifin.gov.rs

Sadržaj

Uvod.....	3
I RAČUNOVODSTVENO: OPŠTI PREGLED.....	4
1.1. ISTORIJSKI ASPEKTI RAZVOJA RAČUNOVODSTVA	4
1.2. POJAM RAČUNOVODSTVA.....	6
1.3. RAČUNOVODSTVENI INFORMACIONI SISTEM, RAČUNOVODSTVENE INFORMACIJE I NJIHOVI KORISNICI	7
1.4. RAČUNOVODSTVO I PRIVREDNE OPERACIJE	10
1.5. ORGANIZACIJA RAČUNOVODSTVA KAO PROCESA.....	11
1.6. RAČUNOVODSTVENA NAČELA	13
1.7. OSNOVNI FINANSIJSKI IZVEŠTAJI.....	16
1.7.1. BILANS STANJA.....	17
1.7.2. BILANS USPEHA	18
1.7.3. BILANS TOKOVA GOTOVINE	21
1.7.4. IZVEŠTAJ O PROMENAMA NA KAPITALU	21
1.7.5. NAPOMENE UZ FINANSIJSKE IZVEŠTAJE.....	22
2. OSNOVNE BILANSNE PROMENE.....	23
2.1. BILANSNE PROMENE KOJE UTIČU NA BILANS STANJA	23
2.2. BILANSNE PROMENE KOJE UTIČU NA BILANS STANJA I BILANS USPEHA	25
3. RASČLANJIVANJE BILANSA – KNJIGOVODSTVENI RAČUN	27
3.1. OBLICI KNJIGOVODSTVENIH RAČUNA.....	28
3.2. KLASIFIKACIJA RAČUNA.....	30
3.3. KONTNI PLAN	31
3.4. ZVANIČNI KONTNI OKVIR.....	32
3.5. VRSTE RAČUNA	34
3.5.1. RAČUNI STANJA I USPEHA	34
3.5.2. SINTETIČKI, ANALITIČKI I SINTETIČKO-ANALITIČKI.....	36
3.5.3. POTPUNI, NEPOTPUNI I KOREKTIVNI RAČUNI.....	37
3.5.4. BILANSNI I IZABILANSNI RAČUNI	37
3.5.5. STVARNI I SIMBOLIČKI RAČUNI.....	38
II PRIMENA SISTEMA DVOJNOG KNJIGOVODSTVA.....	42
1. POSLOVNE KNJIGE	42
1.1. DNEVNIK.....	42
1.2. SISTEMATSKA EVIDENCIJA (GLAVNA KNJIGA)	44
1.3. OTVARANJE POSLOVNIH KNJIGA	45
1.4. POMOĆNE KNJIGE	46
1.5. PROBNI BILANS I ZAKLJUČNI LIST	47
2. GREŠKE U KNJIGOVODSTVU	49
III PRIBAVLJANE FINANSIJSKIH SREDSTAVA.....	52
3.1. PRIBAVLJANJE SOPSTVENOG KAPITALA.....	52
3.2. PRIBAVLJANJE POZAJMLJENIH SREDSTAVA.....	54
3.2.1. Dugoročni krediti	54
3.2.2. Kratkoročni krediti	56
3.2.3. Emitovanje obveznica	56
4. KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE NEMATERIJALNIH ULAGANJA I OSNOVNIH SREDSTAVA.....	59

4.1. NEMATERIJALNA ULAGANJA	59
4.1.1. OSNIVAČKA ULAGANJA	59
4.1.2. ULAGANJA U ISTRAŽIVANJE I RAZVOJ	59
4.1.3. KONCESIJE, PATENTI, LICENCE I SLIČNA PRAVA	60
4.2. OSNOVNA SREDSTVA	60
4.2.1. KLASIFIKACIJA OSNOVNIH SREDSTAVA	61
4.2.2. AMORTIZACIJA OSNOVNIH SREDSTAVA	62
4.2.3. POVEĆANJE OSNOVNIH SREDSTAVA	63
4.2.4. SMANJENJE OSNOVIH SREDSTAVA	70
5. KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE NOVČANIH SREDSTAVA, ČEKOVA, MENICA, POTRAŽIVANJA I OBAVEZA	79
5.1. NOVČANA SREDSTVA	79
5.1.2. Devizna sredstva	80
5.2. GOTOVINSKI EKVIVALENTI	81
5.2.1. Prijmljeni čekovi i menice	81
5.2.2. Izdati čekovi i menice	82
5.3. Dati i primljeni avansi	83
5.4. Otvoreni akreditivi	83
5.5. Porez na dodatu vrednost (PDV)	84
6. KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE MATERIJALA	88
6.1. Knjiženje nabavke materijala kada se nabavka vodi po nabavnoj ceni	89
6.2. Knjiženje nabavke materijala kada se zalihe vode po planskoj ceni	91
6.3. Izdavanje materijala u proizvodnji kada se zalihe vode po nabavnoj ceni (ista vrsta materijala)	93
6.4. Izdavanje materijala u proizvodnji kada se zalihe vode po planskoj ceni (ista vrsta materijala)	97
7. KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE PROIZVODNJE, NEDOVRŠENE PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA	102
8. KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE TRGOVINSKE ROBE	109
8.1. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavke robe	110
8.1.1. Knjiženje nabavke robe kada se zalihe vode po nabavnoj ceni	110
8.1.2. Knjiženje nabavke robe kada se zalihe vode po prodajnoj ceni	112
8.2.1. Prodaja robe kada se zalihe vode po nabavnoj ceni	114
8.2.2. Prodaja robe kada se zalihe vode po prodajnoj ceni	114
9. RASHODI	121
9.1. TROŠKOVI AMORTIZACIJE	122
9.2. TROŠKOVI PROIZVODNIH USLUGA	122
9.3. TROŠKOVI NEPROIZVODNIH USLUGA	123
9.4. TROŠKOVI ZARADA	125
9.5. FINANSIJSKI RASHODI	126
9.7. RASHODI PO OSNOVU OBEZVREĐIVANJA IMOVINE	130
10. PRIHODI	134
10.1. POSLOVNI PRIHODI	135
10.2. Finansijski prihodi	137
10.3. Ostali (vanredni) prihodi	139
10.4. Prihodi od usklađivanja vrednosti imovine	140
11. SPROVOĐENJE OBRAČUNA, PREDZAKLJUČNIH RADNJI I KNJIŽENJA NA DATUM BILANSA	143
11.1. MEĐUSOBNO UAGLAŠAVANJE KNJIGOVODSTVENIH EVIDENCIJA ..	143

11.2. USAGLAŠAVANJE KNJIGOVODSTVENOG STANJA SA STVARNIM STANJEM.....	144
11.2.1 Korekcija salda računa stanja	144
11.2.2. Dekomponovanje salda aktivno-pasivnih računa.....	145
11.2.3. Vremenska razgraničenja	146
11.2.4. Usklađivanje finansijskih izveštaja za događaje koji su se desili nakon datuma bilansa.....	150
11.2.4.1. Vrednovanje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme po fer vrednosti.....	150
12. UTVRĐIVANJE REZULTATA.....	156
12.1. METODE UTVRĐIVANJA REZULTATA.....	156
12.2. ZAKLJUČIVANJE KNJIGA.....	159
LITERATURA.....	167