

**Prof. dr Nevenka Markić Joksimović**  
**Prof. dr Vesna Bogojević Arsić**

# **RAČUNOVODSTVO**



**Beograd**  
**2008.**

**Prof. dr Nevenka Markić Joksimović  
Prof. dr Vesna Bogojević Arsić  
„RAČUNOVODSTVO“**

**Recenzent  
prof. dr Vesna Milićević**

**Izdavač  
Fakultet organizacionih nauka,  
Beograd, ul. Jove Ilića br. 154**

**Za izdavača  
prof. dr Nevenka Markić Joksimović, dekan**

**Tehnička priprema  
Tihomir i Ružica Novaković**

**Tira  
500 primeraka**

**VI izdanje**

**tampa  
tamparija „Zuhra“  
Beograd, ul. Vitanovačka br. 15**

<p><b>Sva prava zadržana. Štampanje i umnožavanje ove knjige zabranjeno i u celini i u delovima.</b></p>
--

## P R E D G O V O R

Računovodstvo često nazivaju „**jezikom poslovanja**“. Međutim, njemu mnogo bolje pristaje termin „**jezik organizacije**“, s obzirom da se organizovanje poslovanja, projektovanje informacionog sistema, a pre svega upravljanje ukupnim poslovanjem preduzeća, ne može zamisliti bez poznavanja i korišćenja računovodstva.

Knjiga „**Računovodstvo**“ proistekla je upravo iz činjenice da je za stručno osposobljavanje „organizatora-informatičara“ i „organizatora-menadžera“ neophodno posjedovanje znanja iz osnova računovodstva.

Namera autora je da u udžbeniku pruže osnove metoda i tehnika računovodstva, bez obzira na promene u zakonskoj regulativi.

Ovo je šesto ispravljeno izdanje knjige „Računodstvo“ autora prof. dr Nevenke Žarkić Joksimović i prof. dr Vesne Bogojević Arsić, koju čini 11 glava.

U prvoj glavi „**Pojam i sadr aj računovodstva**“ objašnjeni su: suština računovodstvene funkcije u preduzeću, osnovni računovodstveni principi, kao i osnovne računovodstvene kategorije.

„**Prilaz dvojnomo knjigovodstvu**“ naslov je druge glave u kojoj su prikazani razni tipovi knjigovodstvenih sistema, veza između poslovnih operacija i knjigovodstvenih promena, kao i objašnjeni inventar, bilans, salda računa, te vrste računa, kao i kontni plan.

U trećoj glavi „**Knjigovodstvene evidencije i knjigovodstveno obuhvatanje finansijskih sredstava**“ su date osnovne knjigovodstvene evidencije (dnevnik, glavna knjiga, analitičke evidencije) i ukazano na način knjigovodstvenog obuhvatanja pribavljanja finansijskih sredstava, s obzirom da su ova sredstva pretpostavka postojanja i poslovanja preduzeća.

Glava četiri „**Knjigovodstveno obuhvatanje tro kova i rashoda**“ daje klasifikaciju troškova i rashoda, objašnjava način njihovog knjigovodstvenog obuhvatanja i vremenskog razgraničavanja.

Glava pet „**Knjigovodstveno obuhvatanje prihoda**“ ukazuje na vrste, knjigovodstveno obuhvatanje i vremensko razgraničavanje prihoda.

Glava šest „**Predzaključna knji enja**“ razmatra knjiženja kojima se krajem obračunskog perioda knjigovodstveno svodi na stvarno stanje, razdvajaju dužničko-poverilački odnosi, vrši vremensko odvajanje pripadajućih prihoda i rashoda i vrednosti pojedinih knjigovodstvenih pozicija na novčane jedinice iste snage.

U glavi sedam „**Zaključak knjiga**“ je kroz primer prikazano kako se vrši zaključivanje dnevnika i računa glavne knjige, odnosno kako se sastavlja ju krajnji bilansi.

Glava osam „**Metodi obračuna periodičnog rezultata**“ razmatra osnovne metode obračuna periodičnog rezultata (metodu ukupnih troškova i metodu prodatih učinaka).

Glava devet „**Bilansiranje uspeha u sistemu dohotka**“ ukazuje na oblike periodičnog rezultata, načine raspodele periodičnog rezultata, odnosno pokrića gubitka, u zavisnosti od pravne forme preduzeća.

U glavi deset „**Primeri knjigovodstvenog obuhvatanja poslovnih promena**“ je dato četiri primera, kroz koje se nastoji sumirati materija knjigovodstvenog obuhvatanja poslovnih promena u preduzeću.

Jedanaesta glava knjige bavi se problematikom „**Upravljanje računovodstvom**“, to jest, aktivnostima računovodstvenog planiranja, kontrole i analize, računovodstvenim informacionim sistemom, kao i organizacionim strukturiranjem računovodstvene funkcije u preduzeću.

Autor teksta u glavama 1, 2, 3. (poglavlja od 1 do 3) i u glavi 11. je prof. dr Nevenka Žarkić Joksimović, a prof. dr Vesna Bogojević Arsić je autor teksta glave 3. (poglavlje 4. pa do kraja), zatim u glavama 4, 5, 6, 7, 8, 9. i 10.

Knjiga je namenjena ne samo studentima osnovnih i posleddiplomskih studija na Fakultetu organizacionih nauka, već i svima onima koji se bave, ili će se baviti projektovanjem informacionog sistema preduzeća, organizovanjem procesa rada i upravljanjem poslovanjem, a koji po svom obrazovnom profilu nisu organizatori ili ekonomisti.

U Beogradu,  
oktobra 2008. godine

**A U T O R I**

# SADR AJ

## Glava I

### POJAM I SADR AJ RAČUNOVODSTVA

<b>1. Računovodstvena funkcija u preduzeću</b> .....	15
1.1. Pojam računovodstva .....	15
1.2. Preduzeće kao složen poslovni sistem .....	16
1.3. Sadržaj računovodstvene funkcije u preduzeću .....	18
1.4. Upravljačko i finansijsko računovodstvo .....	20
1.4.1. Pregled finansijskog računovodstva .....	21
1.4.2. Pregled upravljačkog računovodstva .....	22
1.4.3. Uporedni pregled funkcija upravljačkog i finansijskog računovodstva .....	22
<b>2. Osnovni računovodstveni principi</b> .....	23
2.1. Opšta računovodstvena načela .....	23
2.2. Kodeks računovodstvenih načela u Srbiji .....	26
<b>3. Osnovne ekonomske kategorije u računovodstvu preduzeća</b> .....	30
3.1. Stvari .....	32
3.1.1. Osnovna sredstva u obliku stvari .....	32
3.1.2. Obrtna sredstva u obliku stvari .....	35
3.1.3. Sredstva zajedničke potrošnje u obliku stvari .....	37
3.2. Prava i razgraničeni troškovi .....	38
3.2.1. Osnovna sredstva u obliku prava i razgraničenih troškova .....	38
3.2.2. Obrtna sredstva u obliku prava i razgraničenih troškova .....	38
3.2.3. Sredstva zajedničke potrošnje u obliku prava i razgraničenih troškova .....	40
3.3. Plasmani sredstava .....	40
3.4. Novac .....	41
3.4.1. Osnovna sredstva u obliku novca .....	41
3.4.2. Obrtna sredstva u obliku novca .....	41
3.4.3. Sredstva rezervi u obliku novca .....	41
3.4.4. Sredstva zajedničke potrošnje u obliku novca .....	42
<b>4. Obaveze prema izvorima sredstava</b> .....	42
4.1. Fondovi .....	42
4.1.1. Fond za druge posebne namene .....	42
4.1.2. Fond zajedničke potrošnje .....	42
4.1.3. Nedospeli prihodi .....	43

4.1.4. Nepokriveni prihodi .....	43
4.1.5. Unapred ukalkulisani troškovi.....	43
4.1.6. Obaveze u užem smislu.....	43
4.1.7. Obaveze iz tekućih poslovnih odnosa .....	43
4.1.8. Obaveze iz osnova finansiranja od strane drugih .....	44
<b>5. Troškovi.....</b>	<b>45</b>
5.1. Vrste troškova.....	45
5.2. Mesto i nosioci troškova .....	45
5.3. Fiksni i varijabilni troškovi.....	46
5.4. Redovni rashodi.....	46
5.5. Vanredni rashodi.....	46
5.6. Redovni prihodi.....	46
5.7. Vanredni prihodi .....	47
5.8. Ukupan prihod .....	47
<b>6. Poslovni rezultati i njihovi oblici .....</b>	<b>47</b>
6.1. Dobit (bruto dobit) .....	47
6.2. Neto dobit .....	47
6.3. Gubitak.....	47
6.4. Raspodela neto dobiti.....	47
6.5. Pokriće gubitka .....	48
<i>Test.....</i>	<i>49</i>

## Glava II

### **PRILAZ DVOJNOM KNJIGOVODSTVU**

<b>1. Knjigovodstveni sistem.....</b>	<b>53</b>
1.1. Jednostavni sistem (prosto knjigovodstvo) .....	53
1.2. Dvojni knjigovodstveni sistem (dvojno knjigovodstvo).....	54
1.3. Kameralistički knjigovodstveni sistem (kameralno knjigovodstvo).....	54
1.4. Konstantni knjigovodstveni sistem.....	56
<b>2. Poslovne operacije i knjigovodstvene promene.....</b>	<b>57</b>
<b>3. Inventar i bilans.....</b>	<b>61</b>
3.1. Inventar .....	61
3.1.1. Pojam i karakteristike inventara.....	61
3.1.2. Prikazivanje inventara .....	64
3.1.3. Pitanje procenjivanja inventara .....	65
3.2. Bilans .....	68
3.2.1. Pojam knjigovodstvenog bilansa i njegova osnovna obeležja .....	68
3.2.2. Oblik, sadržaj i vrste knjigovodstvenog bilansa .....	69
<b>4. Bilans i tekuće poslovne promene.....</b>	<b>72</b>
4.1. Četiri osnovne bilansne promene .....	73
4.2. Promene u vezi sa rashodima i prihodima.....	77
4.3. Razvijanje bilansa.....	81

<b>5. Računi (konta).....</b>	<b>84</b>
5.1. Definicija i uloga računa.....	90
5.2. Osnovni pojmovi dvojnog knjigovodstva .....	92
5.2.1. Pojmovi „duguje i potražuje“ .....	92
5.2.2. „Saldo“ računa.....	93
5.3. Oblici i vrste računa .....	94
5.3.1. Oblik konta po Foliu.....	95
5.3.2. Oblik konta po pagini .....	96
5.3.3. Stepenasti oblik konta.....	96
5.3.4. Tabelarni oblik konta.....	98
5.3.5. Kombinovani oblik konta.....	99
5.3.6. Vrste računa (konta) .....	99
a) Računi stanja, računi uspeha i mešoviti računi.....	100
a-1) Računi stanja.....	100
a-2) Račun uspeha (Račun finansijskog rezultata) .....	108
a-3) Mešoviti računi .....	116
b) Sintetički i analitički računi .....	118
c) Bilansni i izvanbilansni računi .....	121
5.4. Kontni plan (plan računa) .....	122
5.4.1. Dekadni princip u kontnom planu .....	123
<b>Test.....</b>	<b>127</b>

### Glava III

## **KNJIGOVODSTVENE EVIDENCIJE I KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE FINANSIJSKIH SREDSTAVA**

<b>1. Vrste poslovnih knjiga u knjigovodstvu.....</b>	<b>131</b>
<b>2. Osnovne knjigovodstvene evidencije .....</b>	<b>132</b>
2.1. Dnevnik – hronološka evidencija .....	132
2.2. Glavna knjiga – sistematska evidencija.....	134
<b>3. Pomoćne knjigovodstvene evidencije .....</b>	<b>135</b>
3.1. Evidencija o imovinsko-pravnim odnosima .....	136
3.2. Evidencija o gotovini .....	138
3.3. Evidencija o materijalu.....	143
3.4. Evidencija sitnog inventara .....	146
3.5. Ostale evidencije o imovinskim delovima .....	147
3.6. Evidencija o poslovnom uspehu .....	148
3.7. Evidencija o ukupnom stanju.....	149
3.8. Zaključni list .....	149
<b>4. Knjigovodstveno obuhvatanje pribavljanja finansijskih sredstava.....</b>	<b>150</b>
4.1. Knjigovodstveno obuhvatanje sopstvenog kapitala preduzeća.....	150
4.1.1. Sopstveni kapital inokosnog preduzeća .....	151
4.1.2. Sopstveni kapital društava lica.....	152

4.1.3. Sopstveni kapital društva kapitala.....	153
<b>5. Pozajmljeni izvori preduzeća (pozajmljeni kapital) .....</b>	<b>158</b>
5.1. Dugoročni krediti .....	158
5.2. Kratkoročni krediti .....	160
5.3. Kapital od emisije obveznica.....	160
<b>6. Ulaganja u druga preduzeća, dugoročne plasmane i ostale hartije od vrednosti .....</b>	<b>161</b>
6.1. Ulaganja u druga preduzeća (učešća) .....	161
6.2. Dugoročni plasmani .....	162
6.3. Ulaganja u hartije od vrednosti .....	162
<b>7. Ulaganja u osnovna sredstva.....</b>	<b>163</b>
7.1. Osnovna sredstva – pojam i podela .....	163
7.2. Knjigovodstvena evidencija osnovnih sredstava.....	165
7.3. Knjigovodstveno obuhvatanje ulaganja u osnovna sredstva .....	166
7.3.1. Kupovina osnovnih sredstava .....	166
7.3.1.1. Kupovina novih osnovnih sredstava.....	166
7.3.1.2. Kupovina upotrebljivanih osnovnih sredstava .....	167
7.3.2. Izgradnja osnovnih sredstava .....	169
7.3.2.1. Izgradnja osnovnih sredstava od strane izvođača radova .....	169
7.3.2.2. Izgradnja osnovnih sredstava u sopstvenoj režiji .....	171
7.3.2.3. Izgradnja zajedničkih osnovnih sredstava .....	172
7.4. Prijem osnovnih sredstava bez naknade .....	174
<b>8. Knjigovodstveno obuhvatanje materijala.....</b>	<b>174</b>
8.1. Materijal – pojam, podela i evidencija .....	174
8.2. Knjigovodstveno obuhvatanje ulaganja u materijal, sitan inventar i ambalažu .....	175
8.2.1. Pribavljanje materijala .....	176
8.2.1.1. Obuhvatanje nabavke materijala po stvaranoj nabavnoj vrednosti .....	176
8.2.1.2. Obuhvatanje nabavke materijala po kombinovanoj nabavnoj vrednosti ....	177
8.2.1.3. Obuhvatanje nabavke materijala po planskoj nabavnoj vrednosti.....	180
8.2.2. Nefakturisani materijal .....	184
8.2.3. Materijal na putu .....	185
8.2.4. Materijal na obradi i doradi .....	186
<b>9. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavke robe .....</b>	<b>187</b>
9.1. Nabavka robe po nabavnoj vrednosti .....	188
9.2. Nabavka robe po prodajnoj vrednosti .....	188
9.3. Nabavka robe sa obračunom poreza na dodatu vrednost (PDV).....	189
<b>10. Izmirenje obaveza prema dobavljačima .....</b>	<b>190</b>
<b>Test.....</b>	<b>195</b>



## Glava IV

### KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE TROŠKOVA I RASHODA

1. Pojam i podjela troškova i rashoda .....	199
2. Knjigovodstveno obuhvatanje troškova i rashoda .....	200
2.1. Troškovi otpisa osnovnih sredstava.....	200
2.1.1. Metodi otpisa osnovnih sredstava .....	200
2.1.2. Knjigovodstveno obuhvatanje troškova otpisa osnovnih sredstava .....	203
2.2. Troškovi materijala, sitnog inventara i ambalaže .....	205
2.2.1. Knjigovodstveno obuhvatanje troškova materijala .....	205
2.2.1.1. Knjigovodstveno obuhvatanje troškova materijala obračunatih po stvarnim nabavnim cenama .....	205
2.2.1.2. Knjigovodstveno obuhvatanje troškova materijala obračunatih po planskim nabavnim cenama.....	208
2.2.1.3. Knjigovodstveno obuhvatanje troškova materijala koji se ne skladišti.....	210
2.2.2. Knjigovodstveno obuhvatanje troškova sitnog inventara i ambalaže .....	211
2.3. Troškovi proizvodnih usluga.....	213
2.4. Troškovi neproizvodnih usluga.....	214
2.5. Troškovi ličnih dohodaka (zarada) .....	214
2.6. Nabavna vrednost realizovanog materijala i robe .....	216
2.6.1. Nabavna vrednost realizovanog materijala .....	216
2.6.1.1. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavne vrednosti realizovanog materijala evidentiranog po stvarnoj nabavnoj vrednosti.....	216
2.6.1.2. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavne vrednosti realizovanog materijala evidentiranog po planskoj nabavnoj vrednosti .....	217
2.6.2. Nabavna vrednost realizovane robe .....	218
2.6.2.1. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavne vrednosti realizovane robe evidentirane po nabavnoj ceni .....	218
2.6.2.2. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavne vrednosti realizovane robe evidentirane po prodajnoj ceni .....	219
2.6.2.3. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavne vrednosti realizovane robe evidentirane po prodajnoj ceni sa porezom na dodatu vrednost (PDV) .....	220
2.7. Finansijski rashodi.....	221
2.8. Vanredni rashodi.....	223
2.9. Vremensko razgraničavanje troškova .....	224
2.9.1. Vremensko razgraničavanje unapred plaćenih troškova .....	224
2.9.2. Vremensko razgraničavanje obračunatih troškova .....	226
2.9.3. Vremensko razgraničavanje stvarnih troškova .....	228
<i>Test</i> .....	231

## Glava V

### KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE PRIHODA

1. Pojam i značaj prihoda.....	235
2. Vrednovanje prihoda .....	235

<b>3. Klasifikacija prihoda .....</b>	<b>237</b>
<b>4. Vremensko razgraničenje prihoda po osnovu menica .....</b>	<b>238</b>
<b>5. Knjigovodstveno obuhvatanje prihoda.....</b>	<b>239</b>
5.1. Knjigovodstveno obuhvatanje prihoda proizvodnog preduzeća.....	239
5.2. Knjigovodstveno obuhvatanje prihoda trgovinskog preduzeća .....	240
<b>6. Realizacija osnovnih sredstava .....</b>	<b>242</b>
<i>Test.....</i>	<i>245</i>

## Glava VI

### **PREDZAKLJUČNA KNJI ENJA**

<b>1. Predzaključna knjiženja .....</b>	<b>249</b>
<b>2. Korekcija salda računa stanja .....</b>	<b>249</b>
2.1. Usklađivanje knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem gotovine .....	249
2.2. Usklađivanje knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem na računima zaliha.....	251
2.3. Usklađivanje knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem na računima potraživanja .....	253
<b>3. Razvijanje salda aktivno-pasivnih računa .....</b>	<b>256</b>
<b>4. Vremensko razgraničenje rashoda i prihoda .....</b>	<b>258</b>
<b>5. Revalorizacija osnovnih sredstava i zaliha .....</b>	<b>261</b>
5.1 Revalorizacija realne aktive .....	263
5.2. Revalorizacija rashoda.....	265
<b>6. Rashodovanje osnovnih sredstava .....</b>	<b>266</b>
<i>Test.....</i>	<i>269</i>

## Glava VII

### **ZAKLJUČAK KNJIGA**

<b>1. Zaključak knjiga .....</b>	<b>273</b>
----------------------------------	------------

## Glava VIII

### **METODI OBRAČUNA PERIODIČNOG REZULTATA**

<b>1. Metodi obračuna periodičnog rezultata.....</b>	<b>283</b>
<b>2. Obračun periodičnog rezultata po metodu ukupnih troškova.....</b>	<b>283</b>
2.1. Obračun periodičnog rezultata po metodu ukupnih nepotpunih troškova po bruto principu.....	284
2.2. Obračun periodičnog rezultata po metodu ukupnih nepotpunih troškova po neto principu.....	284
<b>3. Obračun periodičnog rezultata po metodu prodatih učinaka .....</b>	<b>287</b>
3.1. Obračun periodičnog rezultata po metodu prodatih učinaka u proizvodnom preduzeću.....	287
3.2. Obračun periodičnog rezultata po metodu prodatih učinaka u trgovinskom preduzeću .....	292
<i>Test.....</i>	<i>297</i>

## Glava IX

### **BILANSIRANJE USPEHA U SISTEMU DOHOTKA**

1. Oblici periodičnog rezultata.....	301
2. Raspodela periodičnog rezultata.....	303
3. Pokriće gubitka.....	306
<i>Test</i> .....	307

## Glava X

### **PRIMERI KNJIGOVODSTVENOG OBUHVATANJA POSLOVNIH PROMENA**

Primer 1. ....	311
Primer 2. ....	319
Primer 3. ....	326
Primer 4. ....	334

## Glava XI

### **UPRAVLJANJE RAČUNOVODSTVOM**

1. Pojam i sadržaj upravljanja računovodstvom u preduzeću .....	343
1.1. Pojam i sadržaj upravljanja preduzećem .....	343
1.2. Sistem upravljanja računovodstvom.....	345
2. Računovodstveno planiranje, kontrola i analiza .....	347
2.1. Računovodstveno planiranje.....	348
2.2. Računovodstvena kontrola .....	352
2.3. Računovodstvena analiza .....	354
3. Računovodstveni informacioni sistem .....	356
3.1. Upravljački informacioni sistem kao osnova računovodstvenog informacionog sistema .....	356
3.2. Poslovni ciklusi i poslovna dokumenta .....	360
a) Narudžbenica .....	360
b) Dugovni memorandum .....	361
c) Kreditni memorandum.....	361
d) Faktura.....	361
3.2.1. Prodajni ciklus .....	361
3.2.2. Ciklus nabavke.....	362
3.2.3. Ciklus „izdavanja novca“ (plaćanja) .....	363
3.2.4. Ciklus „primanja novca“ (naplata).....	363
3.3. Dijagram tokova poslovne dokumentacije .....	363
3.3.1. Standardni simboli dijagrama tokova .....	363
3.3.2. Dijagram tokova uprošćenog sistema prodaje .....	366
3.4. Izlazni izveštaji računovodstvenog informacionog sistema i njihovi korisnici...	367
3.5. Kompjuterizovan računovodstveni informacioni sistem.....	381

3.5.1. Osnovne komponente automatizovanog računovodstvenog informacionog sistema .....	381
a) Kompjuterski hardver .....	382
b) Kompjuterski softver.....	382
3.5.2. Mikrokompjuter – osnova računovodstvenog informacionog sistema.....	382
<b>4. Organizacija računovodstvene funkcije.....</b>	<b>384</b>
4.1. Elementi organizacije računovodstva .....	384
4.2. Organizaciono strukturiranje računovodstva u preduzeću.....	387
4.2.1. Knjigovodstvo .....	388
a) Sintetičko (finansijsko) knjigovodstvo .....	390
b) Analitičko knjigovodstvo materijala (materijalno knjigovodstvo) .....	391
c) Analitičko knjigovodstvo osnovnih sredstava .....	391
d) Analitičko knjigovodstvo proizvodnje (pogonsko knjigovodstvo) .....	392
e) Analitičko knjigovodstvo gotovih proizvoda (robno knjigovodstvo) .....	392
f) Analitičko knjigovodstvo kupaca .....	393
g) Analitičko knjigovodstvo dobavljača .....	393
h) Analitičko knjigovodstvo ličnih zarada.....	393
4.2.2. Računovodstveno planiranje.....	394
4.2.3. Računovodstvena kontrola .....	395
4.2.4. Računovodstvena analiza .....	396
4.2.5. Računovodstveno informisanje .....	397
4.3. Mogući modeli organizacije računovodstvene funkcije u preduzeću .....	398
<b>Test.....</b>	<b>403</b>
 <b>L i t e r a t u r a .....</b>	 <b>405</b>

G l a v a

I

---

---

POJAM I SADRŽAJ  
RAČUNOVODSTVA

## Sadržaj

<b>1. Računovodstvena funkcija u preduzeću</b>	15
1.1. Pojam računovodstva	15
1.2. Preduzeće kao složen poslovni sistem	16
1.3. Sadržaj računovodstvene funkcije u preduzeću	18
1.4. Upravljačko i finansijsko računovodstvo	20
1.4.1. Pregled finansijskog računovodstva	21
1.4.2. Pregled upravljačkog računovodstva	22
1.4.3. Uporedni pregled funkcija upravljačkog i finansijskog računovodstva	22
<b>2. Osnovni računovodstveni principi</b>	23
2.1. Opšta računovodstvena načela	23
2.2. Kodeks računovodstvenih načela u Srbiji	26
<b>3. Osnovne ekonomske kategorije u računovodstvu preduzeća</b>	30
3.1. Stvari	32
3.1.1. Osnovna sredstva u obliku stvari	32
3.1.2. Obrtna sredstva u obliku stvari	35
3.1.3. Sredstva zajedničke potrošnje u obliku stvari	37
3.2. Prava i razgraničeni troškovi	38
3.2.1. Osnovna sredstva u obliku prava i razgraničenih troškova	38
3.2.2. Obrtna sredstva u obliku prava i razgraničenih troškova	38
3.2.3. Sredstva zajedničke potrošnje u obliku prava i razgraničenih troškova	40
3.3. Plasmani sredstava	40
3.4. Novac	41
3.4.1. Osnovna sredstva u obliku novca	41
3.4.2. Obrtna sredstva u obliku novca	41
3.4.3. Sredstva rezervi u obliku novca	41
3.4.4. Sredstva zajedničke potrošnje u obliku novca	42
<b>4. Obaveze prema izvorima sredstava</b>	42
4.1. Fondovi	42
4.1.1. Fond za druge posebne namene	42
4.1.2. Fond zajedničke potrošnje	42
4.1.3. Nedospeli prihodi	43
4.1.4. Nepokriveni prihodi	43
4.1.5. Unapred ukalkulisani troškovi	43
4.1.6. Obaveze u užem smislu	43
4.1.7. Obaveze iz tekućih poslovnih odnosa	43
4.1.8. Obaveze iz osnova finansiranja od strane drugih	44
<b>5. Troškovi</b>	45
5.1. Vrste troškova	45
5.2. Mesto i nosioci troškova	45
5.3. Fiksni i varijabilni troškovi	46
5.4. Redovni rashodi	46
5.5. Vanredni rashodi	46
5.6. Redovni prihodi	46
5.7. Vanredni prihodi	47
5.8. Ukupan prihod	47
<b>6. Poslovni rezultati i njihovi oblici</b>	47
6.1. Dobit (bruto dobit)	47
6.2. Neto dobit	47
6.3. Gubitak	47
6.4. Raspodela neto dobiti	47
6.5. Pokriće gubitka	48
<b>Test</b>	49

## **1. Računovodstvena funkcija u preduzeću**

### **1.1. Pojam računovodstva**

Istorijski posmatrano može se slobodno reći da je računovodstvo jedna od najvažnijih „ekonomskih aktivnosti“. Naime, sistem tzv. „Dvojnog knjigovodstva“, koji je osnova računovodstva, razvio se još u 15. veku, kada se i pojavio prvi štampani rad iz ove oblasti, dok širi razvoj ekonomske nauke nastaje tek u 18. veku. Isto tako, treba napomenuti, da su mnogi ekonomisti u svojim istraživanjima koristili podatke iz računovodstva preduzeća.<sup>1</sup> Pa ipak, nedovoljno korišćenje računovodstvenih podataka u ekonomskim istraživanjima može se razumeti kada se ima u vidu zatvorenost računovodstvenih podataka u okviru preduzeća i princip „poslovne tajne“. Posledica ovog principa je bila da su najvažniji podaci preduzeća, kao na primer, podaci o troškovima, prihodima, profitu, ostajali nepoznati za lica izvan preduzeća i pored zakonske obaveze o vođenju poslovnih knjiga.

Međutim, danas se situacija znatno izmenila. Podaci računovodstva postaju sve dostupniji. Društveni značaj računovodstvenih podataka sve više dolazi do izražaja i oni se koriste za analizu i uticaj na ekonomske aktivnosti na raznim nivoima. Istovremeno, teoretičari sve više i intenzivnije proučavaju i preduzeća.

S obzirom na visok stepen razvijenosti računovodstva, danas se može govoriti ne samo o računovodstvu kao funkciji u preduzeću, već i o računovodstvu kao sistemu, naučnom metodu, kojim se kvalitativno obuhvataju ekonomske transakcije u cilju kontrole, analize i delovanja na ekonomske aktivnosti uopšte. Stoga se, po prof. dr Radmili Nikolajević Teofanović, računovodstvena funkcija sastoji u „registrovanju, klasifikaciji, sumiranju i interpretaciji ekonomskih transakcija“. Reč je o metodologiji koja se može vrlo široko koristiti. S obzirom na oblast na koju se odnosi, predmet i aspekt analize, specifičnosti metodološke i konceptijske prirode, računovodstvo bi se moglo podeliti na dve oblasti:

- Makroračunovodstvo – društveno računovodstvo; i
- Mikroračunovodstvo – računovodstvo preduzeća, odnosno poslovno računovodstvo.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Tako je Sej koristio primer bilansa preduzeća; Rikardo je u nekim studijama vršio analize na osnovu podataka iz knjigovodstva; Maltus prikazuje profit iz izveštaja jedne kompanije; Maršal se poziva na računovodstvene podatke. (Videti detaljnije: Wheeler, „Economics and Accounting“, pp. 47/8, u „Handbook of Modern Accounting“, New Theory, New York, 1955.)

<sup>2</sup> R. Nikolajević Teofanović, „Teorija i metodologija računovodstva“, Savremena administracija, Beograd, 1992, str. 4.

**Dru tveno računovodstvo** se razvilo iz potrebe uvida u ekonomsku aktivnost zemlje i rezultate nacionalne privrede. Kao predmet tog računovodstva pojavljuju se agregati proizvodnje koji najpotpunije odražavaju rezultate nacionalne privrede – društveni proizvod i nacionalni dohodak. Podjela makroračunovodstva se može izvršiti na pet sektora, koji su u većoj ili manjoj mjeri razvijeni u drugim zemljama:

1. sistem društvenog proizvoda i nacionalnog dohotka (odnosno sistem raspodele nacionalnog proizvoda),
2. „input-output“,
3. tabele (sistem međusobnih odnosa privrednih delatnosti),
4. sistem finansijskih tokova, i
5. bilans plaćanja i bilans društvenog bogatstva (nacionalni bilans).

**Poslovno računovodstvo** se vodi u preduzećima. Odnosi se na ekonomske transakcije u preduzeću i obuhvata ekonomske procese koji se mogu izraziti u novcu i to kako eksterne (nabavka i prodaja), tako i interne (proizvodnja).

## **1.2. Preduzeće kao slo en poslovni sistem**

Savremeno preduzeće predstavlja manje ili više složenu društveno-ekonomsku kategoriju sa definisanim ciljevima i zadacima. Ovakva kategorija se istovremeno kvalifikuje kao složen dinamički sistem, čiji je osnovni cilj i zadatak obavljanje određenih poslova u sklopu individualne reprodukcije, kao dela integralne društvene reprodukcije. Pošto je njegova individualna reprodukcija, kao deo integralne društvene reprodukcije, podložna promenama i stalnoj dinamici i evoluciji, to je preduzeće i dinamički poslovni sistem.

Preduzeće je složen poslovni sistem jer se unutar njegove individualne reprodukcije izvršava složen privredni zadatak, a u vezi s tim i unutrašnja podjela rada, tj. dodeljivanje delova tog zajedničkog zadatka pojedinim specijalizovanim organima. Za izvršenje svakog dela ovog zajedničkog zadatka potrebno je dakle, delovanje specijalnog organa preko njegove stručne funkcije. Da bi mogla efikasno da dejstvuje određena stručna funkcija, ona mora imati svoje adekvatno organizaciono ustrojstvo, svoju metodologiju rada i svoj specifični tehnički instrumentarij.<sup>3</sup>

Prema tome, postaje sasvim jasno da se integralni zadatak preduzeća ostvaruje putem jednog funkcionalno-organizacionog mehanizma, koji se kao celina naziva „složen dinamički poslovni sistem“. To znači, isto tako, da ovaj funkcionalni sistem sjedinjuje u sebi, zavisno od složenosti i kvalitativne strukture celovitog privrednog zadatka, razne vrste funkcija, koje su funk-

---

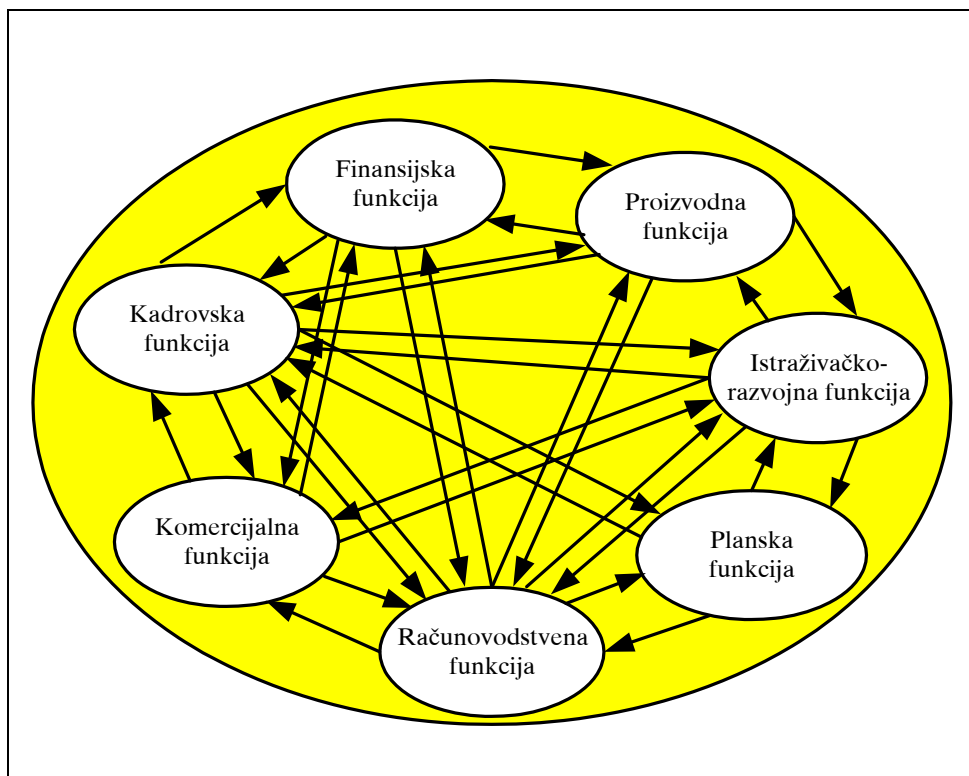
<sup>3</sup> V. Zeremski, N. Žarkić Joksimović „Upravljanje finansijama u organizacijama udruženog rada“, Centar, Beograd, 1987, str. 6.



cionalne i korelativne. U nizu tih funkcija najvažnije su sledeće:

- istraživačko-razvojna,
- proizvodna,
- komercijalna,
- kadrovska,
- računovodstvena,
- finansijska, i
- pravna.

Činjenica je da se sve ove funkcije, unutar složenog poslovnog sistema, nalaze u određenom stepenu uzajamne zavisnosti i uslovljenosti, tako da ne mogu da egzistiraju jedna bez druge. One čine jedinstvenu celinu i podvrgavaju se **delovanju principa povratne sprege**, što pokazuje i slika 1.



***Slika 1. Odnos funkcija u preduzeću***

Iz ovakvog rezonovanja proizilazi i sledeći zaključak: da je preduzeće složen dinamički poslovni sistem, a da svaka funkcija sa svojom unutrašnjom organizacijom, udruženim kreativnim radom i tehnički adekvatnim instrumentarijem predstavlja deo tog složenog dinamičkog sistema.

### 1.3. Sadržaj računovodstvene funkcije u preduzeću

Računovodstvena funkcija čini jednu od funkcija složenog dinamičkog sistema kakvo je preduzeće. U literaturi možemo naići na različita definisanja sadržaja računovodstvene funkcije, a time i na njegov obim, što je posledica dinamičkog razvoja teorijske misli i praktičnih iskustava preduzeća.

Tako Mellerowicz<sup>4</sup> deli računovodstvo na:

- knjigovodstvo,
- vlastiti račun troškova,
- statistiku, i
- privredni plan.

Prof. dr F. Krajčević<sup>5</sup> u računovodstvo uključuje:

- knjigovodstvo,
- kalkulaciju,
- statistiku, i
- privredni plan.

Prof. dr J. Kralj<sup>6</sup> i prof. dr I. Turk<sup>7</sup> pod sadržajem računovodstva obuhvataju:

- knjigovodstvo,
- vrednosno planiranje,
- računovodstveni nadzor, i
- računovodstvenu analizu.

Prof. dr I. Rodić<sup>8</sup> i prof. dr R. Nikolajević<sup>9</sup> smatraju da sadržaj računovodstvene funkcije u preduzeću čine:

- knjigovodstvo,
- računovodstveno planiranje,
- računovodstvena kontrola, i
- računovodstvena analiza.

---

<sup>4</sup> K. Mellerowicz, „Kosten und Kostenrechnung“, II/1 W. de Gruyter Co, Berlin, 1958, str. 5.

<sup>5</sup> F. Krajačević, „Organizacija računovodstva standardnih troškova u industrijskim preduzećima“, Zagreb, 1956, str. 20.

<sup>6</sup> J. Kralj, „Kompleks troškovnog računovodstva“, Naše Gospodarstvo, Maribor, 1964.

<sup>7</sup> I. Turk, „Konceptija nastave računovodstva na Ekonomskom fakultetu u Ljubljani“, Knjigovodstvo, br. 8, Beograd, 1970.

<sup>8</sup> J. Rodić, „Računovodstvene informacije“, Informator, Zagreb, 1980, str. 1.

<sup>9</sup> R. Nikolajević Teofanović, „Prilog izučavanju odnosa makroračunovodstva i mikroračunovodstva“, Knjigovodstvo, br. 8, Beograd, 1970, str. 526.

Poređenjem navedenih različitih sadržaja računovodstvene funkcije u preduzeću, može se uočiti da su svi autori u računovodstvu obuhvatili knjigovodstvo i da ono čini osnovu računovodstva. Otuda je bitno uočiti *da je računovodstvo iri pojam od knjigovodstva, odnosno da je knjigovodstvo deo računovodstva.*

U kodeksu računovodstvenih načela usvojeno je gledište da računovodstvom u preduzeću treba obuhvatiti:

- a) knjigovodstvo,
- b) računovodstveno planiranje,
- c) računovodstveni nadzor, i
- d) računovodstvenu analizu.

a) „**Knjigovodstvo** se može odrediti kao na potpunom skupljanju i na uobičajenom hronološkom i stvarnom sređivanju podataka zasnovana, dokumentovana i strogo formalna evidencija svih nastalih individualiziranih poslovnih procesa i stanja koji zbog izražavanja u novčanoj jedinici mere omogućavaju da se dobije slika o celokupnom poslovanju“. U knjigovodstvu su sistematski skupljeni, sređeni i obrađeni svi podaci koji se odnose na menjanje sredstava, obaveza prema izvorima sredstava, prihoda ili rashoda i koji omogućavaju da se bilo kada sačini bilans stanja i bilans uspeha. Osim informacija sintetičkog karaktera, koje su od značaja posebno za finansijsku funkciju, knjigovodstvo daje i brojne informacije analitičkog karaktera, za potrebe svih operativnih funkcija, tj. osnovnih poslovnih ili izvođačkih funkcija. Ono što je karakteristično za sadržajno zaokruženi knjigovodstveni sistem, jeste vrednosni karakter podataka i informacija.<sup>10</sup>

Iz ovoga proizilazi da se, zapravo, može govoriti o tzv. *sintetičkom knjigovodstvu* i *analitičkom knjigovodstvu* u preduzeću. *Sintetičko knjigovodstvo je poznato pod nazivom finansijsko knjigovodstvo.* Ono sinhronizuje rad celog knjigovodstva i pruža sve važnije podatke o poslovanju preduzeća. Zbog toga se finansijsko knjigovodstvo naziva i *glavno* ili *centralno knjigovodstvo*. Pri tome važno je naglasiti da se knjiženje u finansijskom knjigovodstvu vrši uglavnom sumarno i to obično posle detaljnog knjiženja u analitičkim knjigovodstvima, kao i to da se radi o evidencijama isključivo u vrednosnim pokazateljima.

*Analitičko knjigovodstvo, odnosno analitička knjigovodstva vode evidencije o pojedinim delovima sredstava i izvora sredstava, prihoda i rashoda u naturalnim i vrednosnim pokazateljima.*

b) **Računovodstveno planiranje** je skupljanje, uređivanje, početno obrađivanje i prikazivanje podataka o budućem poslovanju. Za razliku od knjigovodstva koje je usmereno prema prošlosti, računovodstveno planira-

---

<sup>10</sup> I. Turk, R. Teršić, M. Petrović, „Računovodstvena funkcija“, Informator, Zagreb, 1980, str. 2.

nje je usmereno prema budućnosti i zato zapravo prethodi knjigovodstvu. No, potrebno je napomenuti da u okvir računovodstvenog planiranja ne ulazi odlučivanje o tome kakvu varijantu treba izabrati pri planiranju. U domen računovodstvenog planiranja treba uključiti sve one poslovne promene o budućem poslovanju, koje će ujedno biti i predmet knjigovodstvene evidencije. Zbog toga je neophodno da metodologija računovodstvenog planiranja bude usklađena sa metodologijom knjigovodstvenih izveštaja i obračuna. Krajnji cilj računovodstvenog planiranja je izrada raznih predračuna.

c) **Računovodstveni nadzor** je onaj deo kontrole procesiranja podataka koji je združen sa samim knjigovodstvom. To je posebno kontrola nad knjigovodstvenim dokumentima i kasnijom obradom knjigovodstvenih podataka. Njegova je briga da su knjigovodstveni izveštaji sigurni. U računovodstveni nadzor spada nadzor nad poslovanjem sa stanovišta sprovođenja privredno-finansijskih propisa.

d) **Računovodstvena analiza** za svoju polaznu osnovu koristi informacije knjigovodstva i računovodstvenog planiranja. Kod ove analize, posebno se po uzrocima raščlanjuje odstupanje ostvarenih veličina od planiranih i standardnih. Tako se može reći da je zadatak računovodstvene analize da pomaže u ocenjivanju kretanja određene pojave, o mogućim pravcima i intenzitetu delovanja pojave, kao i o uzrocima takvih pojava.

## 1.4. Upravljačko i finansijsko računovodstvo

Već je rečeno da je računovodstvo sistem praćenja finansijskih tokova u preduzeću i to na način koji omogućava da se o tome izveštavaju svi zainteresovani u preduzeću i van njega. Usled toga je neophodno podvući sledeće:

a) Računovodstvo se isključivo bavi finansijskim tokovima, što znači da sistem računovodstva ne pruža sve neophodne informacije o poslovanju. Informacije koje nisu finansijske prirode, kao što je kvalitet „menadžmenta“ (upravljanja), na primer, ne prati se računovodstveno i stoga se mora dobiti iz nekog drugog izvora;

b) Kao što je rečeno, računovodstveni sistem se ne primenjuje samo na preduzeća, već i na organizacije koje nisu dobitno orijentisane, kao što su, na primer, bolnice, škole, kulturne ustanove i sl. Iako je pristup računovodstvu različit, ono je nužno i u ovoj vrsti organizacija; i

c) U životnom veku čak i najmanjeg preduzeća, ima pojedinaca ili grupa koje mogu da zahtevaju informacije o aktivnosti tog preduzeća, uključujući tu vlasnike, kreditore, vladine ustanove i menadžment (upravljače). Pri tome, zahtevi menadžmenta su najveći kada je u pitanju računovodstveni sistem, stoga što ova grupa mora da usmerava razvoj poslovanja. Naime, računovodstveni sistem treba da pruži informacije za donošenje odluka,

planiranje i kontrolu od strane upravljača preduzeća.

Iako je svako preduzeće sklono tome da poseduje samo jedan računovodstveni sistem, alati, tehnike i outputi računovodstva mogu se svrstati u dve osnovne kategorije. Ovi segmenti računovodstva nazivaju se **finansijsko računovodstvo** i **upravljačko računovodstvo**. Korisno je praviti razliku između ovih područja računovodstvene aktivnosti, jer se one obično posebno izučavaju, iako u praksi ti sistemi i procesi retko postoje potpuno odvojeno.

### **1.4.1. Pregled finansijskog računovodstva**

Finansijsko računovodstvo obezbeđuje informacije o preduzeću, spoljnim pojedincima i grupama, koji su posebno zainteresovani za njegov rad i finansijsku aktivnost. Ovi spoljni subjekti su banke i akcionari, pre svega. Ovo iz razloga što se u velikim preduzećima vlasnici mogu smatrati spoljnim subjektima, jer nemaju neposrednog uticaja na svakodnevne aktivnosti preduzeća i ne učestvuju neposredno u poslovnom odlučivanju. Međutim, čak i u malim preduzećima može postojati jedna eksterna grupa koja zahteva finansijske informacije. Kao rezultat toga, neke aktivnosti finansijskog računovodstva sprovode se u svim preduzećima.

Zapravo, „publika“ koju opslužuje finansijsko računovodstvo obično se nalazi spolja u odnosu na upravljače preduzeća. Ove spoljne grupe su korisnici finansijskih informacija, ali ne pripremaju iste.

Međutim, informacije koje proističu iz aktivnosti finansijskog računovodstva, priprema određena grupa, ista grupa čiji uspeh ili neuspeh treba da dokumentuje aktivnost finansijskog računovodstva. Spoljne grupe i subjekti najčešće žele uverenje o tome da je informacija koju dobijaju objektivna, (tj. da odražava stvarne tokove) i da je konzistentno prezentirana.<sup>11</sup>

S tim u vezi postoje pravila koja se nazivaju „Opšte prihvaćeni principi računovodstva“ razvijena za uspostavljanje finansijskih informacija za spoljne korisnike. Kontrolom primene ovih principa bavi se tzv. „Društveno knjigovodstvo“.

Najzad, treba naglasiti i istorijsku ulogu finansijskog računovodstva. Finansijsko računovodstvo se koncentriše na trenutne, ili neposredno prošle aktivnosti preduzeća i nastoji da zabeleži i upozna okruženje sa onim što se dogodilo u preduzeću od momenta poslednje finansijske informacije koje je dobilo. Finansijsko računovodstvo izveštava o informacijama iz prošlosti, ostavljajući pri tome svako predviđanje budućnosti korisnicima tih informacija.

---

<sup>11</sup> J. Page, P. Hooper, „Accounting and Information Systems“, PHI, 1987, str. 6.

### **1.4.2. Pregled upravljačkog računovodstva**

Upravljačko računovodstvo predstavlja drugo značajno područje računovodstvene aktivnosti. Ono se bavi pružanjem informacija koje su neophodne „menadžment“ grupi u vezi donošenja odluka i vrednovanja performansi preduzeća.

Iz rečenog je očigledno da aktivnost upravljačkog računovodstva zadovoljava potrebe samo te grupe (upravljača preduzeća). Izveštaji koji slede iz ovog procesa mogu se kreirati prema specifičnim zahtevima i potrebama „menadžmenta“ preduzeća.

Za razliku od ovih, izveštaji finansijskog računovodstva moraju biti opšteg karaktera, budući da različite grupe koriste te izveštaje za različite ciljeve. Stoga su i pomenuti „Opšte prihvaćeni principi računovodstva“ manje značajni za aktivnost upravljačkog računovodstva.

Značajno je da je upravljačko računovodstvo orijentisano ka budućnosti.

Na osnovu informacija upravljačkog računovodstva „menadžment“ mora da bude u stanju da planira, da donosi odluke i potom da prati njihovo sprovođenje. Sve te aktivnosti iziskuju informacije koje pomažu anticipiranju i predviđanju budućih poslovnih događaja u preduzeću.

Preciznije rečeno, aktivnost upravljačkog računovodstva se bavi izveštavanjem o onom što se ranije dogodilo u preduzeću, u meri i na način kako bi se te finansijske informacije mogle iskoristiti u anticipiranju budućnosti.

### **1.4.3. Uporedni pregled funkcija upravljačkog i finansijskog računovodstva**

Zajedno, aktivnost finansijskog i upravljačkog računovodstva sačinjavaju računovodstveni sistem preduzeća. U tabeli 1 izvršeno je poređenje ove dve oblasti i aktivnosti računovodstvenog sistema preduzeća.

Iz svega rečenog može se zaključiti da iako jedinstven, računovodstveni sistem preduzeća mora imati razvijeno i finansijsko i upravljačko računovodstvo.

Ova dva dela računovodstva omogućavaju, s jedne strane, informisanje okruženja o finansijskim aktivnostima preduzeća, a, s druge strane, valjano i efikasno poslovno odlučivanje od strane „upravljača“ preduzeća.

Analizirajući računovodstvene sisteme preduzeća u Srbiji, može se konstatovati da je mnogo razvijeniji finansijsko-računovodstveni deo, nego onaj upravljačko-računovodstveni, što je svakako prilična manjkavost upravljačke komponente naših preduzeća.

**Tabela 1. Karakteristike finansijskog i upravljačkog računovodstva**

KARAKTERISTIKE	FINANSIJSKO RAČUNOVODSTVO	UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO
<b>Korisnici</b>	Bavi se pružanjem finansijskih informacija spoljnim korisnicima kao što su: vlasnici, kreditori, specijalizovane agencije itd.	Bavi se pružanjem informacija koje traži „menadžment“ preduzeća, a za potrebe: planiranja, donošenja odluka, kontrole poslovanja u preduzeću.
<b>Pravila (principi)</b>	Primena određenih, opšte prihvaćenih principa je neophodna da bi se osigurala objektivnost u prosleđivanju finansijskih informacija spoljnim korisnicima.	Primena opšte prihvaćenih principa nije važna, zato što su korisnici finansijskih informacija zapravo oni koji određuju zahteve, ciljeve istih informacija. Troškovi prema prihodu najvažniji su principi u proizvodnji ovih informacija.
<b>Orijentacija</b>	Orijentacija u izveštavanju je prema događajima koji su se desili u bliskoj prošlosti (od poslednjeg izveštaja). Takođe, spoljni korisnici mogu znati šta se desilo u finansijskoj aktivnosti preduzeća.	Orijentacija je prema anticipiranju i predviđanju budućnosti, tako da „menadžment“ preduzeća može ove informacije da iskoristi za donošenje odluka o poslovanju preduzeća u nastajućem periodu.

## 2. Osnovni računovodstveni principi

### 2.1. Op ta računovodstvena načela

Može se slobodno reći da je osnovne računovodstvene principe nametnula računovodstvena praksa i to kroz praksu bilansiranja u preduzeću. Vremenom, ovi su se principi proširili na celu računovodstvenu teoriju i praksu, tako da danas čine polazište koje se mora uvažavati u bilo kojoj računovodstvenoj aktivnosti.

Nekad formirani računovodstveni principi pokazali su se veoma korisnim u praksi. Međutim, razvojem privrede i savremenim shvatanjima mesta, uloge i zadataka računovodstva, ukazala se potreba definisanja novih principa koji bi bili u skladu sa savremenim tokovima privređivanja i neophodnom savremenom ulogom i zadacima računovodstvene funkcije u preduzeću.

U teorijskoj i praktičnoj razradi polaznih računovodstvenih principa, značajan su doprinos pružile profesionalne računovodstvene organizacije, kao i istaknuti pojedinci – naučni i stručni radnici. Ipak, početni i najznačajniji doprinos u razvoju i savremenom shvatanju računovodstvenih principa dale su profesionalne računovodstvene asocijacije iz SAD i to: Američki institut ovlašćenih javnih računovođa (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) i Američko udruženje računovođa (American Accounting Association – AAA). Tako je AICPA podelio računovodstvene principe na četiri nivoa i to:

- 1) postulati,
- 2) načela,
- 3) pravila ili drugi vodiči za primenu načela, i
- 4) publikovani izveštaji i istraživanja.<sup>12</sup>

Objašnjavajući postulate, prof. Grady kaže da ih je malo i da predstavljaju osnovu za formiranje ostalih načela. Načela se formulišu na osnovi usvojenih osnovnih postulata, a pravila služe kao osnova za primenu usvojenih postulata i načela što su publikovana u računovodstvenom biltenu.

American Accounting Association navodi da su osnova za računovodstvene „konvencije“ sledeći koncepti:

- 1) Koncept preduzeća (Business Entity concept);
- 2) Koncept kontinuiranosti (Going Concern concept);
- 3) Koncept izražavanja u novcu (Money Measurement concept); i
- 4) Koncept realizacije (Realisation concept).<sup>13</sup>

Ove principe B. Murphy proširuje, te kao osnovne navodi sledeće:

- 1) Koncept preduzeća (Business Entity concept);
- 2) Koncept kontinuiranosti (Going Concern Concept);
- 3) Koncept izražavanja u novcu (Money Measurement concept);
- 4) Koncept realizacije (Realisation concept);
- 5) Koncept stabilne novčane jedinice (Stable Monetary Unit concept);
- 6) Koncept poslovnog rezultata (Expenses are Matched with Revenues concept); i
- 7) Koncept trajnosti (Consistency concept).<sup>14</sup>

Bierman daje skoro istu podelu, ali govori o računovodstvenim „konvencijama“:

<sup>12</sup> P. Grady, „Inventory of Generally Accounting Principles for Business Enterprises“, predgovor.

<sup>13</sup> „Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements American Accounting Association“, College of Commerce and Administration the Ohio University, Columbus, Ohio, str. 2-3.

<sup>14</sup> B. Murphy, „Management Accounting“, Teach Yourselfs Books, 1978, str. 26-28.



- 1) Račun izveštava o delatnosti preduzeća, a ne o delatnosti vlasnika (The entity convention);
- 2) Računovođa pretpostavlja da će preduzeće trajno postojati, tj. da je jedinica koja se kreće i da neće biti likvidirano (Continuity of existence convention);
- 3) Troškovi sticanja prihoda, upoređivani su sa prihodima da bi se izračunala dobit perioda (Matching of expence and Revenues convention);
- 4) Gde je moguće, u primeni su verifikovana stvarna dokazna sredstva. Iz toga proizilazi: troškovi (utrošeni dolari) se nalaze u upotrebi, kao osnova računovodstva, osim u slučaju kada je tržišna vrednost niža od troškova (Objective evidence convention);
- 5) Postoji stabilna novčana jedinica koja ne iziskuje prilagođavanje (Stable Monetary unit convention);
- 6) Konzervatizam je pogodna orijentacija ako ne stoje na raspolaganju drugačiji kriterijumi (Convention of conservatism);
- 7) Poželjna je konzistentnost računovodstvenih postupaka u odvijanju vremena (Convention of consistency);
- 8) Životni vek preduzeća može se podeliti na računovodstvene periode (Convention of Accounting periods);
- 9) Kako računovođa tretira finansijske transakcije zavisi od materijalnosti postavki (Convention of Materiality); i
- 10) Prihodi, ili posebne dobiti mogu se priznati tek kad su realizovani (Convention of realisation of revenues).<sup>15</sup>

Može se reći da su ovako iskazani osnovni računovodstveni principi (kao konvencije) upravo orijentiri za postupke koji se zasnivaju na opštoj sigurnosti, ali ne i nužne pretpostavke, odnosno uslovi na kojima bi se zasnivala računovodstvena načela.

Svakako da treba spomenuti i M. Moonitza koji upotrebljava termin „računovodstveni postulat“ i iste svrstava u tri osnovne grupe i to:

- 1) Grupa A – u koje uključuje postulate koji su vezani za odnos računovodstva sa ekonomskim i političkim okruženjem privredne zajednice;
- 2) Grupa B – u koju uključuje postulate koji se tiču samog računovodstva; i
- 3) Grupa C – u koju uključuje postulate koji se nameću kao instrumenti.<sup>16</sup>

Očigledno, da kod stranih autora ne postoji potrebno jedinstvo u shvatanju i definisanju osnovnih knjigovodstvenih načela i principa. Skoro je slična pojava i u našoj zemlji.

---

<sup>15</sup> H. Bierman, „Financial Accounting Theory“, McMillan, New York, 1965, str. 3-4.

<sup>16</sup> M. Moonitz, „The Basic Postulate of Accounting“, Accounting Research Study, No. 1, AICPA, New York, 1961, str. 21, 25 i 28.

## 2.2. Kodeks računovodstvenih načela u Srbiji

Pored opšte prihvaćenih računovodstvenih načela i principa, koji se primenjuju i poštuju u skoro svim zemljama, svaka država u zavisnosti od nivoa razvijenosti odgovarajuće teorije i prakse, definiše i normativno reguliše i svoja posebna načela.

Tri nominalno postojeća kodeksa iz oblasti računovodstva i poslovnih finansija, zatim njihova kompozicija i sadržina, svrstavaju Srbiji, s jedne strane, u sam svetski vrh što se tiče napora da se reguliše na ovaj način područje računovodstvene aktivnosti preduzeća, dok je istovremeno, s druge strane, dosadašnje ostvarivanje tih principa i pravila u našoj praksi više nego skromno.

U stvari, može se reći, da kada je reč o profesionalnim kodeksima, u koje spadaju i sva tri iz oblasti računovodstva i poslovnih finansija, radi se na prvom mestu o sistematizovanim opšteprihvaćenim pravilima, odnosno principima u pismenoj formi, kojima se definiše šta se smatra na osnovu dostignuća odgovarajuće teorije i prakse stručno opravdanim i etički prihvatljivim, a s gledišta što ispravnije i uspešnije urađenog posla i ponašanja njegovih izvođača, pri tome. Bitna odlika ovakvih kodeksa, (da bi zaista mogli odgovoriti svojoj svrsi) mora biti da nisu nametnuti od strane nekog izvan struke na koju se odnose, već da uistinu proizilaze iz kruga onih stručnjaka, odnosno one profesije, čijem su unapređenju aktivnosti i svih relevantnih interesa namenjeni, s tim što se pri tome prirodno mora voditi računa i o širim dugoročnim, odnosno opštim interesima.

Profesionalni kodeksi zavise, što se tiče njihove efikasnosti, prvenstveno od njihove ubedljivosti i spontane podrške od strane struke, odnosno stručnjaka koji je čine.<sup>17</sup>

Zapravo može se reći da Kodeks iz oblasti računovodstva predstavlja skup sistematizovanih načela računovodstva i profesionalne aktivnosti računovodstvenih eksperata, čiji uzrok pojave jeste u potrebi što potpunijeg i svestranijeg zaštićivanja interesa korisnika računovodstvenih podataka i informacija, kao i stručnih usluga u vezi s tim.

Kodeks računovodstvenih načela u Srbiji sadrži sledeće grupe načela:

- I Polazna računovodstvena načela;
- II Načela o računovodstvenom iskazivanju ekonomskih kategorija;
- III Načela o knjigovodstvu;
- IV Načela o računovodstvenom planiranju;
- V Načela o računovodstvenom nadzoru;
- VI Načela o računovodstvenoj analizi;

---

<sup>17</sup> M. Petrović, „Predgovor za Kodekse iz oblasti računovodstva i poslovnih finansija“, Savez RFR Srbije, Beograd, 1989, str. 10.

VII Načela o računovodstvenom informisanju;  
VIII Načela o organizaciji računovodstvene službe; i  
Završne odredbe.

Svrha razrade ovih računovodstvenih načela u okviru Saveza računovođa i revizora Srbije izražava se u sledećem:

- Da savez dâ svoj doprinos u realizaciji društvenog opredeljenja, da se zakonitost u društvu ne izražava samo u obliku klasičnih pravnih normi, već da u njegov sadržaj sve više ulaze i društvene poslovne norme;
- Da se formulacijom načela pruži i pomoć radnicima koji rade na računovodstvenim poslovima, kako bi se pri obavljanju tih poslova bolje snalazili i kako bi se podsticala kreativnost njihovog rada;
- Da se pospeši prenos novijih teorijskih dostignuća na području računovodstva u praksi računovodstvenih radnika, čime se posebno pruža pomoć pri stručnom osposobljavanju mladih radnika;
- Da se dâ trajnija stručna osnovica za formulisanje računovodstvenih standarda i donošenja zakonskih propisa kojima se preciziraju intencije ekonomske politike u određenom periodu;
- Da se dâ stručna osnovica za regulisanje materije računovodstva, a i pomoć pri donošenju instrumenata kojima se preciziraju intencije poslovne politike u određenom periodu u pojedinim preduzećima;
- Da se i sa šireg međunarodnog aspekta afirmiše računovodstvena profesija u Srbiji, dokumentom koji se može uporediti sa opšte usvojenim računovodstvenim načelima u drugim zemljama, a koji je u mnogim pravcima još širi od njih; i
- Da se olakša komunikacija u međunarodnim ekonomskim odnosima preduzeća.

Za potrebe stručnog nivoa korisnika kojima je ova knjiga namenjena, biće navedena samo polazna računovodstvena načela:

1. Računovodstvena načela opredeljuju koncepciju računovodstva i razrađuju njegove osnovne karakteristike. Ona izražavaju računovodstvenu sadržinu ekonomskih kategorija i predstavljaju osnovu za politiku njihovog iskazivanja i interpretiranja. Računovodstveni standardi predstavljaju razradu računovodstvenih načela u pogledu metoda obuhvatanja i obrade računovodstvenih podataka, formiranja računovodstvenih informacija, prezentiranja i čuvanja računovodstvenih podataka i informacija (**osnove računovodstvenih načela i računovodstvenih standarda**);

2. Računovodstvo obuhvata sistematsku celinu knjigovodstva, računovodstvenog planiranja, računovodstvenog nadzora i računovodstvene analize sredstava, obaveza prema izvorima sredstava, prihoda i rashoda, kao i niz izvedenih ekonomskih kategorija (**načelo sadr ine računovodstvene funkcije**);

3. Jedinica računovodstvenog obuhvatanja je uvek posebna zaokružena celina. Ona predstavlja ili osnovni organizacioni oblik udruživanja rada i sredstava, ili iz njega izvedene organizacione oblike koji su takođe zaokružene celine (**načelo zaokružene celine**);

4. Trajanje delatnosti koja je predmet računovodstvenog obuhvatanja nije po pravilu unapred utvrđeno. Iz toga proizilazi da periodični rezultati uključujući i godišnji, imaju samo relativnu vrednost (**načelo neodređenog trajanja delatnosti**);

5. Računovodstvo obuhvata celinu sredstava i obaveza prema izvorima sredstava, prihoda i rashoda, kao i iz njih izvedenih ekonomskih kategorija u skladu sa njihovom materijalnom sadržinom (**načelo celokupnosti razmatranja**);

6. Računovodstveno iskazivanje ekonomskih kategorija zasniva se na njihovom jednoobraznom sadržaju, što olakšava uporedivost između jedinica računovodstvenog obuhvatanja u okviru širih organizacionih oblika udruživanja rada i sredstava i kada postoji zaokruženi i zajednički interes (**načelo jedinstvenosti i svodnosti**);

7. Računovodstvo formira informacije za potrebe upravljača, izvršilaca poslovnih funkcija, organa društvene zajednice i ostalih internih i eksternih korisnika sa svrhom što celishodnijeg ekonomskog postupanja i očuvanja materijalne osnove rada (**načelo svrsishodnosti**);

8. Računovodstvo obuhvata sve ekonomske kategorije stanja i procesa koji se mogu vrednosno iskazati, uzimajući pri tome u obzir i prirodne jedinice mere kao dopunu vrednosnom izrazu (**načelo korišćenja vrednosnog izraza**);

9. U uslovima promena cena, odnosno kupovne snage novca, vrednosno izražavanje ekonomskih kategorija u računovodstvu prilagođava se tim promenama (**načelo permanentne revalorizacije**);

10. Svaka ekonomska kategorija u računovodstvu se iskazuje u povezanosti s drugim ekonomskim kategorijama i promena jedne ekonomske kategorije neminovno se odražava na promenu druge (**načelo međusobne povezanosti i uslovljenosti ekonomskih kategorija**);

11. Pravovaljano i na propisani način sastavljen i proveren dokument u kome se vrednosno, a u određenim slučajevima i količinski iskazuje poslovni događaj, ili određeno stanje, predstavlja osnovu i predmet računovodstvenih podataka i informacija (**načelo dokumentarnosti**);

12. Utvrđivanje vrednosno izraženog poslovnog rezultata iziskuje da se prilikom svakog sučeljavanja prihoda i rashoda vodi računa o terećenju prihoda samo odgovarajućim rashodima. Ovo se odnosi kako na periodično, tako i na organizaciono sučeljavanje prihoda i rashoda (**načelo periodičnog i organizacionog sučeljavanja odgovarajućih podataka prihoda i rashoda**);

13. U računovodstvu se pozitivni poslovni rezultati iskazuju tek kada su očigledni i potvrđeni. Negativni poslovni rezultati se iskazuju kada oni postaju mogući. Nije dopušteno prikrivanje negativnih poslovnih rezultata u previsoko vrednovanim sredstvima, niti u prenisko iskazanim obavezama (**načelo opreznosti**);

14. U računovodstvu se ekonomske kategorije iskazuju u bruto iznosima bez kompenzacije, bilo da se radi o iskazivanju stanja sredstava i obaveza prema izvorima sredstava, bilo o prihodima i rashodima (**načelo bruto iskazivanja ekonomskih kategorija**);

15. Računovodstvo je jedna od poslovnih funkcija u okviru koje se sakupljaju, sređuju, obrađuju, prikazuju i čuvaju podaci, kao i prikazuju i čuvaju informacije. Prikazivanje računovodstvenih podataka i informacija o proteklim poslovnim stanjima i procesima ima oblik računovodstvenih obračuna, a prikazivanja računovodstvenih podataka i informacija o budućim poslovnim stanjima i procesima ima oblik računovodstvenih predračuna. Računovodstvene informacije su problemski orijentisane i čine podlogu za odlučivanje, dok računovodstveni podaci neutralno izražavaju određene činjenice (**načelo računovodstvenog postupka**);

16. Računovodstveni predračuni i obračuni moraju biti sastavljeni primenom iste metodologije, kako bi se omogućilo upoređivanje i ispravno tumačenje odstupanja ostvarenih od planiranih veličina, uvažavajući pri tome homogenost i integralnost iskazivanja njima obuhvaćenih pojedinačnih ekonomskih kategorija (**načelo metodološke ujednačenosti**);

17. Način računovodstvenog obuhvatanja ekonomskih kategorija mora biti jasno određen i ne može se menjati prema trenutnim interesima jedinica računovodstvenog obuhvatanja. Ako se menja način računovodstvenog obuhvatanja ekonomskih kategorija u raznim periodima, neophodno je ukazati na razloge i posledice rezultata ovakvih promena (**načelo kontinuiteta**);

18. Računovodstveni podaci i informacije treba da su objektivni. To se postiže vernim izražavanjem poslovnih stanja i procesa, zatim potpunosti podataka, kao i podjednakom korektnošću pri njihovom prezentiranju svim korisnicima, to jest, bez svake suštinske razlike i izmene smisla za razne kategorije korisnika (**načelo objektivnosti**);

19. Računovodstveni podaci i informacije, pretvaranje računovodstvenih podataka u informacije, iskazivanje računovodstvenih podataka i informacija, kao i računovodstveni dokumenti i izveštaji, treba da su na shodan način sistematizovani, sažeti i usklađeni s namenom korišćenja i što razumljiviji korisnicima (**načelo preglednosti**);

20. Računovodstvo treba da obrađuje podatke ažurno i podnosi informacije u roku koji omogućuje blagovremeno donošenje poslovnih odluka u funkciji planiranja, pripreme, izvođenja i nadzora (**načelo blagovremenosti**);

21. Računovodstvo je savremeno kada formira i podnosi informacije primenom najnovijih saznanja, metoda i tehničkih sredstava (**načelo savremenosti**);

22. Prikupljanje računovodstvenih podataka i njihovo pretvaranje u računovodstvene informacije treba obaviti na način koji povlači što manje troškove za traženi kvalitet računovodstvenih informacija. Treba izostaviti takvu obradu podataka koja nikome ne služi, a prilikom formiranja novih računovodstvenih informacija treba voditi računa o tome da iste pružaju veće koristi od troškova koje prouzrokuju (**načelo ekonomičnosti**); i

23. Mogućnost primene računovodstvenih načela ograničena je kada to nedvosmisleno proizilazi iz važećih zakonskih propisa. U slučaju kad su zakonski propisi u suprotnosti sa računovodstvenim načelima ili standardima, u analizi je obavezno prikazivati razliku i efekte (**načelo prioriteta zakonitosti**).

### 3. Osnovne ekonomske kategorije u računovodstvu preduzeća

Za shvatanje i razumevanje mesta i značaja računovodstvene funkcije u preduzeću, osnovu predstavlja poznavanje osnovnih ekonomskih kategorija poslovanja svakog preduzeća, koje se ujedno javljaju i kao predmet knjigovodstvenog evidentiranja, računovodstvenog planiranja, kontrole i analize u svakom preduzeću. Usled toga neophodno je ovladati ovim ekonomskim kategorijama i to svakom pojedinačno, kao i njihovim međusobnim vezama.

Osnovne ekonomske kategorije računovodstva jesu:

- sredstva i obaveze prema izvorima sredstava, i
- prihodi i rashodi.

**Sredstva i obaveze prema izvorima sredstava** su ekonomske kategorije koje su definisane prema njihovom stanju u određenom trenutku, a **prihodi i rashodi** su ekonomske kategorije koje su definisane prema njihovoj kumulativi u određenom razdoblju.

Sve druge ekonomske kategorije s računovodstvenog aspekta proizilaze i zasnovane su na prethodnim ekonomskim kategorijama.

Pod sredstvima se podrazumevaju stvari, prava i novac kojim se raspolaže u jedinici računovodstvenog obuhvatanja, kao i razgraničeni troškovi. Sredstva se izražavaju vrednosno i ukoliko nemaju oblik novca, vrednuju se najviše u iznosu za koji se pretpostavlja da se može pretvoriti u novac neposredno, ili posredno. Razgraničeni troškovi smatraju se sredstvima pod istim uslovima.

Sredstva se koriste ili neposredno, ili u okviru jedinice računovodstvenog obuhvatanja, ili plasmanom izvan ove jedinice. S gledišta funkcionisanja u jedinici računovodstvenog obuhvatanja, sredstva se grupišu u:

- osnovna sredstva (ili stalna sredstva ili imobilije),<sup>18</sup>
- obrtna sredstva (mobilije),
- sredstva rezervi, i
- sredstva zajedničke potrošnje.

Plasmani sredstava nastaju preobražajem dela neke od prethodnih grupa sredstava.

Pod **osnovnim sredstvima** se podrazumevaju stvari, prava i novac kao sredstva koja učestvujući u poslovnim procesima postepeno prenose svoju vrednost na poslovne učinke i vraćaju se u prvobitno pojavni oblik, po pravilu, u razdoblju dužem od jedne godine, a i dugoročno razgraničeni troškovi. Izuzetak od toga čini zemljište čija se vrednost ne prenosi.

Pod **obrtnim sredstvima** se podrazumevaju stvari, prava i novac kao sredstva koja se jednokratnom upotrebom troše u poslovnim procesima, odnosno prelaze iz jednog pojavnog oblika u drugi, prenoseći odjedanput svoju celokupnu vrednost, a i kratkoročno razgraničeni troškovi. Obrtna sredstva vraćaju se u prvobitni oblik, po pravilu, u razdoblju kraćem od jedne godine.

Osnovna i obrtna sredstva sačinjavaju **poslovna sredstva u u em smislu**. Sredstva ostalih namena mogu se po potrebi uključiti u poslovna sredstva.

Pod **sredstvima zajedničke potrošnje** podrazumevaju se stvari, prava i novac kao sredstva koja služe zadovoljavanju zajedničkih potreba radnika u jedinici računovodstvenog obuhvatanja, a i razgraničeni troškovi u vezi sa tim sredstvima.

Pod **izvorima sredstava** podrazumevaju se pravna i fizička lica od kojih jedinica računovodstvenog obuhvatanja pribavlja sredstva. U računovodstvu se iskazuju obaveze prema izvorima sredstava.

S gledišta roka dospeća obaveze prema izvorima, u jedinicama računovodstvenog obuhvatanja, one se grupišu u:

- obaveze unapred neodređenog roka dospeća, i
- obaveze unapred određenog roka dospeća.

Obaveze prema izvorima osnovnih i obrtnih sredstava iskazuju se kao obaveze prema jedinstvenim izvorima poslovnih sredstava, ili posebno prema nameni pojedinih poslovnih sredstava.

Obaveze prema izvorima sredstava rezervi iskazuju se posebno, a takođe se posebno iskazuju i obaveze prema izvorima sredstava zajedničke potrošnje.

Obaveze prema izvorima plasmana sredstava su identične sa obavezama prema izvorima onih sredstava koja se plasiraju, tj. plasman sredstava

---

<sup>18</sup> Kako je termin kojim se ova grupa sredstava označava, veoma podložan promenama u našoj računovodstvenoj teoriji i praksi, to su dati svi termini koji se sreću u upotrebi u nas i u svetu.

ne menja oblike izvora sredstava.

Pod **prihodima** podrazumevaju se prodajne vrednosti onih poslovnih učinaka (proizvoda i izvršenih usluga), uključujući iznose svih oblika dobijenih naknada, a i iznosa povećanja sredstava i smanjenja obaveza, kojima se povećava poslovni rezultat u određenom razdoblju.

Pod **rashodima** se podrazumevaju troškovi prodatih poslovnih učinaka (proizvoda i izvršenih usluga) uključujući iznose svih oblika datih nekalkulativnih naknada, a i iznosi svakog smanjenja sredstava i povećanja obaveza prema izvorima sredstava i povećanje obaveza prema izvorima sredstava kojima se terete prihodi u određenom razdoblju.

Pri tome se pod **trokovima** podrazumevaju cenovno izraženi utrošci elemenata poslovnog procesa u stvaranju proizvoda ili pružanju usluga kao poslovnih učinaka.

### 3.1. Stvari

Stvari se mogu pojavljivati u okviru osnovnih sredstava, obrtnih sredstava i sredstava zajedničke potrošnje. Od ovoga se izuzimaju stvari koje jedinica računovodstvenog obuhvatanja koristi na osnovu zakupa.

#### 3.1.1. Osnovna sredstva u obliku stvari

Osnovna sredstva u obliku stvari obuhvataju:

- zemljište,
- građevine,
- opremu,
- šume i dugogodišnje zasade,
- osnovno stado, i
- zalihe investicionog materijala namenjenog za ugrađivanje u druge stvari iz osnovnih sredstava, ako imaju privredni značaj za jedinicu računovodstvenog obuhvatanja.<sup>19</sup>

**Građevine** obuhvataju objekte visoke gradnje, niske gradnje, hidrogradnje i druge radove građevinskog karaktera.

Pod **opremom** se podrazumevaju:

- mašine,
- uređaji i postrojenja,
- sredstva transporta i veze,
- laboratorijska oprema,

---

<sup>19</sup> Klasifikacija koja je data opredeljena je potrebom razumevanja suštine računovodstvenog postupka i računovodstvenog prilaza praćenja poslovnih procesa, a ne trenutnim izgledom obaveznih računovodstvenih iskaza (kontni plan, bilans stanja i bilans uspeha).



- instrumenti i alati,
- inventar i nameštaj i druga oprema.

**ume** kao osnovna sredstva obuhvataju šumske pojaseve, ukrasne zasade, plantažne šume i prirodne šume. **Dugogodi nji zasadi** kao osnovna sredstva imaju biološki vek trajanja duži od godine dana i obuhvataju voćnjake, vinograde i druge dugogodišnje zasade.

**Osnovno stado** obuhvata svu stoku osim one koja je u tovu. Osnovno stado sačinjava proizvodna i radna stoka i stočni podmladak, krupna, srednja i sitna stoka.

Ukoliko stvari koje čine inventar imaju prosečan vek trajanja kraći od godine dana, ili im je pojedinačna vrednost manja, mogu se pod određenim uslovima isključiti iz osnovnih sredstava i uključiti u obrtna sredstva kao sitan inventar. Jedinica računovodstvenog obuhvatanja svojim aktom bliže reguliše šta se smatra osnovnim sredstvom, a šta sitnim inventarom. Sve stvari koje se neizbežno ne moraju obuhvatiti u osnovnim sredstvima smatraju se sitnim inventarom. Istovrsne stvari ne mogu se istovremeno svrstati u osnovna i obrtna sredstva. Metode i detalje razgraničenja određuju računovodstveni standardi.

Osnovna sredstva u obliku stvari mogu biti:

- u upotrebi,
- u pripremi, i
- van upotrebe

**Osnovna sredstva u upotrebi** su stvari sposobne za upotrebu bez obzira da li se stvarno koriste u jedinici računovodstvenog obuhvatanja, a mogu biti u okviru svih vrsta osnovnih sredstava sa izuzetkom zaliha investicionog materijala.

**Osnovna sredstva u pripremi** su stvari koje su u fazi osposobljavanja za upotrebu i za koje se osnovano očekuje da će biti osposobljena za upotrebu. Te stvari obuhvataju zalihe investicionog materijala i druge stvari koje su u procesu osposobljavanja.

**Osnovna sredstva van upotrebe** su stvari bez perspektive korišćenja i time računovodstvenog obuhvatanja.

Stvari iz ostalih sredstava koje su apsolutno neupotrebljive neophodno je rashodovati i ne mogu se iskazivati ni pod kojim oblikom osnovnih sredstava u jedinici računovodstvenog obuhvatanja.

**Nabavnu vrednost osnovnog sredstva** predstavlja ulaganje potrebno za njegovo pribavljanje i uvođenje u upotrebu. Nabavna vrednost sastoji se iz faktorne cene sredstva uvećane za eventualne dažbine, troškove prevoza i montaže, kao i za ostale neposredne troškove. Ako je osnovno sredstvo proizvedeno u jedinici računovodstvenog obuhvatanja, tada njegova nabavna vrednost ne može biti veća od nabavne vrednosti kupljenog osnovnog sredstva.

va iste vrste.

**Ispravka vrednosti osnovnog sredstva** je onaj deo nabavne vrednosti koji je već napustio prvobitan oblik tog osnovnog sredstva. Po pravilu, nabavna vrednost napušta prvobitan oblik osnovnog sredstva obračunom amortizacije; u tom se slučaju obezbeđuje integritet vrednosti sredstava u jedinici računovodstvenog obuhvatanja.

Izuzetno, nabavna vrednost napušta prvobitan oblik osnovnog sredstva i van obračuna amortizacije (na primer, kod puteva, zaštite vodoprivrednih objekata, suvih dokova i sl.); u tom slučaju se za isti iznos smanjuju sredstva u jedinici računovodstvenog obuhvatanja, a istovremeno i odgovarajuće obaveze prema njihovom izvoru.

Kod zemljišta i umetničkih predmeta nabavna vrednost osnovnog sredstva jednaka je neotpisanoj vrednosti.

**Likvidaciona vrednost osnovnog sredstva** je tržišna vrednost rashodovanog osnovnog sredstva umanjena za eventualne troškove njegovog rashodovanja.

Metoda obuhvatanja i iskazivanja tih vrednosti osnovnih sredstava reguliše se računovodstvenim standardima.

Nabavna vrednost, neotpisana vrednost i ispravka vrednosti osnovnog sredstva mogu biti prvobitne ili revalorizovane.

**Revalorizacija osnovnih sredstava** predstavlja usklađivanje originalne vrednosti ranije stečenih osnovnih sredstava sa kretanjem cena u veku korišćenja osnovnog sredstva, ili usklađivanje ispravke vrednosti, odnosno neotpisane vrednosti osnovnih sredstava zbog produženja veka korišćenja.

Osnovicu za revalorizaciju stvari iz osnovnih sredstava čine:

- vrednost,
- ispravka vrednosti, i
- neotpisana vrednost osnovnog sredstva.

Stvari osnovnih sredstava u pripremi ne revalorizuju se. One se revalorizuju prilikom uvođenja u upotrebu. Od stvari iz osnovnih sredstava ne revalorizuju se ni osnovna sredstva posebne namene koja služe za zaštitu od elementarnih nepogoda, kao ni umetnički predmeti, knjige i arhivska građa.

Jedinica računovodstvenog obuhvatanja može svojim aktom odrediti da stvari osnovnih sredstava van upotrebe izuzme iz revalorizacije. Jedinica računovodstvenog obuhvatanja koja se nalazi u postupku likvidacije stvarnu vrednost osnovnih sredstava utvrđuje prilikom njihove prodaje.

Revalorizaciju stvari iz osnovnih sredstava vrši jedinica računovodstvenog obuhvatanja kod koje se osnovno sredstvo nalazi, bez obzira ko je vršio ulaganja u izgradnju tog osnovnog sredstva.

Metode revalorizacije i uticaji rezultata revalorizacije na obavezu prema izvorima sredstava utvrđuju se računovodstvenim standardima, odnosno odgovarajućim aktom jedinice računovodstvenog obuhvatanja.

Jedinica računovodstvenog obuhvatanja amortizuje osnovna sredstva vremenski, ili funkcionalno. Pod vremenskim amortizovanjem podrazumeva se obračunavanje amortizacije, s obzirom na vreme trajanja upotrebe osnovnog sredstva, a pod funkcionalnim amortizovanjem osnovnog sredstva obračunavanje amortizacije s obzirom na stvarno korišćenje osnovnog sredstva.

Razdoblje amortizovanja pojedinog osnovnog sredstva ne sme biti duže od onog veka trajanja koje je s obzirom na predviđeno fizičko trošenje, fizičko starenje, tehničko starenje, ili ekonomsko starenje tog osnovnog sredstva najkraće.

Metode amortizovanja osnovnih sredstava utvrđuju se računovodstvenim standardima, odnosno odgovarajućim aktom jedinice računovodstvenog obuhvatanja.

Jedinica računovodstvenog obuhvatanja dužna je prilikom rashodovanja osnovnog sredstva obezbediti nadoknadu njegove neotpisane vrednosti.

Za osnovna sredstva u pripremi ne obračunava se amortizacija. Ako se ne može očekivati da će osnovno sredstvo u pripremi biti osposobljeno za upotrebu, jedinica računovodstvenog obuhvatanja dužna je na drugi način obezbediti nadoknadu njegove vrednosti. Detalji o tome utvrđuju se računovodstvenim standardima.

### 3.1.2. Obrtna sredstva u obliku stvari

Obrtna sredstva u obliku stvari obuhvataju:

- 1) materijal u širem smislu,
- 2) sitan inventar u širem smislu,
- 3) nedovršenu proizvodnju u širem smislu, i
- 4) gotove proizvode i trgovinsku robu.

1) **Materijal u irem smislu** sačinjavaju: nabavljeni osnovni i pomoćni materijal, poluproizvodi, delovi, gorivo, mazivo. Otpaci koji potiču iz rashodovanih stvari ili sopstvene proizvodnje smatraju se materijalom ako su namenjeni prodaji.

2) **Sitan inventar u irem smislu** sačinjavaju: alati, uređaji i druga oprema koja ne ulazi u osnovna sredstva, zatim odvojiva povratna ambalaža, kao i naknadno nabavljene autogume i sl.

3) **Nedovr enu proizvodnju u irem smislu** sačinjavaju: nedovršena proizvodnja na proizvodnim radnim mestima, sopstveni poluproizvodi i delovi namenjeni daljoj proizvodnji, kao i otpaci koji su namenjeni daljoj upotrebi u proizvodnji.

4) **Gotove proizvode** sačinjavaju proizvodi koji su sa aspekta jedinice računovodstvenog obuhvatanja namenjeni neposrednoj prodaji ili ostvarenju zajedničkog prihoda, a nalaze se još u toj jedinici računovodstvenog

obuhvatanja. **Trgovinsku robu** sačinjavaju proizvodi koje je jedinica računovodstvenog obuhvatanja nabavila i namenila prodaji.

Obrtna sredstva u obliku stvari mogu biti:

- na zalihi,
- u pripremi,
- u upotrebi, ili
- na putu.

Pod obrtnim sredstvima na **zalihama** se podrazumevaju stvari iz obrtnih sredstava na skladištu.

Pod obrtnim sredstvima u **pripremi** u obliku stvari podrazumevaju se materijali i sitan inventar dati na obradu, doradu ili manipulaciju, kao i poluproizvodi i delovi namenjeni daljoj proizvodnji.

Pod obrtnim sredstvima u **upotrebi** podrazumeva se stanje proizvodnje u toku i sitan inventar u upotrebi.

Pod obrtnim sredstvima **na putu** podrazumevaju se stvari kupljene od dobavljača koje još nisu prispele u jedinicu računovodstvenog obuhvatanja, kao i stvari koje su izašle iz skladišta, a koje nije još preuzeo kupac.

Zalihe materijala, sitnog inventara i trgovinske robe vrednuju se inicijalno po nabavnoj ceni koja se sastoji od fakturne cene, dažbine i neposrednih troškova nabavke, a ne obuhvata opšte troškove nabavke. Fakturna cena smanjuje se za odobrene popuste koji su navedeni u fakturi.

Materijal, sitan inventar i trgovinska roba na putu ka jedinici računovodstvenog obuhvatanja vrednuje se po očekivanim nabavnim cenama.

Nedovršena proizvodnja i zalihe gotovih proizvoda vrednuju se troškovima koji su bili prouzrokovani njihovim nastajanjem, i to ne niže od iznosa njihovog varijabilnog dela i ne više od iznosa koji pored njega uključuje odgovarajući deo fiksnih troškova projektovanih na jedinicu proizvoda kod normalnog obima delatnosti. Prilikom izbora metoda vrednovanja nedovršene proizvodnje i zaliha gotovih proizvoda treba voditi računa o njihovom uticaju na realnost periodičnog poslovnog rezultata, u uslovima kad se ne podudara dinamika proizvodnje sa dinamikom prodaje.

Metode vrednovanja nedovršene proizvodnje i zaliha gotovih proizvoda utvrđuju se računovodstvenim standardima, odnosno odgovarajućim aktom jedinice računovodstvenog obuhvatanja.

Ako se cene po kojima su iskazane zalihe materijala, sitnog inventara, nedovršene proizvodnje, zaliha gotovih proizvoda i trgovinske robe u toku godine menjaju, to se zalihe vrednuju po cenama koje se, po pravilu, kreću između najviših i najnižih cena u tom periodu. Prilikom izbora metoda vrednovanja sa tog aspekta, treba voditi računa ne samo o realnosti iskazivanja tih zaliha, nego i o realnosti poslovnog rezultata.

Metode vrednovanja s tog aspekta utvrđuju se računovodstvenim standardima, odnosno odgovarajućim aktom jedinice računovodstvenog ob-

uhvatanja.

Upotreba planiranih (ocenjenih, standardnih) cena za iskazivanje zaliha može biti samo tehničko pomoćno sredstvo za obračunavanje i iskazivanje vrednosti. Konta odstupanja stvarnih od planiranih cena treba voditi odvojeno za vrednosno najznačajnije vrste zaliha. Jedinica računovodstvenog obuhvatanja menja planirane cene po pravilu, na početku godine. Detalji upotrebe planiranih cena rešavaju se pomoću računovodstvenih standarda.

Na bilo koji od navedenih načina utvrđena cena materijala, sitnog inventara, nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i trgovinske robe na zalihi ne može biti veća od nove nabavne cene koja se može postići uz smanjenje za dopunske, posebne prodajne troškove, ili kod novo proizvedenih količina iste vrste od prodajne cene.

Ako su zalihe trgovinske robe iskazane po prodajnim cenama, rezervisana razlika u ceni treba biti dovoljna da omogući reprodukciju njihove vrednosti na iznos nabavne vrednosti.

Sitan inventar u upotrebi vrednuje se tako da na odgovarajući način odražava njegovo već izvršeno trošenje, još zadržanu vrednost. Jedinica računovodstvenog obuhvatanja zadužuje odgovorno lice za prvobitnu vrednost, bez obzira na način iskazivanja vrednosti sitnog inventara u upotrebi.

Metode vrednovanja sitnog inventara u upotrebi utvrđuju se računovodstvenim standardima, odnosno odgovarajućim aktom jedinice računovodstvenog obuhvatanja.

Oštećene stvari na zalihi, obustavljena proizvodnja, nekvalitetni gotovi proizvodi i nekurentna trgovinska roba, ne mogu biti iskazani po višim cenama od mogućih prodajnih cena na tržištu za dodatne posebne troškove prodaje.

Neupotrebljive stvari obrtnih sredstava moraju biti otpisane u celini, najkasnije u momentu obračuna.

### **3.1.3. Sredstva zajedničke potrošnje u obliku stvari**

Sredstva zajedničke potrošnje u obliku stvari obuhvataju istovrsne kategorije kao i osnovna sredstva, s tim što su namenjena za zadovoljavanje potreba stanovanja, ishrane, odmora, rekreacije, kulture i drugih sličnih potreba zajedničke potrošnje.

Sredstva zajedničke potrošnje obuhvataju i materijal i sitan inventar na zalihi i upotrebi, namenjen zajedničkoj potrošnji.

Sredstva zajedničke potrošnje u obliku stvari ne amortizuju se. Ispravka vrednosti sredstava iz zajedničke potrošnje obračunava se na isti način kao vrednost osnovnih sredstava, s tim da se za iznos otpisa smanjuje fond zajedničke potrošnje.

Stvari zajedničke potrošnje iskazuju se u originalnoj ili revalorizovanoj vrednosti. Revalorizacija se sprovodi na isti način kao i kod osnov-

nih sredstava.

### 3.2. Prava i razgraničeni troškovi

Prava se mogu pojavljivati u okviru osnovnih sredstava, obrtnih sredstava, sredstava rezervi, sredstava zajedničke potrošnje, a i plasmana sredstava. Razgraničeni troškovi mogu se pojavljivati u okviru osnovnih sredstava, obrtnih sredstava i sredstava zajedničke potrošnje.

#### 3.2.1. Osnovna sredstva u obliku prava i razgraničenih troškova

Osnovna sredstva u obliku prava i razgraničenih troškova obuhvaćaju:

- 1) materijalna prava,
- 2) osnivačka ulaganja, i
- 3) potraživanja u vezi sa izgradnjom osnovnih sredstava.

1) Pod **materijalnim pravima** podrazumevaju se prava na patent, licencu, model, žig, uzorak, korišćenje proizvodno-tehničke dokumentacije, kao i prava u vezi sa osnovnim sredstvima koja pripadaju drugoj jedinici računovodstvenog obuhvatnja, ako je data jedinica računovodstvenog obuhvatnja zbog njih vezala sredstva za rok duži od godinu dana.

2) Pod **osnivačkim ulaganjima** podrazumeva se razgraničeni trošak u vezi sa: studijama, istraživanjima, otkupom i odštetama, investiciono-tehničkom dokumentacijom, školovanjem kadrova, režijom i drugim troškovima povezanim za izgradnju preduzeća.

3) Pod **istraživanjima u vezi sa izgradnjom osnovnih sredstava** podrazumeva se potraživanje za avanse po osnovu investicija i potraživanje po osnovu zajedničke izgradnje osnovnih sredstava.

Materijalna prava, amortizuju se vremenski ili funkcionalno, ali ne u dužem razdoblju od najdužeg u kojem se može očekivati njegovo korišćenje i to direktno. Osnivačka ulaganja se amortizuju vremenski.

Metode amortizovanja i dužina perioda amortizovanja utvrđuje se računovodstvenim standardima, odnosno odgovarajućim aktom jedinice računovodstvenog obuhvatnja.

Stalna sredstva u obliku prava se po pravilu ne revalorizuju.

#### 3.2.2. Obrtna sredstva u obliku prava i razgraničenih troškova

Obrtna sredstva u obliku prava i razgraničenih troškova obuhvaćaju:

- 1) kratkoročne hartije od vrednosti,
- 2) tekuća potraživanja,

- 3) neukalkulisane troškove,
- 4) nedospele rashode, i
- 5) nepokrivene akontacije iz naslova buduće dobiti.

1) Pod **kratkoročnim hartijama od vrednosti** podrazumevaju se primljeni blagajnički zapisi, čekovi i avalirane menice.

2) Pod **tekućim potraživanjima** javljaju se: tekuća potraživanja od kupaca, tekuća potraživanja iz zajedničke dobiti, tekuća potraživanja po osnovu datih kredita koja dospevaju u roku od godinu dana i ostala tekuća potraživanja. Tekuća potraživanja se pojavljuju iz poslovnih odnosa s drugim izvan jedinice računovodstvenog obuhvatanja. To mogu biti poslovni odnosi između jedinice računovodstvenog obuhvatanja, a u okviru njihovog osnovnog oblika udruživanja, ili van toga.

3) **Neukalkulisani troškovi** su troškovi koji u datom obračunskom periodu nemaju konačnog nosioca i još ne utiču na poslovni rezultat obračunskog razdoblja. Računovodstveno se obuhvataju na aktivnim vremenskim razgraničenjima.

4) Pod **nedospelim rashodima** podrazumevaju se troškovi proizvoda date jedinice računovodstvenog obuhvatanja koji su je napustili u vidu ulaganja u sticanju zajedničkog prihoda i koji su utrošeni u sledećoj fazi procesa proizvodnje.

Pod potraživanjima podrazumevaju se prava koja su nastala po osnovu isporučenih poslovnih učinaka ili isplate za koje još nije primljena protivvrednost, kao i za preplaćene obaveze.

Potraživanja za koja ne postoji verovatnoća naplate u odgovarajućem roku treba izdvojiti iz redovnih potraživanja i posebno ih iskazati kao sumnjiva. Sumnjiva potraživanja iskazuju se po originalnoj vrednosti redovnih potraživanja sa ispravkom vrednosti na paralelnom kontu u visini očekivanog gubitka. Poseban vid sumnjivih potraživanja su sporna potraživanja za koje je već započeo sudski postupak, a iskazuju se u jedinici računovodstvenog obuhvatanja po istom principu kao sumnjiva potraživanja.

Devizna potraživanja treba iskazati u dinarima prema realnom kursu. Način utrdivanja realnog kursa dinara utvrđuje se računovodstvenim standardima, odnosno odgovarajućim aktom jedinice računovodstvenog obuhvatanja.

U jedinici računovodstvenog obuhvatanja ne bi, po pravilu, trebalo razgraničiti troškove za razdoblje duže od jedne godine, a na aktivnim vremenskim razgraničenjima ne mogu biti stavke koje očigledno ukazuju na gubitak.

Način aktivnog vremenskog razgraničenja troškova utvrđuje se računovodstvenim standardima, odnosno odgovarajućim aktom jedinice računovodstvenog obuhvatanja.

Nedospeli rashodi iskazuju se u visini materijalnih troškova i amortizacije koji se odnose na utrošene poslovne učinke u narednim fazama, odnosno jedinicama računovodstvenog obuhvatanja, pod uslovom da za te poslovne učinke još nije ostvaren udeo u zajedničkom prihodu i da se može realno očekivati njegovo ostvarenje.

### **3.2.3. Sredstva zajedničke potrošnje u obliku prava i razgraničenih troškova**

Sredstva zajedničke potrošnje u obliku prava obuhvataju potraživanja kao prelazni oblik ka sredstvima zajedničke potrošnje u obliku stvari, ili u obliku novca. Na ta sredstva odnosi se isto što je ustanovljeno za osnovna ili obrtna sredstva u obliku prava

Potraživanja za još neuplaćeni iznos iz poslovnih sredstava ne iskazuje se neposredno, već se utvrđuju kao razlika između iznosa svih obaveza prema izvorima sredstava zajedničke potrošnje i knjigovodstveno iskazanih ukupnih sredstava zajedničke potrošnje.

### **3.3. Plasmani sredstava**

Plasmani sredstava obuhvataju:

- potraživanja po osnovu kratkoročno datih kredita,
- potraživanja po osnovu dugoročno datih kredita,
- potraživanja po osnovu udruženih, odnosno uložених sredstava sa drugim jedinicama računovodstvenog obuhvatanja, i
- uložena sredstva u hartije od vrednosti (deonice, obveznice), odnosno u druga preduzeća.

**Potraživanja u obliku datih kredita** (kratkoročnih i dugoročnih) imaju unapred određene uslove unovčenja i kamate.

**Potraživanja po osnovu udruženih, odnosno uložених sredstava** u zajedničko poslovanje unovčavaju se saglasno utvrđenim uslovima. Ukoliko postoji naknada za privređivanje udruženim sredstvima, visina naknade zavisi od ostvarenog rezultata zajedničkog poslovanja.

Kratkoročni krediti su dati po pravilu za rok do jedne godine. Ti su plasmani dati iz obrtnih sredstava, a mogu biti i iz sredstava rezervi ili sredstava zajedničke potrošnje. Računovodstveno, kratkoročni krediti obuhvataju se u momentu kada su dati.

Dugoročni krediti dati su, po pravilu, na rok duži od godinu dana. Ti plasmani su dati iz osnovnih sredstava, iz obrtnih sredstava, iz sredstava rezervi ili iz sredstava zajedničke potrošnje. Računovodstveno, dugoročni krediti, po pravilu, obuhvataju se tek kad su korišćeni. Dugoročni krediti se vraćaju u anuitetima koji sadrže iznos vraćenog kredita i obračunate kamate; zato treba u jedinici računovodstvenog obuhvatanja tačno odrediti oba sastavna dela u svakom anuitetu. Pretvaranje datih dugoročnih kredita preko



odgovarajućeg anuiteta u tekuće potraživanje treba posebno računovodstveno prikazati.

Sredstva se udružuju, odnosno ulažu u druga preduzeća po pravilu dugoročno. Ako se sredstva udružuju bespovratno u jedinici računovodstvenog obuhvatanja, ne iskazuju se potraživanja iz toga osnova i smanjuje se obaveza prema odgovarajućim izvorima sredstava.

Potraživanja iz udruženih, odnosno uložених sredstava u poslovanje revalorizuju se ili u zavisnosti od samih udruženih sredstava, ili u zavisnosti od njihove upotrebe.

Plasmani sredstava u inostranstvo, pored iskazivanja u dinarima po realnom kursu, vode se i u originalnoj stranoj valuti.

### **3.4. Novac**

Novac se može pojavljivati u okviru osnovnih sredstava, obrtnih sredstava, sredstava rezervi i sredstava zajedničke potrošne.

#### **3.4.1. Osnovna sredstva u obliku novca**

Osnovnim sredstvima u obliku novca smatraju se samo izdvojena novčana sredstva za investicije.

#### **3.4.2. Obrtna sredstva u obliku novca**

Obrtna sredstva u obliku novca obuhvataju:

- 1) novac u blagajni,
- 2) novac na žiro računu,
- 3) novac na prolaznom računu u vezi s naplatom zajedničkog prihoda,
- 4) novac na deviznom računu,
- 5) otvoreni akreditivi, i
- 6) novac na izdvojenim računima za tekuće potrebe.

Devizna sredstva treba iskazivati u dinarima prema realnom kursu, kao i u originalnoj stranoj valuti. Način utvrđivanja realnog kursa dinara utvrđuje se računovodstvenim standardima, odnosno odgovarajućim aktom jedinice računovodstvenog obuhvatanja.

#### **3.4.3. Sredstva rezervi u obliku novca**

Sredstva rezervi u obliku novca nalaze se na posebnom računu, a koriste se za dopunjavanje smanjenih obrtnih sredstava zbog gubitka, obezbeđenje od poslovnih rizika i obezbeđenja socijalne stabilnosti radnika. Druga korišćenja sredstava rezervi ne utiču na veličinu rezervi fonda.

### **3.4.4. Sredstva zajedničke potrošnje u obliku novca**

Sredstva zajedničke potrošnje u obliku novca nalaze se na posebnom računu i koriste za tekuće potrebe radnika, čime se smanjuje i fond zajedničke potrošnje, ili, pak, za kupovinu stvari iz sredstava zajedničke potrošnje, odnosno plasmana iz sredstava zajedničke potrošnje, čime se fond zajedničke potrošnje ne smanjuje.

## **4. Obaveze prema izvorima sredstava**

Trajni kapital (sopstveni izvori) predstavljaju obaveze prema izvorima sredstava koje ne dospevaju dok preduzeće posluje, kao i osnivački ulozi na neodređeni rok.

Trajni kapital (trajne izvore sredstava) čine: nominirani kapital (društveni kapital, deonički kapital, trajni ulozi i inokosni kapital) i nenominirani kapital – rezerve (zakonske, statutarne, slobodne rezerve, neraspoređena dobit iz ranijih godina). Nepokriveni gubitak predstavlja ispravku vrednosti trajnog kapitala.

### **4.1. Fondovi**

Fondovi su, po pravilu, sačuvani deo dobiti u jedinici računovodstvenog obuhvatanja, a formiraju se raspoređivanjem dobiti, revalorizacijom i na druge načine.

S obzirom na namenu, pojavljaju se kao poslovni fond, fond deoničara, rezervni fond, fond za neku drugu poslovnu namenu i fond zajedničke potrošnje. U odgovarajućem aktu jedinice računovodstvenog obuhvatanja precizirani su načini povećanja i smanjenja svakog od tih fondova.

#### **4.1.1. Fond za druge posebne namene**

Fond za druge posebne namene obrazuje se izdvajanjem iz dobiti za finansiranje namena od specifičnog interesa za pojedine jedinice računovodstvenog obuhvatanja, kao na primer, fond za naučni rad, fond rizika od zajedničkog poslovanja i sl.

#### **4.1.2. Fond zajedničke potrošnje**

Fond zajedničke potrošnje je izdvojeni deo za zadovoljenje potreba radnika. Zadovoljavanjem tih potreba fond se smanjuje, ili, pak, samo njegova sredstva menjaju novčani oblik u oblik stvari ili prava. Sastoji se iz dela fonda za osnovne namene radnika i dela fonda za stambenu izgradnju.

### **4.1.3. Nedospeli prihodi**

Nedospeli prihodi mogu se pojavljivati samo ako od strane jedinice računovodstvenog obuhvatanja ne postoji klasična obaveza prema poručiocima za unapred primljene uplate, ili za neplaćene fakturisane usluge za koje se plaćanje vrši, bez obzira na vreme obavljanja odgovarajućih usluga. Do tada se računovodstveno tretiraju kao deo pasivnih vremenskih razgraničenja.

### **4.1.4. Nepokriveni prihodi**

Nepokriveni prihodi pojavljuju se u slučaju ako prodaja nije naplaćena, ili pokrivena instrumentima plaćanja i ako zbog toga nisu uneseni u ukupan prihod datog razdoblja, dok se materijalni troškovi sa amortizacijom kao i ukalkulisani delovi dobiti pokrivaju u razdoblju u kojem su sa njima povezani poslovni učinci predati. Računovodstveno se iskazuju na pasivnim vremenskim razgraničenjima.

### **4.1.5. Unapred ukalkulisani tro kovi**

Unapred ukalkulisani troškovi imaju svrhu da u narednom razdoblju ili razdobljima, pokriju stvarno nastale materijalne troškove koje zbog njihovog visokog iznosa ili po svojoj nameni treba rasporediti u više razdoblja. U odgovarajućem aktu treba predvideti koje više ukalkulisane troškove ne treba na kraju godine tretirati kao vanredne prihode, a koji mogu ostati na pasivnim vremenskim razgraničenjima. Na pasivnim vremenskim razgraničenjima ne smeju se ostavljati iznosi koji očigledno upozoravaju na rezervu.

### **4.1.6. Obaveze u u em smislu**

Obaveze u užem smislu mogu se pojavljivati kao:

- obaveze iz tekućih poslovnih odnosa, i
- obaveze iz osnove finansiranja od strane drugih.

U svakom slučaju, obaveze u užem smislu mogu biti povezane sa osnovnim ili obrtnim sredstvima, a i sredstvima zajedničke potrošnje.

### **4.1.7. Obaveze iz tekućih poslovnih odnosa**

Obaveze iz tekućih poslovnih odnosa pojavljuju se u vezi s kupovinom, primljenim avansima, učešćem u zajedničkom prihodu ili zajedničkoj dobiti, raspoređivanjem dobiti, ali ne u fondove, kao i u vezi sa obustavljenim porezima i doprinosima, drugim obustavama i na druge načine. Obaveze

iz tekućih poslovnih odnosa postoje prema poslovnim partnerima, prema preduzećima i ostalim pravnim licima, prema radnicima i drugim. Obaveze iz tekućih poslovnih odnosa javljaju se po osnovi:

- nabavke elemenata poslovnog procesa,
- izdatih menica,
- primljenih avansa od kupaca po kojima nisu izvršene obaveze,
- obračuna društvenih dažbina i iz drugih razloga.

Obaveze iz tekućih poslovnih odnosa, po pravilu, javljaju se u vezi sa osnovnim sredstvima, obrtnim sredstvima, ili sredstvima zajedničke potrošnje. U računovodstvu se ne iskazuju posebno obaveze u vezi sa sredstvima rezervi.

#### **4.1.8. Obaveze iz osnova finansiranja od strane drugih**

Obaveze iz osnova finansiranja od strane drugih pojavljuju se kao:

- obaveze po osnovu kratkoročno dobijenih kredita,
- obaveze po osnovu dugoročno dobijenih kredita i
- obaveze po osnovu uložениh, ili udruženih sredstava drugih jedinica računovodstvenog obuhvatanja.

Obaveze u obliku dobijenih kredita imaju unapred određene rokove dospelosti i određene kamatne stope. Obaveze po osnovu udruženih ili uložениh sredstava u zajedničke poslove, pak, imaju određenu ili neodređenu dospelost koja je u drugom slučaju, po pravilu, u zavisnosti od poslovnog rezultata, od čega je inače zavisna naknada za privređivanje sredstvima, ukoliko je to sporazumno utvrđeno.

Kratkoročni krediti dobijeni su, po pravilu, na rok od jedne godine. Obaveze u obliku kratkoročno dobijenih kredita imaju, po pravilu, dospelost odjedanput, a nije ih potrebno zameniti nekim trajnim obavezama prema izvorima sredstava.

Dugoročni krediti dobijeni su, po pravilu, za rok trajanja duži od godine dana. Obaveze u obliku dugoročno dobijenih kredita iskazane su tek tada kada je kredit već iskorišćen, a ne samo odobren. Kod svih dugoročnih kredita potrebno je da jedinica računovodstvenog obuhvatanja pravovremeno obezbedi plan anuiteta, a pretvaranje dugoročnog kredita u tekuće obaveze treba da se iskaže posebno. Otplaćene dugoročne kredite treba, po pravilu, zameniti nekim trajnim obavezama prema izvorima sredstava.

Sredstva su udružena, odnosno uložena u zajedničko poslovanje sa datom jedinicom računovodstvenog obuhvatanja, po pravilu na duži rok od godinu dana. Odgovarajući akt ili ugovor treba da reši pitanje kako se vraćaju udružena sredstva, s obzirom na poslovni rezultat iz zajedničkog poslovanja i kako se gasе obaveze. Isto tako on rešava i pitanje revalorizacije tih

obaveza i način njihovog iskazivanja, ako je udruživanje, odnosno ulaganje izvršeno u stranim sredstvima plaćanja.

Obaveze iz osnova inostranih ulaganja treba iskazati u dinarima po realnom kursu i u originaloj stranoj valuti.

Način utvrđivanja realnog kursa dinara utvrđuje se računovodstvenim standardima, odnosno odgovarajućim aktom jedinice računovodstvenog obuhvatanja.

## **5. Tro kovi**

### **5.1. Vrste tro kova**

Troškovi se javljaju u vezi sa utroškom sredstava za rad, predmeta rada, usluga i radne snage. Oni se razlikuju od izdataka i od rashoda. Pod izdacima se podrazumeva smanjenje novčanih sredstava, do čega može doći i nezavisno od pojave troškova. Rashodi, pak, utiču na poslovni rezultat u datom razdoblju, a mogu nastati i nezavisno od troškova.

Različite konkretne vrste troškova moguće je inicijalno grupisati prema njihovim prirodnim vrstama s obzirom na ulogu pojedinih činilaca privređivanja: na troškove materijala, troškove usluga, amortizaciju, ostale troškove, kako bi se mogla utvrditi cena koštanja proizvoda.

Troškovi utiču i na pojavu gubitka. Gubitak se pojavljuje kad se prihodima ne pokrije bilo koji deo troškova koji se odnose na prodane poslovne učinke.

Ostvareni troškovi mogu obuhvatiti i određene planirane (ocenjene, standardne) troškove, koji zatim preko razgraničavanja pokrivaju stvarno nastale troškove.

Način utvrđivanja planiranih (ocenjenih, standardnih) troškova, kao i razgraničenje stvarnih i planiranih troškova, utvrđuje se računovodstvenim standardima, odnosno odgovarajućim aktom jedinice računovodstvenog obuhvatanja.

### **5.2. Mesto i nosioci tro kova**

Mesto troškova je funkcionalno, prostorno ili stvarno zaokružena celina u okviru jedinice računovodstvenog obuhvatanja u kojoj, ili u vezi s kojom se u poslovanju pojavljuju troškovi koje je moguće raspoređivati na pojedinačne nosioce i za koje postoji tamo odgovornost.

S obzirom na stvaranje poslovnih učinaka u datoj jedinici računovodstvenog obuhvatanja, razlikuju se direktna i indirektna mesta troškova.

Troškovi koji neposredno i isključivo terete pojedina mesta troškova su direktni troškovi tih mesta troškova, a troškovi koji se putem ključa raspoređuju na dva ili više mesta su indirektni troškovi tih mesta troškova.

### **5.3. Fiksni i varijabilni tro kovi**

U računovodstvu se troškovi obuhvataju analitički, s kratkoročnog aspekta, u pogledu reagovanja na promenu obima poslovanja, kao apsolutno fiksni, relativno fiksni i varijabilni.

### **5.4. Redovni rashodi**

Redovni rashodi su vrednosti utrošenih materijalnih inputa, kao i vrednosti svih ostalih planiranih i angažovanih inputa.

### **5.5. Vanredni rashodi**

Vanredni rashodi su izgubljene vrednosti koje se ne odnose na stvaranje proizvoda i usluga kao poslovnih učinaka; oni nastaju vanrednim smanjenjem poslovnih sredstava, ili vanrednim povećanjem obaveza prema izvorima poslovnih sredstava. Vanredni rashodi ne mogu se pojavljivati u vezi sa sredstvima rezervi, ili sredstvima zajedničke potrošnje, niti iz razloga što su u vezi s ličnom odgovornošću. O priznavanju nečega za vanredni rashod odlučuje organ upravljanja jedinice računovodstvenog obuhvatanja.

### **5.6. Redovni prihodi**

Redovni prihodi su vrednosti prodatih proizvoda, usluga, roba, materijala i primljenih naknada u vezi s plasmanom poslovnih sredstava, kao i ostale primljene vrednosti koje utiču na poslovni rezultat u određenom obračunskom razdoblju.

Prihodi iz učešća u zajedničkom prihodu pojavljuju se kod onih jedinica računovodstvenog obuhvatanja koje učestvuju zajedno sa drugim jedinicama računovodstvenog obuhvatanja u proizvodnji, ili prometu određenih proizvoda i usluga.

Osnove i merila učešća u zajedničkom prihodu jedinice računovodstvenog obuhvatanja utvrđuju se računovodstvenim standardima, odnosno odgovarajućim aktom jedinice računovodstvenog obuhvatanja.

Prihodi iz plasmana poslovnih sredstava predstavljaju učešće u poslovnom rezultatu, ili su nezavisni od njega.

Prihodi iz plasmana koji predstavljaju učešće u poslovnom rezultatu, jesu naknada za privređivanje uložnim sredstvima radi ostvarenja bruto dobiti ili dobiti (neto) iz zajedničkog poslovanja.

Prihodi iz plasmana koji ne predstavljaju učešće u poslovnom rezultatu su kamate za date kredite, upisane zajmove, razne depozite, primljene menice za naplatu i ostale naplaćene kamate ukoliko su realne.

### **5.7. Vanredni prihodi**

Vanredni prihodi su stečene vrednosti pored redovnih prihoda u obračunskom razdoblju. Oni nastaju vanrednim povećanjem obrtnih sredstava, ili vanrednim smanjenjem obaveza prema izvorima poslovnih sredstava. Vanredni prihodi ne mogu se pojavljivati u vezi sa osnovnim sredstvima, sredstvima rezervi, ili sredstvima zajedničke potrošnje, jer se njihovo povećanje obračunava kao povećanje odgovarajućih fondova.

### **5.8. Ukupan prihod**

Ukupan prihod jedinice računovodstvenog obuhvatanja je jedinstvena veličina koja čini zbir svih njenih redovnih i vanrednih prihoda u određenom obračunskom razdoblju i raspoređuje se kao celina.

## **6. Poslovni rezultati i njihovi oblici**

### **6.1. Dobit (bruto dobit)**

Najširi oblik poslovnog rezultata je bruto dobit (BD) i ona predstavlja razliku između ukupnog prihoda (UP) i ukupnih rashoda (UR), odnosno:

$$UP - UR = BD$$

### **6.2. Neto dobit**

Do neto dobiti (ND) preduzeće dolazi kada od bruto dobiti oduzme, odnosno plati iznos obračunatih poreza i doprinosa (zakonske obaveze – ZO).

$$BD - ZO = ND$$

### **6.3. Gubitak**

Gubitak je negativan poslovni rezultat koji nastaje kada je ukupan prihod preduzeća nedovoljan za pokriće njegovih ukupnih rashoda (UR) u obračunskom periodu.

$$UR > UP \Rightarrow GUBITAK$$

### **6.4. Raspodela neto dobiti**

Ostvarena neto dobit preduzeća može se raspodeliti na deo za povećanje uloga, deo za naknade ulagačima (dividende), deo za rezerve i na deo za plate.

### **6.5. Pokriće gubitka**

Ukoliko preduzeće ostvari gubitak, on se može pokriti dotacijom, otpisom potraživanja poverilaca, smanjenjem nenominiranog kapitala (rezervi), smanjenjem sopstvenog kapitala.



G L A V A I  
**POJAM I SADR AJ RAČUNOVODSTVA**

Ime i prezime: \_\_\_\_\_

Broj indeksa: \_\_\_\_\_

T E S T

Pitanje	Odgovor	Broj poena
1.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
2.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
3.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
4.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
5.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
6.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
7.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
8.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
9.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
10.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
UKUPNO POENA:		_____

Ocena: \_\_\_\_\_

Datum

Predmetni nastavnik

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_



G l a v a

# II

---

---

## PRILAZ DVOJNOM KNJIGOVODSTVU

## S a d r Ź a j

<b>1. Knjigovodstveni sistem</b> .....	53
1.1. Jednostavni sistem (prosto knjigovodstvo) .....	53
1.2. Dvojni knjigovodstveni sistem (dvojno knjigovodstvo).....	54
1.3. Kameralistički knjigovodstveni sistem (kameralno knjigovodstvo).....	54
1.4. Konstantni knjigovodstveni sistem.....	56
<b>2. Poslovne operacije i knjigovodstvene promene</b> .....	57
<b>3. Inventar i bilans</b> .....	61
3.1. Inventar .....	61
3.1.1. Pojam i karakteristike inventara.....	61
3.1.2. Prikazivanje inventara .....	64
3.1.3. Pitanje procenjivanja inventara .....	65
3.2. Bilans .....	68
3.2.1. Pojam knjigovodstvenog bilansa i njegova osnovna obeležja .....	68
3.2.2. Oblik, sadržaj i vrste knjigovodstvenog bilansa .....	69
<b>4. Bilans i tekuće poslovne promene</b> .....	72
4.1. Četiri osnovne bilansne promene .....	73
4.2. Promene u vezi sa rashodima i prihodima.....	77
4.3. Razvijanje bilansa.....	81
<b>5. Računi (konta)</b> .....	84
5.1. Definicija i uloga računa.....	90
5.2. Osnovni pojmovi dvojnog knjigovodstva .....	92
5.2.1. Pojmovi „duguje i potražuje“ .....	92
5.2.2. „Saldo“ računa.....	93
5.3. Oblici i vrste računa .....	94
5.3.1. Oblik konta po Foliju.....	95
5.3.2. Oblik konta po pagini .....	96
5.3.3. Stepenasti oblik konta.....	96
5.3.4. Tabelarni oblik konta.....	98
5.3.5. Kombinovani oblik konta.....	99
5.3.6. Vrste računa (konta).....	99
a) Računi stanja, računi uspeha i mešoviti računi.....	100
a-1) Računi stanja.....	100
a-2) Račun uspeha (Račun finansijskog rezultata).....	108
a-3) Mešoviti računi .....	116
b) Sintetički i analitički računi .....	118
c) Bilansni i izvanbilansni računi .....	121
5.4. Kontni plan (plan računa) .....	122
5.4.1. Dekadni princip u kontnom planu .....	123
<b>Test</b> .....	127

## 1. Knjigovodstveni sistem

Pod knjigovodstvenim sistemom podrazumeva se skup svih onih osnovnih i jasno određenih načela koja sačinjavaju jednu zasebnu organsku celinu, a na kojima se zasniva organizacija evidentiranja (beleženja) poslovnih promena unutar jedne privredne jedinice.

Često su izvesni karakteristični principi zajednički raznim knjigovodstvenim sistemima. Pa ipak, jasno se mogu ocrtati i izdvojiti sledeći knjigovodstveni sistemi:

1. Jednostavni sistem (prosto knjigovodstvo);
2. Dvojni sistem (dvojno knjigovodstvo);
3. Kameralistički sistem; i
4. Konstantni sistem.

### 1.1. Jednostavni sistem (prosto knjigovodstvo)

To je besumnje prvi stepen modernog knjigovodstva u odnosu na prvobitno „laičko“ beleženje poslovnih promena, kada je neuki privrednik na opširan i opisan način beležio „radi podsećanja“ izvesne svoje poslovne operacije. (Na primer, Petru Petroviću iz Novog Sada, dao sam robe u vrednosti od 23.000,00 dinara – 17.03.1937. godine, i pošto mi istu nije platio, on mi duguje 23.000,00 dinara.)

Sam naziv „**prosto knjigovodstvo**“ karakteriše njegove osnovne odlike. Jedna od tih je u tome, što ono ne registruje promene na svim imovinskim delovima, pa prema tome do konačnog poslovnog rezultata dolazi se jedino pomoću **knjige inventara (popisnik)**. Pošto se u ovaj popisnik ubeležavaju pojedinačno aktivni i pasivni imovinski delovi, to praktično znači da prosto knjigovodstvo prati i registruje samo one poslovne promene koje se odnose isključivo na te imovinske delove. Što se tiče promena usled kojih dolazi do pojave rashoda i prihoda (koji će biti kasnije razjašnjeni), njih prosto knjigovodstvo popuno zanemaruje i ne beleži. Međutim, obzirom na potrebu utvrđivanja konačnog poslovnog rezultata, do ovoga se dolazi povremenim popisivanjem pojedinih aktivnih i pasivnih imovinskih delova u popisnik i njegovim upoređivanjem sa prethodnim popisom. Ali, pošto povremeno popisivanje aktive i pasive ne pruža dovoljno podataka, to se u prostom knjigovodstvu pribegava vođenju pojedinih zasebnih knjiga, u koje se ubeležavaju promene samo na izvesnim imovinskim delovima. Tako, na primer: „Knjiga blagajne“ za upisivanje svih izvršenih isplata, odnosno naplata; „Knjiga dužnika – poverilaca (osoba, partijalnik, salda-konti)“, za ubeležavanje svih zaduženja i odobrenja pojedinih komintenata (poslovnih partnera).

Prosto knjigovodstvo, dakle, obezbeđuje samo praćenje promena na nekim, a ne na svim, aktivnim i pasivnim imovinskim delovima, što ne omogućuje iznalaženje pravog poslovnog uspeha. Ono nema potpun sistem računa i ograničavanjem samo na izvesne, ne daje knjigovodstvenu zaokruženu celinu. Njegov karakter nepotpunog knjigovodstva ne može izmeniti ni činjenica, da su se vremenom pored njegovih osnovnih knjiga (inventara, blagajne, dnevnika i saldo-konti) javljale i manje pomoćne knjige kao: skonto rimesa, skonto trata, skonto valuta, deviza, skladišnik robe, knjiga otpreme, knjiga poslovnih troškova itd.

Ni ovako prošireno prosto knjigovodstvo nije potpuno knjigovodstvo, nego samo imovinska evidencija, jer nigde ne obuhvata ni individualno ni sumarno uspešne račune. Uz to, pošto je nepotpuno i u odnosu na imovinske delove, ne pruža mogućnost automatske kontrole, te tako ne, odgovara modernoj privredi, ono se zadržalo samo kod manjih trgovačkih i zanatskih radnji.

## **1.2. Dvojni knjigovodstveni sistem (dvojno knjigovodstvo)**

Ovo je najčešći sistem u praksi, a knjigovodstvena literatura posvećuje mu najviše mesta. Pošto će se dalja izlaganja zasnivati isključivo na načelima dvojnog knjigovodstva, to se ovde treba ograničiti samo na to, da se istaknu najizrazitije varijante ovog sistema i to:

- 1) **Dvojni sistem** (predmet daljih izlaganja); i
- 2) **Trostruki (ruski) sistem** koji potpuno usvaja principe dvojnog sistema, s tom razlikom, što zahteva bezuslovno razbijanje tzv. mešovitih imovinskih računa (napr. račun robe, valuta i sl.) na čiste imovinske račune i račune uspešne. Pošto ovaj sistem nije uveo nikakvu suštinsku izmenu u sistem dvojnog knjigovodstva, to je on u praksi sasvim napušten i predstavlja samo jedan istorijski pojam (o mešovitim računima biće govora kasnije).

## **1.3. Kameralistički knjigovodstveni sistem (kameralno knjigovodstvo)**

Ono je dobio ime po latinskoj reči „*cameralia*“ koja u modernom smislu reči označava „nauku o državnim finansijama i privredi“. Praktično se primenjuje samo u javno-pravnim ustanovama (državnim, gradskim, opštinskim), čije se poslovanje bazira na određenom finansijskom planu, budžetu, odnosno u kojima se posluje po principu budžetiranja, odnosno predviđanja prihoda i rashoda koji treba da se ostvare u toku budžetske godine. Ova vrsta knjigovodstvenog evidentiranja polazi uglavnom od beleženja prihoda i rashoda koji nastaju u gotovom novcu, pa se i cela knjigovodstvena organizacija podešava tom načinu poslovanja. Shodno tome, kao najvažnija sredstva za evidentiranje tih uspešnih gotovinskih promena javljaju se knjige: knjiga blagajne, glavna knjiga i pomoćne knjige.

Nasuprot prostom knjigovodstvu, koje obraća pažnju samo na izvesne imovinske delove koji se javljaju u poslovnom prometu određene privredne jedinice, kameralno knjigovodstvo osnovnu pažnju poklanja prihodima i rashodima odnosno javno-pravne institucije. Do ovoga dolazi otuda što se u poslovanju ovih budžetskih ustanova svako primanje smatra prihodom, a svako izdavanje rashodom (ne pravi se nikakva razlika između računa imovinskih i uspešnih). Zadatak kameralnog knjigovodstva svodi se na taj način na beleženje svih stvarno nastalih prihoda i rashoda i na omogućavanje upoređivanja njihovih stvarnih iznosa sa onim u predviđenom budžetu (u cilju utvrđivanja budžetskog viška ili manjka). Međutim, ovde se ne sme pogrešiti pa budžetske prihode i rashode smatrati pravim i čistim prihodima i rashodima. Ovo iz razloga što se u završnim računima budžetskih institucija može naići na naplatu izvesnog potraživanja, ili prodaju nekog dela imovine kao na stavke prihoda, odnosno još češće na kupovinu pokretnosti ili nepokretnosti i plaćanja nekih dugova kao na stavke rashoda.

Iz prednjeg se može lako zaključiti da u ovakvim ustanovama nije moguće primenjivati dvojni knjigovodstveni sistem, pošto ovaj sistem pretpostavlja evidentiranje celokupnog imovinskog stanja (svih aktivnih i svih pasivnih imovinskih delova) na početku poslovanja jedne neprivredne jedinice, a u cilju kasnijeg praćenja svih eventualno nastalih promena na njima.

Inače, vođenje samih knjiga ne razlikuje se mnogo od načina vođenja u prostom knjigovodstvu, naročito u pogledu knjige blagajne i pomoćnih knjiga. **Specifična glavna knjiga (Manual)** koja se deli na dva velika dela: na račune (rubrike) prihoda i na rubrike rashoda. Računi, odnosno rubrike se još zovu i kamere. Svaka ovakva kamera ima dva stuba: naređenje (levo) i izvršenje (desno). U levi stubac se ubeležavaju naredba o naplati ili isplati, a u desni stvarna naplata, odnosno isplata i to na osnovu knjige blagajne. Očevidno je, da ovde leva i desna strana nemaju uobičajenu knjigovodstvenu funkciju duguje-potražuje, već ubeležavanje i na jednu i na drugu stranu dobija isti karakter. Na kraju godine se kontrolišu i rubrike prihoda i rubrike rashoda. Po pravilu, iznosi levog i desnog stupca svake rubrike se ne izravnavaju, već pokazuju razlike (zaostatke). Kod prihoda je taj zaostatak razlika između naređenih i nenaplaćenih prihoda, a kod rashoda je razlika između naređenih i neisplaćenih rashoda. Uz to, zaostaci prihoda se smatraju potraživanjima, a zaostaci rashoda dugovanjima. Da bi se dobio bilans imovine mora se prvo sačiniti bilans primanja i izdavanja blagajne. Ovaj se uravnotežava na taj način što se iznosu naplaćenih prihoda doda početni iznos blagajne, s tim da njegov zbir mora odgovarati zbiru iznosa isplaćenih rashoda i krajnjeg iznosa blagajne. Kad je ovo konstatovano, onda se krajnjem iznosu blagajne dodaju zaostaci potraživanja i od ovog zbira odbijaju zaostaci dugovanja, da bi se dobilo stvarno novčano stanje. Kada se ovome dodaju još vrednosti zaliha na osnovu raznih pomoćnih knjiga, dobija se traženi bilans imovine.

### 1.4. Konstantni knjigovodstveni sistem

To je pokušaj sistematskog povezivanja prednosti dvojnog i kameralnog knjigovodstva. Ovaj sistem je najbolje ilustrirao švajcarac Hugli (1887.). On ga smatra specifičnim načinom vođenja kameralistike. Osnov ovog sistema je u načelu da svaka imovinska promena mora biti naređenje. Naredba se može odnositi kako na prihode, tako i na rashode. U prvom slučaju se beleži na teret računa naređenih prihoda, a u korist odgovarajućih računa prihoda. U drugom slučaju se knjiži u korist računa naređenih rashoda, a na teret odgovarajućih računa rashoda. Kod blagajničkih promena, primanje se beleži na teret blagajne, a u korist računa naređenih prihoda, a izdavanje u korist blagajne, a na teret računa naređenih rashoda. Na ovaj način se uspostavlja konstantni (stalni) računski odnosi, pa se i ceo knjigovodstveni sistem naziva konstantnim.

Za svaku partiju prihoda, odnosno rashoda, vodi se posebna knjiga (**dnevnik**). Iz ovih dnevnika dobija se godišnji iznos svakog pojedinačnog rashoda, odnosno prihoda. Ovi se iznosi preknjižavaju zatim na **zaključni tablo**, koji je neka vrsta glavne knjige. Uz ove dnevnike i zaključni tablo, mogu se koristiti i razne pomoćne knjige. Inače, obračun uspeha i bilans imovine prave se na kameralistički način.

Svi računi se kod ovog sistema svrstavaju u tri grupe:

- upravne,
- obračunske, i
- blagajničke,

s tim što se veza između upravnih i blagajničkih uspostavlja preko obračunskih računa.

Inače, ovo knjigovodstvo je uvedeno 1870. godine u Švajcarskoj, kao zvanično državno računovodstvo.

\*  
\*   \*  
\*

Besumnje je teško početnicima u izučavanju knjigovodstva shvatiti sve specifičnosti pojedinih knjigovodstvenih sistema, bez solidnog poznavanja bar jednog od njih. Zato je pravo mesto proučavanje ovih sistema u onom delu knjigovodstvene materije koji obrađuje organizaciju knjigovodstva i knjigovodstvene službe.

No, pedagoška praksa je uobičajila da se i pri prelaženju na temeljno izlaganje dvojnog knjigovodstvenog sistema izvrši kratak osvrt na karakteristike drugih sistema, kako bi zainteresovani dobio bar izvesnu predstavu o knjigovodstveno-tehničkom razvoju.

Zato, kao zaključak ovog izlaganja o sistemima knjigovodstva, može se istaći sledeće:



– Po to knjigovodstvo obezbeđuje pregled izvr enih blagajničkih poslova (primanja i izdavanja), kao i uvid u stanje du nika i poverilaca, dvojno knjigovodstvo ide dalje i obezbeđuje dobijanje pokazatelja o promenama nastalim kod svih aktivnih i pasivnih imovinskih delova (ne samo kod du nika i poverilaca) i pru a pored toga neophodnu sliku svih ostvarenih rashoda i prihoda na posebnim računima;

– Kameralno knjigovodstvo zadovoljava specijalnu potrebu za tačnim i iscrpnim evidentiranjem mnogobrojnih vrsta prihoda i rashoda koji se ostvaruju i izvr avaju u organizaciono slo enim javno-pravnim ustanovama sa jako naznačenom administrativnom birokratijom; i

– Konstantni sistem je jedna vrsta kombinacije dvojnog i kameralističkog sistema, kojim se na jedan specifičan način posti e registrovanje svih vrsta promena (aktiva, pasiva, prihodi, rashodi).

## 2. Poslovne operacije i knjigovodstvene promene

Svako preduzeće raspolaže određenom imovinom – sredstvima, koja služe za ostvarenje njegovih zadataka i naravno, pri tome, za ostvarenje ciljne funkcije preduzeća – maksimiziranje dobiti. U tu svrhu, sredstva stalno kruže, transformišući se iz jednog oblika u drugi. U zavisnosti od vrste delatnosti, postoje razni tokovi kružnog kretanja sredstava. Tako, na primer, kod proizvođačkog preduzeća kruženje se obavlja po formuli NOVAC-ROBA-PROIZVODNJA-ROBA<sub>1</sub>-NOVAC<sub>1</sub>, kod trgovinskog preduzeća NOVAC-ROBA-NOVAC<sub>1</sub>, a kod bankarske ustanove NOVAC-KREDIT-NOVAC<sub>1</sub>.

Pođimo od konkretnog primera. Naime, već je rečeno da se transformacija sredstava kod proizvođačkog preduzeća, obavlja po redosledu NOVAC-ROBA-PROIZVODNJA-ROBA<sub>1</sub>-NOVAC<sub>1</sub> (N-R-P-R<sub>1</sub>-N<sub>1</sub>). Novac čini polazni oblik sredstava u kružnom kretanju. Za njega se nabavlja roba, odnosno materijal neophodan za proces proizvodnje.

Nabavka materijala za novac predstavlja jednu poslovnu operaciju, jer je time izvršena transformacija novca u robu. Prema tome, ova poslovna operacija pokazuje na jednoj strani izlaz novca, dakle jednu negativnu promenu po imovinu preduzeća, a na drugoj ulaz materijala u skladište, tj. pozitivnu promenu.

Novac	
+	-
	izlaz

Materijal	
+	-
ulaz	

Sledeća poslovna operacija je predaja materijala u proizvodnju. Ova poslovna operacija znači transformaciju materijala iz skladišta u proizvodnju i održava se na oblike sredstava preduzeća. Na jednoj strani je izlaz materijala (negativna promena), tj. smanjuje se vrednost i količina materijala na zalihama, a na drugoj strani je ulaz materijala u proizvodnju, tj. povećanje vrednosti i količine proizvodnje u toku (pozitivna promena).

Materijal	
+	-
	izlaz

Proizvodnja	
+	-
ulaz	

Sledeća poslovna operacija nastaje pri predaji gotovih proizvoda skladištu. Ova poslovna operacija znači transformaciju sredstava iz sfere proizvodnje u sferu skladištenja gotovih proizvoda. Ona znači, s jedne strane, smanjenje količine i vrednosti proizvodnje u toku, tj. izlaz, (negativna promena), a, s druge strane, povećanje količine i vrednosti zaliha gotovih proizvoda (pozitivna promena).

Proizvodnja	
+	-
	izlaz

Gotovi proizvodi	
+	-
ulaz	

Pošto je cilj svakog preduzeća da ono što je proizvelo i proda, sledi poslovna operacija sadržana u prodaji gotovih proizvoda za novac. Treba naglasiti da transformacija robe u novac predstavlja poslednju – završnu poslovnu operaciju u kružnom kretanju sredstava proizvodnog preduzeća. Kod ove operacije ima se na jednoj strani izlaz, tj. smanjenje količinsko i vrednosno zaliha gotovih proizvoda (negativna promena), a na drugoj strani ulaz, tj. povećanje novca preduzeća (pozitivna promena).

Gotovi proizvodi	
+	-
	izlaz

Novac	
+	-
ulaz	

Navedenim primerima pokazane su poslovne operacije koje nastaju kretanjem imovine preduzeća, bez sagledavanja imovinsko-pravnih odnosa

koji nastaju sa okruženjem, a koji takođe predstavljaju poslovne operacije. Misli se na imovinsko-pravne odnose sa poslovnim partnerima – dobavljačima i kupcima. U datim primerima oni nisu isticali jer je pretpostavka da se nabavka materijala, s jedne strane, i prodaja gotovih proizvoda, s druge strane, obavlja za gotov novac. Međutim, gotovinske transakcije sa poslovnim partnerima danas predstavljaju izuzetak, jer se u principu plaćanje obavlja bezgotovinski – preko žiro računa. Otuda prilikom nabavke materijala i prodaje gotovih proizvoda nastaju dužničko-poverilački odnosi između preduzeća i poslovnih partnera.

Tako, na primer, nabavka materijala od dobavljača manifestuje se kretanjem materijala od dobavljača u skladište preduzeća. Tom prilikom na računu dobavljača nastaje jedan izlaz, a na računu materijala jedan ulaz.

Dobavljači	
+	-
	izlaz

Materijal	
+	-
ulaz	

Prilikom isplate fakture dobavljaču, nastaje kretanje novca od preduzeća ka dobavljaču. Na računu novca nastaje izlaz, a na računu dobavljača ulaz.

Novac	
+	-
	izlaz

Dobavljači	
+	-
ulaz	

Slično je i sa prodajom gotovih proizvoda gde nastaje kretanje gotovih proizvoda iz preduzeća prema kupcima. Na računu gotovih proizvoda je izlaz (negativna promena) a na računu kupaca ulaz (pozitivna promena).

Gotovi proizvodi	
+	-
	izlaz

Kupci	
+	-
ulaz	

Prilikom naplate fakture od kupca, nastaje kretanje novca od kupca prema preduzeću. Na računu kupca tada nastaje izlaz, a na računu novca ulaz (pozitivna promena).

Kupci	
+	-
	izlaz

Novac	
+	-
ulaz	

U imovinsko-pravnim odnosima preduzeća sa dobavljačima i kupcima mogu nastati promene i bez stvarnog kretanja imovine, kao što je slučaj sa odobravanjem popusta, priznavanje kala i slično. Isto tako i razne isplate koje preduzeće vrši za korišćenje određenih prava i usluga, kao i naplate koje preduzeće vrši za ustupljena prava, ili izvršene usluge drugima, takođe pokazuju kretanje imovine i predstavljaju poslovne operacije.

Zapravo se i može reći da je **predmet knjigovodstva upravo a urno i potpuno evidentiranje svih poslovnih operacija preduzeća u poslovnim knjigama**. Drugim rečima, knjigovodstvene promene označavaju poslovne operacije. No, potrebno je znati i to da poslovne operacije nastaju poslovanjem preduzeća nezavisno od toga da li ih knjigovodstvo evidentira ili ne, tj. one dobijaju karakter knjigovodstvenih promena tek onda kada ih knjigovodstvo registruje kroz poslovne knjige. Poslovna promena znači transformaciju sredstava preduzeća, kao i kretanje njegove imovine. Kao i svako kretanje, tako i kretanje imovine ima dvostruko dejstvo: u polaznoj ili uzročnoj tački ono izražava jedan izlaz, jedno smanjenje imovine, nešto negativno, a na završnoj ili ishodišnoj tački ono izaziva jedan ulaz, povećanje imovine, tj. nešto pozitivno. Shodno tome je:

- uzrok = posledica,
- izlaz = ulazu, i
- negativno = pozitivnom.

Budući da takvim kretanjima imovine nastaju poslovne operacije koje se izražavaju knjigovodstvenim promenama, to se svaka knjigovodstvena promena dvostruko odražava: na jednoj strani kao pozitivna promena, a na drugoj strani kao negativna promena.<sup>1</sup> U ovome treba tražiti i osnovu i pravi sadržaj tzv. „dvojnog knjigovodstva“ prihvaćenog u skoro svim knjigovodstvenim sistemima sveta.

Knjigovodstvene promene izražavaju se uglavnom u vrednosnim jedinicama. Vrednosne jedinice su veoma pogodne za knjigovodstvo zato što se pomoću njih mogu uporediti, povezivati i sintetizovati razni kvaliteti. Vrednosnim izražavanjem knjigovodstvenih promena računi dobijaju jedno zajedničko obeležje koje omogućuje njihovo povezivanje u jedan kompleksni računski sistem.

<sup>1</sup> M. Jezdimirović „Teorija i metodologija knjigovodstva“, Naučna knjiga, Beograd, 1988, str. 23.

Međutim, pored izražavanja u vrednosnim jedinicama, knjigovodstvene promene, odnosno poslovne operacije, mogu se izražavati u naturalnim jedinicama. No, primena naturalnih jedinica je ograničena zbog nemogućnosti povezivanja i zajedničkog izražavanja raznolikih naturalnih jedinica.

Tako, na primer, ne može se izraziti ukupna proizvodnja jednog preduzeća u naturalnim jedinicama, ako se jedan njegov proizvod meri metrima, drugi litrima, treći komadima, jer se radi o različitim naturalnim jedinicama koje se ne mogu sabirati. Ukoliko te različite proizvode pomoću cena predstavimo u vrednosnim jedinicama i njih saberemo, dobićemo ukupnu proizvodnju preduzeća u vrednosnim jedinicama, tj. u novcu.

Usled toga je očigledno da se u knjigovodstvu vrednosne jedinice koriste kao osnovne, a naturalne kao dopunske.

### **3. Inventar i bilans**

Povezanost između inventarisanja i bilansiranja je višestruka. Kao postupak utvrđivanja stvarnog stanja u određenom trenutku, svih sredstava preduzeća i to sa gledišta načina njihovog korišćenja i prirode njihovih izvora, odnosno vremena trajanja upravljačke nadležnosti preduzeća nad njima, samom inventaru kao proizvodu inventarisanja, svojstvena je identična aritmetička ravnoteža kao bilansu stanja.

S druge strane se putem inventarisanja osigurava pouzdanost podataka u bilansu stanja, odnosno njihova zasnovanost na utvrđenim činjenicama stanja.

No, bitna sadržajna razlika između inventara i bilansa (stanja) je u tome što inventar, gde god je to moguće, obuhvata i sredstva u njihovom naturalnom obliku izražena količinskim merilima. Šta više, inventarisanje i počinje gde god postoje količinski izražena sredstva, njihovim utvrđivanjem, dok se u bilansu utvrđuju isključivo novčana merila.<sup>2</sup>

#### **3.1. Inventar**

Preduslov za uvođenje knjigovodstva u jedno preduzeće je utvrđivanje postojećeg celokupnog imovinskog stanja. Ovo se postiže pismenim prikazivanjem imovine jednog preduzeća u obliku inventara i bilansa. Prvo se treba zadržati na ispitivanju suštine i svojstava inventara.

##### **3.1.1. Pojam i karakteristike inventara**

Utvrđiti postojeće celokupno imovinsko stanje jednog preduzeća znači, ustvari, srediti mnogobrojne podatke o stanju svih njegovih pojedinačnih imovinskih delova. U praksi se to svodi na **popisivanje** – **popis** pojedinačnih

---

<sup>2</sup> I. Turk, R. Tepšić, M. Petrović „Računovodstvena funkcija“, (knjiga prva), Informator, Zagreb, 1980, str. 109.

nih imovinskih delova, a za njegovo tehničko sprovođenje služi posebna knjigovodstvena evidencija, tzv. **inventar** (popisnik).

**Inventar je, prema tome, ona knjigovodstvena evidencija (najče će knjiga) u koju se detaljno unosi popis celokupne imovine jednog preduzeća na određeni dan.** Ovde se javlja pojam **imovine**, koji ima svoje posebno knjigovodstveno značenje, za razliku od svog uobičajenog značenja i zato ga treba odmah objasniti.

**Imovinu jednog preduzeća predstavlja njegova aktiva i pasiva.**

**Aktiva (po latinskom izrazu *activa*) preduzeća je izra ena u njegovoj konkretnoj imovini, tj. u sredstvima koja ono poseduje (novac, valute, sirovine, proizvodi, nepokretnosti) kao i u njegovim potra ivanjima koja ima da primi od drugih (du nici).** Obzirom na funkciju, trajanje i način učestvovanja u privrednom procesu pojedinih konkretnih sredstava, ona se dele na:

- osnovna, i
- obrtna.

U **osnovna sredstva** dolaze: zgrade, mašine transportna sredstva, alat i sl. dakle, sva ona sredstva koja direktno ili indirektno učestvuju u privrednim procesima kao oruđa za rad i koja obzirom na spori i neuočivi tempo trošenja – služe preduzeću trajno, u toku niza privrednih procesa.

U **obrotna sredstva** spadaju: sirovine, pomoćni materijali, sitni inventar, gotovi proizvodi, novac i slično; naime, ona sredstva koja se kao predmeti rada sasvim utroše i preobraćuju prilikom svakog privrednog procesa. U obrtna sredstva spadaju i svi dužnici od kojih preduzeće potražuje izvesne vrednosti (gotovinu, ili novčano izraženu vrednost nekog drugog imovinskog dela, kao što su isporučeni nenaplaćeni gotovi proizvodi kupcima).

**Pasiva (od latinske reči *pasiva*) označava dugove-obaveze, jednog preduzeća, odnosno izvore (poreklo) konkretnih osnovnih i obrtnih sredstava kojima ono raspola e.** Drugim rečima, pasiva pokazuje visinu potraživanja poverilaca za dobijena od njih osnovna, ili obrtna sredstva na upotrebu i korišćenje, koja preduzeću treba nekada vratiti. U kapitalističkim preduzećima minimum osnovnih i obrtnih sredstava daje sam sopstvenik osnivač preduzeća i obaveze preduzeća za tako primljena sredstva čine pasivu u širem smislu (sopstvena sredstva). Znači, tamo se i sopstvenik pojavljuje kao poverilac za protivrednost datih sopstvenih sredstava. Najčešće se ta pasiva u širem smislu naziva kapital – glavnica i ne predstavlja pravu pasivu preduzeća. Ovu čine samo obaveze i dugovi prema trećim licima van preduzeća (banka za dati kredit, dobavljači za isporučene sirovine i materijal i slično). Zato se takva pasiva i smatra pravom pasivom (pasivom u užem smislu). U socijalističkim preduzećima postoji takođe pasiva u širem smislu, s tom razlikom što umesto od privatnog, preduzeće je dobilo potrebna stalna i obrtna sredstva od društvene zajednice kao jedinog legitimnog vlasnika ili ulagača.

Prema tome, obaveze preduzeća za protivvrednost primljenih osnovnih sredstava od strane svog osnivača, ulagača ili deoničara predstavljaju jedan deo pasive u širem smislu i mogu se označiti kao „**Fond osnovnih sredstava**“. Obaveze preduzeća za protivvrednost primljenih obrtnih sredstava od strane osnivača, ulagača ili deoničara predstavljaju drugi deo pasive u širem smislu i mogu se označiti kao „**Fond obrtnih sredstava**“. Zbir vrednosti ovih dvaju fondova, čine dakle pasivu u širem smislu, ili kako se drugačije kaže **sopstvena sredstva**. Drugim rečima, na ova sredstva preduzeće nema obavezu vraćanja nezavisno od rezultata poslovanja, te se ovi izvori označavaju kao „**Trajni izvori**“.

Međutim, ukoliko raspoloživa sredstva („**Sopstveni izvori**“) nisu dovoljna za alimentiranje tekućih i razvojnih poslovnih potreba preduzeća, ono može uzimati kredite od banaka i drugih kreditora i na taj način ulaziti u obaveze prema kreditorima.

Prema tome, banka ili drugi kreditori se pojavljuju kao poseban izvor osnovnih i/ili obrtnih sredstava i ona je pravi poverilac preduzeća, odnosno iznos njenog kredita označava za preduzeće tuđa pozajmljena sredstva, pasivu u užem smislu reči.

Ne dolaze samo banka i drugi kreditori u obzir za poverioca, jer i ostala „treća lica“ u toku poslovanja mogu davanjem neke vrednosti, ili vršenjem nekih usluga doći u odnos poverilaca prema preduzeću, odnosno, može preduzeće postati dužnik za protivvrednost njihovih davanja, ili izvršenih usluga. Ovde se prvenstveno misli na razne obaveze preduzeća prema dobavljačima, kupcima, društvenoj zajednici i slično.

Drugim rečima, krediti i razne obaveze preduzeća (prema dobavljačima, kupcima, društvenoj zajednici i slično) predstavljaju **tuđa sredstva**. Za ova sredstva preduzeće ima obavezu vraćanja nezavisno od ostvarenog poslovnog rezultata.

Pasiva u širem smislu reči i pasiva u užem smislu čine zajedno **celokupnu pasivu**, koja stoji u cifarskoj ravnoteži sa celokupnom aktivom, jer vrednost svih konkretnih sredstava mora odgovarati vrednosti njihovih izvora.

No, vratimo se opet na sam inventar. Iako se u njemu vrši detaljno popisivanje svih imovinskih delova, ne znači da je inventar takva evidencija u koju bi se imovinski delovi mogli ubeležavati proizvoljno, odnosno na vrlo opširan način. Naprotiv, on ima svoje određene šifre u vidu raznih kolona, u koje se unose odgovarajući podaci. Prema tome, **inventar je sistematski pregled celokupne aktivne i pasivne imovine, tipičan primer knjigovodstvene evidencije o ukupnom imovinskom stanju preduzeća, za razliku od pojedinačnih knjigovodstvenih evidencija, u kojima se vr i popis samo pojedinih vrsta imovinskih delova**. Međutim, u ovom drugom slučaju misli se na popis (inventar): valuta, sirovina, gotovih proizvoda, kupaca, dobavljača itd. Znači, da postoji inventar u širem i užem smislu.

Od inventara (popisa) celokupne imovine ili pojedinih delova treba razlikovati **inventarisanje**.

Pod ovim pojmom treba razumeti sam čin popisivanja kako pojedinih imovinskih delova, tako i celokupne aktive i pasive. Ono se sastoji u prebrojavanju, odnosno premeravanju odgovarajućih imovinskih delova, da bi se dobili detaljno i količinski i vrednosni podaci koje treba uneti u sam inventar.

I nemačka knjigovodstvena literatura razlikuje pojam inventara od pojma inventarisanja. Radnju popisivanja naziva „Inventarisanje“, a sam popis – spisak imovine „Inventar“.

Treba napomenuti da u svim zemljama pozitivni zakonski propisi regulišu materijalnu i formalnu stranu inventa tako, da pri njegovom sačinjavanju nema mesta bilo kakvim proizvoljnostima.

Inventar se po pravilu mora praviti kako pri osnivanju, tako i na kraju svake poslovne (računske) godine (*das Geschäftsjahr, Pexercice*).

U kapitalističkim zemljama ovu materiju regulišu najčešće propisi **trgovačkih zakonika**. Inventar na kraju godine, tzv. **krajnji**, u isto vreme je i **početni** za iduću računsku godinu.

Međutim, to ne znači da se inventarisanje ne može vršiti kad god to potrebe zahtevaju. Ovo je naročito preporučljivo činiti iz kontrolnih razloga, da bi se povremeno vršilo upoređivanje stvarnog stanja sa knjigovodstvenim.

### 3.1.2. Prikazivanje inventara

Sam inventar ima svoju propisanu formu i on se grafički prikazuje u obliku **jednostranog računa**. Kod takvog načina grafičkog prikazivanja svi se imovinski delovi nižu jedan ispod drugog i to po izvesnom određenom redu. Uobičajeno je da se prvo popisuju aktivni imovinski delovi, zatim pasivni, a posle toga da se upiše „rekapitulacija“ kojom se vrši upoređivanje ukupnog iznosa aktive sa ukupnim iznosom pasive, u cilju iznalaženja čistog imovinskog stanja. Ovakav oblik vođenja inventara naziva se **paginirani**. Primer inventara dat je tabelom 1.

Tabela inventara pokazuje, da je za svaki aktivni i pasivni imovinski deo dato obrazloženje iz čega se sastoji. Tako su zasebno pobrojane vrste zgrada (fabrička, skladišna, upravna), vrste prevoznih sredstava (putnički i kamioni), vrste sirovina i materijala, nedovršenih i gotovih proizvoda.

Kod mašina i postrojenja, nameštaja, kupaca i dobavljača stavljena je oznaka „prema popisu“, što znači da ih ima veći broj i da su za njih sastavljeni posebni **spiskovi – popisnici** koji se moraju priložiti inventaru.

Drugi deo inventara, tj. „**pasiva**“, sadrži kao stavku samo „poverioce“, u ukupnom iznosu od 22.000,00 dinara, od čega otpada na dug kod banke 10.000,00 dinara, a na dobavljače 12.000,00 dinara.



To znači da se u inventar ubeležava kao pasiva samo „pasiva u užem smislu“, odnosno samo iznos „tuđih sredstava“ za koja preduzeće ima realnu obavezu vraćanja, onima od kojih ih je i dobilo.

U trećem delu, tzv. „**rekapitulaciji**“ upoređuje se ukupan iznos aktive prema ukupnom iznosu „pasive u užem smislu“. Ako je vrednost ukupne aktive veća od vrednosti ukupne pasive u užem smislu, onda razlika predstavlja čistu imovinu, kao u tabeli 1.

Čista imovina može biti početna i krajnja. Početna čista imovina predstavlja pozitivnu razliku između aktive i pasive u početnom inventaru. Krajnja čista imovina je pozitivna razlika između aktive i pasive u završnom (krajnjem) inventaru.

Ako je početna čista imovina jednaka krajnjoj, onda preduzeće nije ostvarilo poslovni efekat: ni dobitak ni gubitak. Ako je krajnja čista imovina veća od početne, onda razlika predstavlja čisti dobitak. Ako je, međutim, krajnja čista imovina manja od početne, onda se radi o čistom gubitku.

Iako se inventar sastavlja jednog određenog dana, to ne znači da se samo popisivanje može i mora baš tog istog dana obaviti, jer u velikim preduzećima ono traje i više dana, iako se vrši za stanje imovine na određeni dan.

Što se tiče tehničkih detalja oko izrade samog inventara, tabela 1 ih ilustruje u potpunosti. U inventar se upisuju ne samo novčane vrednosti pojedinih imovinskih delova, već i njihove količine.

Pored toga, on obavezno ima dve novčane kolone: „predkolonu“ i „glavnu kolonu“, mada ih može imati i više, što zavisi od načina popisivanja svih imovinskih čestica.

Važno je znati samo to da se „glavnom kolonom“ naziva poslednja novčana kolona udesno. Uz to, na dnu inventara se mora uvek nalaziti datum sastavljanja, potpis knjigovođe i direktora preduzeća.

### **3.1.3. Pitanje procenjivanja inventara**

Ovo je jedan od najtežih knjigovodstvenih problema i po svojoj materiji spada, po pravilu, u **Analizu bilansa**, kao završni deo izučavanja knjigovodstvene nauke. No, ovde se treba ograničiti samo na objašnjenje pojma procenjivanja, ne upuštajući se u sve varijante njegovog tehničkog sprovođenja.

Celishodno privredno poslovanje zahteva da se prilikom sačinjavanja svakog inventara ustanovi stvarna vrednost imovine jednog preduzeća. Utvrđivanje ove vrednosti postići će se najuspešnije, ako se pođe od pretpostavke da je svaki inventar osnova za likvidaciju preduzeća, naime da daje najverodostojnije pokazatelje vrednosti svakog pojedinog imovinskog dela za slučaj potrebe njegove prodaje.

Tabela 1.

INVENTAR			
Preduzeće: MLADOST, Beograd			
I	AKTIVA		
A)	Osnovna sredstva		
1.	Zgrade:		
	– Fabrička (jedna)	25.000,00	43.000,00
	– Skladišna (jedna)	8.000,00	
	– Upravna (jedna)	10.000,00	
2.	Mašine i postrojenja		
	prema popisu		40.000,00
3.	Prevozna sredstva:		
	– Luksuzni automobil (jedan)	300,00	1.300,00
	– Kamion (dva)	1.000,00	
4.	Nameštaj		
	prema popisu		600,00
SVEGA A)			84.900,00
B)	Obrtna sredstva		
5.	Sirovine i materijal:		
	– 4000 m <sup>2</sup> kože po 0,30 dinara	1.200,00	3.800,00
	– 5000 m <sup>2</sup> skaja po 0,40 dinara	2.000,00	
	– ostali materijal	600,00	
6.	Nedovršena proizvodnja:		
	– 200 pari čizama po 0,40 dinara	80,00	380,00
	– 3000 pari cipela po 0,10 dinara	300,00	
7.	Gotovi proizvodi:		
	– 100 pari čizama po 1,00 dinar	100,00	350,00
	– 500 pari cipela po 0,50 dinara	250,00	
8.	Potrošnja		
	kupci po spisku		700,00
9.	Novčana sredstva:		
	– Novac u blagajnama	10,00	270,00
	– Žiro račun	260,00	
SVEGA B)			5.500,00
UKUPNA AKTIVA			90.400,00
II	PASIVA		
1.	Poverioci:		
	– Banka	10.000,00	22.000,00
	– Dobavljači po spisku	12.000,00	
UKUPNA PASIVA			22.000,00
III	REKAPITULACIJA		
1.	UKUPNA AKTIVA		90.400,00
2.	UKUPNA PASIVA		22.000,00
3.	ČISTA IMOVINA (1-2)		67.600,00
Datum: 31.12.2005. god.			
Mesto: Beograd		Knjigovođa	Direktor

Cilj procenjivanja je, da se pri popisivanju, svakom imovinskom delu (prema tome i potraživanju) odredi ona vrednost koja mu u datom trenutku zaista odgovara. To, sa jedne strane, zahtevaju i pozitivni zakonski propisi, ali, sa druge strane, to još više zahteva princip pametnog i celishodnog poslovanja. Treba tačno znati vrednost sredstava za proizvodnju, kako zbog poznavanja sadašnjeg stanja preduzeća, tako isto i zbog njegovih perspektiva u budućnosti. Raspoloživa sredstva se ne smeju precenjivati, jer je to ustvari poslovna samoobmana, ali se ne smeju ni potcenjivati, jer ona imaju svoju objektivnu društveno-ekonomsku vrednost. Odsustvo poznavanja tačne vrednosti izvesnih imovinskih delova može vrlo negativno delovati na ceo sistem poslovanja preduzeća.

Tehničko sprovođenje procenjivanja nije nimalo laka stvar u praksi. Postoje mnogi imovinski delovi koji su podložni čestim oscilacijama svojih vrednosti (razne vrste roba, hartija od vrednosti itd.). Izvesne imovinske delove je teško proceniti zbog toga, što u privrednom saobraćaju nisu podložni čestim promenama vlasnika, te je na tržištu nemoguće doći do odgovarajuće cene (zgrade, mašine i sl.). I najzad, u preduzeću se često puta raspolaže i takvim imovinskim delovima koji usled ekonomske zastarelosti nemaju svoju objektivnu tržišnu vrednost i teško bi našli prođu. Ali, za preduzeća su ona još uvek korisna i upotrebljiva, te prema tome imaju svoju internu subjektivnu vrednost i to je slučaj sa raznim alatom, mašinama, osnovnim stadiom i slično.<sup>3</sup>

Ne ulazeći u sve moguće varijante procenjivanja, treba izneti ovde samo neke opšte principe, kojih se treba pridržavati:

1) ako se radi o takvim imovinskim delovima čija je tržišna (prometna) cena vrlo promenljiva, onda je pri inventarisanju takvih delova merodavna njihova cena koštanja (nabavna),

2) ukoliko je sama tržišna (prometna) vrednost niža od nabavne, onda se procena vrši po prometnoj vrednosti,

3) po nabavnoj ceni će se proceniti oni imovinski delovi, čija tržišna cena u trenutku inventarisanja nije poznata, ili uopšte ne postoji,

4) ako su takvi imovinski delovi dugom upotrebom istrošeni, ili usled zastarelosti i izmenjene mode izgubili od svoje vrednosti, onda im se pri proceni mora od nabavne cene izvršiti izvestan odbitak srazmeran stepenu korišćenja, odnosno ekonomske zastarelosti,

5) u sumnjivim slučajevima određuje se, po pravilu, ona najverovatnija vrednost, koja bi se mogla postići pri eventualnoj likvidacionoj prodaji,

6) ako se radi o takvim imovinskim delovima koji su postali skroz nekurentni (pa se kao takvi ne bi mogli prodati) ili mogu da služe isključivo u luksuzne svrhe, njih treba pri inventarisanju smatrati bezvrednim (*wertlos*); ali da bi i oni bili bar evidenciono inventarom obuhvaćeni, uobičajeno ih je

---

<sup>3</sup> V. Zeremski „Osnovi knjigovodstva“, Zadrugar, Sarajevo, 1960, str. 55.

kao takve unositi u njega, po sasvim niskoj ceni (najčešće 1 dinar); ovakvo procenjivanje i ubeležavanje u inventar zove se „*pro memoria*“ (najčešći slučaj sa nameštajem).

Inače, postoje specifične metode za svaku pojedinačnu vrstu imovinskih delova, kao što su: gotovina i valute, rimese (menice u portfelju), hartije od vrednosti (obveznice i akcije), zalihe robe, potraživanja od dužnika, pokretnosti i nepokretnosti, imaginarna aktiva, patentni, licence trate (menične obaveze), obaveze prema poveriocima.

### 3.2. Bilans

Proučavajući suštinu i oblik prikazivanja inventara, upoznali smo sve oni elementarne pojmove koji omogućavaju da se pristupi izučavanju pojma **bilansa** kao jedne od najvažnijih knjigovodstvenih kategorija. Temeljno shvatanje suštine inventara je preduslov za proučavanje bilansa, jer bilans obuhvata iste elemente, samo na drugi način.

#### 3.2.1. Pojam knjigovodstvenog bilansa i njegova osnovna obeležja

Pod bilansom u knjigovodstvu se podrazumeva sumaran prikaz celokupnog imovinskog stanja jednog preduzeća u određenom trenutku. Prostije rečeno, **bilans je fotografija trenutnog stanja imovine jednog preduzeća.**

S druge strane, on je jedna vrsta kraće i preglednije slike inventara. Samo, dok je inventar detaljan pregled svih pojedinačnih imovinskih delova, dotle je bilans sumaran pregled stanja pojedinih sredstava preduzeća raspoređenih prema funkciji i nameni u određene kategorije, kao i sumaran pregled njihovih odgovarajućih izvora. Znači, da on kao takav ima svoja dva dela:

- aktivu, i
- pasivu.

**Dok aktiva obuhvata osnovna (deo sopstvenih) i obrtna sredstva koja preduzeće poseduje u jednom određenom trenutku, pasiva iskazuje visinu tih sredstava obzirom na njihov način pribavljanja; bolje rečeno ona označava izvore tih sredstava.**

Osnovno obeležje je „bilansa“ je u tome, to on mora da ima bilansnu ravnotežu u. Pri tome se misli na bezuslovno pravilo, da zbir vrednosti svih aktivnih delova imovine, tj. vrednost aktive, mora biti uvek, u svakom trenutku, u cifarskoj ravnoteži sa vrednošću pasive. Ova cifarska ravnoteža između sredstava i njihovih izvora logična je posledica činjenice, da se knjigovodstvena evidencija koristi novcem kao merilom za iskazivanje vrednosnog stanja, kako sredstava, tako i njihovih izvora.

Zašto mora postojati ova bilansna cifarska ravnoteža? Iz prostog razloga, što preduzeće ne može posedovati nijedno konkretno osnovno, ili obrtno sredstvo, a da ga nije dobilo bilo od svog osnivača, bilo od trećih lica – poverilaca. A pošto je preduzeće dužno da vrednost primljenih i nabavljenih osnovnih sredstava prikaže kako pojedinačno u aktivni bilansa, tako i u pasivi u ukupnoj vrednosti kao fond osnovnih sredstava, odnosno da vrednost primljenih i nabavljenih obrtnih sredstava iskaže u aktivni pojedinačno, a u pasivi jednim delom kao fond obrtnih sredstava a drugim delom kao „poverioce“, jasno proizilazi da mora postojati uvek bilansna ravnoteža, odnosno cifarska ravnoteža između vrednosti aktive i vrednosti pasive. Drugačije rečeno, ne može se u bilansu kao aktiva iskazivati neki imovinski deo, a da se istovremeno u pasivi ne iskaže njegova protivvrednost kao izvor – poreklo sredstva i obratno. Aktiva i pasiva su dve iste vrednosti koje stoje ravno-pravno jedna prema drugoj, jer su uslovljene uzajamnom uzročnom vezom.

### 3.2.2. Oblik, sadr aj i vrste knjigovodstvenog bilansa

Reč bilans gotovo u svim jezicima vodi poreklo od latinskog izraza *bi lanx* (dva tasa u ravnoteži) odnosno od italijanske reči *bilancia* (vaga, terazije). Smisao ovih izraza je merenje dvaju različitih delova u cilju uspostavljanja ravnoteže između njihove dve veličine i vrednosti, dodavanjem razlike manjoj strani. Zato se delovi bilansa, aktiva i pasiva, grafički prikazuju jedan naspram drugog, kao dva tasa na terazijama, a ne jedan iza, odnosno ispod drugog.

Tabela 2 prikazuje u bilasno-računskom obliku imovinsko stanje preduzeća za izradu obuće „Mladost“ na dan 01.01.2005. godine, s pretpostavkom da su i osnovna<sup>4</sup> i obrtna sredstva dobijena od osnivača, ulagača i deoničara.

Kao što pokazuje tabela 2 vrednost pojedinih osnovnih sredstava iskazanih u aktivni (zgrade, mašine i postrojenja, prevozna sredstva i nameštaj) iznosi ukupno 84.900,00 dinara koliko iznosi i vrednost trajnih izvora osnovnih sredstava u pasivi. Isti je slučaj i sa ukupnom vrednošću obrtnih sredstava u aktivni (sirovine i materijal, nedovršena proizvodnja, gotovi proizvodi, kupci, novčana sredstva) koja odgovara vrednosti trajnih izvora obrtnih sredstava u pasivi od 5.500,00 dinara, kao njihovog izvora.

Sada treba videti kako će izgledati bilans preduzeća „MLADOST“ pod pretpostavkom, da je ono do konkretnih osnovnih i obrtnih sredstava došlo delom iz sopstvenih izvora (trajni kapital), a delom putem kreditiranja od strane trećih lica, tabela 3.

---

<sup>4</sup> U primerima koji slede biće korišćen dosadašnji termin „osnovna sredstva“, a ne „stalna sredstva“, s obzirom da je pojam „stalna sredstva“ širi od pojma „osnovna sredstva“, a za primere ove vrste razumljiviji su „uprosćeni“ poslovni događaji, i zato je on pogodniji i već uobičajen. Isto tako, u primerima će se baratati sa minimalnim iznosima, kako bi primeri bili jasniji.

Tabela 2.

BILANS PREDUZEĆA „MLADOST“ na dan 01.01.2005. god.					
AKTIVA			PASIVA		
R.b.	Struktura sredstava	Iznos (din)	R.b.	Struktura izvora	Iznos (din)
OSNOVNA SREDSTVA			IZVORI OSNOVNIH SREDSTAVA		
1.	Zgrade	43.000,00	1.	Trajni izvori (Poslovni fond; De- oničarski kapital; Trajni ulozi)	
2.	Mašine i postrojenja	40.000,00			
3.	Prevozna sredstva	1.300,00			
4.	Nameštaj	600,00			
SVEGA		84.900,00	SVEGA		84.900,00
OBRтна SREDSTVA			IZVORI OBRтNIH SREDSTAVA		
1.	Sirovine i materijal	3.800,00	1.	Trajni izvori (Poslovni fond; De- oničarski kapital; Trajni ulozi)	
2.	Nedovršena proiz- vodnja	380,00			
3.	Gotovi proizvodi	350,00			
4.	Kupci	700,00			
5.	Novčana sredstva	270,00			
SVEGA		5.500,00	SVEGA		5.500,00
ZBIR AKTIVE		90.400,00	ZBIR PASIVE		90.400,00

Posmatranjem tabele 3 konstatuje se istovetnost aktivne strane ovog bilansa sa onim iz prethodne, tabele 2. Međutim, pasivna strana ovog bilansa je drugačija, jer ima više pasivnih stavki. To znači da nije samo trajni kapital (sopstveni izvori) izvor osnovnih i obrtnih sredstava, već su tu i tuđi izvori. Naime, kao izvori ovih sredstava javljaju se i krediti banaka i drugih kreditora (poverioci), dobavljači i kupci (avansi kupaca). To znači da je preduzeće ostatak osnovnih sredstava stvaralo i kroz uzimanje kredita kod banaka, kao i to da je do drugog dela potrebnih obrtnih sredstava došlo pribavljanjem kratkoročnog kredita od banke i drugih kreditora, isporučioa sirovina i materijala, od dobavljača i uzetim avansima od kupaca.

Drugim rečima, ono se poslužilo tuđim sredstvima zbog čega se za takvo preduzeće kaže da ima pored pasive u širem smislu (visina vrednosti fondova) i pasivu u užem smislu, tj. prave poverioce izražene u stavkama banka, dobavljači i kupci.

Ova dva tabelarna prikaza bilansa jasno ukazuju i na razliku između bilansa i inventara. Ta razlika je u tome, što bilans i inventar prikazuju celokupno imovinsko stanje preduzeća u određenom trenutku samo s tim,

što je taj prikaz u bilansu sumaran po vrednostima, dok je u inventaru detaljan i po vrednostima i po količinama. Razlika je između njih u tome, što se bilans tabelarno prikazuje u obliku tzv. **dvostranog računa**, tj. računa sa dve strane (aktivnom i pasivnom), dok se inventar tabelarno prikazuje u vidu **jednostranog računa** (imovinski delovi se nižu jedan ispod drugog po određenom redu). Videlo se kod objašnjenja inventara, da se takav prikaz stručno naziva „po pagini“, a ovde se dodaje i to, da se dvostrani oblik prikaza bilansa stručno naziva „po foliji“.

Tabela 3.

<b>BILANS</b> <b>PREDUZEĆA „MLADOST“</b> <b>na dan 01.01.2005. god.</b>					
<b>AKTIVA</b>			<b>PASIVA</b>		
R.b.	Struktura sredstava	Iznos (din)	R.b.	Struktura izvora	Iznos (din)
<b>OSNOVNA SREDSTVA</b>			<b>IZVORI OSNOVNIH SREDSTAVA</b>		
1.	Zgrade	43.000,00	1.	Trajni izvori (Poslovni fond; De- oničarski kapital; Trajni ulozi)	60.000,00
2.	Mašine i postrojenja	40.000,00	2.	Kreditni za osnovna sredstva (Banke i dr.)	24.900,00
3.	Prevozna sredstva	1.300,00			
4.	Nameštaj	600,00			
<b>SVEGA</b>		<b>84.900,00</b>	<b>SVEGA</b>		<b>84.900,00</b>
<b>OBRTNA SREDSTVA</b>			<b>IZVORI OBRTNIH SREDSTAVA</b>		
1.	Sirovine i materijal	3.800,00	1.	Trajni izvori (Poslovni fond; De- oničarski kapital; Trajni ulozi)	4.100,00
2.	Nedovršena proiz- vodnja	380,00	2.	Kreditni za obrtna sredstva (Banke i dr.)	700,00
3.	Gotovi proizvodi	350,00			
4.	Kupci	700,00	3.	Dobavljači	400,00
5.	Novčana sredstva	270,00	4.	Ostale obaveze (kupci)	380,00
<b>SVEGA</b>		<b>5.500,00</b>	<b>SVEGA</b>		<b>5.500,00</b>
<b>ZBIR AKTIVE</b>		<b>90.400,00</b>	<b>ZBIR PASIVE</b>		<b>90.400,00</b>

U pogledu sadržaja bilansa, vidi se da leva – aktivna strana prikazuje strukturu sredstava, dok desna – pasivna strana predstavlja strukturu izvora sredstava. Dalje se vidi, da se svaka kategorija sredstava, odnosno svaka kategorija izvora sredstava prikazuje odvojeno u vidu tzv. **pozicije bilansa**. Međutim, princip bilansnog kategorisanja sredstava i njihovih izvora uslovljen je konkretnim prilikama i specifičnim potrebama vladajućeg privrednog sistema. Kapitalistička privreda zahteva sebi odgovarajući, tzv. **princip likvidnosti sredstava**, što znači da se sredstva svrstavaju u aktivni zavisno od stepena mogućnosti njihove realizacije i pretvaranja u novčana sredstva. Zbog toga je u kapitalističkim bilansima ovakav redosled aktivnih imovinskih delova: gotovina u kasi, potraživanja od banaka, zatim ostala kratkoročna potraživanja (kupci i razni drugi dužnici), pa najzad osnovna sredstva (zgrade, mašine, postrojenja, nameštaj i sl.). Ovde se ide od najlikvidnijih ka najnelikvidnijim sredstvima. Međutim, taj red može biti i suprotan. Redosled odgovarajućih izvora u pasivi mora biti u skladu sa onim u aktivni. To znači da će u prvom slučaju izvori biti svrstani ovim redom: od kratkoročnih obaveza (po viđenju) ka dugoročnim obavezama (investicioni zajmovi i sopstvena uložena sredstva). U drugom slučaju, redosled izvora bio bi obrnut.

Prema tome, u kapitalističkim bilansima se ne radi samo o cifarskoj ravnoteži, nego i o uravnoteživanju roka dospelosti obaveza u pasivi sa stepenom likvidnosti sredstava u aktivni. Vrednost obrtnih sredstava treba da odgovara približno vrednosti kratkoročnog duga, a vrednost stalnih sredstava iznosu dugoročnih obaveza.

U pogledu vrste bilansa razlikuju se kao najvažnije sledeće:

- 1) **osnivački ili početni bilans**, koji se sastavlja pri osnivanju preduzeća,
- 2) **završni ili zaključni bilans**, koji se pravi pri redovnom godišnjem zaključku knjiga,
- 3) **likvidacioni bilans**, koji se sastavlja prilikom dobrovoljne ili prinudne likvidacije preduzeća,
- 4) **fuzioni bilans**, koji se sačinjava prilikom spajanja jednog preduzeća sa drugim, i
- 5) **poreski bilans**, koji se pravi na zahtev nadležnih poreskih vlasti zbog utvrđivanja osnovica za oporezivanje.<sup>5</sup>

#### 4. Bilans i tekuće poslovne promene

Pošto bilans, kao što je već ranije rečeno, predstavlja sliku celokupnog imovinskog stanja preduzeća u određenom trenutku, to se odmah postavlja pitanje kako će se dovesti u sklad poslovna dinamika preduzeća i to stanje sredstava i njegovih izvora.

---

<sup>5</sup> O tome vidi više V. Zeremski, N. Žarkić-Joksimović „Upravljanje finansijama u organizacijama udruženog rada“, Centar, Beograd, 1987.



Naime, tekuće poslovne promene, odnosno sve poslovne operacije, utiču besumnje na to stanje, jer ga stalno menjaju. Nabavka materijala, izdavanje materijala, dobijanje, ili vraćanje nekog osnovnog sredstva, plaćanje preko banke dobavljačima, finalizacija i realizacija gotovih proizvoda, sve to izaziva izmene prvobitnog stanja sredstava i njihovih izvora i svakog trenutka stvara novo, izmenjeno imovinsko stanje preduzeća. Pred knjigovodstvenu evidenciju se postavlja zadatak – kako će se tehnički, na bilansu, kao trenutnom stanju imovine, iskazivati sve buduće tekuće poslovne promene, a da se utvrđena bilansna imovinska ravnoteža ne poremeti? Ovo iz razloga što je dvojni sistem knjigovodstvene evidencije dužan da obezbedi svakodnevno dobijanje nove imovinske fotografije koja treba da pruža stalnu imovinsku ravnotežu.

#### **4.1. Četiri osnovne bilansne promene**

Već je rečeno da poslovni procesi u preduzeću izazivaju promene u sastavu i vrednosti sredstava, što znači da dovode do promena u bilansu. A s obzirom na to kako se ove poslovne promene odražavaju na bilans, kaže se da se one mogu podeliti u četiri grupe:

– **Prva grupa obuhvata promene koje izazivaju povećanje aktive i povećanje pasive za isti iznos.** U ovu grupu dolazi, na primer, nabavka materijala na kredit (povećanje vrednosti materijala i povećanje obaveza prema dobavljačima), primanje osnovnog sredstva bez naknade (povećanje vrednosti osnovnih sredstava u aktivi i povećanje poslovnog fonda u pasivi) itd. Ove promene povećavaju ukupnu vrednost sredstava i izvora sredstava i dovode do povećanja zbira bilansa;

– **Druga grupa obuhvata promene koje izazivaju smanjenje aktive i smanjenje pasive za isti iznos.** Na primer, dobavljaču je isplaćen dug u gotovu (smanjenje vrednosti gotovine u aktivi i smanjenje obaveza prema dobavljačima u pasivi); ustupljeno je osnovno sredstvo bez naknade (smanjenje vrednosti osnovnih sredstava u aktivi i smanjenje poslovnog fonda u pasivi) itd. Ove promene dovode do smanjenja ukupne vrednosti sredstava i izvora sredstava, što znači da dovode i do smanjivanja zbira bilansa;

– **Treća grupa obuhvata promene koje se odnose na levu stranu bilansa, na aktivu i izazivaju izmene u njenoj strukturi.** One povećavaju jednu aktivnu poziciju, a drugu aktivnu poziciju smanjuju. Zbir bilansa ostaje nepromenjen. Tako, predaja materijala u proizvodnju dovodi do povećanja proizvodnje u toku, a do smanjivanja vrednosti materijala; kupovina materijala za gotovo povećava vrednost materijala, a smanjuje vrednost gotovine; nabavka mašina iz izdvojenih novčanih sredstava za investicije povećava vrednost osnovnih sredstava, a smanjuje izdvojena novčana sredstva za investicije i drugo; i

– Četvrta grupa obuhvata promene koje se odnose samo na desnu stranu bilansa, to znači da izazivaju izmene u strukturi pasive. One povećavaju jednu poziciju pasive, a smanjuju drugu poziciju pasive. Zbir bilansa se ne menja. Na primer, isplata obaveza prema dobavljačima tj. iz odobrenog kredita povećaće obaveze prema banci, a smanjiće obaveze prema dobavljačima, pretvaranjem kratkoročnog kredita za obrtna sredstva u dugoročni kredit za obrtna sredstva, povećaće se dugoročni kredit za obrtna sredstva, a smanjiće kratkoročni kredit za obrtna sredstva itd.

Na primerima koji slede, navedene četiri osnovne bilansne promene biće jasnije objašnjene.

BILANS br. 1.					
A K T I V A			P A S I V A		
R.b.	Struktura sredstava	Iznos (din)	R.b.	Struktura izvora	Iznos (din)
OSNOVNA SREDSTVA			IZVORI OSNOVNIH SREDSTAVA		
1.	Osnovna sredstva	10.000,00	1.	Poslovni fond	8.000,00
2.	Materijal	700,00	2.	Kredit za OS	4.500,00
3.	Gotovi proizvodi	2.000,00	3.	Dobavljači za OS	1.210,00
4.	Potraživanja	950,00	4.	Dobavljači	400,00
5.	Žiro računi	450,00			
6.	Blagajna	10,00			
SVEGA		14.110,00	SVEGA		14.110,00

Oznaka: OS – osnovna sredstva

(1) Prilmljeno je osnovno sredstvo u vrednosti od 2.000,00 dinara bez naknade. Posle evidentiranja ove promene bilans izgleda:

BILANS br. 2.					
A K T I V A			P A S I V A		
R.b.	Struktura sredstava	Iznos (din)	R.b.	Struktura izvora	Iznos (din)
OSNOVNA SREDSTVA			IZVORI OSNOVNIH SREDSTAVA		
1.	Osnovna sredstva	12.000,00	1.	Poslovni fond	10.000,00
2.	Materijal	700,00	2.	Kredit za OS	4.500,00
3.	Gotovi proizvodi	2.000,00	3.	Dobavljači za OS	1.210,00
4.	Potraživanja	950,00	4.	Dobavljači	400,00
5.	Žiro računi	450,00			
6.	Blagajna	10,00			
SVEGA		16.110,00	SVEGA		16.110,00

Oznaka: OS – osnovna sredstva

Nastala promena dovela je do povećanja „osnovnih sredstava“ u aktivi za 2.000,00 dinara i do povećanja pozicije „poslovni fond“ u pasivi za isti iznos.

Ostale pozicije su ostale nepromenjene.

Zbir bilansa se takođe povećao za 2.000,00 dinara, jer se ukupna vrednost sredstava preduzeća povećala, što znači da su se za isti iznos povećali i izvori sredstava.

(2) Isplaćeno je dobavljačima za isporučeni materijal 250,00 dinara preko banke (na teret žiro računa). Posle ove promene bilans izgleda:

BILANS br. 3.					
AKTIVA			PASIVA		
R.b.	Struktura sredstava	Iznos (din)	R.b.	Struktura izvora	Iznos (din)
OSNOVNA SREDSTVA			IZVORI OSNOVNIH SREDSTAVA		
1.	Osnovna sredstva	12.000,00	1.	Poslovni fond	10.000,00
2.	Materijal	700,00	2.	Kredit za OS	4.500,00
3.	Gotovi proizvodi	2.000,00	3.	Dobavljači za OS	1.210,00
4.	Potraživanja	950,00	4.	Dobavljači	150,00
5.	Žiro računi	200,00			
6.	Blagajna	10,00			
SVEGA		15.860,00	SVEGA		15.860,00

Oznaka: OS – osnovna sredstva

Promena je delovala na poziciju „žiro račun“ u aktivi i na poziciju „dobavljači“ u pasivi.

Izazvala je smanjenje pozicije „žiro račun“ za 250,00 dinara i istovremeno je za isti iznos smanjila poziciju „dobavljači“.

Zbir bilansa se smanjio za 250,00 dinara, pošto je istovremeno smanjena vrednost sredstava i izvora sredstava.

(3) Podignuto je sa „žiro računa“ 50,00 dinara u gotovom. Posle ove promene bilans bi izgledao kao u sledećoj tabeli.

Promena je imala dejstvo samo na levu stranu bilansa – aktivu. Pozicija „blagajna“ se povećala za 50,00 dinara, a pozicija „žiro račun“ se smanjila za 50,00 dinara. Pošto su promene nastale samo u strukturi aktive, jedna aktivna pozicija se povećala, a druga aktivna pozicija se smanjila, te je zbir bilansa ostao nepromenjen.

BILANS br. 4.					
A K T I V A			P A S I V A		
R.b.	Struktura sredstava	Iznos (din)	R.b.	Struktura izvora	Iznos (din)
OSNOVNA SREDSTVA			IZVORI OSNOVNIH SREDSTAVA		
1.	Osnovna sredstva	12.000,00	1.	Poslovni fond	10.000,00
2.	Materijal	700,00	2.	Kredit za OS	4.500,00
3.	Gotovi proizvodi	2.000,00	3.	Dobavljači za OS	1.210,00
4.	Potraživanja	950,00	4.	Dobavljači	150,00
5.	Žiro računi	150,00			
6.	Blagajna	60,00			
SVEGA		15.860,00	SVEGA		15.860,00

Oznaka: OS – osnovna sredstva

(4) Isplaćena je obaveza dobavljačima za osnovna sredstva od 600,00 dinara iz odobrenog kredita za osnovna sredstva. Nakon ove promene bilans ima sledeći izgled:

BILANS br. 5.					
A K T I V A			P A S I V A		
R.b.	Struktura sredstava	Iznos (din)	R.b.	Struktura izvora	Iznos (din)
OSNOVNA SREDSTVA			IZVORI OSNOVNIH SREDSTAVA		
1.	Osnovna sredstva	12.000,00	1.	Poslovni fond	10.000,00
2.	Materijal	700,00	2.	Kredit za OS	5.100,00
3.	Gotovi proizvodi	2.000,00	3.	Dobavljači za OS	610,00
4.	Potraživanja	950,00	4.	Dobavljači	150,00
5.	Žiro računi	150,00			
6.	Blagajna	60,00			
SVEGA		15.860,00	SVEGA		15.860,00

Oznaka: OS – osnovna sredstva

Promena je delovala samo na desnu stranu bilansa – pasivu. Izazvala je povećanje pozicije „kredit za osnovna sredstva“ na 600,00 dinara i smanjenje pozicije „dobavljači za osnovna sredstva“ za 600,00 dinara. Pošto je promena imala dejstva samo na strukturu pasive, jednu pasivnu poziciju je povećala, a drugu pasivnu poziciju je smanjila za isti iznos, te je zbir bilansa ostao nepromenjen.

Prema tome, četiri osnovne bilansne promene mogu se šematski prikazati na sledeći način:

Bilans br. 2	
Aktiva	Pasiva
+	+

Bilans br. 3	
Aktiva	Pasiva
-	-

Bilans br. 4	
Aktiva	Pasiva
±	

Bilans br. 5	
Aktiva	Pasiva
	±

Iz ovog pregleda proizilazi:

a) da se svaka promena istovremeno odražava na najmanje dve pozicije i

b) da je zbir aktivnih i pasivnih pozicija uvek isti, pošto nijedna promena nije poremetila bilansnu ravnotežu.

Kod prve promene se za isti iznos povećala aktiva i pasiva i zbir bilansa se takođe povećao za isti iznos. Kod druge promene se smanjila aktiva i pasiva, pa se za isti iznos smanjio i zbir bilansa. Kod treće promene se povećala jedna pozicija aktive, a smanjila se druga pozicija aktive, što znači da je zbir bilansa ostao nepromenjen. Kod četvrte promene se, međutim, povećala jedna pasivna pozicija, a smanjila se druga pasivna pozicija za isti iznos, dok je opet zbir bilansa ostao nepromenjen.

#### 4.2. Promene u vezi sa rashodima i prihodima

Osnovne bilansne promene o kojima je do sada bilo reči, odnosile su se na povećanje aktive i pasive, smanjenje aktive i pasive, na izmene u strukturi aktive i na izmene u strukturi pasive, nezavisno od pojave rashoda i prihoda. Međutim, promene u vezi sa rashodima i prihodima koje imaju dejstva na ukupnu vrednost sopstvenih sredstava mogu se uključiti u četiri osnovne bilansne promene sa gledišta njihovog dejstva na bilans.

Ako preduzeće isplati 10,00 dinara u gotovu na ime kazne za neisporučene gotove proizvode, smanjiće se aktivna pozicija „žiro računi“, a da se za isti iznos neće povećati druga aktivna pozicija, niti će se smanjiti obaveza prema trećim fizičkim ili pravnim licima koja je bila obuhvaćena bilansom. Dolazi do pojave rashoda koji smanjuje aktivu, smanjuje konkretna sredstva koja preduzeću stoje na raspolaganju za obavljanje njegovih funkcija, a za isti iznos smanjuje i poslovni fond.

S druge strane, naplata, na primer 5,00 dinara na ime penala za ne-isporučen materijal na vreme, povećaće jednu aktivnu poziciju „žiro račun“, a da istovremeno neće smanjiti drugu aktivnu poziciju, niti će povećati obavezu obuhvaćenu bilansom u pasivi. Dolazi do povećanja aktive, konkretnih sredstava, usled pojave prihoda, koji povećavaju poslovni fond za isti iznos, pošto se radi o povećanju ukupne vrednosti sopstvenih sredstava. Isto tako, prodaja gotovih proizvoda na kredit, po prodajnoj ceni većoj od troškova proizvodnje, izazvaće povećanje pozicije „kupci“ za vrednost prodatih proizvoda po prodajnoj ceni, smanjenje pozicije „gotovi proizvodi“ za vrednost prodatih proizvoda po ceni koštanja, a razlika između cene koštanja prodatih proizvoda i prodajne cene povećaće poziciju „poslovni fond“.

Usled rashoda i prihoda mogu da nastanu sledeće bilansne promene:

- 1) povećanje aktive i pasive usled prihoda,
- 2) izmene u strukturi pasive usled prihoda,
- 3) smanjenje aktive i pasive usled rashoda i
- 4) izmene u strukturi pasive usled rashoda.

U svim slučajevima se promene u vezi sa pojavom rashoda i prihoda odražavaju i na desnoj strani bilansa, pasivi, jer dovode do povećanja ili smanjenja poslovnog fonda. U daljem izlaganju pratiće se dejstvo promena sa rashodima i prihodima na bilans broj 5.

(5) Naplaćeno je 40,00 dinara na ime vanrednih prihoda.

BILANS br. 6.					
AKTIVA			PASIVA		
R.b.	Struktura sredstava	Iznos (din)	R.b.	Struktura izvora	Iznos (din)
OSNOVNA SREDSTVA			IZVORI OSNOVNIH SREDSTAVA		
1.	Osnovna sredstva	12.000,00	1.	Poslovni fond	<b>10.040,00</b>
2.	Materijal	700,00	2.	Kredit za OS	5.100,00
3.	Gotovi proizvodi	2.000,00	3.	Dobavljači za OS	610,00
4.	Potraživanja	950,00	4.	Dobavljači	150,00
5.	Žiro računi	<b>190,00</b>			
6.	Blagajna	60,00			
SVEGA		<b>15.900,00</b>	SVEGA		<b>15.900,00</b>

Oznaka: OS – osnovna sredstva

Promena je izazvala povećanje pozicije „žiro račun“ u aktivi za 40,00 dinara. Istovremeno je nastalo povećanje pozicije „poslovni fond“ u pasivi za isti iznos. Zbir bilansa se povećao za 40,00 dinara. Povećala su se konkretna sredstva u aktivi i izvori sredstava u pasivi.

(6) Dobavljači su nam odobrili 15,00 dinara na ime penala za zakašnjenje u isporuci materijala. Posle ove promene bilans izgleda kao u sledećoj tabeli.

Ova promena je delovala samo na desnu stranu bilansa, pasivu i to je smanjila poziciju dobavljači, pošto se iznos koji nam dobavljači duguju za penale prebio sa iznosom naše obaveze prema dobavljačima, a povećala je za isti iznos ukupnu vrednost sopstvenih sredstava, tj. povećana je pozicija poslovni fond. Zbir bilansa je ostao nepromenjen, jer se radi samo o izmeni u strukturi pasive.

<b>BILANS br. 7.</b>					
<b>A K T I V A</b>			<b>P A S I V A</b>		
R.b.	Struktura sredstava	Iznos (din)	R.b.	Struktura izvora	Iznos (din)
OSNOVNA SREDSTVA			IZVORI OSNOVNIH SREDSTAVA		
1.	Osnovna sredstva	12.000,00	1.	Poslovni fond	<b>10.055,00</b>
2.	Materijal	700,00	2.	Kredit za OS	5.100,00
3.	Gotovi proizvodi	2.000,00	3.	Dobavljači za OS	610,00
4.	Potraživanja	950,00	4.	Dobavljači	<b>135,00</b>
5.	Žiro računi	190,00			
6.	Blagajna	60,00			
<b>SVEGA</b>		<b>15.900,00</b>	<b>SVEGA</b>		<b>15.900,00</b>

Oznaka: OS – osnovna sredstva

(7) Izgorelo je gotovih proizvoda u magacinu u vrednosti od 480,00 dinara; proizvodi nisu bili osigurani. Bilans ima izgled dat tabelarno (Bilans br. 8).

Ova promena je izazvala smanjenje pozicije „gotovi proizvodi“ u aktivi za 480,00 dinara i smanjenje pozicije „poslovni fond“ u pasivi za iznos od 480,00 dinara. Zbir bilansa se prema tome smanjio za ovaj iznos.

(8) Odobreno je dobavljačima 20,00 dinara na ime penala za neizvršenu isplatu u roku. Posle ove promene bilans izgleda kao što je dato u tabeli, bilans br. 9.

BILANS br. 8.					
AKTIVA			PASIVA		
R.b.	Struktura sredstava	Iznos (din)	R.b.	Struktura izvora	Iznos (din)
OSNOVNA SREDSTVA			IZVORI OSNOVNIH SREDSTAVA		
1.	Osnovna sredstva	12.000,00	1.	Poslovni fond	9.565,00
2.	Materijal	700,00	2.	Kredit za OS	5.100,00
3.	Gotovi proizvodi	1.520,00	3.	Dobavljači za OS	610,00
4.	Potraživanja	950,00	4.	Dobavljači	150,00
5.	Žiro računi	190,00			
6.	Blagajna	60,00			
SVEGA		15.420,00	SVEGA		15.420,00

Oznaka: OS – osnovna sredstva

BILANS br. 9.					
AKTIVA			PASIVA		
R.b.	Struktura sredstava	Iznos (din)	R.b.	Struktura izvora	Iznos (din)
OSNOVNA SREDSTVA			IZVORI OSNOVNIH SREDSTAVA		
1.	Osnovna sredstva	12.000,00	1.	Poslovni fond	9.545,00
2.	Materijal	700,00	2.	Kredit za OS	5.100,00
3.	Gotovi proizvodi	1.520,00	3.	Dobavljači za OS	610,00
4.	Potraživanja	950,00	4.	Dobavljači	155,00
5.	Žiro računi	190,00			
6.	Blagajna	60,00			
SVEGA		15.420,00	SVEGA		15.420,00

Oznaka: OS – osnovna sredstva

Promena je imala samo dejstvo na desnu stranu bilansa, pasivu. Pozicija „dobavljači“ se povećala za 20,00 dinara, to jest povećala se obaveza prema dobavljačima za iznos penala, a pozicija poslovni fond se smanjila za ovaj iznos, jer se smanjila ukupna vrednost sopstvenih sredstava za iznos rashoda. Zbir bilansa je ostao nepromenjen, pošto je promena dovela do izmene u strukturi pasive. Šematski prikazane promene usled pojave rashoda i prihoda izgledaće:



Bilans br. 6	
Aktiva	Pasiva
+	+

Promene iste kao kod  
bilansa broj 2

Bilans br. 7	
Aktiva	Pasiva
	±

Promene iste kao kod  
bilansa broj 5

Bilans br. 8	
Aktiva	Pasiva
-	-

Promene iste kao kod  
bilansa broj 3

Bilans br. 9	
Aktiva	Pasiva
	±

Promene iste kao kod  
bilansa broj 5

Na taj način, promene izazvane pojavom rashoda uključuju se u osnovne bilansne promene:

- a) povećanje aktive uz istovremeno povećanje pasive,
- b) smanjenje aktive uz istovremeno smanjenje pasive, i
- c) izmene u strukturi pasive.

### 4.3. Razvijanje bilansa

Pošto bilans, kao što je već istaknuto, predstavlja sliku celokupnog imovinskog stanja preduzeća u određenom trenutku, to se odmah postavlja pitanje, kako će se dovesti u sklad poslovna dinamika preduzeća i to stanje sredstava preduzeća i njegovih izvora. Naime, tekuće poslovne promene odnosno sve privredne operacije utiču besumnje na to stanje, jer ga stalno menjaju. Nabavka materijala, izdavanje materijala, dobijanje ili vraćanje nekog osnovnog sredstva, plaćanje preko banke dobavljačima, finalizacija i realizacija gotovih proizvoda, sve to izaziva izmene u prvobitnom stanju sredstava i njihovih izvora i svakog trenutka stvara novo izmenjeno stanje preduzeća. Pred knjigovodstvenu evidenciju se postavlja zadatak: kako će se tehnički, na bilansu, kao trenutnom stanju imovine, iskazivati sve buduće tekuće poslovne promene, a da se utvrđena bilansna imovinska ravnoteža time ne poremeti? Ovo iz razloga, što je dvojni sistem knjigovodstvene evidencije dužan da obezbedi svakodnevno dobijanje nove imovinske fotografije, koja treba da pruža stalnu imovinsku ravnotežu.

Posmatranjem uticaja poslovnih promena na početni bilans preduzeća „Mladost“, na slici 1, pokazuje da se mora pratiti kretanje svih poslovnih promena koje se u krajnjoj liniji svode bilo na povećanje, bilo na smanjenje pojedinih imovinskih delova. Međutim, nije dovoljno samo ih pratiti, već

je potrebno svaku od njih i zabeležiti. Otuda se postavlja problem tehničkog načina beleženja svake poslovne promene.

Ako se pođe od pretpostavke kao norme, da svaku promenu treba zabeležiti u samom bilansu kod odgovarajućeg imovinskog dela, onda bi trebalo svako smanjenje ili povećanje tog imovinskog dela tehnički zabeležiti na taj način, što se njegova početna cifarska vrednost izbriše i na njeno mesto upiše nova povećana, ili smanjena vrednost. Međutim, to bi bio vrlo komplikovan i tehnički neizvodljiv posao, naročito u velikim preduzećima, u kojima samo u toku jednog dana može da dođe do stotine i hiljade poslovnih operacija. Zato se mora pribеći jednostavnijem i praktičnijem rešenju ovog problema. U čemu se to rešenje sastoji?

Da bi se moglo pratiti kretanje svih vrsta promena na svakom pojedinačnom aktivnom ili pasivnom delu imovine preduzeća, mora se izlučiti iz početnog osnovnog bilansa, svaki taj deo sa njegovom početnom vrednošću i njoj dodavati, ili oduzimati one vrednosti koje proističu iz odnosa poslovne promene.

To izdvajanje pojedinih delova postiže se razvijanjem (rašćlanjavanjem, demontiranjem) osnovnog bilansa na onoliki broj „malih bilansa“ ili „podbilansa“, koliko ima ukupno aktivnih i pasivnih imovinskih delova. Ovi „podbilansi“, posmatrani samo za sebe, neće ni u kom slučaju predstavljati ono što je predstavljao bilans iz koga su oni nastali. Međutim, posmatrani u celosti, oni daju istu onu imovinsku fotografiju koju daje i sam osnovni bilans.

Da izvršimo sada razvijanje (demontiranje) bilansa preduzeća „Mladost“, prikazanog na slici 1. Vidi se, pre svega, da on sadrži devet aktivnih i četiri pasivna imovinska dela, tako da je potrebno obrazovati ukupno trinaest „podbilansa“. Pri tome se mora voditi računa da se „podbilansi“ šematski prikazuju kao i bilans u vidu terazija sa dva kraka i da se aktivni imovinski delovi iz bilansa (leva strana) prenose takođe na leve strane odgovarajućih „podbilansa“, odnosno da se pasivni imovinski delovi iz bilansa (desna strana) prenose na desne strane odgovarajućih „podbilansa“.

Ako se izvrši to prenošenje, dobiće se sledeća situacija data na slici 1.

Svaki ovaj podbilans prikazuje, ustvari, početno stanje vrednosti odnosnog imovinskog dela. Sami za sebe oni predstavljaju samo to, ali sabrani svi skupa daju ukupnu vrednost raščlanjenog bilansa.

Ako bi se sabrale pojedinačne vrednosti svih podbilansa na levoj strani, dobila bi se ukupna vrednost aktive u bilansu na tabeli 3 i obrnuto u pogledu pasive. Međutim, to ne znači da se ovi podbilansi moraju grupisati na aktivne i pasivne. Ne, mogu se porediti sasvim slobodno i proizvoljno, ali uvek sabiranjem leve strane svih podbilansa mora se dobiti iznos koji se dobija takođe sabiranjem desne strane svih podbilansa. Istovremeno, ovaj iznos mora biti ravan ukupnom iznosu aktive, odnosno pasive u osnovnom bilansu.

Zgrade	
+	-
43.000,00	

Mašine i postrojenja	
+	-
40.000,00	

Prevozna sredstva	
+	-
1.300,00	

Nameštaj	
+	-
600,00	

Sirovine i materijal	
+	-
3.800,00	

Nedovršena proizvodnja	
+	-
380,00	

Gotovi proizvodi	
+	-
350,00	

Kupci	
+	-
700,00	

Isto računi	
+	-
270,00	

Poslovni fond	
+	-
	64.100,00

Kreditni za obrtna sredstva	
+	-
	700,00

Dobavljači	
+	-
	400,00

Ostale obaveze	
+	-
	380,00

Kreditni za osnovna sredstva	
+	-
	24.900,00

*Slika 1. Uticaj promena na početni bilans preduzeća „Mladost“*

## 5. Računi (konta)

Kao što je već rečeno, evidentiranje svih promena na svim pojedinim imovinskim delovima sprovodi se pomoću sistematske evidencije koja se zove **račun**, ili **konto** (od italijanske reči *conto* = račun). Pod knjigovodstvenim pojmom „računa“ podrazumeva se dakle, grafički prikaz terazija (ili oblik slova T) koji služi kako za ubeležavanje početnog stanja; određenog imovinskog dela, tako i za ubeležavanje svake promene nastale u stanju tog imovinskog dela. Videće se kasnije, da se to ubeležavanje nastalih promena zove knjiženje, a kod koga razlikujemo dopisivanje i otpisivanje vrednosti određenog imovinskog dela. Broj računa (konta) zavisi od broja pojedinih imovinskih delova sadržanih u početnom bilansu.

To znači, da će se za svaki aktivni, kao i za svaki pasivni imovinski deo otvoriti jedan ovakav račun. U praksi se ovi računi vode u **Glavnoj knjizi**. Naime, pojedine strane Glavne knjige su rezervisane za jedan ili više računa određenih imovinskih delova (ako se Glavna knjiga vodi u kartotečnom obliku, onda je svaki karton predviđen za jedan jedini imovinski deo).

Potrebno je videti kako se vrši ubeležavanje tih promena na računima (kontima). Pre svega, treba objasniti, zašto se kod svih prikazanih bilansa pored reči „aktiva“ stavlja i oznaka „+“ (plus), a pored reči „pasiva“ „-“ (minus), a tako isto zašto levu stranu svakog podbilansa označavamo sa „+“, a desnu sa „-“.

Znak „+“ označava uvek nešto pozitivno. Kako je posedovanje konkretnih imovinskih delova, odnosno sredstava potrebnih za rad (aktiva), za preduzeće nesumnjivo pozitivna stvar, to je sasvim razumljivo što se vrednost svih takvih imovinskih delova označava sa plus (+). Obrnuto, pošto za jedno preduzeće postojanje obaveza prema osnivaču, odnosno prema društvu u širem smislu, kao i prema trećim licima za primljena sredstva od njih (pasiva) predstavlja svakako nešto negativno, to je normalno da se takvi imovinski delovi označavaju sa minus (-).

Pošto se početni aktivni imovinski delovi iz osnovnog bilansa prenose na leve strane pojedinih podbilansa, to se i leve strane svih podbilansa (računa) označavaju znakom +, a desne znakom -; jer zbir vrednosti leve strane svih podbilansa (oznaka +) mora biti ravan ukupnom iznosu aktive osnovnog bilansa (takođe oznaka +), odnosno zbir vrednosti desne strane svih podbilansa (oznaka -) mora biti ravan ukupnom iznosu pasive osnovnog bilansa (takođe oznaka -).

A sada posmatrajmo sliku 1.

Svi aktivni imovinski delovi (njih devet na broju) preneti su iz osnovnog bilansa na devet posebnih računa i vrednosti njihovog početnog stanja zabeležene su na levu (pozitivnu) stranu računa. Prema tome, prva cifarska zabeležka na levoj strani (+) ovih devet računa pokazuje vrednost

početnog stanja svakog imovinskog aktivnog dela (1. zgrade, 2. mašine i postrojenja, 3. prevozna sredstva, 4. nameštaj, 5. sirovine i materijal, 6. nedovršena proizvodnja, 7. gotovi proizvodi, 8. kupci i 9. novčana sredstva).

Iz ovoga dalje proizilazi, da će se svaka kasnija promena koja označava povećanje odnosno aktivnog imovinskog dela (kupovina prevoznog sredstva, materijala ili nameštaja) zabeležiti takođe na levu stranu odgovarajućeg računa, jer svako povećanje konkretnog imovinskog sredstva predstavlja za preduzeće nešto pozitivno (+), odnosno poboljšanje imovinske situacije, jer se samo na taj način može iskazati povećanje prvobitne vrednosti odnosno aktivnog imovinskog dela.

Ovo beleženje promene na levu (pozitivnu) stranu računa aktivnog imovinskog dela zove se još „dopisivanje“, jer se njime zaista dopisuje (povećava) vrednost tog aktivnog imovinskog dela. Obrnuto, svaka poslovna promena koja znači smanjenje vrednosti početnog imovinskog stanja jednog aktivnog sredstva (izdavanje gotovine, prodaja zgrade ili nameštaja) zabeležiće se na desnu stranu (negativnu) stranu odgovarajućeg računa, jer svako smanjenje konkretnog imovinskog sredstva predstavlja za preduzeće nešto negativno (–), tj. pogoršanje njegove imovinske situacije i jer se samo na taj način beleženjem na suprotnoj (negativnoj) strani može izraziti smanjenje prvobitne vrednosti aktivnog imovinskog dela. Ovo beleženje na desnoj strani računa aktivnog imovinskog dela zove se još „otpisivanje“, jer se njime zaista otpisuje (smanjuje) prethodna vrednost odnosno aktivnog imovinskog dela.

Što se tiče pasivnih imovinskih delova, njih je pet na broju: 1) poslovni fond, 2) krediti za obrtna sredstva, 3) dobavljači, 4) ostale obaveze i 5) krediti za osnovna sredstva. Njihove vrednosti prenete su iz osnovnog bilansa na desne (negativne) strane pet zasebnih računa, vidi sliku 1. Kao što se vidi, početno stanje vrednosti pojedinih obaveza preduzeća prikazano je na desnoj strani odgovarajućeg računa označenog sa –. Sledstveno tome, svaka kasnija tekuća poslovna promena koja znači povećanje bilo kog pasivnog imovinskog dela (na primer, zajam ili povećanje kredita kod banke) biće takođe zabeležena na desnu stranu (–) odgovarajućeg računa, jer svako povećanje obaveza izražava nešto negativno, odnosno pogoršava imovinsku situaciju preduzeća, a samo takvom beleškom može se konstatovati i povećanje dobijenih novih sredstava iz odnosnih izvora. Za razliku od aktivnih računa, ova beleška na desnoj strani pasivnih računa naziva se „dopisivanje“, jer se njome zaista dopisuje (povećava) prethodna visina obaveze za primljena sredstva od osnivača ili trećih lica. Obrnuto, ako u preduzeću nastane takva poslovna promena koja označava smanjenje njegovih postojećih obaveza (isplata duga banci, odnosno dobavljačima, delimično ili u celosti), ona će se zabeležiti na levu (+) stranu odgovarajućeg računa, jer svako smanjenje obaveza (dugova) predstavlja za preduzeće nešto pozitivno, tj. poboljšanje njegovog ekonomskog stanja i samo se takvom beleškom na suprotnoj strani može izraziti smanjenje prethodne visine odnosnih obaveza.

Ovde, za razliku od aktivnih računa, zabeleška na levoj strani računa pasivnog imovinskog dela naziva se „otpisivanje“, jer se njome zaista otpisuje (smanjuje) prvobitna visina obaveza prema izvorima sredstava.

U vezi sa rečenim, može se na primer pretpostaviti da su se na imovinskim delovima preduzeća „Mladost“, prikazanim na slici 1, desile sledeće promene u vremenu od 01.01. do 30.06.2005. godine.

1) Primitljeno je 100,00 dinara od jednog kupca na ime isplate fakture broj 534;

2) Primitljena je na poklon mašina u vrednosti od 2.000,00 dinara;

3) U pogonu je završena jedna partija od 100 pari muških cipela i predata je skladištu gotovih proizvoda u vrednosti od 80,00 dinara;

4) Isplaćena je obaveza prema dobavljaču u iznosu od 400,00 dinara za isporučene sirovine po njegovoj fakturi broj 147 iz uzetog kredita za obrtna sredstva; i

5) Fabrika kože „Napred“ iz Leskovca isporučila je preduzeću 10.000 m<sup>2</sup> kože po ceni od 0,5 dinara/m<sup>2</sup> (ukupno 5.000,00 dinara). Koža je primitljena i smeštena u skladište materijala, ali „Mladost“ nije isplatila fakturu fabrici „Napred“ br. 473, već jojuguje ceo njen iznos.

Po izvršenom knjiženju (ubeležavanju) svih ovih poslovnih promena na račune odgovarajućih imovinskih delova prikazanim na slici 1 dobiće se nova imovinska situacija koju daje slika 2.

Na slici 2 tekuće poslovne promene označene su na pojedinim računima brojevima u zagradi, dok su početna stanja imovinskih delova bez oznake. Da objasnimo sada zašto su nastale promene knjižene na prikazani način.

U prvom slučaju (posmatraj sliku 2) jedan dužnik (kupac) položio je u gotovu na ime isplate fakture br. 534 ukupno 100,00 dinara. Ova poslovna promena tangira dva imovinska dela: „žiro račun“ i „kupci“. Oba ova imovinska dela su konkretna sredstva preduzeća, tj. njegova aktiva. Šta se desilo sa gotovinom, a šta sa dužnicima? Na žiro račun je dospelo u gotovu još 100,00 dinara, što znači da se iznos gotovine povećao.

Ovo povećanje će se knjigovodstveno izraziti beleženjem iznosa od 100,00 dinara na levu (+) stranu računa „žiro račun“ na koju je ubeleženo i njeno početno stanje, odnosno izvršiće se dopisivanje tog iznosa. Tako će račun „žiro račun“ iskazivati sada vrednost od 370,00 dinara jer zaista toliko ima novca na žiro računu. Na početnu vrednost se dodaje novi iznos beleženjem na istoj strani, jer se želi izraziti njeno povećanje, a time i poboljšanje celokupne imovine.

U pogledu kupaca situacija je obrnuta. Kupci za preduzeće predstavljaju dužnike, odnosno njegov aktivni imovinski deo, jer se iza pojma „kupci“ krije vrednost njegovih gotovih proizvoda isporučenih (još nenaplaćenih) trećim licima.

<table> <tr><th colspan="2">Zgrade</th></tr> <tr><td>+</td><td>-</td></tr> <tr><td>43.000,00</td><td></td></tr> </table>	Zgrade		+	-	43.000,00		<table> <tr><th colspan="2">Mašine i postrojenja</th></tr> <tr><td>+</td><td>-</td></tr> <tr><td>40.000,00</td><td></td></tr> <tr><td>2.000,00</td><td></td></tr> </table>	Mašine i postrojenja		+	-	40.000,00		2.000,00			
Zgrade																	
+	-																
43.000,00																	
Mašine i postrojenja																	
+	-																
40.000,00																	
2.000,00																	
<table> <tr><th colspan="2">Prevozna sredstva</th></tr> <tr><td>+</td><td>-</td></tr> <tr><td>1.300,00</td><td></td></tr> </table>	Prevozna sredstva		+	-	1.300,00		<table> <tr><th colspan="2">Nameštaj</th></tr> <tr><td>+</td><td>-</td></tr> <tr><td>600,00</td><td></td></tr> </table>	Nameštaj		+	-	600,00					
Prevozna sredstva																	
+	-																
1.300,00																	
Nameštaj																	
+	-																
600,00																	
<table> <tr><th colspan="2">Sirovine i materijal</th></tr> <tr><td>+</td><td>-</td></tr> <tr><td>3.800,00</td><td></td></tr> <tr><td>5.000,00</td><td></td></tr> </table>	Sirovine i materijal		+	-	3.800,00		5.000,00		<table> <tr><th colspan="2">Nedovršena proizvodnja</th></tr> <tr><td>+</td><td>-</td></tr> <tr><td>380,00</td><td>80,00</td></tr> </table>	Nedovršena proizvodnja		+	-	380,00	80,00		
Sirovine i materijal																	
+	-																
3.800,00																	
5.000,00																	
Nedovršena proizvodnja																	
+	-																
380,00	80,00																
<table> <tr><th colspan="2">Gotovi proizvodi</th></tr> <tr><td>+</td><td>-</td></tr> <tr><td>350,00</td><td></td></tr> <tr><td>80,00</td><td></td></tr> </table>	Gotovi proizvodi		+	-	350,00		80,00		<table> <tr><th colspan="2">Kupci</th></tr> <tr><td>+</td><td>-</td></tr> <tr><td>700,00</td><td>100,00</td></tr> </table>	Kupci		+	-	700,00	100,00		
Gotovi proizvodi																	
+	-																
350,00																	
80,00																	
Kupci																	
+	-																
700,00	100,00																
<table> <tr><th colspan="2">Isto račun</th></tr> <tr><td>+</td><td>-</td></tr> <tr><td>270,00</td><td></td></tr> <tr><td>100,00</td><td></td></tr> </table>	Isto račun		+	-	270,00		100,00		<table> <tr><th colspan="2">Poslovni fond</th></tr> <tr><td>+</td><td>-</td></tr> <tr><td></td><td>64.100,00</td></tr> <tr><td></td><td>2.000,00</td></tr> </table>	Poslovni fond		+	-		64.100,00		2.000,00
Isto račun																	
+	-																
270,00																	
100,00																	
Poslovni fond																	
+	-																
	64.100,00																
	2.000,00																
<table> <tr><th colspan="2">Kreditni za obrtna sredstva</th></tr> <tr><td>+</td><td>-</td></tr> <tr><td></td><td>700,00</td></tr> <tr><td></td><td>400,00</td></tr> </table>	Kreditni za obrtna sredstva		+	-		700,00		400,00	<table> <tr><th colspan="2">Dobavljači</th></tr> <tr><td>+</td><td>-</td></tr> <tr><td>400,00</td><td>400,00</td></tr> <tr><td></td><td>5.000,00</td></tr> </table>	Dobavljači		+	-	400,00	400,00		5.000,00
Kreditni za obrtna sredstva																	
+	-																
	700,00																
	400,00																
Dobavljači																	
+	-																
400,00	400,00																
	5.000,00																
<table> <tr><th colspan="2">Ostale obaveze</th></tr> <tr><td>+</td><td>-</td></tr> <tr><td></td><td>380,00</td></tr> </table>	Ostale obaveze		+	-		380,00	<table> <tr><th colspan="2">Kreditni za osnovna sredstva</th></tr> <tr><td>+</td><td>-</td></tr> <tr><td></td><td>24.900,00</td></tr> </table>	Kreditni za osnovna sredstva		+	-		24.900,00				
Ostale obaveze																	
+	-																
	380,00																
Kreditni za osnovna sredstva																	
+	-																
	24.900,00																

Slika 2. Nova imovinska situacija preduzeća „Mladost“

Pošto je sada jedan kupac položio na ime vrednosti neplaćene fakture iznos od 100,00 dinara, to se, znači, za taj iznos smanjilo potraživanje preduzeća iskazano na računu „kupci“, pa se zbog toga takva promena beleži na desnu (–) stranu tog računa, odnosno vrši se otpisivanje od prvobitnog iznosa potraživanja od kupca. Od početnog iznosa odbija se iznos od 100,00 dinara beleženjem na suprotnoj strani, jer se želi iskazati i njegovo smanjenje. Ova promena je zabeležena na računima „žiro račun“ i „kupci“ i označena brojem 1.

U drugom slučaju preduzeće „Mladost“ je dobilo na poklon mašinu u vrednosti od 2.000,00 dinara radi povećanja proizvodnog kapaciteta. Ovde se radi o sledećim imovinskim delovima: jednom aktivnom (mašina) i jednom pasivnom (poslovni fond) kao izvoru dobijanja mašine.

Preduzeće je dobijanjem mašine povećalo svoju aktivu, posebno svoj aktivni imovinski deo mašina. Radi toga se ovo povećanje kao poboljšanje imovinskog stanja uopšte, beleži na levu (+) stranu računa „mašine i postrojenja“, odnosno prvobitnoj vrednosti od 40.000,00 dinara dopisuje se još iznos od 2.000,00 dinara i time konstatuje nova vrednost aktivnog imovinskog dela „mašine i postrojenja“ u iznosu od 42.000,00 dinara. Međutim, istovremeno sa dobijanjem mašine povećava se i obaveza preduzeća prema društvenoj zajednici za 2.000,00 dinara. Ova povećana obaveza se iskazuje na desnoj, negativna (–), strani računa „poslovni fond“ osnovnih sredstva, jer se time iskazuje povećanje pasive uopšte i jer je i iznos prvobitne obaveze bio iskazan na desnoj strani. Znači, mora se dopisati na desnu stranu iznos od 2.000,00 dinara i time konstatovati nov ukupan iznos obaveza po tom osnovu u visini od 66.100,00 dinara. Ova poslovna promena je zabeležena na slici 2 na računima „mašine i postrojenja“ i „poslovni fond“, te označena brojem 2.

Treći slučaj se odnosi na dva aktivna dela: proizvodnju u toku odnosno nedovršenu proizvodnju i gotove proizvode. Pogon je izradio jednu partiju od 100 pari muških cipela u vrednosti od 80,00 dinara i predao ih po ceni koštanja skladištu gotove robe. Kako ova promena utiče na stanje jednog, a kako na stanje drugog imovinskog dela? Predavanjem završene partije muških cipela smanjuje se vrednost nedovršene proizvodnje za njihovu vrednost, pa zato se to smanjenje beleži na desnu (negativnu) stranu, odnosno vrši otpisivanje 80,00 dinara od prethodnog stanja u iznosu od 380,00 dinara, tako da je novo stanje svedeno na 300,00 dinara. Naprotiv, skladište gotove robe se povećava primljenom partijom gotovih 100 pari muških cipela i zato se na računu „gotovi proizvodi“ pravi beleška od 80,00 dinara na levoj (pozitivnoj) strani. Tačnije, vrši se dopisivanje (dodavanje) ove sume prethodnoj, da bi se dobila nova ukupna vrednost od 430,00 dinara. Ova je promena na slici 2 označena na odgovarajućim računima (3).

U četvrtom slučaju, nasuprot prethodnom, ima se posla sa promenom koja utiče na dva pasivna imovinska dela: na „kredit“ i „dobavljače“. I kredit i dobavljači su pasiva preduzeća, jer je ono prema njima u obavezi za



primljena razna sredstva od njih. Pošto je preduzeće „Mladost“ u obavezi prema dobavljaču po njegovoj fakturi br. 147 na iznos od 400,00 dinara, ono daje nalog banci da ona isplati ovaj dug. Preduzeće ovo može da učini iz razloga što je dobilo kredit od banke u iznosu od 400,00 dinara. Kad banka izvrši ovaj nalog, ona kod sebe vrši knjiženje kojim povećava svoje potraživanje od preduzeća „Mladost“ za 400,00 dinara. Prema tome i preduzeće mora u svom knjigovodstvu konstatovati, da se njegov dug prema banci za kredit za obrtna sredstva povećao za 400,00 dinara. Kako je prvobitni dug prema njoj zabeležen na desnoj strani računa „kredit za obrtna sredstva“, to će se i ovo povećanje duga zabeležiti na istu desnu stranu (–), tj. dopisaće se prvobitnom dugu, tako da će on sada ukupno da iznosi 1.100,00 dinara. Situacija kod dobavljača je obrnuta. Jedan od njih je izmiren posrednom isplatom preko banke i prema tome on više nije poverilac preduzeća. Sledstveno tome, preduzeće nije više u obavezi prema dobavljačima za 400,00 dinara, već je njegov dug manji za 400,00 dinara. Ovo će se knjigovodstveno iskazati beleškom 400,00 dinara na levu (+) suprotnu stranu računa „dobavljači“ (jer je smanjenje duga pozitivna stvar), odnosno izvršiće se otpisivanje ove sume od prvobitnog duga. Ova poslovna promena obeležena je oznakom (4).

Najzad, u petom slučaju radi se o poslovnoj promeni koja utiče na jedan aktivan imovinski deo (sirovine i materijal) i jedan pasivni (dobavljači). Prijem novih 10.000 m<sup>2</sup> kože u vrednosti od 5.000,00 dinara povećava vrednost materijala kao aktivnog imovinskog dela, odnosno kao i aktive uopšte i zbog toga se na njegovom računu mora izvršiti cifarska zabeleška od 5.000,00 dinara na levoj pozitivnoj strani, odnosno mora se prvobitnoj vrednosti od 3.800,00 dinara dopisati nova vrednost od 5.000,00 dinara da bi se i knjigovodstveno utvrdila nova vrednost od 8.800,00 dinara. Kao izvor ovih novih sirovina pojavljuje se fabrika „Napred“ i kako joj njena faktura nije isplaćena ni u gotovu, ni preko banke, to ona postaje za iznos od 5.000,00 dinara novi poverilac, odnosno neizmireni dobavljač. Time se povećava taj pasivni imovinski deo, odnosno i pasiva uopšte i to se mora potvrditi beleženjem iznosa od 5.000,00 dinara na desnu (–) stranu računa „dobavljači“, odnosno izvršiti novo dopisivanje obaveza. Ova promena i na slici 2 zabeležena je oznakom (5).

Iz komentara beleženja prednjih poslovnih promena treba izvući kao zaključak sledeće: da se svaka poslovna promena odražava istovremeno u izmeni stanja dvaju imovinskih delova (o čemu će se govoriti kasnije) i da beleženjem napred objašnjenih poslovnih promena nije poremećena bilansna ravnoteža. U ovo se može uveriti sabiranjem levih (pozitivnih) strana svih računa, čiji zbir mora biti ravan zbiru desnih (negativnih) strana svih računa. Ovo postaje još očiglednije ako se sastavi novi bilans u kome će pojedini aktivni i pasivni imovinski delovi biti prikazani u svojim novim vrednosnim stanjima na dan 30.06.2005. godine, tabela 4.

Tabela 4.

BILANS PREDUZEĆA „MLADOST“ na dan 30.06.2005. god.					
AKTIVA			PASIVA		
R.b.	Struktura sredstava	Iznos (din)	R.b.	Struktura izvora	Iznos (din)
OSNOVNA SREDSTVA			IZVORI OSNOVNIH SREDSTAVA		
1.	Zgrade	43.000,00	1.	Trajni izvori (Poslovni fond; De- oničarski kapital; Tra- jni ulozi)	62.000,00
2.	Mašine i postrojenja	42.000,00			
3.	Prevozna sredstva	1.300,00			
4.	Nameštaj	600,00	2.	Kreditni za osnovna sredstva	24.900,00
SVEGA		86.900,00	SVEGA		86.900,00
OBRTNA SREDSTVA			IZVORI OBRTNIH SREDSTAVA		
1.	Sirovine i materijal	8.800,00	1.	Trajni izvori (Poslovni fond; De- oničarski kapital; Tra- jni ulozi)	4.100,00
2.	Nedovršena proizvod- nja	300,00			
3.	Gotovi proizvodi	430,00			
4.	Kupci	600,00			
5.	Žiro račun	370,00	2.	Kreditni za obrtna sred- stva	1.100,00
			3.	Dobavljači	5.000,00
			4.	Ostale obaveze	300,00
SVEGA		10.500,00	SVEGA		10.500,00
ZBIR AKTIVE		97.400,00	ZBIR PASIVE		97.400,00

Nova stanja se dobijaju kada se izvrši sabiranje iznosa na svakoj strani računa, pa se zbir manje strane oduzme od zbira veće strane. Razume se da neće biti nikakvih beležaka na onim računima koji predstavljaju imovinske delove na kojima se nisu odigrale nikakve promene.

### 5.1. Definicija i uloga računa

Računi, kao delovi raščlanjenog bilansa, predstavljaju osnovne instrumente za sistematsko praćenje ekonomske aktivnosti preduzeća i za sagledavanje rezultata koji se time ostvaruju. Za ostvarenje takvog cilja neophodno je da se za svaki kvalitet imovine otvaraju posebni računi u knjigovodst-

vu. Na tako formiranim knjigovodstvenim računima evidentiraju se knjigovodstvene promene i to tako da se vrši njihovo klasiranje prema kvalitetu na koji se odnose.

Definicija računa treba da precizira prirodu i funkciju knjigovodstvenih računa. Računi u knjigovodstvu služe da se na njima evidentiraju promene koje nastaju poslovanjem preduzeća i koje utiču na veličinu i strukturu njegove imovine. Zato, knjigovodstveni računi predstavljaju srž knjigovodstva i mnogi knjigovodstveni stručnjaci pokušali su da preciziraju prirodu i funkciju knjigovodstvenih računa, tj. da formulišu određenu definiciju računa.

Ispitujući brojne definicije koje su bile predložene u knjigovodstvenoj literaturi, uočene su velike razlike kako u pogledu obima, tako i u pogledu sadržine pojedinih definicija računa. Na osnovu toga, čini se prihvatljivom sledeća definicija računa, koja uglavnom predstavlja sintezu važnijih definicija računa. Ona glasi:

**„Knjigovodstveni račun je grafički instrument tačno određenog kvaliteta imovine, na kome se sistematski i hronološki registruju homogene knjigovodstvene promene u merljivim jedinicama: vrednosnim ili naturalnim i to tako, da se pomoću njega u svako vreme može saznati početno stanje, promene u određenom vremenskom razdoblju i konačno stanje određenog kvaliteta imovine, radi praćenja, analize i planiranja ekonomske aktivnosti preduzeća.“<sup>6</sup>**

U datoj definiciji računa ističe se, u prvom redu, da je račun grafički instrument određenog kvaliteta imovine. Račun kao grafički instrument može imati različit oblik, što zavisi od cilja i načina vođenja knjigovodstva. Račun kao grafički instrument očituje se u samom obrascu računa, koji je sastavljen u određenoj formi i predstavlja jedno od bitnih obeležja knjigovodstvenih računa.

Stanje i kretanje imovine preduzeća prati se preko knjigovodstvenih računa. Imovina preduzeća raščlanjuje se prema vrsti na određene kvalitete, pa se shodno tome u knjigovodstvu otvaraju posebni računi za svaki kvalitet imovine. Zato se u definiciji ističe da račun predstavlja tačno određeni kvalitet imovine.

Na knjigovodstvenim računima registruju se knjigovodstvene promene i tako one označavaju privredne operacije koje nastaju transformacijom sredstava, ili nekim transformacijama koje utiču na veličinu i strukturu imovine preduzeća.

Registrowanje knjigovodstvenih promena na računima vrši se sistematski, prema kvalitetima imovine na koje se odnose pojedine promene, kao i hronološki prema vremenu njihovog nastanka.

Na pojedinim računima registruju se samo homogene (istovrsne), ili odgovarajuće knjigovodstvene promene, tj. promene koje se odnose na od-

---

<sup>6</sup> M. Jezdimirović „Definicija računa“, Ekonomika, Beograd, br. 1-2, 1973.

ređeni kvalitet imovine i koje se kao takve mogu sabirati.

Promene na računima izražavaju se u merljivim jedinicama vrednosnim ili naturalnim, što omogućuje njihovo sumiranje i utvrđivanje prometa i stanja na pojedinim računima. Na osnovu stanja pojedinih računa sastavlja se bilans stanja i bilans uspeha, koji predstavljaju sumaran pregled imovine i uspeha preduzeća.

Preko knjigovodstvenih računa saznaju se i promene pojedinih kvaliteta imovine preduzeća. To predstavlja osnov za kontrolisanje poslovnih procesa, za analizu i planiranje poslovanja preduzeća. Bez podataka koje pružaju knjigovodstveni računi ne može se zamisliti uspešno rukovođenje i usmeravanje poslovnih procesa u željenom pravcu.

## 5.2. Osnovni pojmovi dvojnog knjigovodstva

### 5.2.1. Pojmovi „duguje“ i „potražuje“

Na slici 1, koja pokazuje raščlanjeni bilans, videlo se da svaki podbilans, odnosno račun (konto) ima oznaku za levu stranu + a za desnu stranu -. Međutim, postoje za njih i oznake D (za levu) i P (za desnu) stranu, kao skraćenice za uobičajene knjigovodstvene nazive:uguje (D) i potražuje (P). Do ovih naziva se došlo zahvaljujući tzv. **personalističkoj teoriji** koja je u literaturi odavno napuštena i danas ima samo istorijski značaj. No, potrebno je ovde ukratko objasniti njihovo poreklo.

Po ovoj teoriji, beleženje na levoj strani svakog računa zove se zaduživanje, a beleženje na desnoj strani zove se priznavanje. U smislu principa i zakona dvojnog knjigovodstva, da se svaka poslovna promena dvostrano obeležava, tj. odražava, svakom zaduživanju odgovara jedno priznavanje i obratno. Personalistička teorija za objašnjenje ove zakonitosti služi se fikcijama. Naime, suština ove teorije je u tome, što ona pokušava da svaki račun Glavne knjige personificira, tj. ona nas tera da sebi predstavimo stvar, kao da svakim delom aktive, odnosno pasive, upravlja jedna zamišljena ličnost. Prema tome, tih zamišljenih ličnosti biće onoliko koliko ima imovinskih delova, odnosno računa. Te ličnosti imaju i svoja posebna imena, kao na primer: ličnost „Gotovina“ ličnost „Sirovine i materijal“, ličnost „Zgrade“, ličnost „Dobavljači“ itd. Ove ličnosti u toku poslovanja preduzeća stupaju u međusobne ekonomske odnose, iz kojih mogu za jedne da proisteknu izvesna potraživanja, a za druge obaveze. Pri raščlanjivanju osnovnog bilansa stvari se mogu ovako tumačiti: u samom nazivu „račun bilansa“ krije se ličnost „preduzeća“ koja deli (prenosi) pojedine imovinske delove na pojedine „račune – ličnosti“. Pošto se na izvesne račune (ličnosti) prenose konkretni aktivni imovinski delovi, to takvi računi (ličnosti) „duguju“ preduzeću te delove imovine, a ono ih „potražuje“. Takvi su računi (ličnosti): gotovina, zgrade, nameštaj, sirovine i materijal, proizvodnja u toku, gotovi proizvodi itd. Ovakvi imovinski delovi daju se zaista na upravljanje odgovornim licima – služ-

benicima, kao što su blagajnik, ekonom, čuvar zgrade, magacioner i drugi, pa ih oni „duguju“. Obrnuto, preduzeće prenosi na pojedine račune (ličnosti) i svoje obaveze da ih (ličnosti) izvrše umesto njega, pa zbog toga ovi računi „potražuju“ od računa bilansa (preduzeća), a on im „duguje“ vrednost tih obaveza koje treba izvršiti.<sup>7</sup>

Isto tako, tokom kasnijeg poslovanja, može se na isti način tumačiti beleženje promena na svakom pojedinom računu. Ako neko položi u gotovu 100,00 dinara u kasu, taj iznos će da duguje račun „gotovine“, odnosno blagajnik, koji se zamišlja iza tog računa kao upravljač gotovinom. I obratno, ako blagajna isplati nekom u gotovu 100,00 dinara, taj iznos će da potražuje račun „gotovine“, odnosno blagajnik koji je izvršio isplatu.

Tako je došlo do knjigovodstvenih termina „duguje“ i „potražuje“, kojima se obeležava knjiženje na levoj, odnosno desnoj strani računa. Međutim, u praksi se upotrebljavaju i drugi, bolji termini za označavanje dugovnog, odnosno potražnog karaktera poslovnih promena. Tako, ako treba neku poslovnu promenu zabeležiti na levu (dugovnu) stranu izvesnog računa, kaže se da taj račun treba zadužiti, teretiti ili knjižiti na teret tog računa (a nikako da taj račun duguje); obratno, ukoliko neku poslovnu promenu treba zabeležiti na desnu stranu (potražnu) nekog računa, onda se kaže da tome računu treba priznati, odobriti, odnosno knjižiti u korist njegovu (a nikako ne treba reći da taj račun „potražuje“). Dakle, može se reći dugovna, odnosno potražna strana računa, ali treba izbegavati izraze duguje i potražuje, jer računi kao takvi nisu ličnosti i ne mogu ni dugovati ni potraživati.

### 5.2.2. „Saldo“ računa

Termin „saldo“ potiče od italijanske reči *saldo* = ostatak. Naime, to je ostatak stanja jednog imovinskog dela, cifarski izraženog na njegovom računu, posle dopisivanja i otpisivanja svih nastalih promena na tom imovinskom delu. Da bi se lakše shvatio i ovaj knjigovodstveni pojam, treba prvo razlikovati stvarno i knjigovodstveno stanje jednog imovinskog dela. Stvarno stanje je ono, koje se dobije premeravanjem, popisom i slično određenog imovinskog dela. Naprotiv, utvrditi knjigovodstveno stanje jednog imovinskog dela znači videti, koliko po knjigama (odnosno po zabeležkama u knjigama) treba da ima nekog imovinskog dela u preduzeću. Praktično se to potiče sledećim postupkom: u okviru Glavne knjige otvori se račun odgovarajućeg imovinskog dela, izvrši sabiranje njegove dugovne i potražne strane, a zatim se zbir manje strane odbije od zbira veće strane. Razlika predstavlja tzv. **saldo**.

Saldo je dugovan ako je veća dugovna strana računa od potražne, a potražni je u obrnutom slučaju. Drugim rečima, saldo jednog računa izražava knjigovodstvenu vrednost onog imovinskog dela čije se stanje i promene

---

<sup>7</sup> V. Zeremski „Osnovi knjigovodstva“, Zadrugar, Sarajevo, 1960, str. 73.

registruju na tom računu. Saldirati, znači iznaći saldo jednog računa.

Već je izvršeno saldiranje nekoliko računa, kad se na osnovu za-beleženih promena na pojedinim računima (vidi sliku 2) htelo da sačini bi-lans dat tabelom 4.

Zato se treba vratiti za trenutak na sliku 2.

Koji računi imaju dugovni, a koji potražni saldo? Dugovni saldo imaju sledeći računi: „zgrade“ (43.000,00 dinara); „mašine i postrojenja“ (42.000,00 dinara); „prevoza sredstva“ (1.300,00 dinara); „nameštaj“ (600,00 dinara); „sirovine i materijal“ (8.800,00 dinara); „nedovršena proizvodnja“ (300,00 dinara); „gotovi proizvodi“ (430,00 dinara); „kupci“ (600,00 dinara); i „žiro račun“ (370,00 dinara). Zato su sva ta salda i uneta u aktivu bilansa u tabeli 4. Potražni saldo imaju računi: „poslovni fond“ (66.100,00 dinara); „kreditni za obrtna sredstva“ (1.100,00 dinara); „dobavljači“ (5.000,00 dinara); „ostale obaveze“ (300,00 dinara); i „kreditni za osnovna sredstva“ (24.900,00 dinara).

U vezi utvrđivanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja jednog imo-vinskog dela, treba reći nešto i o pojavama manjkova i viškova. Ovi pojmovi će biti najlakše shvaćeni kod aktivnog imovinskog dela gotovine. U principu knjigovodstveno i stvarno stanje gotovine treba da se podudaraju. Međutim, ova dva stanja ne moraju biti istovetna, pa razlika između njih može biti po-zitivna (višak), odnosno negativna (manjak). Knjigovodstveno stanje gotovi-ne manifestuje se u dugovnom saldu računa gotovine, pošto račun gotovine mora uvek imati dugovni saldo (jer izdavanje novca ne može biti veće od pri-manja). Stvarno stanje gotovine je ono koje se dobija prebrojavanjem goto-vog novca u kasi.

Ako je stvarno stanje veće od knjigovodstvenog, onda se radi o bla-gajničkom višku i obratno, ako je veće knjigovodstveno, postoji blagajnički manjak. Ovo iz razloga, što u prvom slučaju račun gotovine pokazuje manje stanje gotovine nego što je stvarno ima, odnosno u drugom slučaju pokazuje više gotovine nego što je ima u kasi. Manjkovi i viškovi mogu se konstatovati i kod drugih aktivnih imovinskih delova, kao što su: nameštaj, prevozna sre-dstva, sirovine i materijal, gotovi proizvodi itd. Do njih se dolazi upoređiva-njem i utvrđivanjem eventualnog neslaganja njihovog stvarnog sa knjigovod-stvenim stanjem.

### 5.3. Oblici i vrste računa

Knjiženje na kontima vrši se na taj način što se odvojeno evidenti-raju uvećanja a odvojeno smanjivanja vrednosti. Povećanje aktive se knjiži na stranu „duguje“, a smanjenje aktive na stranu „potražuje“; povećanje pa-sive knjiži se na stranu „potražuje“, a smanjenje pasive na stranu „duguje“. Znači da se početno stanje preuzeto iz bilansa i sva uvećanja ovoga stanja knjiže na istu stranu, dok se smanjivanje obuhvata na suprotnoj strani. Isto tako, pokazano je i to da se račun (konto) grafički prikazuje u vidu dva kraka

terazija u istoj horizontalnoj ravni u obliku slova T. No, to je njegov najopštiji i najprostiji način prikazivanja. Kratak osvrt na istorijski razvoj prikazivanja pojedinih načina i oblika sistematizovanja promena, pokazaće da račun u početnoj fazi knjigovodstvene evidencije nije imao taj oblik. Tačnije, oblik konta na kome se vrši sistematsko knjiženje može biti različit: Folio, Pagina, stepenasti oblik, tabelarni i kombinovani oblik.

Oblik konta je značajan i u odnosu na obezbeđenje podataka za analizu. Naime, jedan oblik konta je pogodniji s gledišta dobijanja određenih podataka od drugog; jedan oblik konta pruža podatke o ukupnom prometu, dok drugi ne omogućava uvid u promet. Jedan oblik konta pruža neposredan uvid u stanje sredstava i izvora sredstava posle svake promene, drugi ne. Pored toga se pri izboru oblika konta uzima u obzir i veća ili manja ekonomičnost sprovođenja knjigovodstvene evidencije (utrošak papira, rad), kao i veća ili manja mogućnost grešaka prilikom knjiženja.

### 5.3.1. Oblik konta po „folio“

Folio ima izgled dvostranog računa i vodi se na jednom listu (otuda i potiče naziv prema italijanskoj reči „*foglio*“ = list). Strana „duguje“ i strana „potražuje“ nalaze se jedna prema drugoj. Obe strane lista se obeležavaju istim rednim brojem.

Ako se pretpostavlja da su nastale sledeće promene na kontu „kupci“ u toku meseca januara 2005. godine:

- Saldo 01.01.2005. godine iznosi 500,00 dinara;
- 10.01.2005. godine prodato je kupcima robe za 800,00 dinara na kredit;
- 12.01.2005. godine kupci su isplatili dug od 220,00 dinara u gotovu;
- 15.01.2005. godine prodato je kupcima proizvoda za 800,00 dinara;
- 20.01.2005. godine prema izvodu banke kupci su isplatili 800,00 dinara; i
- 30.01.2005. godine isplaćeno je u gotovu 16,00 dinara za prevoz prodatih proizvoda za račun kupca.

U kolonu „datum“ upisuje se dan kada je promena nastala. U rubriku „opis“ unosi se kontra konto, tj. konto na kome je ista promena izazvala suprotno knjiženje (na primer, „gotovi proizvodi“, što znači da su kupci zaduženi za prodate proizvode), ili se promena može ukratko opisati (na primer, „za prodate proizvode“).

Prema tome konto „kupci“ dat je sledećom tabelom.

KUPCI					
D.			P.		
Datum	Opis	Iznos (din)	Datum	Ops	Iznos (din)
I 2005.			I 2005.		
1.	Saldo	500,00	12.	Blagajna	220,00
10.	Gotovi proizvodi	800,00	20.	Banka	800,00
15.	Gotovi proizvodi	800,00	30.	Saldo za izravnavanje	1.096,00
30.	Blagajna	16,00			
II 2005.		2.116,00			2.116,00
1.		1.096,00			

Konto po foliju omogućava uvid u promet – ukupan promet, dugovne strane, što znači početno stanje uvećano za potraživanja po osnovu prodaje proizvoda iznosi 2.116,00 dinara, promet potražne strane, ukupan iznos isplate duga od strane kupaca 1.020,00 dinara i pokazatelj je od značaja za ocenu rada preduzeća.

Prednost ovakvog oblika konta je u njegovoj preglednosti. Mogućnost pojave grešaka u knjiženju, u smislu da se jedan iznos knjiži na stranu „potražuje“ umesto na stranu „duguje“ i obrnuto je vrlo mala. Nisu izdvojeni samo iznosi, već i rubrike za datum i opis, što otežava pojavu greške.

### 5.3.2. Oblik konta po „pagini“

Konto po „pagini“ vodi se samo na jednoj strani. Otuda i potiče naziv ovog oblika konta („*pagini*“ što na italijanskom znači strana). Ovde se kolona za iznos „duguje“ i kolona „potražuje“ nalaze jedna pored druge, dok su kolone za opis i datum zajedničke.

Kod konta po pagini je veća mogućnost grešaka, jer su izdvojene samo kolone za iznos, a ne za datum i opis, što znači da se lako može pogrešiti prilikom knjiženja iznosa, tj. da se iznos ubaci u kolonu „potražuje“ umesto „duguje“, odnosno u kolonu „duguje“ umesto u kolonu „potražuje“.

Prema gornjim podacima konto „kupci“ po pagini izgleda kao u narednoj tabeli.

### 5.3.3. Stepenasti oblik konta

Karakteristika stepenastog oblika konta je što se posle svake promene obračunava saldo, razlika između dugovne i potražne strane. Ako je strana „duguje“ veća, upisuje se dugovni saldo, a ako je strana „potražuje“ veća, upisuje se potražni saldo.



KUPCI			
Datum	Opis	Iznos (din)	
I 2005.		Duguje	Potražuje
1.	Saldo	500,00	
10.	Za prodane proizvode	800,00	
12.	Za naplatu u gotovu		220,00
15.	Za prodane proizvode	800,00	
20.	Za naplatu		800,00
30.	Za isplatu u gotovu	16,00	
31.	Saldo za izravnavanje		1.096,00
II 2005.		2.116,00	2.116,00
1.	Saldo	1.096,00	

Prednost stepenastog oblika konta je što pokazuje saldo, stanje posle svake promene, što je od značaja u slučajevima kod kojih je potrebno imati neprestan uvid u stanje.

KUPCI			
Datum	Opis	Znak	Iznos (din)
I 2005.			
1.	Saldo	D.	500,00
10.	Za prodane proizvode	D.	800,00
	Saldo	D.	1.300,00
12.	Za naplatu u gotovu	P.	220,00
	Saldo	D.	1.080,00
15.	Za prodane proizvode	D.	800,00
	Saldo	D.	1.880,00
20.	Za naplatu	P.	800,00
	Saldo	D.	1.080,00
30.	Za isplatu u gotovu	D.	16,00
		D.	1.096,00

Oznake: D – duguje; P – potražuje.

Slabost ovoga oblika konta je što ne pokazuje promet, čime je otežana analiza. S druge strane, nije potrebno u svim slučajevima imati uvid u saldo posle svake promene, tako da onda obračunavanje salda predstavlja suvišan posao. Ovaj oblik je, inače manje u upotrebi od prethodna dva.

### 5.3.4. Tabelarni oblik konta

Reč je o kontu koji ima oblik tabele pa je omogućeno, ubacivanjem iznosa u odgovarajuće rubrike, da se istovremeno sistematizuju podaci koji se odnose na razne delove zbirnog konta. Tako bi, na primer, konto kupaca imao posebne rubrike za obuhvatanje promena sa pojedinačnim kupcima, pa se sa knjiženjem dugovanja i potraživanja od kupaca neposredno ima uvid u promet sa svakim kupcem i u stanje pojedinih potraživanja od kupaca.

Ako se, u vezi sa prethodnim podacima, prepostavi da je stanje kupaca sledeće:

- Kupac „A“ duguje 280,00 dinara;
- Kupac „C“ duguje 250,00 dinara,

i da su nastale sledeće promene sa kupcima:

- 10.01.2005. godine prodato je kupcu „B“ proizvoda za 800,00 dinara na kredit;
- 12.01.2005. godine kupac „C“ je isplatio dug od 220,00 dinara u gotovu;
- 15.01.2005. godine prodato je kupcu „A“ proizvoda za 800,00 dinara;
- 20.01.2005. godine prema izvodu banke kupac „B“ je isplatio 800,00 dinara; i
- 30.01.2005. godine isplaćeno je u gotovu 16,00 dinara za prevoz prodatih proizvoda za račun kupca „A“.

Tabelarni oblik konta „kupci“ bi izgledao:

Datum	Opis	Kupac „A“		Kupac „B“		Kupac „C“		Ukupno (din)	
		D.	P.	D.	P.	D.	P.	D.	P.
I 2005.									
1.	Saldo	200,00				300,00		500,00	
10.	Za prodate proizvode			800,00				800,00	
12.	Za naplatu u gotovu						220,00		220,00
15.	Za prodate proizvode	800,00						800,00	
20.	Za naplatu				800,00				800,00
30.	Za isplatu	16,00						16,00	
		1.016,00		800,00	800,00	300,00	220,00	2.116,00	1.020,00
31.	Saldo za izravnavanje		1.016,00				800,00		1.096,00
		1.016,00	1.016,00	800,00	800,00	300,00	300,00	2.116,00	2.116,00
1.II'04.	Saldo	1.016,00				800,00		1.096,00	

Prednost ovog konta je u njegovoj preglednosti i u uštedi u vremenu izrade, pošto se istovremeno sistematizuju podaci koji se odnose na zbirni konto (kolona „ukupno“) i na njegove sastavne delove (ovde pojedinačna konta kupaca). Slabost se javlja usled toga što se vrlo lako može pogrešiti ubacivanjem iznosa u pogrešnu kolonu (konto) ili rubriku (strana konta).

### 5.3.5. Kombinovani oblik konta

Da bi se iskoristile dobre strane dva oblika konta, a izbegli njihovi nedostaci, nailazi se na upotrebu kombinovanog oblika konta. Tako se najčešće kombinuje, na primer, pagina sa stepenastim oblikom. U tom slučaju kontu pagini dodaje se još jedna rubrika za upisivanje salda. Na taj način se omogućava uvid u promet, a pored toga i u stanje posle svake promene. U praksi se često upotrebljava ovakav oblik konta kod **kopirnog knjigovodstva**.

Datum	Opis	PROMET		SALDO	
		Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje
I 2005.					
1.	Saldo	500,00		500,00	
10.	Za prodate proizvode	800,00		1.300,00	
12.	Za naplatu u gotovu		220,00	1.080,00	
15.	Za prodate proizvode	800,00		1.880,00	
20.	Za naplatu		800,00	1.080,00	
30.	Za isplatu u gotovu	16,00		1.096,00	
31.	Saldo za izravnavanje		1.096,00		
		2.116,00		2.116,00	
1.II'04.	Saldo	1.096,00		1.096,00	

Prema tome, oblik konta nije bez značaja za kontrolu i analizu, jer pruža različite podatke (promet, saldo posle svake promene) koji su više ili manje pogodni za ovu svrhu.

### 5.3.6. Vrste računa (konta)

Cilj detaljnijeg prikazivanja dejstva pojedinih kategorija poslovnih promena na bilans je u tome da se što pravilnije i logičnije shvati suština beleženja knjigovodstvenih promena. Naime, potrebno je shvatiti osnovni knjigovodstveni problem koji se sastoji u sledećem: analizom određene poslovne promene utvrditi na koje se imovinske delove ona odnosi i kako na njih dejstvuje. Utvrđivanjem ova dva elementa, utvrđuju se istovremeno i računi (tj. dva računa) na kojima treba izvršiti beleženje poslovnih promena. Pokazano je da s obzirom na razne kategorije poslovnih promena, mogu doći u pitanje i

razni računi na kojima će se promena i zabeležiti. Radi bolje preglednosti potrebno je ove raznovrsne promene na neki način kategorisati prema njihovim specifičnostima. Ono osnovno po čemu se računi (konta) međusobno razlikuju, jeste njihova funkcija u sistemu knjigovodstvene evidencije. Bitna svojstva ove njihove funkcionalnosti se ispoljavaju s jedne strane u načinu iskazivanja stanja pojedinih sredstava i njihovih izvora, a s druge strane u praćenju poslovnih promena.

Posmatrajući račune s ovog stanovišta, možemo ih podeliti na:

- a) Račune stanja, račune uspeha i mešovite račune;
- b) Sintetičke i analitičke račune; i
- c) Bilansne i izvanbilansne račune.

#### a) Računi stanja, računi uspeha i mešoviti računi

##### a-1) Računi stanja

Na ovim računima se evidentira kako stanje i kretanje svih pojedinačnih konkretnih imovinskih delova, (sredstava) tako i stanje i promene svih izvora iz kojih potiču sredstva. Unutar ove računске kategorije jasno se izdvajaju tri grupe računa: *aktivni*, *pasivni* i *aktivno-pasivni*. Pored njih, karakterističnu grupu čine i *računi za ispravku vrednosti*, kao i *evidencioni računi*.

**Aktivni računi** pokazuju stanje i kretanje sredstava. Na levoj, pozitivnoj strani aktivnih računa knjiži se početno stanje sredstava i sva dalja povećanja, a na desnoj strani sva smanjenja sredstava. Saldo aktivnih računa u načelu je pozitivan, ili aktivan, zato što je leva strana veća od desne. Aktivni računi ne mogu imati negativan ili pasivan saldo zato što aktivni računi predstavljaju sredstva preduzeća, pa je nemoguće da izlaz sredstava bude veći nego ulaz na pojedinim računima. Izuzetno, aktivni računi mogu biti bez salda u slučaju kada je promet na desnoj i levoj strani računa jednak, te je račun izravnat i ne pokazuje nikakav saldo. U aktivne račune spadaju osnovna sredstva kao: zgrade, transportna sredstva i drugo; zatim obrtna sredstva kao: blagajna, žiro račun, materijal, proizvodnja u toku, gotovi proizvodi i drugo.

Šematski prikaz knjiženja stanja promena na aktivnim računima izgleda ovako:

Aktivni računi	
+	-
Početno stanje	Smanjenje
Povećanje	Saldo za izravnanje

**Pasivni računi** pokazuju stanje i kretanje izvora sredstava. Na desnoj, negativnoj, strani pasivnih računa knjiži se početno stanje izvora sred-

stava i sva povećanja, a na levoj smanjenja. Saldo pasivnih računa u načelu je negativan ili pasivan, zato što je desna strana računa veća od leve. Pasivni računi ne mogu imati pozitivan ili aktivan saldo zato što predstavljaju izvore sredstava, tako da samo izuzetno mogu biti bez salda kada se izvori sredstava ugase. U pasivne račune spadaju: **poslovni fond, deoničarski kapital, rezervni fond, fond zajedničke potro nje**, razni **kredit**i i sl.

Šematski prikaz knjiženja na pasivnim računima izgleda ovako:

Pasivni računi	
+	–
Smanjenje	Početno stanje
Saldo za izravanjanje	Povećanje

**Aktivno-pasivni računi.** Za razliku od aktivnih računa koji mogu imati samo aktivan saldo i pasivnih računa koji mogu imati samo pasivan saldo, aktivno-pasivni računi mogu imati kako aktivan, isto tako i pasivan saldo, pa im otuda i potiče ime. Aktivno-pasivni računi su oni na kojima se odražavaju imovinsko-pravni odnosi preduzeća sa poslovnim partnerima ili nekim trećim licima.

Račun „kupci“ u principu je aktivan račun, jer pokazuje naša potraživanja od kupaca, tj. naša sredstva koja se nalaze kod kupaca. Međutim, račun „kupci“ može biti i pasivan u slučaju kada kupci nama daju akontaciju radi koje imamo obaveze prema njima. U tom slučaju račun „kupci“ ima pasivan ili negativan saldo i pri sastavljanju bilansa dolazi na desnu stranu, jer su i kupci jedan od izvora sredstava sa kojima preduzeće raspolaže.

Šematski prikaz knjiženja stanja i promena na računu „kupci“ izgledao bi ovako:

Kupci	
+	–
Početno stanje	Smanjenje
Povećanje	Saldo za izravanjanje
Saldo za izravanjanje	Primljene akontacije

Račun „dobavljači“ u principu je pasivan, jer pokazuje naše obaveze prema dobavljačima. Kao takav dolazi na desnu stranu bilansa, zato što predstavlja izvore sredstava. Međutim, ako preduzeće daje akontacije dobavljačima, onda račun „dobavljači“ ne pokazuje obaveze preduzeća, već sredstva preduzeća, koja se nalaze kod dobavljača. U tom slučaju račun „dobavljači“ predstavlja jedan aktivan račun i dolazi na levu stranu bilansa. Šematski prikaz knjiženja stanja i promena na računu „dobavljači“ izgledao bi ovako:

Dobavljači	
+	-
Smanjenje	Početno stanje
Saldo za izravnanje	Povećanje
Date akontacije	Saldo za izravnanje

Kao najbolja praktična ilustracija ovakvih pojava mogu da posluže odnosi koji nastaju između kupaca i dobavljača, s jedne, i preduzeća, s druge strane. U ekonomsko-pravnom pogledu između njih se zasnivaju izvesni odnosi potraživanja i dugovanja koji rezultiraju iz ugovora o isporukama određene robe. Videlo se već ranije, da preduzeće isporučuje shodno zaključenom ugovoru, određenu robu svojim klijentima koji se nazivaju kupcima. Iz dosadašnjih izlaganja se videlo i to, da kupci predstavljaju dužnike preduzeća za isporučenu robu, te kao takvi čine konkretnu aktivnu imovinu preduzeća i u bilansu se javljaju u vidu posebne aktivne pozicije. To je normalna pojava i proizilazi iz činjenice da preduzeće, po pravilu, isporučuje robu uz istovremeno ispostavljanje fakture na kupca. Sa gledišta vremenskog nastajanja materijalnih kretanja, nesumnjivo je da se prvo vrši smanjivanje skladišta gotovih proizvoda koji se šalju kupcu, što se knjigovodstveno mora odraziti na negativnoj strani računa „gotovi proizvodi“. Knjigovodstvena kontrastavka se istovremeno može odraziti na pozitivnoj strani računa „kupci“, jer su oni primili robu i fakturu, ali plaćanje u tom trenutku još nisu mogli izvršiti, pa preduzeće u odnosu na njih ima aktivan položaj. Zato će sve do naplate fakture preko banke, račun „kupci“ fungirati samo kao aktivan račun. Međutim, ako se u tehnici ugovora o isporuci predvidi plaćanje poručene robe unapred, putem polaganja avansa, onda će doći do obrnutog knjigovodstveno-tehničkog postupka. Kupac mora ugovoreni avans doznačiti u korist žiro računa preduzeća. Po izvršenoj doznaci i posle dostavljanja bančinog izveštaja o tome, knjigovodstvo preduzeća zadužuje račun „žiro račun“ i odobrava račun „kupci“. Na osnovu ovako sprovedenog evidentiranja pasivni saldo računa „kupci“, pretvara ovaj račun u kategoriju pasivnih računa; uz to, izražava takav ekonomsko-pravni odnos u kome naše preduzeće ima pasivan položaj dužnika, jer je došlo do mogućnosti korišćenja tuđih novčanih sredstava. Tek posle isporuke naručene robe i dostavljanja fakture, doći će do takvog knjigovodstveno-tehničkog postupka, kojim će se račun „kupci“ zadužiti, uz istovremeno odobrenje računu „gotovi proizvodi“.

Ovaj proces naizmenične transformacije aktivnih u pasivne račune, moguće je učiniti shvatljivijim, prikazom na konkretnom primeru. Pretpostavimo da preduzeće ima na skladištu gotovih proizvoda za 10.000,00 dinara; da mu je dug dobavljačima 2.000,00 dinara. U toku današnjeg dana prodajno odeljenje je zaključilo prometnu isporuku robe petorici kupaca u ukupnoj vrednosti od 4.000,00 dinara. Isporuka izvršena odmah i fakture dostavljene.

Ako se ovo prikaže na odgovarajućim računima, dobiće se sledeće stanje dato na slici 3.

Gotovi proizvodi		Kupci	
+	-	+	-
10.000,00	4.000,00 (1)	4.000,00	

Dobavljači	
+	-
	2.000,00

**Slika 3. Primer transformacije aktivnih u pasivne račune**

Za smanjeni iznos računa „gotovi proizvodi“ zadužen je račun „kupci“ (stav br. 1), koji prema tome ima aktivan saldo i fungira kao aktivan račun. Posle nekoliko dana knjigovodstvo dobija izveštaj od banke, da je kupac „A“ položio u korist žiro računa preduzeća kod banke protivvrednost fakture u iznosu od 1.500,00 dinara, a kupac „B“ takođe iznos od 800,00 dinara. Knjigovodstvo vrši saglasno knjiženje na računu „žiro račun“ i na računu „kupci“ (stavovi br. 2 i 3). Posle ovog knjiženja situacija na računima je predstavljena na slici 4.

Gotovi proizvodi		iro-račun	
+	-	+	-
10.000,00	4.000,00 (1)	1.500,00 (2)	
		800,00 (3)	

Kupci		Dobavljači	
+	-	+	-
4.000,00 (1)	1.500,00 (2)		2.000,00
	800,00 (3)		

**Slika 4. Promene na računima**

I posle ovih knjiženja račun „kupci“ zadržava svojstvo aktivnog računa, jer mu je saldo još uvek aktivan u iznosu od 1.700,00 dinara. Ali, ako se sada pođe dalje i pretpostavi, da je prodajno odeljenje našeg preduzeća zaključilo novu prodaju sa šestim kupcem u iznosu od 6.000,00 dinara uz polaganje 50% avansa od strane kupca, onda će posle dan-dva stići izveštaj od

banke, da je odnosni kupac izvršio doznaku ugovorenog avansa u iznosu od 3.000,00 dinara u korist žiro računa preduzeća kod banke. Posle izvršenih saglasnih knjiženja, imovinsko-pravna situacija na računu kupaca će se izmeniti, što pokazuje slika 5.

Gotovi proizvodi		iro-račun	
+	-	+	-
10.000,00	4.000,00 (1)	1.500,00 (2)	
		800,00 (3)	
		3.000,00 (4)	

Kupci		Dobavljači	
+	-	+	-
(1) 4.000,00	1.500,00 (2)		2.000,00
	800,00 (3)		
	3.000,00 (4)		

**Slika 5. Izmenjena situacija na računima**

Račun „kupci“ ima sada pasivni saldo u iznosu od 1.300,00 dinara i dokle god bude iskazivao pasivni saldo imaće svojstvo pasivnog računa. Njegova ponovna transformacija u aktivan račun nastupiće onda kada se izvrši isporuka porudžbine gotovih proizvoda u iznosu od 6.000,00 dinara, koja će se odraziti na dugovnoj strani računa „kupci“ i na potražnoj strani računa „gotovi proizvodi“. Prema tome, zaključak je da račun „kupci“, iako po pravilu predstavlja aktivni račun, može ponekad da bude i pasivni.

Slična transformacija se može odigrati i sa računom „dobavljači“. Posmatrajmo sliku 5. Na njoj račun „dobavljači“ ima sada pasivan saldo u iznosu od 2.000,00 dinara, što mu daje karakter pasivnog računa. Međutim, ukoliko nabavno odeljenje sukcesivno preko salda računa dobavljača postepeno smanjuje dugovanja prema dobavljaču dok ne bi saldo postao ravan nuli (po izvršenoj isplati svih faktura u iznosu od 2.000,00 dinara), postoji mogućnost i njegovog trenutnog prelaženja u dugovanje. Do ovoga će doći u slučaju, ako nabavno odeljenje zaključi sa novim dobavljačem porudžbinu sirovina, recimo u iznosu od 5.000,00 dinara pod uslovom polaganja 50% vrednosti avansa. Tada će se dati nalog banci, da na teret žiro računa preduzeća virmaniše u korist dobavljača „X“ sumu od 2.500,00 dinara. Po izvršenom nalogu banka dostavlja knjigovodstvu našeg preduzeća izveštaj o zaduženju njegovog žiro računa sa 2.500,00 dinara, za račun dobavljača „X“. Knjigovodstvo će na osnovu toga izvršiti saglasno knjiženje i dobiće se računsa situacija prikazana na slici 6.



Gotovi proizvodi		iro-račun	
+	-	+	-
10.000,00	4.000,00 (1)	1.500,00 (2)	2.500,00 (5)
		800,00 (3)	
		3.000,00 (4)	

Kupci		Dobavljači	
+	-	+	-
(1) 4.000,00	1.500,00 (2)	(5) 2.500,00	2.000,00
	800,00 (3)		
	3.000,00 (4)		

**Slika 6. Novo stanje**

Tu se vidi da je račun „dobavljači“ prešao u dugovanje, odnosno da sada ima aktivni saldo u iznosu od 500,00 dinara i da zbog toga on privremeno vrši funkciju aktivnog računa. Ova funkcija je privremena, jer će on dobiti ponovo svoju prvobitnu funkciju čim dobavljač „X“ izvrši isporuku naručenih sirovina u iznosu od 5.000,00 dinara. Tada će se taj iznos knjižiti na teret računa „sirovine i materijali“, a odobrenje će se izvršiti računu „dobavljači“, koji će automatski preći u potraživanje; dobiće pasivan saldo u iznosu od 4.500,00 dinara i time ponovo steći svoje normalno svojstvo pasivnog računa. Zato se i kaže, da je račun dobavljača po svojoj osnovnoj funkciji ustvari pasivan račun.

Pored **naizmenično aktivno-pasivnih** računa, postoje i tzv. **istovremeno aktivno-pasivni** računi. Ovo je najčešći slučaj sa sintetičkim (zbirnim) računima koji se otvaraju u Glavnoj knjizi, a u okviru kojih se vode analitički (individualni – pojedinačni računi). Za ilustraciju ove vrste aktivno-pasivnih računa mogu opet da posluže računi kupaca i dobavljača. U Glavnoj knjizi se otvara samo po jedan zbirni račun „kupci“ i račun „dobavljači“. Međutim, zna se da preduzeće može da ima niz kupaca od kojih će jedni da budu normalni dužnici, a drugi zbog položenih avansa poverioci. Isti je slučaj i sa dobavljačima, među kojima su normalno većina poverioci, ali izvestan broj i dužnici preduzeća, jer im je preduzeće sa svoje strane položilo avanse. Ali to znači i obavezu knjigovodstva, da pored dva zbirna računa kupaca i dobavljača u Glavnoj knjizi, vodi i pojedinačne račune za svakog kupca, odnosno dobavljača, iz čijih salda će se moći ustanoviti u svakom trenutku, ko je dužnik, a ko je poverilac. Ovo je potrebno i zbog toga, što se pri sastavljanju bilansa saldo ovakvih zbirnih, istovremeno aktivno-pasivnih računa, mora da raščlani na grupu onih kupaca koji predstavljaju dužnike (jer su salda pojedinačnih njihovih računa aktivna i zbir svih tih aktivnih salda ulazi u aktivu bilansa) i na grupu onih kupaca čija su individualna salda pasivna i čiji zbir

ulazi u pasivu bilansa. Isti se postupak sprovodi i sa dobavljačima.

Inače i aktivni i pasivni računi su **poslovni računi** u širem smislu, dok su u svom užem smislu **računi čistog stanja**. Odlika ovih računa čistog stanja je u tome da oni ne iskazuju po pravilu uspeh obavljenog posla (gubitak ili dobitak), već im je zadatak, da u svakom trenutku budu samo pokazatelji knjigovodstvenog stanja pojedinih aktivnih i pasivnih imovinskih delova. U principu bi se ovo knjigovodstveno stanje iskazano na njima moralo slagati sa stvarnim stanjem odnosnih imovinskih delova. Međutim, u praksi to ne mora da bude uvek. To je samo princip koji nas obavezuje i upućuje na ispitivanje potrebne saglasnosti knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem i na utvrđivanje eventualnog viška, odnosno manjka, kao i na ustanovljenje uzroka pojava istih.

**Računi ispravki vrednosti (korektivni računi).** Potrebno je shvatiti i specifičnost ove malobrojne kategorije računa, čija se funkcija ne manifestuje u iskazivanju stanja i kretanja sredstava i njihovih izvora, već u ispravljanju njihovih vrednosti prikazanih na odgovarajućim računima. Otuda, ovi računi sami za sebe ne predstavljaju ništa posebno i samostalno, pa kao takvi ne bi bili ni potrebni knjigovodstvu. No, njihova je vrednost u dopunskoj funkciji u odnosu na druge račune, jer samo pomoću njih postaje jasna i precizna ekonomska sadržina izvesnih drugih računa stanja. Za uočavanje njihove osobenosti i svrhe najbolje će poslužiti njihov najtipičniji predstavnik, tj. račun „**ispravka vrednosti osnovnih sredstava**“. Pogledajmo, kako je došlo do njegove pojave.

Pošto se konkretna osnovna sredstva dugom upotrebom troše, tj. gube izvestan deo svoje prvobitne vrednosti koji se prenosi na nove proizvode, to se tako smanjenje njihove prvobitne vrednosti mora i knjigovodstveno evidentirati. Naime, potrebno je izvršiti tzv. ispravku vrednosti osnovnih sredstava. Iznos i visina ispravke zavisi od vrste osnovnog sredstva, tj. od konkretnog predmeta i njegovog prosečnog veka trajanja pri normalnoj upotrebi. Tako, na primer, ako se prosečni vek jednog osnovnog sredstva (recimo mašine) stručno proceni na 20 godina, to znači da će u toku idućih 20 godina biti potrebno krajem svake godine amortizovati dvadeseti deo ( $1/20$  vrednosti tog sredstva, ili 5% od njegove prvobitne vrednosti). Prema tome, procentna stopa amortizacije direktno je zavisna od prosečnog veka trajanja; ukoliko je on duži, procentna stopa je manja i obrnuto.

Za knjigovodstveno evidentiranje krajnje posledice amortizacije na osnovnim sredstvima (koja je u suštini ekonomska kategorija pretvaranja osnovnih u obrtna sredstva) postoje dva knjigovodstveno-tehnička postupka: **direktno i indirektno otpisivanje**, kojima je cilj da svedu knjigovodstvenu vrednost osnovnih sredstava na njihovo stvarno (inventarno) stanje.

**Direktno otpisivanje** se vrši na samom računu osnovnog sredstva i to na taj način, što mu se odobrava iznos izračunatog obezvređenja (smanjena vrednost) uz istovremeno zaduženje istim iznosom jednog posebnog računa

rashoda, tzv. **računa otpisa**. Ovaj način otpisivanja prikazuje slika 7.

<b>Na početku prve godine</b> <b>Ma ine i postrojenja</b>	
+	-
1.000,00	

<b>Na kraju prve godine</b> <b>Ma ine i postrojenja</b>	
+	-
1.000,00	50,00 (1)

<b>Na početku prve godine</b> <b>Otpis</b>	
+	-
50,00	

<b>Na kraju druge godine</b> <b>Rn Ma ine i postrojenja</b>	
+	-
950,00	50,00 (2)

<b>Na kraju druge godine</b> <b>Otpis</b>	
+	-
50,00	

...

<b>Na kraju dvadesete godine</b> <b>Rn Ma ine i postrojenja</b>	
+	-
50,00	50,00 (20) (20)

<b>Na kraju dvadesete godine</b> <b>Otpis</b>	
+	-
50,00	

**Slika 7. Račun otpisa**

Međutim, ovaj metod otpisivanja je nepodesan iz razloga, što pri analizi, tehnički sastav sredstava preduzeća i stepen njihove mehanizacije prilično zamagljuju sliku pravog stanja stvari i pruža mogućnost donošenja netačnih zaključaka. Ovo je naročito upadljivo pri upoređenju rentabilnosti više preduzeća istog proizvodnog kapaciteta i tehničke opremljenosti, ali različitog stepena izvršenog otpisa osnovnih sredstava. Vrlo se lako pada u zabludu, da preduzeće sa novim osnovnim sredstvima ima veću tehničku opremljenost i kapacitet od onoga koje ima, ustvari, ista takva sredstva, samo već sa 20, 50 ili 100% otpisana. Ovo je posledica slike, koju pruža račun odgovarajućeg osnovnog sredstva, koji posle svakog izvršenog otpisivanja prikazuje manju vrednost samog sredstva. Ovakav način otpisivanja osnovnih sredstava je vrlo čest u kapitalističkoj privredi, jer se njime postižu tzv. laten-

tne (prikrivene) rezerve, a do kojih se praktično dolazi primenom visokih procentnih stopa otpisa i njihov stvarni vek trajanja. Time se ide, uglavnom, za prikazivanjem lažnog imovinskog stanja i za smanjenjem eventualnih dobitaka, kako bi se smanjila i zakonska osnovica za oporezivanje preduzeća.

*Indirektno otpisivanje* ima za cilj da obezbedi, pri vršenju bilansiranja, dobijanje takve slike, koja će pružiti kako vrednost samog osnovnog sredstva i njegovog postepenog smanjenja usled neprekidnog trošenja, tako i veličinu samog kapaciteta osnovnih sredstava izraženu u njihovoj početnoj nepromenljivoj vrednosti za sve vreme trajanja njihovog korišćenja. Ovo se postiže na taj način, što se na aktivnim računima osnovnih sredstava (zgrada, mašina, vozila, nameštaja itd.) ne knjiži ništa u vezi njihovog amortizovanja, već se za izračunati iznos obezvređenja primenom odgovarajuće procentne (amortizacione) stope zadužuje račun „obračunata i uplaćena amortizacija“, a istovremeno se otvara novi pasivni račun „ispravka vrednosti osnovnih sredstava“ i njemu se odobrava isti iznos.

Drugim rečima, knjiži se stav:

Rn „obračunata i uplaćena amortizacija“;

Rnu „ispravka vrednosti osnovnih sredstava“;

– za izvršeni otpis.

Ako se primer dat kod direktnog otpisa prikaže po **metodi indirektnog otpisivanja**, dobiće se situacija koju pruža slika 8.

Analizirajući sliku 8 vidi se, da aktivni račun „Mašine i postrojenja“, od početka upotrebe pa sve do 100% otpisa ostaje nepromenjen, prikazujući kroz početnu vrednost mašine veličinu:

- na početku prve godine, i
- na kraju prve godine.

Ako je račun „ispravka vrednosti osnovnih sredstava“ sa formalno knjigovodstvene strane jedan pasivan račun (jer uvek treba da ima pasivni saldo), ipak on po svojoj ekonomskoj funkciji ne ulazi u sastav bilansne pasive, jer ne predstavlja nikakav izvor sredstava. Zbog toga se, kao račun čisto korektivne funkcije u odnosu na osnovna sredstva prikazuje i sam na aktivnoj strani bilansa kao odbitna pozicija vrednosti osnovnih sredstava.

### ***a-2) Račun uspeha (Račun finansijskog rezultata)***

Kako je krajnji cilj proizvodnje, realizacija gotovih proizvoda, to je bilo potrebno ustrojiti i takvu kategoriju računa koja će biti u stanju da izrazi obračun i ostvarenje finansijskog rezultata, odnosno ukupnog prihoda proisteklog iz redovnog poslovanja preduzeća. Naime, ovi računi treba da pruže podatke o pozitivnim i negativnim razlikama koje nastaju u momentu realizacije proizvoda i usluga, s jedne strane, a s druge strane javljaju se kao rezultat odstupanja stvarnih cena koštanja od postignutih prodajnih cena

proizvoda, odnosno usluga. U ovu kategoriju bi spadali sledeći računi: račun „troškovi poslovanja“ i račun „realizacija gotovih proizvoda i usluga“.

<div>Mašine i postrojenja</div> <table><tr><td>+</td><td>-</td></tr><tr><td>1.000,00</td><td></td></tr></table>		+	-	1.000,00		<div>Fond osnovnih sredstava</div> <table><tr><td>+</td><td>-</td></tr><tr><td></td><td>1.000,00</td></tr></table>		+	-		1.000,00		
+	-												
1.000,00													
+	-												
	1.000,00												
<div>Na kraju prve godine</div> <div>Obračun i uplaćena amortizacija</div> <table><tr><td>+</td><td>-</td></tr><tr><td>50,00</td><td>50,00</td></tr></table>		+	-	50,00	50,00	<div>Na kraju druge godine</div> <div>Ispravka vrednosti osnovnih sredstava</div> <table><tr><td>+</td><td>-</td></tr><tr><td></td><td>50,00</td></tr></table>		+	-		50,00		
+	-												
50,00	50,00												
+	-												
	50,00												
(1)			(1)										
<div>Na kraju druge godine</div> <div>Obračun i uplaćena amortizacija</div> <table><tr><td>+</td><td>-</td></tr><tr><td>50,00</td><td>50,00</td></tr></table>		+	-	50,00	50,00	<div>Na kraju druge godine</div> <div>Ispravka vrednosti osnovnih sredstava</div> <table><tr><td>+</td><td>-</td></tr><tr><td></td><td>50,00</td></tr><tr><td></td><td>50,00</td></tr></table>		+	-		50,00		50,00
+	-												
50,00	50,00												
+	-												
	50,00												
	50,00												
(2)			(2)										
...													
<div>Na kraju dvadesete godine</div> <div>Obračun i uplaćena amortizacija</div> <table><tr><td>+</td><td>-</td></tr><tr><td>50,00</td><td>50,00</td></tr></table>		+	-	50,00	50,00	<div>Na kraju dvadesete godine</div> <div>Ispravka vrednosti osnovnih sredstava</div> <table><tr><td>+</td><td>-</td></tr><tr><td></td><td>950,00</td></tr><tr><td></td><td>50,00</td></tr></table>		+	-		950,00		50,00
+	-												
50,00	50,00												
+	-												
	950,00												
	50,00												
(20)			(20)										

**Slika 8. Metoda indirektnog otpisivanja**

Na prvom od njih, „račun troškovi poslovanja“, knjiže se iznosi svih troškova oko proizvodnje već realizovanih (prodatih) proizvoda. Naime, on iskazuje stvarnu cenu koštanja realizovanih gotovih proizvoda. Nasuprot njemu, „račun realizacija gotovih proizvoda“, služi za registrovanje na potražnoj strani prodajnih cena na koje glase fakture predate kupcima gotovih proizvoda.

Ova dva računa, kao što se vidi, doprinose obračunu finansijskog rezultata, ali se po svojoj prirodi i ekonomskoj funkciji ne mogu smatrati uspešnim računima, jer u svojim saldima ne iskazuju ni povećanje ni sman-

jenje mase sredstava (čiste imovine). Prvi je ustvari aktivnog karaktera i u svom saldu izražava ukupnu vrednost utrošenu u gotove proizvode, odnosno usluge (dakle njihovu cenu koštanja). Drugi je opet pasivnog karaktera i u svom saldu iskazuje obavezu preduzeća da od kupaca naplati vrednost prodatih proizvoda, odnosno usluga, po fakturisanim prodajnim cenama. Tek ukoliko do toga dođe, ostvarena pozitivna razlika između ove dve cene se može smatrati redovnim prihodom i u obrnutom slučaju, tj. ako se ne realizuje veća prodajna cena od cene koštanja, negativna razlika se može smatrati redovnim rashodom preduzeća. Otuda ova dva računa nose više karakter prethodnih obračunskih instrumenata nužnih za iznalaženje krajnjeg finansijskog rezultata. Njihovim kompenziranjem dolazi se samo do jednog od elemenata ukupnog prihoda preduzeća.

Međutim, kako je cilj knjigovodstva saznanje celokupnog ukupnog prihoda preduzeća, to u kategoriju računa finansijskih rezultata dolaze i ovi računi: „račun vanredni rashodi“ i „račun vanredni prihodi“, na kojima se, kao što se već videlo, evidentiraju svi vanredni neposlovni rashodi i prihodi koji ne nastaju u direktnoj zavisnosti od obavljanja osnovne proizvodne delatnosti, ali koji utiču sa svoje strane na formiranje krajnjeg finansijskog rezultata, odnosno na utvrđivanje ukupnog prihoda.

Ovde smo se dotakli, prema tome, ponovo računa rashoda i prihoda koji se inače u knjigovodstvenoj teoriji i praksi zovu još i zajedničkim imenom „uspešni računi“.

**Računi rashoda** su oni računi na čiju se levu stranu beleže iznosi koji predstavljaju smanjenje aktive u odnosu na pasivu, odnosno povećanje pasive u odnosu na aktivu. Na ovim računima se registruju sve one promene koje u suštini znače gubitke preduzeća, ili bolje rečeno smanjenje njegove čiste imovine. S obzirom da ovi računi cifarski dopunjavaju aktivu preduzeća, to su i oni u širem smislu aktivni, pa uvek imaju i aktivan saldo. Do beleženja na njihovoj desnoj strani dolazi samo izuzetno, kada se radi o ispravljaju pogrešnog knjiženja, o izvesnom naknadnom smanjenju već knjiženog rashoda, kao i pri preknjižavanju konačnog salda na račun dobitka i gubitka.

**Računi prihoda** su oni računi na čiju se desnu stranu ubeležavaju promene koje predstavljaju iznose povećanja aktive u odnosu na pasivu, odnosno iznose smanjenja pasive u odnosu na aktivu. Na njima se prema tome evidentiraju sve one promene koje suštinski znače dobitak preduzeća, ili povećanje njegove čiste imovine. Pošto oni cifarski samo dopunjuju vrednost pasive, te se smatraju i pasivnim računima u širem smislu, pa uvek imaju i pasivni saldo. Na njihovoj levoj strani vrši se beleženje samo onda, kada se vrši storniranje greškom učinjenog knjiženja, ili se želi postići samo delimična ispravka, odnosno smanjenje ranije iskazanog prihoda, kao i onda kada se vrši preknjižavanje konačnog salda na račune „gubitka“ i „dobitka“.

Ove dve vrste računa nose zajednički naziv „uspešni računi“ iz razloga, što oni u krajnjoj liniji – preneti na račun gubitka i dobitka utiču na finansijski rezultat poslovanja jednog preduzeća u određenom poslovnom periodu. Naime, na njima se iskazuju pojedinačni gubici i dobiti preduzeća, koji upoređeni i međusobno kompenzirani, treba da pruže sliku čistog poslovnog uspeha preduzeća, tj. treba da omoguće uvid u sledeće: da li je krajnja čista imovina preduzeća veća ili manja od početne čiste imovine. Prihodi povećavaju početnu čistu imovinu, a rashodi je smanjuju. Ako je, prema tome, bilo više rashoda od prihoda, razlika je čist gubitak i obrnuto.

U cilju dobijanja jasnije predstave o uzajamnim odnosima između računa rashoda i računa prihoda, kao i upoznavanja načina njihovog knjigovodstvenog kompenziranja radi iznalaženja finansijskog rezultata treba se poslužiti jednim praktičnim primerom.

**Primer.** Pretpostavimo da se na računu „zalihe gotovih proizvoda“ nalazi dugovni saldo od 300,00 dinara koji odgovara vrednosti 200 pari muških cipela po ceni od 1,50 dinara, a da istovremeno račun „žiro račun“ ima saldo od 300,00 dinara.

Uzmimo sada u obzir sledeće poslovne promene:

- 1) Kupcu „X“ prodato je 40 pari muških cipela po ceni od po 2,00 dinara po paru, tako da faktura glasi na 80,00 dinara;
- 2) Kupcu „Y“ prodato je 60 pari cipela po ceni od 1,30 dinara po paru, tako da faktura glasi na 78,00 dinara;
- 3) Plaćeno je preko žiro računa kod banke na ime raznih vanrednih i neposlovnih rashoda ukupno 15,00 dinara; i
- 4) Naplaćeno je preko računa kod banke na ime raznih vanrednih i neposlovnih prihoda ukupno 10,00 dinara.

Da objasnimo način knjiženja ove četiri poslovne promene neka posluži slika 9.

1) Prodaja kupcu „X“ – 40 pari muških cipela po 2,00 dinara po paru sprovodi se putem dva knjigovodstvena stava. Prvim stavom koji glasi:

**(1a) Rn „Tro kova poslovanja“ 60,00 dinara**

za 40 pari cipela po ceni od 1,50 dinara po paru, konstatuje se samo toliko, da je stovarište gotovih proizvoda smanjeno za 40 pari muških cipela u vrednosti od 60,00 dinara sa kojim iznosom se istovremeno zadužuje i račun „troškovi poslovanja“ kao jedan račun koji ima za zadatak da iskaže stvarne troškove proizvodnje prodatih proizvoda. Drugim rečima, ovo je jedna knjigovodstvena evidentna stavka čisto internog karaktera, kojom se samo konstatuje smanjenje zaliha i visina proizvodnih troškova prodate robe.

Istovremeno se radi finansijskog obračuna knjiži i drugi knjigovodstveni stav, koji glasi:

(1b) Rn „Kupci“ 80,00 dinara  
 Rn-u „Realizacije gotovih proizvoda“ 80,00 dinara  
 za prodaju robe po fakturi broj 625 od 15.03.2005. godine.

Gotovi proizvodi		iro račun	
+	-	+	-
300,00	60,00 (1a)	300,00	15,00 (3)
	90,00 (2a) (4)	10,00	

Tro kovi poslovanja		Realizacija gotovih proizvoda	
+	-	+	-
(1a) 60,00			80,00 (1b)
(2a) 90,00			78,00 (2b)

Vanredni rashodi		Vanredni prihodi	
+	-	+	-
(3) 15,00			10,00 (4)

Kupci	
+	-
(1b) 80,00	
(2b) 78,00	

**Slika 9. Odnos računa rashoda i prihoda**

Ovim drugim stavom se evidentira iznos potraživanja od kupaca za prodatih 40 pari muških cipela u vrednosti od 80,00 dinara. Zato se taj iznos mora istovremeno odobriti računu „realizacija gotovih proizvoda“ kao jednom računu, koji ima za zadatak da, uspostavljajući bilansnu ravnotežu, u isto vreme iskaže i bruto prihod postignut prodajnom cenom robe. Kaže se bruto prihod zbog toga, što tek odbijanjem stvarnih troškova proizvodnje od njega dobija se čist prihod. Glavno je da se uoči, da prilikom prodaje, smanjenje zalihe gotovih proizvoda nema svoj ekvivalentni odraz (tj. u visini cene koštanja) u novostvorenom potraživanju od kupaca (tj. u visini prodajne cene). Čist poslovni rezultat krije se u razlici između ove dve cene.

2) Na isti način će se knjigovodstveno postupiti sa prodajom kupcu „Y“. Knjižiće se dva stava:

(2a) Rn „Tro kovi poslovanja“ 90,00 dinara  
 Rn-u „Zalihe gotovih proizvoda“ 90,00 dinara  
 za 60 pari cipela po ceni koštanja od 1,50 dinara po paru;



(2b) *Rn „Kupci“* 78,00 dinara  
*Rn-u „Realizacije gotovih proizvoda“* 78,00 dinara  
za prodaju robe po fakturi br. 32/1 od 28.04.2005. godine.

3) Plaćanje raznih vanrednih i neposlovnih prihoda preko računa banke zabeležiće se na sledeći način:

(3) *Rn „Vanredni rashodi“* 15,00 dinara  
*Rn-u „ iro račun“* 15,00 dinara  
za plaćanje po računima.

4) Naplaćivanje raznih vanrednih i neposlovnih prihoda preko računa banke, zabeležiće se na sledeći način:

(4) *Rn „ iro račun“* 10,00 dinara  
*Rn-u „Vanredni prihodi“* 10,00 dinara  
za naplatu po spisku.

Ako to sve prenesemo na odgovarajuće račune, dobiće se sledeće stanje dato slikom 9.

Ako bi želeli da saznamo čist poslovni rezultat po osnovu osnovne proizvodne delatnosti, onda bi morali kompenzirati dugovni saldo računa „troškovi poslovanja“ sa potražnim saldonom računa „realizacija gotovih proizvoda“. Pri tome se vodi računa da se sa računa sa manjim saldonom izvrši prenos salda na istu stranu računa sa većim saldonom. U našem konkretnom slučaju račun „troškovi poslovanja“ ima dugovni saldo od 150,00 dinara, a račun „realizacija gotovih proizvoda“ ima potražni saldo od 158,00 dinara.

To znači da bi trebalo knjižiti sledeće:

(5) *Rn „Realizacija gotovih proizvoda“* 150,00 dinara  
*Rn-u „Troškovi poslovanja“* 150,00 dinara  
za izvršeni prenos.

Rezultat ovakvog knjiženja je u tome, što se račun „troškovi poslovanja“ gasi, a račun „realizacija gotovih proizvoda“ pokazuje u svom potražnom saldu od 8,00 dinara iznos pozitivne razlike (jer je  $158,00 - 150,00 = 8,00$ ). Ova pozitivna razlika predstavlja **redovan prihod** preduzeća.

Međutim, pošto je cilj knjigovodstva iznalaženje ukupnog prihoda, odnosno utvrđivanje pravog finansijskog rezultata, na čiju visinu utiču i vanredni rashodi i prihodi, to će se do njega doći sledećim knjigovodstvenim postupkom: Preostali računi sa saldonom, tj. koji nisu izravnati (a to su račun „realizacija“ i račun „vanredni prihodi“, odnosno „rashodi“), treba takođe da se ugase na taj način, što će se njihova salda preknjižiti na novootvoreni račun dobitka-gubitka.

To znači da ćemo imati još tri stava:

**(6) Rn „Realizacija gotovih proizvoda“** 8,00 dinara

**Rn-u „Dobitka-gubitka“** 8,00 dinara

za ostvarenu zaradu prodajom.

**(7) Rn „Vanredni prihodi“** 10,00 dinara

**Rn-u „Dobitka-gubitka“** 10,00 dinara

za ukupan iznos neposlovne zarade.

**(8) Rn „Dobitka-gubitka“** 15,00 dinara

**Rn-u „Vanredni rashodi“** 15,00 dinara

za ukupan iznos neposlovnih gubitaka.

Time su svi računi na kojima se tokom poslovanja vrše knjiženja izravnati, odnosno ugašeni, jer su im salda preneti na račun „dobitka-gubitka“ kao specijalan račun za iskazivanje krajnjeg ukupnog uspeha, odnosno prihoda.

Ako knjigovodstvene stavove od br. (1) do br. (8) prenesemo sada na račune prikazane na slici 9, onda će se dobiti nova slika 10.

Ako se analizira slika 10, onda će se doći do sledećih zaključaka:

– Aktivni račun „zalihe gotovih proizvoda“ pokazuje dugovni saldo od 150,00 dinara koliko upravo i vrede po ceni koštanja još 100 pari neprodatih cipela;

– Aktivni račun „kupci“ iskazuje takođe dugovni saldo od 158,00 dinara, čiji iznos odgovara zbiru dveju faktura od po 80,00 i 78,00 dinara;

– „Žiro račun“ pokazuje dugovni saldo od 305,00 dinara, što predstavlja njegovo povećanje za 5,00 dinara, a koje proističe iz činjenice da je sa žiro računa preduzeća plaćeno na ime vanrednih neposlovnih izdataka 15,00 dinara, a naplaćeno po istom osnovu svega 10,00 dinara, zbog čega se stanje na „žiro računu“ smanjilo za 5,00 dinara;

– Račun „troškovi poslovanja“ kao obračunski je ugašen, pošto je odobren iznosom njegovog dugovnog salda od 150,00 dinara na teret računa „realizacija gotovih proizvoda“, a radi dobijanja računске slike o krajnjem rezultatu osnovne proizvodne delatnosti;

– Račun „realizacija gotovih proizvoda“ – kao drugi obračunski račun – sem svojih normalnih stavki na potražnoj strani u iznosima od 80,00 i 78,00 dinara koje iskazuje bruto prihode za prodaju gotovih proizvoda, ima na dugovnoj strani dve stavke: iznos od 150,00 dinara i iznos od 8,00 dinara. Iznos od 150,00 dinara predstavlja bruto troškove proizvodnje i preknjižen je ovde radi njihovog kompenziranja sa bruto zaradom u iznosu od 158,00 dinara. Drugi dugovni iznos od 8,00 dinara iskazuje pozitivnu razliku (prihod) između troškova proizvodnje, tj. cene koštanja i prodajne cene realizovanih

(prodatih) gotovih proizvoda. Međutim, pošto uspeh ili neuspeh u obavljanju osnovne proizvodne delatnosti ulazi u sklop ukupnog prihoda, to se on knjiži na teret računa „realizacija gotovih proizvoda“ i odobrava posebnom računu „dobitka-gubitka“, koji u svom saldu treba da pokaže definitivno ostvareni finansijski rezultat. Na taj način je ugašen i račun „realizacija gotovih proizvoda“;

Iro račun			
+		-	
	300,00		15,00 (3)
(4)	10,00		

Gotovi proizvodi		Kupci	
+		-	
	300,00	60,00 (1a) (1b)	80,00
		90,00 (2a) (2b)	78,00
	300,00		158,00

Tro kovi poslovanja		Realizacija gotovih proizvoda	
+		-	
(1a)	60,00	150,00 (5)	80,00 (1b)
(2a)	90,00	8,00 (6)	78,00 (2b)
	150,00	158,00	158,00

Vanredni rashodi		Vanredni prihodi	
+		-	
(3)	15,00	10,00 (7)	10,00 (4)
	15,00	10,00	10,00

Dobitak – Gubitak			
+		-	
(8)	15,00		8,00 (6)
(8)	15,00		8,00 (7)

**Slika 10. Odnos računa rashoda i prihoda – novo stanje**

– Uspešni račun „vanredni rashodi“ je izravnat i ugašen, jer mu je njegov dugovni saldo od 15,00 dinara odobren radi prenošenja istog na dugo-

vnu stranu računa „dobitak-gubitak“ s obzirom na činjenicu da svi pojedinačni vanredni neposlovni rashodi knjiženi na ovom zbirnom računu „vanredni rashodi“ – utiču u svom ukupnom iznosu negativno na ukupni prihod preduzeća, koji se knjigovodstveno odražava na računu „dobitka-gubitka“;

– Uspešni račun „vanredni prihodi“ je takođe izravnat i ugašen, jer je njegovim potražnim saldonom od 10,00 dinara zadužen radi prenošenja istog na potražnu stranu „dobitak-gubitak“, s obzirom na činjenicu, da svi pojedinačni vanredni neposlovni prihodi knjiženi na ovom zbirnom računu „vanredni prihodi“ utiču u svom ukupnom iznosu pozitivno na ukupni prihod preduzeća, knjigovodstveno iskazan na računu „dobitak-gubitak“; i

– Novootvoreni račun „dobitak-gubitak“ je u svojoj osnovnoj funkciji jedan takođe uspešni račun sabirnog karaktera, koji treba u svom saldu da prikaže ukupni prihod, odnosno ostvareni finansijski rezultat preduzeća. Na njegovoj dugovnoj strani se nalazi iznos od 15,00 dinara koji iskazuje gubitak preduzeća po osnovu neposlovnih vanrednih izdataka. Na njegovu bi dugovnu stranu normalno došao i iznos eventualne negativne razlike između prodajne cene i cene koštanja realizovanih gotovih proizvoda, što u našem primeru nije slučaj. Jednom rečju, na njegovu levu stranu dolaze: kako gubici nastali u obavljanju osnovne proizvodne delatnosti, tako i gubici koji rezultiraju iz obavljanja nekih neproizvodnih i vanrednih poslova. Na njegovoj potražnoj strani se nalaze dva iznosa: od 8,00 i od 10,00 dinara. Prvi iznos predstavlja zaradu-dobitak kao pozitivnu razliku između cene koštanja i prodajne cene, ostvarenu prilikom realizacije gotovih proizvoda i prenetu ovamo sa računa „realizacija gotovih proizvoda“. Drugi iznos predstavlja ukupnost prihoda proisteklih iz obavljenih nekih neproizvodnih i vanrednih funkcija, a koji je prenet sa računa „vanredni prihodi“. To znači da desna strana računa „dobitak-gubitak“ prima: s jedne strane sve zarade-dobitke, ostvarene u obavljanju osnovne delatnosti, a s druge strane i sve dobitke nastale u odvijanju raznih neposlovnih i vanrednih funkcija.

Prema tome, zaključak bi bio sledeći: račun „dobitak-gubitak“ je u svojoj suštini jedan čisto obračunski uspešni račun, na kome se vrši kompenzacija svih gubitaka preduzeća bez obzira na njihov osnov sa svim njegovim dobitcima takođe bez obzira na osnov njihovog nastajanja. Ukoliko su iznosi svih gubitaka veći od iznosa svih dobitaka (tj. ako je veći zbir njegove dugovne od zbira potražne strane), onda se radi o krajnjem gubitku preduzeća. U obrnutoj situaciji reč je o krajnjem dobitku. Pošto je u našem konkretnom slučaju zbir potražne strane 18,00 dinara, a zbir dugovne svega 15,00 dinara, to znači da je ostvaren čist dobitak od 3,0 dinara.

### ***a-3) Mešoviti računi***

Najzad, potrebno je ovde istaći i specifičnost tzv. mešovitih računa, iako se oni više na osnovu pozitivnih knjigovodstvenih propisa ne smeju da

vode u knjigovodstvu. Osnovno obeležje ove vrste računa je u tome, što oni iskazuju kako stanje izvesnog aktivnog ili pasivnog imovinskog dela, tako isto i ostvaren uspeh na njima. Za razliku od računa čistog stanja, za njih ne važi pravilo, da između njihovog knjigovodstvenog i stvarnog stanja, odnosno imovinskog dela, treba da postoji saglasnost u jednom određenom trenutku. Baš naprotiv, utvrđena razlika između ova dva stanja predstavlja realizovani uspeh (gubitak ili dobitak) proistekao iz poslovanja tim imovinskim delom. Ukoliko je stvarno stanje određenog imovinskog dela veće od knjigovodstvenog, radi se o dobitku-zaradi. U obrnutom slučaju pojavljuje se gubitak. Naprotiv, ako se radi o pasivnim imovinskim delovima, pojavljuje se dobitak onda, kada je stvarno stanje obaveza manje od knjigovodstvenog, iskazanog na odnosnim pasivnim računima; obrnuto nastaje gubitak onda, kada je stvarno stanje veće od knjigovodstvenog.

Do ovakve pojave na mešovitim računima dolazi otuda, što se na njima primljene ili nabavljene količine izvesnih dobara knjiže po jednoj ceni, a izdate količine po drugoj, odnosno jedna te ista obaveza se stiče pod jednim uslovom, a izvršenje pod drugim.

**Primer:** Da vidimo konkretan primer jednog aktivnog mešovitog računa. Tipični aktivni mešoviti računi su: *hartije od vrednosti, valuta, devize, robe* i drugi. Za primer ćemo uzeti jedan račun „gotovi proizvodi“. Pretpostavimo da u skladištu gotove robe na dan 01.01.2005. godine ima 100 pari muških cipela po ceni od 1,00 dinar po paru. Posle ovoga, skladište primi 15.01.2005. godine novih 50 pari muških cipela, ali po ceni od 1,20 dinara po paru. Zatim, na dan 25.01.2005. godine proda kupcu „X“ 80 pari muških cipela ali po ceni od 1,50 dinara po paru i 20 pari cipela od 1,80 dinara po paru. Na računu „gotovi proizvodi“ ovo primanje gotove robe i njeno prodavanje odraziće se na sledeći način:

**Gotovi proizvodi (mu ke cipele)**

Datum 2005.	Opis	Kom.	Cena	Dinara	Datum 2005.	Opis	Kom.	Cena	Dinara
1. I	Stanje	100	1,00	100,00	25. I	Prodato kupcu X	80	1,50	120,00
15. I	Primljeno	50	1,20	60,00		Prodato kupcu X	20	1,80	36,00
31. I	Zarada	150		160,00			100		156,00
				52,00	31. I	Stanje	20	1,00	20,00
						Stanje	30	1,20	36,00
		150		212,00			150		212,00

Na dan 31.01.2005. godine prilikom pravljenja mesečnog stanja gotovih proizvoda konstatujemo da knjigovodstveno stanje gotove robe (tj. muških cipela) iznosi 4,00 dinara (koliko iznosi cifarski saldo računa „gotovi proizvodi“). Međutim, istog dana nalazi se stvarno u skladištu još 20 pari muških cipela po ceni od 1,00 dinar po paru (ukupno 20,00 dinara), 30 pari

muških cipela po ceni od 1,20 dinara po paru (ukupno 36,00 dinara), što čini svega 56,00 dinara. To znači da je stvarno stanje gotovih proizvoda (56,00 dinara) veće od njihovog knjigovodstvenog stanja (4,00 dinara). Radi se u stvari o pozitivnoj razlici, odnosno pozitivnom uspehu u trgovini sa cipelama. Ova pozitivna razlika od 52,00 dinara predstavlja čistu zaradu i za njen iznos treba teretiti račun „gotovi proizvodi“ u korist jednog posebnog računa zarada, koji ima karakter uspešnog računa prihoda. Ovim knjiženjem se i na računu gotovih proizvoda dobija saldo koji odgovara stvarnom stanju. Dakle, kao što se vidi, ovaj račun gotovih proizvoda pokazuje ne samo stanje jednog konkretnog imovinskog dela, već i ostvareni uspeh na njemu.

Međutim, vođenje mešovitih računa nije preporučljivo, jer oni otežavaju uvid u stvarni poslovni rezultat jednog preduzeća, pošto se do ovoga može doći tek po izvršenom inventarisanju odgovarajućih imovinskih delova. Aktivni računi moraju uvek biti računi čistog stanja, a oni će to biti u onom slučaju, ako se i ulaz i izlaz jedne vrednosti beleži na njima po istoj ceni, a eventualne ili negativne razlike se knjiže na posebnom uspešnom računu – bilo gubitka ili dobitka.

### **b) Sintetički i analitički računi**

**Sintetički računi** predstavljaju zbirne ili kolektivne račune, a **analitički računi** predstavljaju pojedinačne račune koji su u stvari delovi sintetičkih računa. Istorijski posmatrano može se konstatovati da su se, od pojave knjigovodstva, dugi niz godina vodili samo pojedinačni računi, a sintetički ili zbirni računi bili su tako reći nepoznati. Tako su, za svakog kupca, za svakog dobavljača, za svaku vrstu robe, vođeni pojedinačni računi, a nisu vođeni sintetički računi kupaca, dobavljača, robe itd. U početku to je bilo moguće zbog malog broja računa. Međutim, kako su se vremenom proširivali zadaci knjigovodstva, tako je vođen sve veći i veći broj pojedinačnih računa. To je otežavalo preglednost, naročito kod sastavljanja bilansa i zbog toga se došlo na ideju za uvođenje zbirnih ili sintetičkih računa.

Da bi se mogla voditi pravilna poslovna politika i vršiti kontrola ostvarivanja proizvodnih planova po pojedinim pogonima, mora se i polje posmatranja materijalno-finansijskih kretanja u preduzeću stalno sužavati, kako bi se dobili tačni knjigovodstveni podaci detaljnog karaktera, neophodni svakodnevnom rešavanju operativne problematike. Zato se nužno pristupa raščlanjavanju osnovnih računa Glavne knjige kao sintetičkih knjigovodstvenih evidencija na njihove sastavne delove, tj. na takozvane analitičke račune (konta), na kojima treba da se vrši evidentiranje stanja i kretanja detaljnih imovinskih čestica preduzeća. Time se postiže mogućnost sprovođenja kontrole i analize u daleko većoj meri nego što je to izvodljivo pri raspolaganju samo sintetičkim (zбирnim) računima.

Pri raščlanjavanju sintetičkih računa na analitičke, možemo se rukovoditi nekim momentima. Ovaj knjigovodstveni zadatak je uslovljen ekonomskom sadržinom odnosno sintetičkog računa; naime, sve zavisi od toga o kakvoj se ekonomskoj kategoriji radi u konkretnom slučaju. Drugim rečima, postupak raščlanjavanja zavisi od vrste aktivnog, odnosno pasivnog imovinskog dela.

Tako se raščlanjavanje sintetičkih računa na kojima se registruju залихе i kretanja raznih materijala ili gotovih proizvoda, sprovodi na osnovu vrste materijala, odnosno proizvoda. To znači, da se svakoj specifičnoj vrsti materijala mora dati zaseban analitički konto, kao posebno mesto za evidentiranje svih promena na odgovarajućem materijalu, odnosno proizvodu. Ako se radi o kupcima i dobavljačima sa kojima preduzeće stupa u raznovrsne imovinsko-pravne odnose, onda se sintetički račun kupaca i sintetički račun dobavljača raščlanjavaju po nosiocima, tj. subjektima imovinsko pravnih odnosa. Naime, otvaraju se analitički računi svakom kupcu i dobavljaču posebno. Često se mora izvršiti raščlanjavanje izvesnih sintetičkih računa na analitičke, držeći se principa funkcionalnosti. To je slučaj sa raščlanjavanjem sintetičkih računa „zgrade“ i računa „transportna sredstva“, jer će se kod njihovog raščlanjavanja morati voditi računa prvenstveno o funkciji odgovarajuće zgrade, odnosno vozila. Pri raščlanjavanju sintetičkih računa na kojima se registruju i obračunavaju poslovni procesi (napr. nezavršena proizvodnja i sl.) mora se voditi računa o specifičnim potrebama samog privrednog procesa.

Isto tako se mogu raščlanjivati i svi računi finansijskog rezultata, kao što su račun „troškovi“, račun „realizacija gotovih proizvoda“, račun „vanredni rashodi“ i račun „vanredni prihodi“. Prva dva se raščlanjavaju na odgovarajući broj analitičkih računa zavisno od vrste i asortimana proizvoda tako, da se može pratiti uspeh, odnosno neuspeh prodaje po pojedinim realizovanim artiklima. Što se tiče druga dva sintetička uspešna računa, oni se analitički dele prema osnovu nastajanja pojedinih vrsta vanrednih neposlovnih rashoda i prihoda. Tako sintetički uspešan račun „vanredni rashodi“ može imati sledeće analitičke račune: račun „plaćene kamate za obrtna sredstva“, račun „plaćene kazne i penali“, račun „manjkovi materijala i robe“, račun „rashodi obustavljenih pogona“, račun „otpisana i nenaplativa potraživanja“, račun „nepredviđeni rashodi“ itd. Uspešni račun „vanredni prihodi“ može se po potrebi raščlaniti na niže pokazatelje: račun „naplaćene kazne i penali“, račun „viškovi materijala i robe“, račun „naplaćena otpisana potraživanja“, račun „nepredviđeni prihodi“ itd. Prema tome, ukoliko to specijalne potrebe preduzeća zahtevaju, mogu se u knjigovodstvu, pored analitičkih evidencija za aktivne, pasivne i aktivno-pasivne sintetičke račune, organizovati odgovarajuće analitike za sintetičke račune finansijskog rezultata za koje važe sva ona pravila o kojima će sada biti govora.

Inače, sam postupak raščlanjavanja sintetičkih računa može da se obavlja u više faza. Jedan sintetički račun se najpre raščlani na dva-tri svoja

podračuna, s tim da se ovi podračuni dalje razlažu na analitičke račune. Iz toga se može zaključiti, da i oni analitički računi koji se mogu dalje raščlaniti, imaju karakter sintetičkih računa na svoje niže analitičke račune. Tako, ako bi sintetički račun „gotovi proizvodi“ najpre raščlanili na tri analitička podračuna: račun proizvoda „A“, račun proizvoda „B“ i račun proizvoda „C“, onda bi se svaki ovaj račun mogao dalje raščlanjivati na nekoliko analitičkih računa prema novom obeležju (napr. račun proizvoda „A“ se odnosi na muške cipele i on će imati recimo deset podračuna, jer se proizvodi deset raznih kvaliteta cipela).

Kao zaključak moglo bi se reći sledeće: **onaj račun koji u svom saldu i kao takav predstavlja bilansnu poziciju, naziva se sintetičkim računom, a njegove sastavne delove do kojih se dolazi ra članjavanjem zovemo analitičkim računima.**

Međutim, da bi se do kraja shvatila ova knjigovodstveno-evidentna kategorija, treba se osvrnuti i na tehničku stranu odnosa sintetičkog prema njegovim analitičkim računima. Pre svega, pogrešno je analitičku evidenciju smatrati zamenom sintetičke evidencije. Naprotiv, one se ne zamenjuju, jer sintetičkoj evidenciji je cilj iskazivanje sveukupnih stanja i kretanja, dok je analitičkoj cilj prikaz jednog dela tog sveukupnog zbivanja. Da bi sintetički račun iskazivao na jednom mestu sve ono što se zbiva na pojedinim srodnim imovinskim delovima, a registruje se na odgovarajućim analitičkim računima, sve beleške o svim promenama moraju se sprovesti kako na sintetičkim, tako i na odgovarajućim analitičkim računima. Ako se tako postupa, onda se mora postići sledeće: da zbir svih ubeleženih promena na dugovnoj, odnosno potražnoj strani sintetičkog računa mora odgovarati zbiru ubeleženih promena na dugovnim, odnosno potražnim stranama svih njegovih analitičkih računa; da prema tome, stanje ili iznos salda sintetičkog računa mora biti ravan zbiru stanja, odnosno zbiru iznosa salda njegovih analitičkih računa.

Da bi se moglo povremeno da vrši proveravanje verodostojnosti analitičkih i sintetičkih evidencija, mora se prednje pravilo imati uvek na umu, jer se samo pomoću njega može sprovesti kontrola ove interne knjigovodstveno-tehničke organizacije. Kako to treba da izgleda u praksi pokazaće se na primeru kupaca. Pretpostavimo da knjigovodstvo na sintetičkom računu „kupci“ ima dugovni saldo od 200,00 dinara, a da je na analitičkim računima sledeća situacija: kupac „A“ duguje 500,00 dinara kupac „B“ potražuje 1.000,00 dinara (jer je izvršio plaćanje unapred) i kupac „C“ duguje 700,00 dinara, slika 11.

Ovde se jasno vidi, da zbir dugovne strane sintetičkog računa „kupci“ iznosi 1.200,00 dinara, ali da toliko isto iznosi i zbir dugovnih strana analitičkih računa ( $500,00 + 0 + 700,00 = 1.200,00$ ). Zbir potražne strane sintetičkog računa iznosi 1.000,00 dinara, a toliko je zbir potražnih strana analitičkih računa ( $0 + 1.000,00 + 0 = 1.000,00$ ). Međutim, dva analitička računa imaju



dugovni saldo: kupac „A“ 500,00 dinara i kupac „C“ 700,00 dinara. Ovo bi ukupno iznosilo 1.200,00 dinara dugovanja. Ali, pošto kupac „B“ ima na svom računu potražni saldo od 1.000,00 dinara, to se vrši oduzimanje manjeg potražnog od većeg dugovnog salda, odnosno vrši se njihovo prebijanje i tako se dobija jedan dugovni saldo od 200,00 dinara, koji tačno odgovara dugovnom saldu sintetičkog računa „kupci“ u Glavnoj knjizi.

Kupci	
+	-
500,00	1.000,00
700,00	

Kupac „A“	
+	-
500,00	

Kupac „B“	
+	-
	1.000,00

Kupac „C“	
+	-
700,00	

**Slika 11. Razlaganje sintetičkog računa „kupci“ na analitičke račune**

### c) Bilansni i izvanbilansni računi

Prema tome da li računi ulaze u bilans ili se svrstavaju iza bilansa razlikuju se:

- bilansni računi, i
- izvanbilansni računi.

**Bilansni računi** su oni računi na kojima se evidentiraju sredstva preduzeća i njihovi izvori.

**Izvanbilansni računi** su takvi računi na kojima se evidentiraju sredstva drugih preduzeća koja su data u vidu garancija, ili na čuvanje i kao takva nemaju neposredan uticaj na većinu sredstava i izvora sredstava preduzeća. Na izvanbilansnim računima treba evidentirati i otpisana i sporna i sumnjiva potraživanja, tako da se imaju u vidu ova potraživanja, jer eventualno može doći do njihove naplate. Izvanbilansni računi upisuju se posle zbira bilansa, ispod zaključne crte.

### 5.4. Kontni plan (plan računa)

Kontni plan (plan računa) predstavlja osnovnu karakteristiku jednoobraznog knjigovodstva. Kontni plan se propisuje u jednoj zemlji od strane nadležnih organa i njegov osnovni zadatak u jednoj privredi je da unapred obavezno propisuje najcelishodniju knjigovodstvenu organizaciju, koja će u svakom trenutku biti sposobna da osigura i pruži privrednom rukovodstvu tačne pokazatelje izvršenja postavljenih planova, kako za državu kao celinu, tako i za privredna preduzeća kao osnovne privredne ćelije. Računski planovi (kontni planovi) prema tome moraju svojim obaveznim propisima omogućiti raspolaganje takvim knjigovodstvenim podacima na bazi kojih će se u datom trenutku najlakše doći putem svodnih bilansa do najkrupnijih pokazatelja.<sup>8</sup>

Kontni plan se može odrediti kao utvrđena nomenklatura knjigovodstvenih računa, prema kojoj preduzeća vode svoje knjigovodstvo. Odnosno, kontni plan predstavlja metod i instrument racionalne i svrsishodne sistematizacije računa (konta) koja treba da omogućiti registrovanje promena na računima svih relevantnih punktova i delovanja procesa individualne reprodukcije u preduzeću, kako bi se stekao realan uvid u njena periodična stanja, njenu dinamiku i njene krajnje efekte. Zato je bolje reći da kontni plan predstavlja, sistem računa koji sintetizuje kvantitativne, kvalitativne i vrednosne indikatore procesa individualne proizvodnje. Sistem računa je vrednosno-evidencioni izraz složenosti procesa reprodukcije, on je sistematizovan prikaz stvarnog procesa reprodukcije kao objektivne društveno-ekonomske kategorije.<sup>9</sup>

Po svojoj obuhvatnosti kontni plan (plan računa) može da bude opšti i posebni.

**Op ti kontni plan** je onaj koji se odnosi na čitavu zemlju i prema njemu sva preduzeća vode svoje knjigovodstvo. Takav je slučaj sa našim kontnim planom za preduzeća. Prednost opšteg kontnog plana ogleda se u tome što on omogućuje jednoobrazno vođenje knjigovodstva kod svih preduzeća i sumiranje rezultata poslovanja za čitavu zemlju. Nedostatak opšteg kontnog plana jeste u tome što on ne odgovara specifičnostima pojedinih privrednih grupa.

**Posebni kontni plan** je onaj koji se odnosi na pojedine grane privrede radi čega se naziva još i **granski kontni plan**. Takvi planovi kod nas su bili propisani 1948. godine, a važili su do 1954. godine. Dobra strana posebnog kontnog plana je u tome što specifičnosti pojedinih grana dolaze do pravog

---

<sup>8</sup> V. Zeremski „Osnovi knjigovodstva“, Zadrugar, Sarajevo, 1960, str. 221.

<sup>9</sup> V. Zeremski, N. Žarkić-Joksimović „Upravljanje finansijama u organizacijama udruženog rada“, Centar, Beograd, 1987, str. 228.

izražaja. Njegov nedostatak je u tome što ne omogućava svođenje rezultata poslovanja za čitavu zemlju.

Zakon o knjigovodstvu utvrdio je 3 vrste kontnih planova (za preduzeća, za banke i druga društveno-pravna lica).<sup>10</sup>

Međutim, kontni plan za sva preduzeća je jedinstven, što znači za sva preduzeća bez obzira na oblik svojine i vrstu delatnosti, vode knjigovodstvo po istovetnom kontnom planu.

#### 5.4.1. Dekadni princip u kontnom planu

Kontni plan se temelji na principu dekadne podele konta (računa). Osobnost principa dekadne podele ogleda se u tome što se računski plan prvo podeli u deset osnovnih klasa, obeleženih ciframa od nula do devet.

Broj klase	Naziv klase
0.	Neuplaćeni upisani kapital i stalna imovina
1.	Zalihe
2.	Kratkoročna potraživanja, plasmani i gotovina
3.	Kapital
4.	Dugoročna rezervisanja i obaveze
5.	Rashodi
6.	Prihodi
7.	Otvaranje i zaključak računa stanja i uspeha
8.	Vansposlovna sredstva i izvori i vanbilansna evidencija
9.	Obračun troškova i učinaka

Svaka klasa se dalje rščlanjuje na deset grupa i to na taj način što prva cifra kao oznaka klase ostaje, a zatim se toj cifri dodaju brojevi od nule do devet. Tako bi, na primer, raščlanjavanje klase nula u deset grupa bilo:

00, 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08 i 09.

Raščlanjavanje klase četiri u deset grupa imalo bi sledeći izgled:

40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48 i 49.

Sledeći dalje dekadni princip, svaka grupa se raščlanjuje na deset sintetičkih konta po istom principu. Tako, na primer, raščlanjavanje grupe 41 izgleda:

410, 411, 412, 413, 414, 415, 416, 417, 418 i 419.

<sup>10</sup> Pored ove tri vrste postoji poseban kontni plan za Narodnu banku Srbije.

Svaki sintetički konto se dalje deli na deset analitičkih konta prvog stepena koji su četvorocifreni. Tako bi, na primer, raščlanjavanje sintetičkog konta 419 imalo sledeći izgled:

4190, 4191, 4192, 4193, 4194, 4195, 4196, 4197, 4198 i 4199.

Dalje se svaki analitički konto prvog stepene deli na deset analitičkih konta drugog stepena. Rasčlanjavanje analitičkog konta prvog stepena broj 4192 izgleda:

41920, 41921, 41922, 41923, 41924, 41925, 41926, 41927, 41928 i 41929.

Ukoliko sada pomenuti dekadni princip primenimo na raščlanjavanje klase 4, ali uz nazive konta to izgleda:

#### 40 - DUGOROČNA REZERVISANJA

400 - Rezervisanja za troškove u garantnom roku

401 - Rezervisanja za troškove investicionog održavanja osnovnih sredstava

402 - Rezervisanja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava

403 - Rezervisanja za paušalno odmereno pokriće dubioznih potraživanja

404 - Rezervisanja za zadržane kaucije i depozite

405 - Rezervisanja za penzije

406 - Odloženi revalorizacioni prihodi

407 - Odloženi negativni gudvil (goodwill)

409 - Ostala dugoročna rezervisanja

.

.

.

#### 43 - OBAVEZE IZ POSLOVANJA

430 - Primljeni avansi, depoziti i kaucije

431 - Dobavljači – povezana pravna lica

432 - Dobavljači u zemlji

433 - Dobavljači u inostranstvu

434 - Obaveze za izdate čekove

435 - Obaveze po izdatim menicama

436 - Obaveze po drugim hartijama od vrednosti iz poslovanja

439 - Ostale obaveze iz poslovanja

.

.

.

Očigledno je da se kontni plan za preduzeće sastoji iz velikog broja konta – računa, na kojima se svakodnevno evidentiraju sve poslovne transakcije do kojih dolazi u preduzeću. No, ono što treba da zapamte oni koji

nisu profesionalni knjigovodstveni radnici jesu oznake i nazivi klasa u kontnom planu. Ovo iz razloga, što prva cifra svakog konta označava uvek klasu kojoj konto, odnosno uknjižena transakcija pripada. Tako, na primer, ako imamo konto broj **4220**, ono što odmah možemo zaključiti jeste to, da se na njemu evidentiraju **ktraktoročni finansijski krediti u inostranstvu**.

Pored rečenog, treba naglasiti i to da kontni plan za preduzeća sadrži oko 500 sintetičkih računa sa trocifrenom oznakom, a ne sadrži analitičke račune, jer je to prepušteno preduzećima da ustanovljavaju analitičke račune prema svojim potrebama.

Preduzeća mogu da koriste samo propisane sintetičke račune, tj. ona nemaju pravo da otvaraju druge sintetičke račune, osim onih propisanih i predviđenih kontnim planom. Isto tako, preduzeća ne smeju davati drugačiju sadržinu pojedinim sintetičkim računima od one koja je predviđena kontnim planom. Drugim rečima, sve transakcije, odnosno troškove koje bilo koje preduzeće ima, na primer, na ime zakupnine, mora knjižiti na sintetičkom računu broj 533 – troškovi zakupnina

Sintetička konta su ujedno i pozicije bilansa stanja i bilansa uspeha. Analitički kontni plan treba da sačini svako preduzeće. **Analitički kontni plan treba nadovezati na sintetički kontni plan**, tj. da treba da bude sastavljen raščlanjavanjem sintetičkog plana na odgovarajuće analitičke račune.



G L A V A   I I  
**PRILAZ DVOJNOM KNJIGOVODSTVU**

Ime i prezime: \_\_\_\_\_

Broj indeksa: \_\_\_\_\_

T E S T

Pitanje	Odgovor	Broj poena
1.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
2.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
3.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
4.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
5.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
6.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
7.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
8.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
9.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
10.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
UKUPNO POENA:		_____

Ocena: \_\_\_\_\_

Datum

Predmetni nastavnik

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_





G l a v a

# III

---

## **KNJIGOVODSTVENE EVIDENCIJE I KNJIGO- VODSTVENO OBUHVATANJE FINANSIJSKIH SREDSTAVA**

## S a d r Ź a j

<b>1. Vrste poslovnih knjiga u knjigovodstvu</b>	131
<b>2. Osnovne knjigovodstvene evidencije</b>	132
2.1. Dnevnik – hronološka evidencija	132
2.2. Glavna knjiga – sistematska evidencija	134
<b>3. Pomoćne knjigovodstvene evidencije</b>	135
3.1. Evidencija o imovinsko-pravnim odnosima	136
3.2. Evidencija o gotovini	138
3.3. Evidencija o materijalu	143
3.4. Evidencija sitnog inventara	146
3.5. Ostale evidencije o imovinskim delovima	147
3.6. Evidencija o poslovnom uspehu	148
3.7. Evidencija o ukupnom stanju	149
3.8. Zaključni list	149
<b>4. Knjigovodstveno obuhvatanje pribavljanja finansijskih sredstava</b>	150
4.1. Knjigovodstveno obuhvatanje sopstvenog kapitala preduzeća	150
4.1.1. Sopstveni kapital inokosnog preduzeća	151
4.1.2. Sopstveni kapital društava lica	152
4.1.3. Sopstveni kapital društva kapitala	153
<b>5. Pozajmljeni izvori preduzeća (pozajmljeni kapital)</b>	158
5.1. Dugoročni krediti	158
5.2. Kratkoročni krediti	160
5.3. Kapital od emisije obveznica	160
<b>6. Ulaganja u druga preduzeća, dugoročne plasmane i ostale hartije od vrednosti</b>	161
6.1. Ulaganja u druga preduzeća (učešća)	161
6.2. Dugoročni plasmani	162
6.3. Ulaganja u hartije od vrednosti	162
<b>7. Ulaganja u osnovna sredstva</b>	163
7.1. Osnovna sredstva – pojam i podela	163
7.2. Knjigovodstvena evidencija osnovnih sredstava	165
7.3. Knjigovodstveno obuhvatanje ulaganja u osnovna sredstva	166
7.3.1. Kupovina osnovnih sredstava	166
7.3.1.1. Kupovina novih osnovnih sredstava	166
7.3.1.2. Kupovina upotrebljivanih osnovnih sredstava	167
7.3.2. Izgradnja osnovnih sredstava	169
7.3.2.1. Izgradnja osnovnih sredstava od strane izvođača radova	169
7.3.2.2. Izgradnja osnovnih sredstava u sopstvenoj režiји	171
7.3.2.3. Izgradnja zajedničkih osnovnih sredstava	172
7.4. Prijem osnovnih sredstava bez naknade	174
<b>8. Knjigovodstveno obuhvatanje materijala</b>	174
8.1. Materijal – pojam, podela i evidencija	174
8.2. Knjigovodstveno obuhvatanje ulaganja u materijal, sitan inventar i ambalažu	175
8.2.1. Pribavljanje materijala	176
8.2.1.1. Obuhvatanje nabavke materijala po stvaranoj nabavnoj vrednosti	176
8.2.1.2. Obuhvatanje nabavke materijala po kombinovanoj nabavnoj vrednosti	177
8.2.1.3. Obuhvatanje nabavke materijala po planskoj nabavnoj vrednosti	180
8.2.2. Nefakturisani materijal	184
8.2.3. Materijal na putu	185
8.2.4. Materijal na obradi i doradi	186
<b>9. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavke robe</b>	187
9.1. Nabavka robe po nabavnoj vrednosti	188
9.2. Nabavka robe po prodajnoj vrednosti	188
9.3. Nabavka robe sa obračunom poreza na dodatu vrednost (PDV)	189
<b>10. Izmirenje obaveza prema dobavljačima</b>	190
<b>Test</b>	195

## 1. Vrste poslovnih knjiga u knjigovodstvu

Pod pojmom knjigovodstvenih evidencija (poslovnih knjiga) podrazumevamo knjige, kartone, ili obrasce, koji služe za knjigovodstveno-tehnički način ubeležavanja poslovnih promena u njih. Najraniji naziv za evidencije bio je „**trgovačka knjiga**“, što je sasvim razumljivo, kad se ima u vidu da su one i nastale u doba razvitka trgovačkog kapitala, kada su ih isključivo vodili trgovci. Vrste i način ustrojavanja poslovnih knjiga propisivali su u većini zemalja trgovački zakoni. Kod nas su dosada ovu materiju regulisali: propisi i zakoni, (Zakon o jednoobraznom računovodstvu).

Sem knjigovodstvenih evidencija postoje još:

- a) operativne,
- b) planske, i
- c) statističke evidencije,

od kojih se knjigovodstvene evidencije razlikuju po tome, što se „svaki njihov deo javlja kao deo jednog zaokruženog sistema uzajamne kontrole i što svoje rezultate uglavnom izražavaju novčanim merilima. Drugim rečima, knjigovodstvene evidencije se jasno izdvajaju i manifestuju svojim dvema karakteristikama: **automatskom kontrolom** kao nužnom posledicom bilansa i bilansnog metoda i **novčanim merilom** kao sveopštim izrazom svih vrednosti. S jedne strane, automatska kontrola bilansne metode dvojnog knjigovodstva organski povezuje sve delove knjigovodstvenih evidencija u jedan tehničko-evidentni mehanizam, a s druge strane svođenje svih imovinskih vrednosti na zajednički novčani imenitelj omogućuje knjigovodstvenim evidencijama iskazivanja sveukupne vrednosti sredstava i njihovih izvora bez obzira na njihove naturalno-pojavne oblike. Dok operativna i planska evidencija mogu da zadovolje samo izvesne potrebe, jer izražavaju ekonomske potrebe koje se ne mogu vrednosno izraziti, dotle je knjigovodstvena evidencija sposobna da odgovori svim zadacima privrede, jer se zasniva na takvim principima koji od nje čine jedan potpun evidentno-tehnički sistem. Operativna i planska evidencija u nedostatku čvrstog kontrolnog mehanizma dobijaju karakter evidencija sekundarne važnosti, jer se mogu korisno primenjivati samo tamo, gde se radi o pružanju pokazatelja koji nisu svojstveni knjigovodstvu (slučaj sa norma časovima i dr.). Statistička evidencija nema nikakvih prednosti u privredi pred knjigovodstvenom evidencijom, iz razloga, što knjigovodstvena krije u sebi i statistički značaj u odnosu na ekonomske brožane pokazatelje.

Postoji čitav niz podela knjigovodstvenih evidencija zavisno od raznih kriterijuma za njihovo diferenciranje. Tako razlikujemo: zbirne i individualne, povremene i zaključne, direktne i indirektne, složene i jednostavne,

hronološke i sistematske itd. Za nas je ipak najvažnija podela koju predviđa Zakon o jednoobraznom računovodstvu, a koja sve knjigovodstvene evidencije deli na dve glavne grupe:

- a) osnovne, i
- b) pomoćne.

## 2. Osnovne knjigovodstvene evidencije

Osnovnim knjigovodstvenim evidencijama smatraju se samo Dnevnik i Glavna knjiga, koje se moraju obavezno voditi, jer bez njih ne može biti ni govora o nekom dvojnomo knjigovodstvenom sistemu. Mada su se u ranijim izlaganjima samo spominjale ove dve vrste knjigovodstvenih evidencija, ovde će se objasniti njihova suštinska i tehnička svojstva, koja će kompletirati upoznavanje ovih knjigovodstveno-tehničkih instrumenata.

### 2.1. Dnevnik – hronolo ka evidencija

U prethodom tekstu upoznali smo se sa karakteristikama hronološkog kniženja i videli da se ono praktično sprovodi u osnovnoj knjigovodstvenoj knjizi koja se zove **Dnevnik** (žurnal, memorijal, primanota). *On je svoje ime dobio po tome, to se u njega unose sve dnevne poslovne promene, da bi se zatim sistematski razvrstale na odgovarajuće račune Glavne knjige.*

Inače, svaka poslovna promena predstavlja zasebnu knjižnu jedinicu i ubeležava se odvojeno u Dnevnik, u vidu posebnog knjigovodstvenog stava. Za pravilno ubeležavanje knjigovodstvenog stava, Dnevnik sadrži odgovarajuće kolone, u koje se upisuju pojedini elementi knjigovodstvenog stava. Dnevnik je prikazan tabelom 1.

Dnevnik ima sledeće kolone:

- za redni broj knjigovodstvenog stava,
- za datum nastajanja poslovne promene,
- za kratak opis suštine poslovne promene,
- za oznaku (pozivanje) broja sintetičkog računa, i
- za novčani (dugovni i potražni) iznos.

Sa organizacionog i kontrolnog stanovišta, kolona „Poziv“ ima značajnu ulogu. Ako se sistematizovanje promena vrši prenosom već ubeleženih promena u Dnevnik na odgovarajuću stranu Glavne knjige, na kojoj se vodi račun koji treba zadužiti, ili odobriti (praksa italijanskog knjigovodstva), onda se u kolonu „Poziv“ kod odnosnog stava upisuje broj strane Glavne knjige na kojoj se nalazi sintetički račun. Isto se to čini i na samom računu, samo obrnuto; kod njega se upisuje broj strane Dnevnika sa koje je prenos izvršen. Istovetan je postupak i kod kopirnog knjigovodstva, s tom razlikom, što je brži i uprošćeniji i što se poziv odnosi na broj računa. Ova interna evidencio-

na veza umnogome olakšava svako kasnije ispitivanje i kontrolisanje izvršenih knjiženja.

*Tabela 1.*

DNEVNIK JANUAR 2005. god.					
R. br. stava	Datum	Opis promene	Poziv	Iznos (din)	
				Duguje	Potražuje
1.	1.	Rn sirovina i materijala Rnu blagajne - za materijal po Rn-u -	1 2	5,00	5,00
2.	1.	Rn čekova Rnu realizacija gotovih proizvoda - za prodatu robu -	3 4	200,00	200,00
3.	5.	Rn dobavljača Rnu žiro-računa redovnog konta - za isplaćene fakture -	1 6	1.900,00	1.900,00
4.	8.	Rn sirovine i materijala Rnu inostranih dobavljača - za materijal po fakturi br. 11753 -	1 5	300,00	300,00
5.	9.	Rn žiro-račun redovan konto Rnu kupaca - za naplatu fakture br. 987 -	6 7	800,00	800,00
6.	12.	Rn obaveza prema radnicima Rnu blagajne - za isplatu N.N.-u -	8 2	20,00	20,00
7.	15.	Rn poslovnog fonda Rnu osnovna sredstva - u upotrebi -	9 10	30.000,00	30.000,00
8.	18.	Rn dobavljača Rnu sirovina i materijala - za vraćeni materijal -	5 1	700,00	700,00
PRENOS				33.925,00	33.925,00

Inače, u praksi, Dnevnik predstavlja posebnu, od nadležnog organa overenu knjigu, sa numerisanim stranama. Ubeležavanje promena mora se vršiti strogo hronološki. Svaka strana Dnevnika se mora potpuno ispuniti, da bi se po izvršenom iznalaženju njenog zbira moglo preći na sledeću stranu sa prethodno ubeleženim prenosom zbira. Time se osujećuju eventualna kasnija zlonamerna dopisivanja i preinačavanje ranije izvršenih knjiženja, odnosno eventualna antidatiranja. Zbog povezanosti Dnevnika sa Glavnom knjigom, ostvaruje se njihova uzajamna kontrola i verodostojnost, jer zbir knjiženja u Dnevniku mora da odgovara zbiru knjiženja na svim računima Glavne knjige, pošto nijedna promena nije mogla biti registrovana na bilo kom računu, a da prethodno nije upisana u Dnevnik. Ova materijalna podudarnost Dnevnika i Glavne knjige ima najveći stepen sigurnosti u kopirnom knjigovodstvu.

tvu, gde se ubeležavanje promena vrši istovremeno u Dnevnik i Glavnu knjigu. Time se onemogućavaju eventualne greške koje mogu nastati pri prenošenju iz Dnevnika u Glavnu knjigu (kao što je to slučaj kod italijanskog knjigovodstva).

U pogledu knjiženja u Dnevniku, treba istaći i sledeće specifičnosti:

a) Da se jedan knjigovodstveni stav naziva prostim, ako se prilikom beleženja promene, zadužuje samo jedan, a isto tako i odobrava samo jedan račun;

b) Da se radi o složenom (kombinovanom) knjigovodstvenom stavu onda, ako se samo jedan račun zadužuje, a više njih odobrava i obratno, odnosno, ako se istovremeno i zadužuje i odobrava više računa;

c) Da se pojedini knjigovodstveni stavovi odvajaju jedan od drugog tzv. rastavnom crtom, koja se horizontalno povlači u širini kolone za „Opis promene“;

d) Da se po izvršenom upisivanju cele jedne strane vrši sabiranje upisanih dugovnih i potražnih iznosa radi prenosa njihovog zbira na sledeću stranu; ova dva zbira će biti istovetna samo onda, ako je poslednji knjigovodstveni stav u celini zabeležen na toj strani na kojoj se vrši sabiranje; ukoliko to nije slučaj, onda će se do njihove saglasnosti doći samo tada, ako se uzmu u obzir i oni neupisani iznosi koji će se upisati tek na sledeću stranu. Ovo proveravanje zbirova prilikom prenosa vrlo je važno, jer se na taj način proverava tačnost izvršenih ubeležavanja i time sužava (lokalizuje) polje eventualnih grešaka.

Kao zaključak može se reći, da se osnovna hronološka knjigovodstvena evidencija vodi u obliku jednostranog računa, tj. po pagini.

## 2.2. Glavna knjiga – sistematska evidencija

Najtipičnija knjigovodstvena evidencija za sistematsko knjiženje je Glavna knjiga, koja mora da sadrži posebne račune za evidentiranje svake posebne kategorije poslovnih promena. Drugim rečima, **Glavna knjiga mora imati posebne račune za izdvojeno evidentiranje stanja i promena koje nastaju kod svakog aktivnog i pasivnog imovinskog dela, kao i posebne račune za registrovanje svakog nastalog rashoda, odnosno prihoda.** Pri otvaranju knjiga, na osnovu početnog inventara i početnog bilansa, u *Glavnoj knjizi se otvara onoliki broj sintetičkih računa koliko ima ukupno aktivnih i pasivnih imovinskih delova, prikazanih u bilansu, aktivnim i pasivnim pozicijama.* Kasnije, pojavom svakog novog imovinskog dela, ukazuje se potreba za otvaranjem novog sintetičkog računa u Glavnoj knjizi, na kome treba evidentirati kako početnu vrednost novog imovinskog dela, tako i sve kasnije promene koje se zbivaju na njemu. Isto tako, svaka pojava specifične vrste rashoda, odnosno prihoda, mora biti praćena otvaranjem odgovarajućeg računa za njegovo registrovanje.

Glavna knjiga može da se vodi bilo u vidu povezane knjige, bilo u kartotečnom obliku. Ako se vodi u povezanoj knjizi, onda to biva najčešće po foliju, tj. leva strana služi za ubeležavanje dugovnih, a desna strana za upisivanje potražnih iznosa. Kao i Dnevnik i Glavna knjiga ima sledeće kolone: datum, opis, novčane, dugovne i potražne iznose. Ukoliko se vodi kartotečno (kopirno) knjigovodstvo, onda se za svaki račun Glavne knjige uzima jedan zaseban karton po pagini, koji po svom obliku mora da odgovara u svemu računskom obliku strane kopirnog Dnevnika, o čemu se govorilo pri objašnjavanju grafičkog prikazivanja Dnevnika.

Međutim, pogrešno bi bilo smatrati, da Glavnu knjigu predstavlja samo knjiga u kojoj su grupisani osnovni (sintetički) računi. Neosporno, da ona ima prvenstvo pred drugim Glavnim knjigama. Naime, u širem značenju reči Glavnu knjigu sačinjavaju i specijalne pomoćne knjige (skontra) koja obuhvataju analitičke račune pojedinih sintetičkih računa. Zato se radi razlikovanja užeg i šireg pojma Glavne knjige možemo poslužiti nazivom: Glavna knjiga zbirnih računa i Glavna knjiga individualnih računa.

Što se tiče organsko-kontrolne povezanosti Dnevnika i Glavne knjige, treba imati uvek pred očima sledeća pravila:

a) Krajnji zbir dugovne kolone Dnevnika na kraju jednog poslovnog perioda treba da odgovara zbiru svih dugovnih strana svih sintetičkih računa u Glavnoj knjizi; i

b) Krajnji zbir potražne kolone Dnevnika po isteku jednog poslovnog perioda treba da bude ravan zbiru svih potražnih strana svih sintetičkih računa u Glavnoj knjizi.

Udovoljavanje zahtevu ovih pravila proverava se posredstvom zaključnog lista, o kome će se isto tako govoriti u ovom odeljku.

### **3. Pomoćne knjigovodstvene evidencije**

Pomoćnim knjigovodstvenim evidencijama smatraju se sve one evidencije u kojima se sprovodi takođe sistematsko evidentiranje poslovnih promena, ali na taj način, što se u njima vrši dalje analitičko izlučivanje i uže grupisanje promena u cilju dobijanja nižih (detaljnijih) pokazatelja. Ili kako se to kaže u Zakonu o jednoobraznom računovodstvu, pomoćne knjigovodstvene evidencije obuhvataju one evidencione detalje, koji nisu iskazani u osnovnim knjigovodstvenim evidencijama, Dnevniku i Glavnoj knjizi, odnosno nisu u njima dovoljno jasno sređeni i sistematizovani.

U kategoriju pomoćnih knjigovodstvenih evidencija prema formulaciji pomenutog Zakona, ulaze sledeće: sva skontra (sporedne knjige), knjiga osoba (salda konti), knjiga nabavke robe, knjiga prodaje robe, knjiga izvršenih usluga, skladišna knjiga i sl.

Potrebno je posebno objasniti sledeće pomoćne knjigovodstvene evidencije:

- 1) o imovinsko-pravnim odnosima,
- 2) gotovini,
- 3) materijalu,
- 4) sitnom inventaru,
- 5) ostalim imovinskim delovima,
- 6) uspehu, i
- 7) o ukupnom stanju.

### **3.1. Evidencija o imovinsko-pravnim odnosima**

Objašnjavajući aktivno-pasivne račune dotakli smo se već problema evidentiranja imovinsko-pravnih odnosa, koji se konkretizuju u nastajanju dugovanja, odnosno potraživanja preduzeća u ekonomskom saobraćaju sa njegovim poslovnim partnerima. Ovde su od interesa samo takvi imovinsko-pravni odnosi koji se svode na knjiženje nastalih dugovanja i potraživanja, a ne i oni za čiji obračun služe samostalne isprave sposobne za ekonomsko-pravni promet (ček, menica, bon, akcija itd.).

Knjigovodstvo preduzeća mora otvoriti zasebnu partiju (račun) svakom fizičkom i pravnom licu sa kojim stupa u poslovni odnos, kako bi na tom računu moglo da registruje sve poslovne promene do kojih može doći u poslovanju sa njima. Preporučuje se evidentiranje ne samo kreditnih, već i gotovinskih promena (kupovina i prodaja za gotovo), a zbog dobijanja sveobuhvatnije slike u pogledu poslovne vrednosti i važnosti odnosnog klijenta. Nije potrebno otvarati zasebne-individualne partije (lični račun) takvim licima, koja se samo povremeno javljaju kao poslovni partneri, već se za čitavu grupu takvih klijenata rezerviše poseban, tzv. račun „raznih osoba“, na kome se knjiže sve te sporadične poslovne promene. Česta pojava da se izvesnom – važnijem poslovnom prijatelju otvara veći broj računa u cilju izdvojenog evidentiranja nekih specijalnih poslova sa njim. U takvom se slučaju jedan od tih računa smatra glavnim i redovnim, a drugi dobijaju razne nazive, zavisno od vrste posla, ili se jednostavno označavaju sa „Conto separato I“, „Conto separato II“ itd.

Individualni računi (partije) mogu se voditi na dva načina – ili u vidu knjige (koja se onda naziva Partijalnik Salda-konti, ili Knjiga osoba), ili u obliku kartoteke (koja onda dobija bliže oznake kao: Kartoteka kupaca; Kartoteka dobavljača, Kartoteka obaveza, Kartoteka potraživanja i sl.).

Kod upotrebe „Salda-konti“, individualni računi se otvaraju hronološkim redom, tj. kako se vremenski pojavljuje svaki novi klijent, za svaki račun rezerviše se jedna strana na koju se upisuje ime ili naziv lica, odnosno preduzeća. Tek po iskorišćenju cele strane račun se nastavlja na sledećoj slobodnoj strani u knjizi, pa se vrši njegov prenos sa obračunatim zbirom prometa. Pri tome se i na novoj i na staroj strani stavlja oznaka strane sa koje se, odnosno na koju se račun prenosi, sve iz razloga internog povezivanja poslovnih promena.



Kod upražnjavanja kartoteke, individualni računi se sređuju bilo po azbučnom redu (kad ih je manji broj), bilo po brojevima (ako ima veliki broj partija). Iskorišćeni kartoni se obično izdvajaju u zasebne odeljke radi lakše manipulacije, a njegov promet sa svim drugim bitnim oznakama prenosi se u novi karton koji se numerise po odgovarajućem redosledu.

Za lakše iznalaženje potrebnog računa može se ustrojiti naročiti registar, ili indeks, u kome se vrši grupisanje pojedinih računskih partija po imenima ili brojevima.

Ovde će se samo prikazati kako se vodi po sistemu linearnog knjiženja zbirni račun Raznih osoba, tabela 2.

Tabela 2.

Rn RAZNIH OSOBA							
Datum	Opis	Poziv	Iznos	Datum	Opis	Poziv	Iznos
05.01. 2005.	„Pobeda“ Ljig za više plaćeni prevoz	17	12,00	23.03. 2005.	„Pobeda“ Ljig za povrćaj p/Banke	38	12,00
14.02.	„Obuća“ Beograd za položeni avans	24	50,00	17.03.	„ILR“ Raška za putne troškove inž.	33	5,00
20.03.	„ILR“ Raška za putne troškove inž.	36	36,00	20.04.	„Boka“ Podgorica predujam za robu	47	47,00

Iz tabele 2 vidi se da se tzv. inicijalnom (početnom) poslu otvara slobodna, zasebna linija, bilo na dugovnoj, bilo na potražnoj strani, dok se kasnija posledica takvog posla upisuje u slobodnu liniju na suprotnoj strani od one, na kojoj je zabeležen inicijalni posao. Tako se vidi da je „Pobedi“, Ljig, plaćeno više na ime prvoza od 05.01.2005. godine, a da je ona izvršila povraćaj tog iznosa tek 23.03.2005. godine, što je zabeleženo u produženju iste linije na pasivnoj strani. Položeni avans 14.02.2005. godine preduzeću „Obuća“ Beograd, u iznosu od dinara 50,00 zabeležen je takođe na dugovnoj strani računa, ali obzirom da „Obuća“ još nije isporučila poručenu drvenu građu, ista linija na potražnoj strani ostaje prazna sve dotle, dok se isporuka ne izvrši. Kad to bude učinjeno, recimo 25.04.2005. godine, onda će se u toj slobodnoj liniji staviti taj datum, opis posla i iznos od 50,00 dinara, te će tako ta stavka biti izravnata (zatvorena). Znači, da ovde ne može biti reči o hronološkom ubeležavanju promena, pošto se vremenski udaljava početak od posledica poslovne promene.

Prilikom zaključka knjiga, vrši se sabiranje dugovne i potražne strane i upisivanje zbirova. Iznadjeni saldo se proverava na taj način, što se utvrde otvorene dugovne stavke i iznađe njihov zbir; zatim se nađu otvorene potražne stavke i iznađe njihov zbir. Kad se izvrši prebijanje ovih zbirova otvorenih stavki, mora se dobiti saldo ravan saldu između zbira cele dugovne i cele potražne strane, s tom razlikom, što će ta dva salda biti suprotna po karakteru.

### 3.2. Evidencija o gotovini

Pod blagajničkim (gotovinskim) poslovanjem podrazumevaju se sve one poslovne operacije pri kojima dolazi do upotrebe gotovine, tj. domaćeg zakonskog efektivnog sredstva plaćanja (napr. kod nas dinar, u Francuskoj franak, u Italiji lira itd.).

**Knjigom blagajne naziva se ona knjigovodstvena evidencija u kojoj se upisuju sve promene koje nastaju u stanju gotovine.** Ona se može voditi i po foliju i po pagini, mada je u praksi paginirani oblik mnogo prikladniji. Pogodan način vođenja blagajničke evidencije dat je tabelom 3.

Već je poznato da se sva primanja novca knjiže na dugovnu (levu stranu), a izdavanja na desnu stranu. Otuda pravilo da zbir leve strane knjige blagajne mora biti uvek veći od desne, pošto se blagajniku ne može desiti da izda iz kase više novca nego što ga je primio. Otuda se kod vođenja blagajne po foliju, ili po pagini, zaključak vrši na taj način (dnevno, petodnevno, petnaestodnevno, ili mesečno), što se saldo upisuje na desnu manju stranu radi izravnjanja zbira. Kod ponovnog otvaranja on se upisuje opet na levu dugovnu stranu.

Kao bitne karakteristike blagajničkog poslovanja ističu se sledeće:

a) nijednu gotovinsku manipulaciju (primanje, odnosno izdavanje novca) ne može blagajnik izvršiti bez prethodno sastavljenog isplatnog, odnosno uplatnog naloga potpisanog od strane nadležnog rukovodioca,

b) isplatni nalozi treba da se vidno razlikuju od uplatnih, u kom cilju se štampaju u dvema različitim bojama,

c) svaki nalog mora da sadrži sve potrebne elemente (datum, svrhu isplate-naplate, račun na koji se odnosi, iznos i potpis ovlašćenih lica), i

d) svaki nalog (temeljnica) nosi svoj redni broj, s tim što isplatni imaju svoj, a uplatni svoj redosled.

Da bi evidentiranje blagajničkog poslovanja bilo što verodostojnije, blagajnik mora uvek voditi računa o bezuslovnom pravilu: da se svaka gotovinska promena mora odmah i proknjižiti. Uz to, ukoliko se češće i redovnije vrši upoređivanje knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem gotovine, postiže se i prostorno i vremensko sužavanje polja grešaka, pa, prema tome i lakše likvidiranje eventualno konstatovanih manjkova i viškova.

**Knji enje blagajničkog manjka i vi ka** sprovodi se na sledeći način: blagajnički manjak postoji samo onda ako je stvarno stanje gotovine manje od knjigovodstvenog stanja iste (tj. od salda računa „gotovina“), a u obrnutom slučaju dolazi do pojave blagajničkog viška (samo se uvek prethodno utvrđuje stvarno stanje pa se tek onda iznalazi knjigovodstveno stanje). Međutim, pošto je račun „gotovine“ jedan aktivni račun, to se kod njega po pravi-

lu mora da slaže knjigovodstveno sa stvarnim stanjem. Ukoliko nastupi nesa-  
glasnost između ova dva stanja, mora se knjigovodstveno stanje uskladiti sa  
stvarnim. To usklađivanje se postiže odgovarajućim knjiženjima, prikazanim  
na praktičnim primerima.

Tabela 3.

BLAGAJNIČKI IZVE TAJ na dan 30.04.2005.						
R. b.	Temeljnice		O P I S	Primanja dinara	Izdavanje dinara	Broj
1.	1		Podignuto čekom br. 003200	60,00		
2.		1	N. Jovanović, za čišćenje prostorija		1,00	
3.		2	P. Jović, akontacija za nabavke		5,00	
4.	2		S. Milić, vraćena akontacija	3,00		
5.		3	„Brazda“ za prevoz robe		4,50	
6.		4	„Naša knjiga“ za kancelarijski materijal		6,80	
7.		5	„Kultura“ pretplata za V. 2005.		0,28	
8.	3		D. Đurić, naplata krije za IV 2005. god.	1,50		
9.		6	Za vodu i osvetljenje		2,45	
10.	4		Podignuto čekom br. 003210	90,00		
11.		7	Isplaćene plate radnicima za IV 2005.		103,70	
				154,50	123,73	
			Promet blagajne	154,50	123,73	
			Saldo od 29.04.2005.	5,48		
			Ukupni primitak	159,98		
			Odbiv izdatak	123,73		
			Saldo blagajne	36,25		

Blagajnik

NOVAC

20 po 1,00	Din.	20,00
10 po 0,50	Din.	5,00
110 po 0,10	Din.	11,00
5 po 0,02	Din.	0,10
15 po 0,01	Din.	0,15
	Din.	36,25

Kontrolisao

(a) Pretpostavimo da knjigovodstveno stanje računa „Gotovine“ iznosi 10,00 dinara. Međutim, pre toga, prebrojavanjem novca u kasi konstatovalo se da ga ima svega u iznosu od dinara 9,30. Pošto je knjigovodstveno stanje veće od stvarnog za 0,70 dinara, to se mora i knjigovodstveno stanje smanjiti za isti iznos. Smanjenje se postiže sledećim knjigovodstvenim stavkama u Dnevniku:

Rn „Blagajničkog manjka“	0,70 dinara
Rnu „Gotovine“	0,70 dinara
- za utvrđeni manjak gotovine.	

Prikazano na računima Glavne knjige dobijaju se vrednosti:

Rn Gotovine		Rn Blagajničkog manjka	
+	-	+	-
10,00	0,70 (1)	0,70	

Kao što se vidi, u cilju smanjenja salda računa „Gotovine“, bilo je potrebno iznos manjka isknjižiti sa tog računa putem zabeleške odobravanja tom istom računom. Protivknjiženje (zaduženje) je izvršeno na račun „Blagajničkog manjka“, koji predstavlja jedno privremeno potraživanje preduzeća, bilo od samog blagajnika, bilo od nekog lica, kome je isplaćeno više novca nego što je trebalo, ili obrnuto – naplaćeno manje. Ako kasnije novac bude položen, bilo od blagajnika, bilo od strane trećeg lica, prijem istog, knjižiće se u Dnevniku stavom:

Rn „Gotovine“	0,70 dinara
Rnu „Blagajničkog manjka“	0,70 dinara
- za naplaćeni manjak.	

Ukoliko se ne ustanovi uzrok pojavi manjka i donese se nadležna odluka da isti padne na teret preduzeća, iznos manjka će predstavljati vanredni rashod, što će se i knjigovodstveno potvrditi stavom:

Rn „Vanrednih rashoda“	0,70 dinara
Rnu „Blagajničkog manjka“	0,70 dinara
- za otpisani manjak.	

Ovim stavom s jedne strane izravnat je račun „Blagajničkog manjka“, a s druge strane se istovremeno njegov iznos u vidu novonastalog nepredviđenog rashoda pojavljuje kao posledica rizika blagajničkog poslovanja.

(b) Obrnuto, kad nastane blagajnički višak, mora se otvoriti račun „Blagajničkog viška“ kome će se privremeno odobriti iznos, kojim se mora teretiti račun „Gotovine“. Taj račun „Blagajničkog viška“ privremeno će

predstavljati novu obavezu preduzeća prema onom licu koje je eventualno položilo omaškom više novca blagajniku. Bilo da se takvo lice kasnije pojavi pa mu se izvrši isplata viška na teret „Blagajničkog viška“, a u korist računa „Gotovine“, bilo da se donese odluka o prihodovanju viška koja se sprovodi na teret računa „Blagajničkog viška“ u korist računa „Vanrednih prihoda“, račun „Blagajničkog viška“ će se izravnati i time knjigovodstveno ustanoviti njegovo likvidiranje.

Iz svega rečenog jasno proizilazi, da je račun „Blagajničkog manjka“ aktivan, a račun „Blagajničkog viška“ pasivan račun, no s tim, što oba imaju privremeni karakter. Vode se u okviru sintetičkih računa: „Ostala razna potraživanja“ i „Ostale razne obaveze“.

**Knji enje blagajničkih akontacija**, predstavlja takođe jednu stalnu obavezu blagajnika, odnosno knjigovodstva. Ova proizilazi iz napred pomenutog osnovnog principa obaveznog knjiženja svake gotovinske promene. Nekada je blagajniku bilo dozvoljeno da u razne svrhe izdaje pojedinim službenicima izvesne sume novca, kao napr. za razne nabavke, službena putovanja, selidbe i sl. Umesto novca blagajnik je stavljao u kasu privremenu priznanicu, ili bon, do definitivnog obračuna izdatih suma odnosnim licima, ali pritom nije nigde evidentirano izdavanje novca. Međutim, pošto se zna da svako izdavanje gotovine, bez obzira na to da li je trajnog ili privremenog karaktera mora biti i knjigovodstveno registrovano, to se pri svakoj isplati akontacije – bilo po službenom poslu, bilo na zarađene lične zarade – mora odobriti račun „Gotovine“, a teretiti privremeni račun. Tako napr. prilikom isplate nekom službeniku akontacije za zarađena lična primanja u iznosu od 2,00 dinara, mora se knjižiti sledeće:

Rn „Akontacija na obračun ličnih primanja“	2,00 dinara
Rnu „Gotovine“	2,00 dinara
- za isplatu akontacije službeniku N.N.	

Prilikom definitivnog obračuna ličnih zarada mora se akontacija knjigovodstveno likvidirati u celini, što znači ne može ulaziti u više obračuna delimično. Ako u napred navedenom primeru prilikom definitivnog obračuna ličnih zarada službeniku N.N. pripada ukupno 8,00 dinara, ranija akontacija će biti likvidirana sledećim knjigovodstvenim stavom:

Rn „Ličnih zarada“	8,00 dinara
Rnu „Akontacija na obračun ličnih zarada“	2,00 dinara
Rnu „Gotovine“	6,00 dinara
- za definitivni obračun ličnih primanja N.N.	

Kao što se vidi, račun „Ličnih zarada“ se zadužuje punim iznosom obračuna, računu „Akontacija na obračun ličnih zarada“ se odobrava ceo iznos ranije akontacije (usled čega se on gasi), a razlika se isplaćuje u gotovu i

odobrava računu „Gotovine“. Znači, da je u ovom smislu isplaćena akontacija bila manja od definitivno obračunatog iznosa. Prikaz ove blagajničke operacije na odgovarajućim računima je sledeći:

Rn Akontacija na obračun ličnih zarada		Rn Gotovine	
+	-	+	-
(1) 2,00	2,00 (2)	10,00	2,00 (1)
			6,00 (2)

Rn Ličnih zarada	
+	-
(2) 8,00	

Međutim, ako je ekonomu preduzeća isplaćena akontacija za razne nabavke u iznosu od 5,00 dinara, a njegov definitivni obračun kupovine iznosi 4,40 dinara, onda će se prilikom isplate akontacije knjižiti:

Rn „Akontacije po službenom poslu“ 5,00 dinara

Rn „Gotovine“ 5,00 dinara

- za isplatu akontacije ekonomu P.P.

a kod podnošenja njegovog definitivnog obračuna:

Rn „Kancelarijskog materijala“ 4,40 dinara

Rn „Gotovine“ 0,60 dinara

Rnu „Akontacije po službenom poslu“ 5,00 dinara

- za pravljanje akontacije ekonomu P.P.

I ovde se, dakle, račun „Akontacije po službenom poslu“ gasi, jer mu se odobrava ceo ranije isplaćen iznos. Međutim, pošto kupljeni kancelarijski materijal košta samo 4,40 dinara (za koliko se i tereti odnosni račun troškova), to razliku od 0,60 dinara mora ekonom vratiti blagajni u gotovu, zbog čega se račun „Gotovine“ i tereti tim iznosom:

Rn Akontacija po službenom poslu		Rn Gotovine	
+	-	+	-
(1) 5,00	5,00 (2)	10,00	5,00 (1)
		0,60	

Rn Kancelarijskog materijala	
+	-
(2) 4,40	

Iz prethodna dva primera može se doneti zaključak, da su i računi „Akontacija na obračun ličnih primanja“ i „Akontacije po službenom poslu“ aktivni računi privremenog karaktera, pa zbog toga uredno knjigovodstvo mora voditi računa o njihovom blagovremenom prečišćavanju i likvidiranju, te u tom cilju redovno vršiti reklamiranja kod blagajnika. Jednom rečju, vidi se da je pravilno evidentiranje blagajničkih operacija dosta odgovoran knjigovodstveni posao, a njegova evidentno-tehnička organizacija uslovljena kako vrstom privrednog preduzeća, tako i njegovim specifičnim internim i eksternim potrebama.

### 3.3. Evidencija o materijalu

Ova vrsta knjigovodstvene pomoćne evidencije treba da registruje stanja i sva kretanja svih onih materijalnih vrednosti, koje služe kao predmeti koji se pod dejstvom svrsishodnog ljudskog rada i oruđa za rad preobraćuju u određene upotrebne vrednosti neophodne za zadovoljenje društvenih potreba. U predmete rada, koji celom svojom vrednošću ulaze u troškove proizvodnog procesa, ubrajaju se: Osnovni materijal, sirovine i pomoćni materijal. Za razliku od osnovnog materijala i sirovina koji ulaze i fizički u supstancu novog proizvoda, pomoćni materijal nema to svojstvo, nego kao takav samo svojom vrednošću povećava troškove proizvodnje (napr. ugalj, mazivo, gas, hemikalije, boje itd.). I gorivo (tehnoško, pogonsko i neindustrijsko) prikazuje se zasebno kao posebna vrsta predmeta rada. Predmetima rada smatraju se i ove materijalne vrednosti: nezavršen proizvod, poluproizvod, otpadak i ambalaža. Pomoćnim materijalima, pa prema tome i predmetom rada, smatraju se rezervni delovi mašina.

U cilju pravilnog i kontinuelnog proizvodjenja, preduzeće mora raspolagati određenim normiranim zalihama sirovina i materijala. Ove zalihe se normalno smeštaju u skladišta (magacine, stovarišta), koja zbog svoje prvo-razredne funkcije moraju biti stručno organizovana.

Evidentiranje zaliha i kretanje materijala sprovodi se kako u knjigovodstvu, tako i u magacinima preduzeća. Za uspešno obavljanje ovog zadatka preduslov je dobro ustrojena **nomenklatura materijala** kojoj je zadatak: sistematsko, unapred određeno grupisanje i naimenovanje po vrstama materijala. Pored ovoga sistematskog grupisanja i naimenovanja po vrstama, potrebno je odrediti i naročite znake (simbole) – bilo u vidu brojeva, bilo u vidu slova, ili kombinovano. Najčešće su sledeće nomenklature:

a) Po serijskom sistemu, kod koga su pojedine grupe materijala podeljene: na primer na 1.000 brojeva (od 1-1.000 vode se, recimo proizvodi metalurgije, od 1.001-2.000 proizvodi drvne industrije itd.);

b) Po dekadnom sistemu, gde se podela vrši po klasama od 0 do 9, a unutar ovih, razvrstavanje po srodnosti proizvoda na grupe itd. Na primer, klasa 0 proizvodi obojene metalurgije, grupa 00 limovi, 000 lim debljine 8 mm, 001 lim debljine 7 mm. itd. Kad nije dovoljan dekadni, može se u praksi

koristiti stotni ili centimalni sistem, koji omogućuje daleko šire raščlanjavanje, jer se kod njega otpočinje grupisanje dvocifrenim oznakama;

c) Po kombinovanom sistemu, gde se za određene oznake povezuju slova i brojevi, ili rimski i arapski brojevi (napr. A-74, P-347, odnosno I715, III-129 itd.).

Inače, tehnika evidentiranja materijala u preduzeću je trojaka: po vrednosti (na sintetičkom računu Glavne knjige), po količini i vrednosti (na analitičkim individualnim računima) i samo po količini (na magacinskim individualnim karticama). Drugim rečima, knjigovodstvena evidencija materijala (tj. analitički individualni računi sa količinama i vrednostima) u prednosti je pred čistim finansijskim knjigovodstvom (koje obuhvata samo vrednosne pokazatelje), a tako isto i pred magacinskim knjigovodstvom (koje raspolaže samo količinskim-naturalnim pokazateljima).

Preduslov pravilnog evidentiranja materijala u sva tri njegova vida jeste dobro ustrojena manipulacija odgovarajućih dokumenata kojima se dokazuje kretanje materijala u raznim smerovima. Tako su za prijem materijala, odnosno za zaduženje odgovarajućeg magacina neophodne **fakture** ili **dostavnice** bilo isporučioca (za nabavljeni materijal spolja) bilo pojedinih unutrašnjih pogona (kada jedan pogon snabdeva drugi pogon raznim materijalom). Za izdavanje materijala iz magacina nužna su tzv. **trebovanja** potpisana od ovlašćenih lica za raspolaganje. Ova trebovanja mogu biti prethodna (ako se radi o komandnom materijalu) ili naknadna (ako se radi o masovnom materijalu koji se izdaje na kraju dekad, ili meseca, a na osnovu tehničkih normi).

Potrebno je vršiti što češći (najmanje jedanput godišnje) popis celokupnog materijala, da bi se moglo uporediti njegovo stvarno stanje sa knjigovodstvenim stanjem i na taj način utvrditi eventualni manjak ili višak, koji se knjiži slično blagajničkom manjku, odnosno višku.

U pogledu cena po kojima se materijal vodi u knjigovodstvu razlikujemo: nabavne ili planske. Pod nabavnom cenom smatra se fakturna vrednost dobavljača plus svi troškovi utovara, prevoza, pretovara i istovara u skladište. Zato evidencija materijala po nabavnoj ceni mora kod odnosnog materijala knjižiti ne samo fakturni iznos, nego i iznose svih pobrojanih troškova. Ako se evidentiranje vrši po tzv. planskim cenama (propisanih od strane direkcije preduzeća), onda se kartoteka odnosnog materijala zadužuje samo po planskoj ceni, a sva eventualna stvarna odstupanja od ove, knjiže se zasebno u finansijskom knjigovodstvu na posebnom sintetičkom računu „Odstupanje od planiranih cena sirovina i materijala“.

Što se tiče grafičkog oblika sistematizovanja materijala treba ukazati na sledeće razlike. Pošto se sintetički račun kao čisti novčano-vrednosni pokazatelj materijala vodi u finansijskom knjigovodstvu, to i njegov oblik može biti ili po pagini, ili po foliju, što zavisi od toga po kome se obliku vode



uopšte sintetički računi Glavne knjige u knjigovodstvu jednog preduzeća. Prema tome, u tom pogledu sintetički račun „Zaliha materijala“ neće se ni u čemu razlikovati od ostalih sintetičkih računa Glavne knjige.

Ali, evidentiranje na analitičkim računima materijala, koji treba da iskazuju i novčane i naturalne pokazatelje, zahteva izvesno proširenje uobičajenog grafičkog, prikaza računa po pagini. Uzmimo za primer analitički račun „Materijala“ koji ima svoju nomenklaturu – oznaku A-10:

ANALITIČKA EVIDENCIJA METARIJALA „A-10“								
Datum	Opis	Ulaz (kg)	Izlaz (kg)	Stanje (kg)	Cena (din)	Duguje (din)	Potražuje (din)	Saldo (din)
01	02	03	04	05	06	07	08	09
01.01.04.	Stanje	10		10	0,50	5,00		5,00
09.01.04.	Od dobavljača X	30		40	0,50	15,00		20,00
15.01.04.	Za proizvodnju		20	20	0,50		10,00	10,00
20.01.04.	Za proizvodnju		5	15	0,50		2,50	7,50

Iz prikaza analitičke evidencije vidi se, da je uobičajeni paginarni oblik računa proširen radi ubacivanja količinskih kolona (ulaz, izlaz, stanje). Tehnički se ubeležavanje u ovakvu analitičku evidenciju sprovodi na sledeći način: početna količina i vrednosti bilansa se ubeležava u kolone 03, 05, 06, 07 i 09.

Svaka kasnija nabavka materijala knjiži se u istim kolonama. Svako kasnije izdavanje materijala knjiži se u istim kolonama. Svako kasnije izdavanje materijala pogonu za potrebe proizvodnje beleži se u kolone 04, 05, 06, 08 i 09. Pregled pokazuje da se količinsko stanje (kolona 05) i novčani saldo (kolona 09) izračunavaju posle svakog primanja, odnosno izdavanja.

Da bi analitička evidencija materijala imala izvesnu stvarnu kontrolu podlogu u pogledu svojih količinskih stanja, potrebno je da i skladišna (magacinska) služba vodi svoju magacinsku evidenciju materijala, jer je ona u većoj mogućnosti da neposrednije prati stanje i kretanje pojedinih vrsta materijala. S obzirom na uže polje posmatranja i evidentiranja (samo količine za svaku vrstu materijala) uža je po svom obliku i sama magacinska evidencija materijala:

MAGACINSKA EVIDENCIJA METARIJALA „A-10“				
Datum	Opis	Ulaz (kg)	Izlaz (kg)	Stanje (kg)
01. 01. 04.	Stanje	10		10
09. 01. 04.	Od dobavljača X	30		40
15. 01. 04.	Za proizvodnju		20	20
20. 01. 04.	Za proizvodnju		5	15

Sva tri vida evidentiranja materijala, tj. sintetički račun u finansijskom knjigovodstvu i analitička evidencija, kao i magacinska evidencija materijala, čine jednu povezanu organsku celinu i međusobno moraju da koordiniraju i uzajamno da se kontrolišu. S jedne strane se dovodi u saglasnost stanje magacinskih evidencija sa količinskim stanjem analitičkih evidencija, a s druge strane se usklađuju novčani iznosi svih analitičkih evidencija sa saldonom sintetičkog računa „Zaliha materijala“ u Glavnoj knjizi. Saglašavanje se olakšava ispostavljanjem prometnog lista materijala.

### 3.4. Evidencija sitnog inventara

Sitnim inventarom se smatraju sva sredstva za rad sa vekom trajanja kraćim od godine dana, bez obzira na njihovu vrednost, odnosno cenu, kao i ona sredstva za rad čija je pojedinačna cena ispod limita. Sitan inventar se zbog toga ne smatra osnovnim sredstvom (izuzev samo nameštaja). Za pravilno i lako evidentiranje sitnog inventara potrebno je razlikovati: sitan inventar u magacinu i sitan inventar dat u eksploataciju.

Knjigovodstveno evidentiranje sitnog inventara u magacinu odgovara u potpunosti evidentiranju materijala uopšte. Znači, da i za njega postoje: sintetički račun „Sitnog inventara na zalihi“, analitički račun po vrstama sitnog inventara i magacinska evidencija sitnog inventara.

Međutim, davanje sitnog inventara u eksploataciju zahteva malo komplikovanije evidentiranje, jer se uvek mora znati: mesto gde se on nalazi, vrsta inventara i ličnost kojoj je dat na upotrebu. Razume se da se neće knjigovodstveno evidentirati davanje sitnog inventara na samo dnevnu upotrebu s obavezom svakodnevnog vraćanja. To je zadatak interne operative evidencije. Ali, kada se sitan inventar daje u eksploataciju po trajanju dužem od jednog dana, onda se mora vršiti razduživanje računa „Sitnog inventara na zalihi“ uz istovremeno zaduživanje računa „Sitnog inventara u eksploataciji“. Sem ovog knjiženja na sintetičkim računima to se mora evidentirati i na analitičkim računima. Svaka vrsta sitnog inventara ima svoje dve analitičke evidencije (kartice), jer se na jednoj iskazuje njeno stanje na zalihama i njeno stanje u eksploataciji. Pored ovih dveju materijalnih kartica, davanje sitnog inventara u eksploataciju mora se evidentirati i na individualnoj kartici korisnika odnosno sitnog inventara:

MAKAZE (NA ZALIHU)						
Datum	Opis	Ulaz (kg)	Izlaz (kg)	Cena (din)	Duguje (din)	Potražuje (din)
01. 01. '04.	Saldo	20		0,45	9,00	
13. 01. '04.	Milici Pejić		1	0,45		0,45
15. 01. '04.	Snežani Gajić		1	0,45		0,45

MAKAZE (U EKSPLOATACIJI)						
Datum	Opis	Ulaz (kg)	Izlaz (kg)	Cena (din)	Duguje (din)	Potražuje (din)
13. 01. '04.	Milici Pejić	1		0,45	0,45	
15. 01. '04.	Snežani Gajić	1		0,45	0,45	

MILICA PAJIĆ (KROJAČICA)						
Datum	Opis	Ulaz (kg)	Izlaz (kg)	Cena (din)	Duguje (din)	Potražuje (din)
13. 01. '04.	Makaze	1		0,45	0,45	

SNE ANA GAJIĆ (KROJAČICA)						
Datum	Opis	Ulaz (kg)	Izlaz (kg)	Cena (din)	Duguje (din)	Potražuje (din)
15. 01. '04.	Makaze	1		0,45	0,45	

Ovakvom analitičkom evidencijom dobija se tačan uvid u stanje izvesne vrste sitnog inventara: koliko ga ima na zalihi, koliko u eksploataciji ukupno i koliko i kod koga pojedinačno. Vraćanje posle upotrebe knjiži se obrnuto: razdužuje se analitička evidencija „Sitnog inventara u eksploataciji“, kao i lični karton korisnika, a zadužuje se analitička evidencija „Sitnog inventara na zalihi“. Razume se da se ukupni novčani iznosi ovakvih kretanja moraju odraziti i na sintetičkim računima.

Međutim, vraćanje posle izvesnog perioda korišćenja sitnog inventara, pretpostavlja gubljenje njegove prvobitne vrednosti. Zbog toga bi trebalo pri vraćanju smanjiti tu vrednost i po smanjenoj vrednosti zaduživati analitičku evidenciju zaliha. Ovakav postupak kod velikog broja sitnog inventara bio bi suviše komplikovan i skup, pa se zato evidentiranje u analitičkim evidencijama sprovodi uvek po istoj ceni s tim, što se nastala razlika usled trošenja upotrebom zbirno registruje na sintetičkom računu u finansijskom knjigovodstvu. Naime, pri davanju u eksploataciju sitnog inventara, sintetički račun „Sitnog inventara na zalihi“, odobrava se njegovom punom vrednošću, dok se sintetički račun „Sitnog inventara u eksploataciji“ zadužuje odmah sa svega 50% vrednosti s tim, što se drugih 50% vrednosti knjiži kao proizvodni trošak na teret računa „Proizvodnje“. Na skoro isti način se vrši i evidentiranje ambalaže i auto-guma (na zalihi i u upotrebi).

### 3.5. Ostale evidencije o imovinskim delovima

Iz dosada prikazanih osnovnih i pomoćnih knjigovodstvenih evidencija moglo se doći do uverenja, da ustrojavanje po potrebi ma kakve analitič-

ke evidencije, neće predstavljati nikakvu poteškoću, jer smo se već upoznali sa osnovnim principima na kojima treba da počiva organizacija Knjigovodstveno-tehničkih sredstava. Do sada prikazane sintetičke i analitičke evidencije pojedinih imovinskih delova dovoljno su jasne da se na osnovu istih može pristupiti formiranju evidencija za neke druge imovinske delove, kao što su: sve vrste osnovnih sredstava, sve vrste goriva, polufabrikati, ambalaža, razne vrste potraživanja i obaveza, kaucije i depoziti, socijalno osiguranje, hartije od vrednosti, razne dotacije, aktivna i pasivna vremenska razgraničenja itd. Samo, razume se, da analitičke evidencije za ostale imovinske delove, iako treba da se zasnivaju na osnovnim evidentno-tehničkim principima, moraju se ustrojavati shodno prirodi imovinskog dela i specifičnosti promena do kojih može doći na njima.

Knjigovodstveno evidentiranje je odraz predmeta evidentiranja, pa je zato pre ustrojavanja odgovarajuće evidencije potrebno prethodno proučiti ekonomski sadržaj i funkciju samog predmeta knjigovodstvenog evidentiranja.

### **3.6. Evidencija o poslovnom uspehu**

Evidencije o pojedinim imovinskim delovima mogu samo indirektno pružiti materijal za iznalaženje poslovnog rezultata. Tako se iz podataka o materijalu utrošenom za proizvodnju i iz podataka o realizaciji proizvoda može doći do uvida o ostvarenju poslovnog uspeha, ili neuspeha.

To znači, da se do čistog poslovnog rezultata nastalog iz samog proizvodnog procesa, može doći tek kroz praćenje svih direktnih promena koje nastaju na pojedinim imovinskim delovima koji učestvuju neposredno u proizvodnji. Ovde, kod izučavanja samo osnova knjigovodstva, kroz prizmu proizvodnih preduzeća, treba se osvrnuti na one evidencije o poslovnom uspehu, koje registruju takve poslovne promene iz kojih rezultiraju direktno pojave rashoda (gubitka) odnosno prihoda (dobitka). Zato se moraju ustrojavati i takve evidencije iz kojih će se moći videti ostvareni rashodi i prihodi.

Evidencije o uspehu mogu se voditi: bilo po vrstama (redovni i vanredni rashodi, odnosno prihodi), bilo po mestu nastajanja (tj. upravno-prodajni rashodi, pogonski rashodi, rashodi pojedinih radionica itd.). Kod organizaciono složenih preduzeća ovo evidentiranje uspeha može se sprovesti po gradilištima (kod velikih građevinskih preduzeća), po pilanama (kod pogona drvne industrije), po poštama (kod direkcije PTT) i sl.

Ovakvim analitičkim uspešnim evidencijama omogućuje se praćenje ekonomičnosti, racionalnosti i rentabilnosti poslovanja pojedinih internih i eksternih organizacionih delova, što je sa gledišta pravilne poslovne politike od ogromne važnosti. I evidencije o uspehu su u tehničkom smislu analogne svim ostalim knjigovodstvenim evidencijama.



6) Inventarni bilans (ili račun Izravnanja) sa dugovnom i potražnom novčanom potkolonom (aktiva i pasiva) u koje se unose iz saldo-bilansa dugovni, odnosno potražni iznosi samo aktivnih i pasivnih, kao i aktivno-pasivnih računa. Drugim rečima, inventarni bilans je ustvari krajnje stanje svih aktivnih i pasivnih imovinskih računa, tj. krajnji inventar preduzeća; i

7) Uspešni bilans (ili račun Gubitka i dobitka) ima novčane potkolone „rashodi“ i „prihodi“. U potkolonu „rashodi“ upisuju se iznosi iz dugovne kolone „saldo-bilansa“ samo kod računa rashoda, odnosno u potkolonu „prihoda“ ubeležavaju se iznosi iz potražne kolone „saldo-bilansa“ samo kod računa prihoda. Prema tome, kod računa rashoda i prihoda potrebno je dugovne, odnosno potražne iznose preneti iz saldo-bilansa u dugovnu, odnosno potražnu novčanu potkolonu kolone „Uspešni bilans“.

Znači, Zaključni list je tehničko sredstvo za lučenje knjigovodstvenog stanja svih sintetičkih računa (knjigovodstveno stanje = saldo-bilans) na čiste imovinske račune (inventarni bilans) i na čiste uspešne račune (uspešni bilans).

Ovo je učinjeno u cilju iznalaženja čistog poslovnog rezultata, jer: kolika cifarska razlika postoji između zbira aktive i zbira pasive u inventarnom bilansu (dobitak), tolika ista razlika mora biti i između zbira prihoda i zbira rashoda u uspešnom bilansu; u obrnutom slučaju radi se o gubitku, tj. kad je zbir pasive veći od zbira aktive, odnosno kad je zbir rashoda veći od zbira prihoda.

## **4. Knjigovodstveno obuhvatanje pribavljanja finansijskih sredstava**

Od delatnosti i veličine preduzeća zavisi i visina sredstava potrebnih za njegovo osnivanje i poslovanje. U fazi osnivanja preduzeća osnivač je obavezan da pribavi neophodna sredstva najčešće u novčanom, a ređe u naturalnom obliku. Pri tome, osnivač ova sredstva može pribaviti ili iz sopstvene akumulacije ili delom iz dobijenih kredita od banaka i drugih finansijskih institucija. U tom smislu, kada se govori o pribavljanju sredstava za osnivanje i rad preduzeća misli se na izbor izvora sredstava.

Sredstva preduzeća mogu poticati iz sopstvenih izvora (sopstveni kapital) ili iz tuđih (pozajmljenih) izvora.

### **4.1. Knjigovodstveno obuhvatanje sopstvenog kapitala preduzeća**

Sopstveni izvori preduzeća zavise od pravne forme preduzeća, na koju utiču brojni faktori (napr. kontrola poslovanja, odlučivanje, učešće u dobiti, oporezivanje dobiti itd.). Pravne forme preduzeća su: inokosno (pojedinačno) preduzeće, društva lica (partnerstvo ili komanditno društvo bez akcija) i društva kapitala (društva sa ograničenom odgovornošću i akcionarska društva). U slučaju inokosnih preduzeća sopstveni kapital je kapital vlas-

nika preduzeća, koji je ujedno i preduzetnik i koji odgovara za poslovanje preduzeća svojom celokupnom imovinom. Sopstveni kapital društva lica je kapital partnera ili članova, koji za obaveze društva odgovaraju solidarno i neograničeno. U društvima sa neograničenom odgovornošću sopstveni kapital čine udeli članova društva, s tim što se kod ovih preduzeća vrši odvajanje vlasnika i društva, što znači da za obaveze društva odgovara društvo do visine sopstvenog kapitala. Konačno, sopstveni kapital akcionarskog društva predstavlja kapital koji je pribavljen emisijom i prodajom akcija, kao i ažijske rezerve, preneti dobit i neraspodeljena dobit. Nezavisno od pravne forme preduzeća, visina njegovog sopstvenog kapitala se menja usled ostvarenih poslovnih rezultata (dobitka ili gubitka), dodatnih ulaganja kapitala i povlačenja dela uloženog kapitala.

Kako se sopstveni kapital preduzeća razlikuje zavisno od njegove pravne forme, to ćemo za svaku pravnu formu prikazati način knjigovodstvenog obuhvatanja njegovog formiranja.

#### **4.1.1. Sopstveni kapital inokosnog preduzeća**

Inokosna preduzeća do osnivačkog kapitala dolaze ulaganjem vlasnika kapitala. Sopstveni kapital preduzeća se formira inicijalnim ulaganjem vlasnika. Pored ovog, vlasnik može ulagati u preduzeće i naknadno tokom vremena i, na taj način, povećati sopstveni kapital. Svako povećanje sopstvenog kapitala povećava imovinu samog preduzeća. U knjigovodstvu će ulog vlasnika biti obuhvaćen zaduživanjem računa u aktivu (napr. žiro-računa ako se ulaganje vrši u novčanim sredstvima ili nekog od računa stalnih sredstava ako se ulaže naturalno) i odobravanjem računa inokosnog kapitala. Svako povećanje sopstvenog kapitala dodatnim ulaganjem vlasnika bi bilo obuhvaćeno na istovetan način. Međutim, sve isplate vlasniku na ime pokrića njegovih ličnih rashoda, iako, u suštini, dovode do smanjenja kapitala, neće biti obuhvaćene na računu inokosnog kapitala, već preko ličnog računa vlasnika (njegovim zaduživanjem) kako bi se moglo pratiti smanjenje osnivačkog kapitala do koga dolazi usled povlačenja kapitala, ali i kako bi se u svakom trenutku mogao imati uvid u visinu ovih isplata. Lični račun vlasnika predstavlja korektivan račun računa inokosni kapital i krajem obračunskog perioda se gasi na taj način što se saldo sa ovog računa prenosi na dugovnu stranu računa inokosni kapital.

##### **Primer:**

1. 01. I t.g. vlasnik preduzeća je uplatio osnivački ulog od 300.000 dinara na žiro račun preduzeća.

2. 30. XII t.g. na ime pokrića ličnih rashoda vlasnika preduzeća isplaćen je ček br. 22891 na 500 dinara.

3. 31. XII t.g. zaključiti lični račun vlasnika.

Promene bi bile proknjižene na sledeći način:

iro-račun		Inokosni kapital		Lični račun vlasnika	
1) 300.000	2) 500	3) 500	1) 300.000	2) 500	3) 500

#### 4.1.2. Sopstveni kapital društava lica

Sopstveni kapital društava lica (društava sa neograničenom odgovornošću i komanditnih društava bez akcija) se formira na osnovu uloga ortaka zbog čega ova društva nemaju jedan račun kapitala, već onoliko računa koliko ima ortaka. Pri tome, ulozi ortaka ne moraju biti jednaki. Sama veličina uloga nije propisana. Naime, za obaveze društva odgovaraju svi ortaci svojom celokupnom imovinom. Unos uloga u društvo se knjigovodstveno obuhvata na taj način što se za iznos uloga zadužuje odgovarajući račun u aktivi (napr. žiro-račun ili račun osnovnih sredstava) a odobrava račun kapitala datog ortaka ili sintetički račun ortački kapital, s tim što se ovo evidentira i na analitičkom računu kapitala datog ortaka.

Ulozi ortaka se mogu tokom vremena menjati. Tako se visina sopstvenog kapitala ovih društava može povećati povećanjem uloga postojećih ortaka ili prijemom novih ortaka. Knjigovodstveno obuhvatanje povećanja sopstvenog kapitala društava lica se vrši na isti način kao i u slučaju početnog sopstvenog kapitala. Sa druge strane, do smanjenja ortačkog kapitala dolazi ili istupanjem ortaka iz društva ili povlačenjem dela uloga. Knjigovodstveno obuhvatanje smanjenja sopstvenog kapitala društva lica koje je posledica potpunog ili delimičnog povlačenja uloga ortaka se vrši zaduživanjem računa uloga konkretnog ortaka i odobravanjem žiro-računa. Ukoliko do smanjenja dolazi usled pokrića ličnih rashoda ortaka, ovo bi knjigovodstveno bilo obuhvaćeno na taj način što bi se zadužio lični račun vlasnika a odobrio odgovarajući račun u aktivi (žiro-račun, blagajna ili roba), dok bi se smanjenje uloga ortaka evidentiralo tek po zaključenju ličnog računa vlasnika.

Pokažimo ovo na jednom primeru:

1. 01. I t.g. na osnovu ugovora o ortakluku na žiro-račun društva sa neograničenom odgovornošću je uplaćeno: ortak X je uneo opremu čija je tržišna vrednost 500.000 dinara dok je ortak Y uplatio 600.000 dinara.

2. 30. VI t.g. ortak Y je vraćen deo uloga u iznosu od 70.000 dinara.

3. 30. IX t.g. na ime pokrića ličnih rashoda ortak X isplaćeno je sa žiro-računa 1.000 dinara.

iro-račun		Ma ine	
1) 600.000	2) 70.000	1) 500.000	
	3) 1.000		



Kapital ortaka X		Kapital ortaka Y	
	1) 500.000	2) 70.000	1) 600.000

Lični račun vlasnika X	
	3) 1.000

#### 4.1.3. Sopstveni kapital društva kapitala

Pod društvima kapitala se podrazumevaju društva sa ograničenom odgovornošću i akcionarska društva. Ova društva se bitno razlikuju po načinu formiranja osnovnog kapitala i promena visine ovog kapitala tokom vremena. Zbog toga će se ove dve forme društva kapitala odvojeno razmatrati.

Sopstveni kapital društva sa ograničenom odgovornošću čine uplate članova društva. Ovaj kapital je garancija za obaveze koje ovo društvo preuzme, zbog čega se obično zakonski propisuje minimalna visina ovog kapitala i minimalna visina uloga članova. Dakle, društvo sa ograničenom odgovornošću odgovara za svoje obaveze samo uložnim kapitalom, zbog čega se prilikom registracije u sudski registar unosi visina osnovnog kapitala, ali i sve promene osnovnog kapitala do kojih može doći tokom vremena. Ukoliko je uplata od strane članova društva izvršena u celini, ona bi knjigovodstveno bila obuhvaćena zaduživanjem određenog računa u aktivi (žiro-račun, blagajna) i odobravanjem računa kapitala. U slučaju da članovi društva u trenutku osnivanja delimično uplate svoje uloge, na računima glavne knjige ovo bi bilo obuhvaćeno zaduživanjem odgovarajućeg računa u aktivi (žiro-računa ili blagajne) i računa potraživanja od članova za neuplaćene udele i odobravanjem računa udela u osnovnom kapitalu za ukupan iznos uloga koji je utvrđen ugovorom o osnivanju.

Osnovni kapital društva sa ograničenom odgovornošću se tokom vremena može menjati, odnosno povećavati ili smanjivati. Do povećanja osnovnog kapitala društva sa ograničenom odgovornošću može doći prijemom novih članova ili povećanjem uloga postojećih članova. Knjigovodstveno obuhvatanje povećanja osnovnog kapitala se vrši na isti način kao i u slučaju formiranja osnovnog kapitala. Sa druge strane, do smanjenja osnovnog kapitala društva može doći usled delimičnog ili potpunog povlačenja uloga od strane članova, što pretpostavlja izmenu ugovora društva, upis u sudski registar i što se može izvršiti pod ugovorom utvrđenim uslovima. Knjigovodstveno obuhvatanje smanjenja osnovnog kapitala društva se vrši zaduživanjem (smanjenjem) osnovnog kapitala društva i odobravanjem (smanjenjem) računa u aktivi (blagajna ili žiro-račun).

Prema zakonu društva sa ograničenom odgovornošću nisu obavezna da formiraju rezerve, ali ih ona mogu formirati u cilju neutralizacije pos-

lovnog rizika. Ugovorom o osnivanju društva se mogu predvideti obaveze članova u pogledu naknadnih uplata, koje predstavljaju dodatni kapital društva, ali ne menjaju visinu osnovnog kapitala i iskazuju se na posebnom računu naknadni uložki kapitala.

**Primer:** na osnovu ugovora o osnivanju društva sa ograničenom odgovornošću ukupan kapital društva iznosi 800.000 dinara i sastoji se od četiri udela od 200.000 dinara. U trenutku osnivanja uplaćeno je 30% udela u gotovu.

Na računima glavne knjige ovo bi bilo proknjiženo na sledeći način:

Blagajna	Udeli u osnovnom kapitalu	Potraživanja po osnovu neuplaćenih udela kapitala
1) 240.000	1) 800.000	1) 560.000

Za razliku od društava sa ograničenom odgovornošću, sopstveni kapital akcionarskih društava čini kapital pribavljen emisijom i prodajom akcija. Akcije predstavljaju hartije od vrednosti koje njihovom vlasniku daju pravo na upravljanje, kapital i dividendu, ali i čitav niz tzv. nematerijalnih prava. Akcije se sastoje iz dva dela: plašta, u kome se navodi čitav niz podataka o akciji i emitentu, i dividendnih kupona, koji omogućavaju naplatu pripadajuće dividende u datom periodu. Prema pravu koje je u njima sadržano, akcije mogu biti: obične (redovne) i preferencijalne (povlašćene, prioritetne). Obične akcije vlasniku daju pravo glasa, pravo na kapital i pravo na dividendu u zavisnosti od ostvarene dobiti emitenta. Za razliku od njih, preferencijalne akcije vlasniku daju pravo na tzv. preferencijalnu dividendu koja se isplaćuje pre nego što se izvrši isplata običnih akcionara i prioritet namirenja iz likvidacione mase u slučaju likvidacije, ali mogu dati i čitav niz drugih pogodnosti (napr. uvećano pravo glasa, mogućnost konverzije i dr.).

Imajući u vidu razlike koje postoje između ovih dveju osnovnih vrsta akcija, to se i knjigovodstveno odvojeno obuhvata akcijski kapital od prodaje običnih akcija i akcijski kapital pribavljen prodajom preferencijalnih akcija. Sama nominalna vrednost je jednaka za obe vrste akcija, ali je emisijska vrednost akcija viša kod preferencijalnih akcija. Sopstveni kapital akcionarskog društva nastaje emisijom i prodajom i običnih i preferencijalnih akcija, pri čemu se sama emisija može vršiti po kursu koji je jednak ili viši od nominalne vrednosti (zabranjena je prodaja po kursu nižem od nominalne vrednosti). Kapital koji se pribavi prvom emisijom akcija se naziva osnovnim kapitalom akcionarskog društva i on predstavlja garanciju za preuzete obaveze. Zbog toga se zakonski određuje minimalna visina nominalnog kapitala i zabranjuje se da se on menja usled ostvarenih poslovnih rezultata. Drugim

rečima, ostvareni dobitak ili gubitak tangiraju slobodne rezerve ili neraspodeljeni dobitak. Prodaja akcija po kursu koji je jednak nominalnoj vrednosti dovodi do povećanja određenog računa u aktivi (žiro-račun ili blagajna) i do povećanja računa akcijskog kapitala u pasivi. Ovo bi moglo da se prikaže polazeći od sledećeg primera: akcionarsko društvo A je emitovalo i prodalo za gotovo ukupnu emisiju običnih akcija od 1.500 komada po nominalnoj vrednosti od 1.000 dinara. Na računima glavne knjige ovo bi bilo obuhvaćeno na sledeći način:

Blagajna	Aksijski kapital po osnovu običnih akcija
1) 1.500.000	1) 1.500.000

Akcionarsko društvo može akcije prodavati i po kursu koji je viši od njihove nominalne vrednosti (prodaja sa ažiom), pri čemu se razlika između višeg emisionog i nižeg nominalnog kursa naziva ažiom. Ažio ne predstavlja deo osnovnog kapitala, već se iskazuje na posebnom računu sopstvenog kapitala koji se naziva račun ažia. Ako pretpostavimo da je akcionarsko društvo A prodalo za gotovo ukupnu emisiju običnih akcija od 1.500 komada, čija je nominalna vrednost 1.500 dinara, po kursu od 115%, ovo bi na računima glavne knjige bilo obuhvaćeno na sledeći način:

Blagajna	Aksijski kapital po osnovu običnih akcija	A io
1) 1.725.000	1) 1.500.000	1) 225.000

Nije redak slučaj da se osnovni kapital akcionarskog društva formira kroz uplatu akcija u ratama. U tom slučaju akcije moraju glasiti na ime kao dokaz o obavezama i tada se plaća samo nominalna vrednost akcija, dok se u slučaju prodaje uz ažio ovaj mora uplatiti u celini. U slučaju ovakve prodaje akcija obično se akcionarima upućuje poziv na upis akcija, pri čemu se da bi se društvo smatralo osnovanim mora odmah uplatiti najmanje četvrtina nominalne vrednosti preuzetih akcija i celokupan iznos ažia (ukoliko on postoji). Ostatak od tri četvrtine nominalne vrednosti akcija se uplaćuje prema utvrđenoj dinamici ili zahtevu društva. Ovo bi knjigovodstveno bilo obuhvaćeno povećanjem stanja na računu osnovnog kapitala po nominalnoj vrednosti i istvorenim povećanjem stanja na računu neuplaćeni delovi osnovnog kapitala za neuplaćeni deo nominalne vrednosti i povećanjem stanja na žiro-računu ili računu blagajne za uplaćeni deo osnovnog kapitala. Ukoliko je prodaja izvršena uz ažio, za iznos ažia biće povećano stanje na računu až-

ia. Ako pretpostavimo da se akcionarsko društvo A osniva osnovnim kapitalom od 1.000.000 dinara i to emisijom 350 običnih i 150 preferencijalnih akcija. Nominalna vrednost akcija je 2.000 dinara. Emisioni kurs je 115% za obične i 120% za povlašćene akcije. Upisana je ukupna emisija. Akcionari su po pozivu uplatili na žiro-račun 25% nominalne vrednosti upisanih akcija i iznos ažia. Ove promene bi na računima glavne knjige bile proknjižene na sledeći način:

<b>žiro-račun</b> 1) 250.000 1a) 145.000	<b>Akcijski kapital po osnovu običnih akcija</b> 1) 700.000	<b>Neplaćeni delovi osnovnog kapitala</b> 1) 750.000
	<b>Akcijski kapital po osnovu preferencijalnih akcija</b> 1) 300.000	<b>Ažio</b> 1a) 145.000

Saldo računa neplaćeni delovi osnovnog kapitala pokazuje visinu upisanog ali neplaćenog osnovnog kapitala i ima funkciju da odvoji deo osnovnog kapitala koji je upisan a čija uplata nije zahtevana od dela osnovnog kapitala koji je upisan i čija je uplata zahtevana. Radi se o korektivnom računu računa akcijski kapital uz pomoć koga se nominalna vrednost osnovnog kapitala svodi na uplaćeni iznos osnovnog kapitala.

Što se tiče troškova emisije i prodaje akcija, oni padaju na teret rashoda poslovne godine, što znači da se oni ne mogu pokrivati na teret ažia (ukoliko on postoji).

Dakle, sopstveni kapital akcionarskog društva se sastoji od osnovnog (akcijskog) kapitala, ažia, rezervi (zakonskih, slobodnih i statutarne) i bilansne dobiti. Zbog toga povećanje ili smanjenje sopstvenog kapitala uvek tangira jednu od njegovih komponenti. Do povećanja ili smanjenja sopstvenog kapitala akcionarskog društva može doći dodatnom emisijom akcija ili povlačenjem emitovanih akcija, ali i usled ostvarenih poslovnih rezultata. Pretpostavićemo da do povećanja akcijskog kapitala dolazi isključivo novom emisijom akcija. Kako je osnovni kapital akcionarskog društva stalan, to je za njegovu promenu neophodna odluka glavne skupštine akcionara (doneta većinom glasova, 3/4 glasova).

Do povećanja osnovnog kapitala nakon ovoga dolazi emisijom novog kola akcija u cilju proširenja kapaciteta, finansiranja obrtnih sredstava ili za isplatu dugova. Knjigovodstveno obuhvatanje povećanja osnovnog kapitala je isto kao i u slučaju formiranja osnovnog kapitala. Povećanje sopstvenog kapitala akcionarskog društva se može izvršiti doplatama od strane akcionara kojima oni stiču mogućnost konverzije običnih u preferencijalne ak-

cije. U ovom slučaju dolazi do povećanja rezervi koji predstavljaju deo sopstvenog kapitala, koje služe za pokriće gubitaka, dok osnovni kapital ostaje nepromenjen. Sama konverzija običnih u preferencijalne akcije neće uticati na promenu visine sopstvenog kapitala (nominalna vrednost običnih i preferencijalnih akcija je ista), već će dovesti do promene strukture akcijskog kapitala. Drugim rečima, konverzija običnih u preferencijalne akcije će biti obuhvaćena zaduživanjem žiro-računa ili računa blagajne za iznos koji se doplaćuje i odobrenjem računa rezervi za isti iznos, dok će za nominalnu vrednost akcija koje se konvertuju biti zadužen račun akcijski kapital po osnovu običnih akcija a odobren račun akcijski kapital po osnovu preferencijalnih akcija. Sa druge strane, osnovni kapital akcionarskog društva se može povećati i izdavanjem besplatnih (gratis) akcija postojećim akcionarima na teret rezervi. Na ovaj način se povećava samo osnovni kapital, dok ukupan sopstveni kapital društva ostaje nepromenjen, s obzirom da se ove akcije izdaju na teret rezervi (za nominalnu vrednost emitovanih akcija se smanjuju slobodne rezerve). Dakle, emisija besplatnih akcija dovodi samo do promene strukture sopstvenog kapitala društva.

Što se tiče smanjenja osnovnog kapitala akcionarskog društva, do njega dolazi u cilju sanacije društva, poboljšanja njegove profitabilnosti ili delimičnog vraćanja osnovnog kapitala. Kao i u slučaju povećanja osnovnog kapitala, i u slučaju smanjenja je neophodna odluka glavne skupštine akcionara. Samo smanjenje kapitala akcionarskog društva se može izvršiti na više načina, pri čemu način zavisi od cilja koji se želi ostvariti smanjenjem kapitala. Ukoliko do smanjenja osnovnog kapitala dolazi usled smanjenja poslovne aktivnosti, te osnovni kapital postaje previsok, onda se samo smanjenje vrši isplatom kapitala akcionarima kroz zamenu akcija sa višom nominalnom vrednošću akcijama sa nižom nominalnom vrednošću i isplatom razlike u gotovu. Knjigovodstveno obuhvatanje ovog smanjenja se vrši zaduživanjem računa akcijski kapital po osnovu običnih akcija i/ili akcijski kapital po osnovu preferencijalnih akcija i odobravanjem žiro-računa ili računa blagajne. Pored ovoga, do smanjenja osnovnog kapitala akcionarskog društva može doći i u cilju pokrića gubitaka i to nakon što su iskorišćene sve rezerve. Naime, tada se za iznos nepokrivenog gubitka smanjuje osnovni kapital društva. U ovom slučaju, po pravilu, dolazi do smanjenja nominalne vrednosti običnih akcija, s tim što ovo nije praćeno isplatom gotovine, već razlika između više nominalne vrednosti i nove niže nominalne vrednosti pokriva gubitak, čime se vrši usklađivanje izvora i sredstava. Navedeno smanjenje se knjigovodstveno obuhvata zaduživanjem računa akcijski kapital po osnovu običnih akcija i odobravanjem računa gubitka. Konačno, osnovni kapital akcionarskog društva se može smanjiti i poništavanjem sopstvenih akcija koje su prethodno kupljene na tržištu. Sam otkup sopstvenih akcija se može izvršiti iz rezervi ili iz dobitka. Na ovaj način akcionarsko društvo može uticati na kurs svojih akcija na tržištu, zbog čega se zakonski propisuje u kojim slučajevima se dopušta

ta ovakav otkup i utvrđuje maksimalan procenat akcija koje mogu biti otkupljene (obično 10% od nominalne vrednosti kapitala). Otkup akcija se vrši po prodajnom kursu i dovodi do smanjenja gotovine i stvaranja zaliha sopstvenih akcija. Poništavanje otkupljenih sopstvenih akcija dovodi do smanjenja osnovnog kapitala u visini nominalne vrednosti poništenih akcija, pri čemu se u slučaju da je ovaj kurs niži od nominalnog kursa za razliku povećavaju rezerve. U slučaju otkupa akcija po kursu koji je viši od nominalnog, došlo bi do gubitka koji bi doveo do smanjenja rezervi. Ovo se može pokazati polazeći od sledećeg primera: akcionarsko društvo A je otkupilo 100 običnih sopstvenih akcija po kursu od 90%. Nominalna vrednost akcija je 1.500 dinara. Akcije su poništene. Knjiženje na računima glavne knjige bi bilo:

Blagajna		Otkupljene sopstvene akcije		Račun povlačenja akcija	
s <sup>o</sup> )	1) 135.000	1) 135.000	1a) 135.000	1a) 135.000	1b) 150.000
				1c) 15.000	
Akcijski kapital po osnovu običnih akcija			Rezerve		
1b) 150.000			1c) 15.000		
s <sup>o</sup> )					

## 5. Pozajmljeni izvori preduzeća (pozajmljeni kapital)

Potrebe preduzeća za finansijskim sredstvima su, po pravilu, znatno veće od sopstvenih izvora, zbog čega preduzeće pribegava i finansiranju iz pozajmljenih izvora. Za korišćenje pozajmljenih izvora preduzeće plaća naknadu u vidu kamate. Pozajmljeni izvori prema roku na koji se mogu koristiti mogu biti kratkoročni i dugoročni. U osnovi, pod pozajmljenim izvorima se podrazumevaju: dugoročni krediti, kratkoročni krediti i kapital od emisije obveznica. Koji od ovih izvora će preduzeću biti na raspolaganju zavisi od njegove kreditne sposobnosti.

### 5.1. Dugoročni krediti

Preduzeće pribegava finansiranju iz dugoročnih kredita onda kada mu nedostaju sredstva za nabavku osnovnih sredstava ili trajnih obrtnih sredstava. Ove kredite odobravaju banke, druge finansijske institucije i preduzeća. Preduzeće, koje se obraća banci za odobrenje dugoročnog kredita za osnovna sredstva, mora podneti investicioni elaborat i uplatiti učešće. Banka, nakon ovoga, razmatra zahtev i kreditnu sposobnost preduzeća kao zajmotražioca. U slučaju da ona donese odluku o odobrenju kredita, to znači da ona na sebe preuzima obavezu da će do iznosa odobrenog kredita isplaćivati obaveze prema dobavljačima za osnovna sredstva. Dakle, odobrenje kredita

za osnovna sredstva nije predmet obuhvatanja u knjigovodstvu zajmotražioca, jer on u trenutku kada mu je odobren kredit nema obavezu prema zajmodavcu. Tek, kada banka isplati obavezu prema dobavljačima za osnovna sredstva, dolazi do nastajanja obaveze zajmotražioca prema banci. Tada dolazi do zamene obaveze prema dobavljačima za osnovna sredstva (što je kratkoročni izvor) obavezom po kreditu za osnovna sredstva (što je dugoročni izvor). Otplata dugoročnih kredita se vrši kroz polugodišnje ili godišnje anuitete (rata i pripadajuća kamata). Ugovorom o kreditu se preciziraju uslovi otplate kredita, odnosno utvrđuju se rokovi vraćanja i način obračuna anuiteta. Anuiteti mogu biti stalni ili opadajući u zavisnosti od toga da li su rate rastuće ili stalne. Kada se kredit otplaćuje u jednakim anuitetima, onda iznos iz godine u godinu raste jer se kamata smanjuje s obzirom da se obračunava na preostali deo kredita. Isplata dospelih rate kredita se može izvršiti iz izdvojenih novčanih sredstava za investicije ili sa žiro-računa, dok se isplata pripadajuće kamate koja predstavlja finansijski rashod vrši sa žiro-računa.

Preduzeće može dobiti dugoročni kredit i za finansiranje trajnih obrtnih sredstava, s obzirom da ova sredstva obezbeđuju normalno funkcionisanje preduzeća i da su po prirodi dugoročno vezana za njegovo poslovanje. Za razliku od dugoročnih kredita za osnovna sredstva, kod kredita za obrtna sredstva zajmodavac ukupan iznos odobrenog kredita uplaćuje na žiro-račun zajmotražioca, čime se trenutno formiraju obaveze u visini uplaćenih sredstava.

### Primer:

1. Na osnovu odobrenog dugoročnog kredita za obrtna sredstva banka je uplatila na žiro-račun 100.000 dinara.
2. Iz već odobrenog dugoročnog kredita za osnovna sredstva dobavljačima za osnovna sredstva je isplaćeno 40.000 dinara.
3. Na ime otplate dugoročnog kredita za osnovna sredstva isplaćeno je 20.000 dinara.

Na računima glavne knjige ove promene bi bile obuhvaćene na sledeći način:

<b>žiro-račun</b>	<b>Dugoročni kredit za obrtna sredstva</b>	<b>Dugoročni kredit za osnovna sredstva</b>
1) 100.000    3) 20.000	1) 100.000	3) 20.000    2) 40.000
	<b>Dobavljači za osnovna sredstva</b>	
	2) 40.000    s <sup>0)</sup>	

## 5.2. Kratkoročni krediti

Kratkoročni krediti su krediti sa rokom povraćaja do jedne godine. Ovim kreditima bi trebalo finansirati povremene potrebe za obrtnim sredstvima, tako da značajnije korišćenje ovih izvora govori o slabljenju finansijskog položaja preduzeća. Kratkoročne kredite odobravaju banke, finansijske institucije i preduzeća. Zajmotražiocima ove kredite treba da otplate u punom iznosu i u predviđenom roku. Korišćenje kratkoročnog kredita se knjigovodstveno obuhvata na taj način što se za iznos odobrenog i uplaćenog iznosa kredita zadužuje žiro-račun a odobrava račun kratkoročni krediti. Otplate kratkoročnog kredita se knjigovodstveno obuhvata zaduživanjem računa kratkoročni krediti (smanjenjem obaveza prema kreditoru) i odobravanjem žiro-računa (smanjenjem novca na ovom računu). Što se tiče kamate koja se plaća za korišćenje kredita, ona predstavlja finansijski rashod.

Kratkoročni krediti ne moraju biti isključivo finansijski, već mogu biti i robni. U tom slučaju obaveza prema kreditoru nastaje u trenutku kada on isporuči robu.

## 5.3. Kapital od emisije obveznica

Preduzeće do nedostajućeg kapitala može doći i emisijom i prodajom obveznica, koje predstavljaju hartije od vrednosti koje njihovom vlasniku daju pravo na povraćaj uloženog kapitala o roku dospeća i pravo na kamatu kao prinos na ovako plasirani kapital. Obveznica ima dva dela: plašt i talon. U plaštu se navode podaci o vrsti, nominalnoj vrednosti obveznice, rokovima dospeća, visini kamate, emitentu itd. Talon obveznice omogućava naplatu pripadajuće kamate i u zavisnosti od toga da li se kamata isplaćuje odjednom na kraju amortizacionog perioda ili godišnje, on može biti kamatni ili anuitetni.

Kapital od emisije obveznica je u osnovi kredit. Naime, on je po određenim karakteristikama sličan dugoročnom kreditu, jer se po isteku određenog roka mora vratiti i mora se platiti kamata za njegovo korišćenje. Sa druge strane, u odnosu na dugoročni kredit, do njega se može lakše doći jer ulozi pojedinaca mogu biti manji (nominalna vrednost obveznica).

Obaveze preduzeća po osnovu emitovanih obveznica nastaju tek nakon što kupci uplate novac za kupljene obveznice. Naime, u ovom slučaju se za iznos primljenih uplata zadužuje žiro-račun ili račun blagajne a odobrava račun obaveze po osnovu obveznica. Kada preduzeće izmiruje obaveze po osnovu emitovanih obveznica, ovo se knjigovodstveno obuhvata zaduživanjem (smanjenjem) računa obaveze po osnovu obveznica i odobravanjem žiro-računa ili računa blagajne. Što se tiče kamate koju preduzeće plaća na obveznice, ona predstavlja finansijski rashod i pada na teret tekuće poslovne godine. Da bismo pokazali knjigovodstveno obuhvatanje obaveza po obveznicama i njihovog izmirenja, pođimo od sledećeg primera:



1. Preduzeće B je emitovalo 3.000 obveznica nominalne vrednosti 1.500 dinara sa rokom dospeća od 3 godine i uz kamatnu stopu od 7% godišnje. Prodato je 2.000 obveznica po nominalnoj vrednosti a gotovina je uplaćena na žiro-račun.

2. Na ime izmirenja obaveza po osnovu obveznica sa žiro-računa je isplaćeno 600.000 dinara.

Na računima glavne knjige imaćemo:

iro-račun		Obaveze po osnovu obveznica	
1) 3.000.000	2) 600.000	2) 600.000	1) 3.000.000

## 6. Ulaganja u druga preduzeća, dugoročne plasmane i ostale hartije od vrednosti

Iako je za preduzeće od suštinskog značaja za opstanak i razvoj da obezbedi nedostajući kapital, ono se može naći i u situaciji da razmatra mogućnost plasmana slobodnih finansijskih sredstava u druga preduzeća, bilo u vidu direktnih ulaganja u poslovanje ili finansiranja njihovog poslovanja, odnosno plasmana finansijskih sredstava u hartije od vrednosti drugih emitenta.

### 6.1. Ulaganja u druga preduzeća (učeća)

Pod ulaganjima u druga preduzeća (učešćima) podrazumevaju se ulaganja koja su izvršena u cilju ostvarenja dugoročnog uticaja na poslovnu politiku drugih preduzeća a radi poboljšanja sopstvenog poslovanja ulagača. U zavisnosti od pravne forme preduzeća, razlikuju se i ova ulaganja. Tako se kod društva sa ograničenom odgovornošću, ova ulaganja ostvaruju kupovinom udela u osnovnom kapitalu. Sa druge strane, kod akcionarskih društava se ova ulaganja ostvaruju kupovinom običnih akcija. Preduzeće koje na ovaj način ostvari učešće u drugom preduzeću ima pravo na deo dobiti, vlasnici udela na tantijeme a vlasnici akcija na dividende. Prilikom ovakvih kupovina (udela ili akcija) nužno nastaju troškovi (provizija brokera, takse i dr.), koji zajedno sa cenom koja je plaćena pri kupovini čine nabavnu vrednost. Knjigovodstveno se ovo obuhvata zaduživanjem računa učešća za nabavnu vrednost kupljenih učešća i odobravanjem žiro-računa ili računa blagajne za isti iznos. Pretpostavimo da je kupovinom običnih akcija preduzeća C na berzi stečeno učešće od 15% u kapitalu tog preduzeća. Neka je kupovna vrednost akcija 120.000 dinara, provizija berzanskog posrednika je 1.100 dinara, berzanski porez na promet 600 dinara i neka su plaćanja izvršena bezgotovinski.

Na računima glavne knjige, pod pretpostavkom da je saldo na žiro računu 180.000 dinara, ovo bi bilo proknjiženo na sledeći način:

iro-račun		Uč eća	
s) 180.000	1) 121.700	1) 121.700	

## 6.2. Dugoročni plasmani

Dugoročni plasmani predstavljaju ugovorne novčane pozajmice jednog preduzeća drugom na rok duži od jedne godine. Na sredstva koja je pozajmio, kreditor naplaćuje kamatu koja za njega predstavlja finansijski prihod, a za zajmotražioca finansijski rashod. Isplata kredita drugom preduzeću po osnovu ugovora dovodi do povećanja dugoročnih plasmana i do smanjenja gotovine na žiro-računu ili računu blagajne. Pod pretpostavkom da je saldo na žiro-računu 100.000 dinara i da je prema izvodu banke na ime odobrenog dugoročnog kredita za osnovna sredstva isplaćeno 70.000 dinara, na računima glavne knjige bismo imali:

iro-račun		Dugoročni plasmani	
s) 100.000	1) 70.000	1) 70.000	

## 6.3. Ulaganja u hartije od vrednosti

Preduzeće može ostvariti prinos na slobodna novčana sredstva kupovinom hartija od vrednosti drugih emitenata (napr. akcija, obveznica, komercijalnih zapisa i dr.). Ovakav plasman može biti veoma pogodan za preduzeće s obzirom da se ove hartije mogu lako konvertovati u gotovinu. Preduzeće može vršiti plasman u ove hartije i na duži i na kraći rok, zbog čega se i same hartije obično dele na dugoročne i kratkoročne u zavisnosti od cilja preduzeća. U tom smislu, akcije mogu biti učešće ako preduzeće želi da ostvari uticaj na poslovanje drugog preduzeća, mogu biti dugoročne hartije ako se kupuju u cilju dugoročnog poslovanja ali bez uticaja na poslovanje emitenta, ali mogu biti i kratkoročne hartije ukoliko se kupuju u cilju prodaje u bliskoj budućnosti. Knjigovodstveno obuhvatanje kupovine hartija od vrednosti se vrši zaduživanjem računa hartije do vrednosti i odobravanjem žiro-računa ili računa blagajne.

Ulaganja u hartije od vrednosti se vrše u cilju ostvarenja prinosa na plasirani kapital i obezbeđenja likvidnosti. Tako u slučaju kada su preduzeću neophodna sredstva za izmirenje obaveza, ono prodaje kupljene hartije od vrednosti, pri čemu se cena može razlikovati od cene koju je ono svoje vreme za njih platilo, odnosno preduzeće prodajom može ostvariti i dobitak i gubitak. Knjigovodstveno se prodaja hartija obuhvata zaduživanjem

žiro-računa ili računa blagajne za prodajnu cenu i odobrenjem računa hartije od vrednosti za nabavnu vrednost (kupovnu cenu), pri čemu ukoliko je prodajna cena viša od kupovne, razlika predstavlja dobitak i obuhvata se na računu dobitak od prodaje hartija od vrednosti, odnosno ako je prodajna cena niža od kupovne, razlika predstavlja gubitak i obuhvata se na računu gubitak od prodaje hartija od vrednosti.

### Primer:

1. Otkupljeno je obveznica za 10.000 dinara, blagajničkih zapisa za 8.000 dinara i akcija preduzeća A za 4.000 dinara u gotovu (pretpostavlja se da je saldo na računu blagajne 50.000 dinara).
2. Akcije preduzeća A su prodate za 4.300 dinara u gotovu.

Na računima glavne knjige ove će biti obuhvaćeno kao:

Blagajna		Hartije od vrednosti		Dobitak od prodaje hartija od vrednosti	
s) 50.000	1) 22.000	1) 22.000	2) 4.000		2) 300
2) 4.300					

## 7. Ulaganja u osnovna sredstva

### 7.1. Osnovna sredstva – pojam i podela

Preduzeću su za normalno poslovanje neophodna sredstva, do kojih ono može doći bilo iz sopstvenih bilo iz pozajmljenih izvora. U zavisnosti od funkcije ovih sredstava u poslovanju, ukupna sredstva preduzeća se mogu podeliti na osnovna i obrtna. Osnovna sredstva su sredstva koja imaju relativno visoku vrednost, koju ne mogu preneti na nove proizvode ili usluge u jednom poslovnom ciklusu (ne mogu je utrošiti), već se njihova vrednost postepeno smanjuje usled fizičkog i moralnog rabaćenja, s tim što ona do kraja svog životnog veka zadržavaju svoj prvobitni oblik. Za razliku od njih, obrtna sredstva su sredstva koja imaju relativno nisku vrednost, koju, po pravilu, u celini prenose na nove proizvode ili usluge u jednom poslovnom ciklusu.

Uopšte uzev, pod osnovnim sredstvima se podrazumevaju prirodna bogatstva, sredstva za rad (sredstva za rad u užem smislu i nematerijalne investicije) i ulaganja u prirodna bogatstva i i sredstva za rad. Osnovna sredstva se mogu javiti u obliku stvari, prava i novca (za ulaganja u stvari i prava iz osnovnih sredstava). Ova sredstva se mogu grupisati po različitim kriterijumima. Prema našim zakonskim propisima usvojena je podela osnovnih sredstava prema odnosu osnovnog sredstva prema procesu proizvodnje na:

1. osnovna sredstva u pripremi,
2. osnovna sredstva u funkciji i
3. osnovna sredstva van funkcije.

O osnovnim sredstvima u pripremi se govori onda kada je doneta odluka o nabavci određenog sredstva (sredstava) iz određenih izvora. Pri tome se osnovna sredstva mogu pribaviti izgradnjom novih kapaciteta, proširenjem postojećih kapaciteta, modernizacijom kapaciteta ili zamenom postojećih kapaciteta. Dakle, bez obzira iz kojih se izvora vrši nabavka osnovnih sredstava, ovde se ne radi o postupku kojim se dobija osnovno sredstvo koje je spremno za uključivanje u poslovni proces. Naime, od trenutka u kome su učinjena početna ulaganja do aktiviranja osnovnog sredstva obično protekne određeni vremenski period u toku koga se ova sredstva smatraju sredstvima u pripremi. U tom smislu, osnovna sredstva u pripremi su sredstva čija izgradnja još nije završena i koja zato još nisu spremna za uključivanje u poslovanje. Faza pripreme obuhvata obezbeđenje novčanih sredstava, nabavku investicionog materijala i opreme, izgradnju i montažu, završetak osnovnog sredstva i uključivanje osnovnog sredstva u poslovanje. Osnovna sredstva u pripremi se mogu javiti u obliku: potraživanja za avanse po osnovu investicija, potraživanja po osnovu zajedničke izgradnje osnovnih sredstava i investicija u toku. Nakon što se završe osnovna sredstva napuštaju fazu pripreme i uključuju se u poslovanje, odnosno postaju deo osnovnih sredstava u funkciji.

Pod osnovnim sredstvima u funkciji se podrazumevaju sva osnovna sredstva koja se koriste u poslovnom procesu. Misli se na: zemljište, šume, dugogodišnje zasade, građevinske objekte, opremu, osnovno stado, materijalna prava, osnivačka ulaganja i ostala osnovna sredstva. Kada se govori o zemljištu, misli se na zemljište koje se koristi u privredne svrhe, odnosno misli se na poljoprivredno i nepoljoprivredno zemljište, zemljište za eksploataciju rude, građevinsko zemljište i dr. Pod šumama se podrazumevaju prirodne, plantažne i ostale šume. Dugogodišnjim zasadima se smatraju voćnjaci, vinogradi, plantaže drveća i dr. U građevinske objekte spadaju građevinski objekti u hidrogradnji, saobraćaju i transportu, privredne zgrade i drugi građevinski objekti. Opremu čine maštie, uređaji, postrojenja, transportna i sredstva veze, laboratorijska oprema, standardni i specijalni alati, pogonski i poslovni inventar i dr. Pod osnovnim stadom se podrazumeva radna i priplodna stoka. Što se tiče materijalnih prava, misli se na patente, licence (ako se licenca plaća jednokratno), pravo na uzorak, pravo na model i dr. Osnivačka ulaganja su izdaci koji nastaju izgradnjom novih preduzeća ili pogona, a koji se kao takvi ne mogu uključiti u nabavnu vrednost pojedinih osnovnih sredstava (napr. troškovi izrade investicionog programa i investiciono-tehničke dokumentacije, izdaci za obrazovanje kadrova do početka rada preduzeća, izdaci na ime otkupa i odštete, interkalarna kamata i dr.

Osnovna sredstva van funkcije su ona osnovna sredstva koja se više ne mogu koristiti u poslovanju zbog toga što su fizički istrošena, moralno zastarela, zato što njihovo korišćenje nije ekonomski racionalno ili zato što su izgubila svoju upotrebnu vrednost za preduzeće zbog izmene proizvodnog programa. Ova sredstva, iako se ne koriste u poslovanju, predstavljaju predmet otpisa, ali i uzrokuju troškove držanja i osiguranja, čime utiču na smanjenje finansijskog rezultata preduzeća. Zbog toga preduzeće nastoji da ova sredstva ponovo uključi u poslovanje. Ukoliko uključivanje ovih sredstava u poslovanje nije moguće, preduzeće nastoji ili da ih proda ili da ih ustupi drugim preduzećima na privremeno ili trajno korišćenje. Ukoliko ni ovo nije moguće, preduzeće pristupa njihovom rashodovanju. Da bi se očuvala celina osnovnih sredstava, eventualni gubici koji mogu nastati rashodovanjem sredstva koje još nije otpisano, prodajom po nižoj ceni od sadašnje vrednosti ili štete koju osiguravajući zavod nije nadoknadio delom ili u celosti, mora pokriti iz sredstava rezervnog fonda ili na teret ukupnog prihoda.

## **7.2. Knjigovodstvena evidencija osnovnih sredstava**

Preduzeća moraju organizovati evidenciju osnovnih sredstava kako bi se u svakom trenutku mogla znati njihova nabavna, otpisana i sadašnja vrednost, i to kako u celini, tako i svakog pojedinačnog osnovnog sredstva. Preduzeća vode sledeće vrste evidencija o osnovnim sredstvima: glavnu knjigu, knjigu inventara i analitičku evidenciju.

U glavnoj knjizi se vodi sintetička evidencija i evidencija po grupama osnovnih sredstava (napr. oprema, građevinski objekti i dr.). Preko stanja na računima glavne knjige preduzeće ima uvid u stanje i promene sredstava po vrednosti. Za razliku od glavne knjige, knjiga inventara osnovnih sredstava predstavlja oblik analitičke evidencije, koja je overena od strane ovlašćenog lica. Radi se o obaveznom obliku evidencije koja treba da pruži podatke o stanju i promenama osnovnih sredstava. Knjiga inventara ima sledeće kolone: inventarni broj, nomenklaturni broj, naziv osnovnog sredstva sa bližim oznakama, dobavljač (proizvođač) i njegovo sedište, broj i datum dokumenta o prijemu osnovnog sredstva, vek trajanja, datum stavljanja u upotrebu, nabavna vrednost, otuđenje, rashodovanje sa naznakom datuma i primedba. Upisom u knjigu inventara svako osnovno sredstvo dobija inventarni broj, koji se ne može menjati niti koristiti za označavanje drugog osnovnog sredstva. Knjiga inventara osnovnih sredstava se koristi sve dok u njoj ima slobodnih listova, nakon čega se otvara nova knjiga inventara. Konačno, evidencija osnovnih sredstava se vrši i preko analitičke evidencije osnovnih sredstava, koja se vrši na slobodnim listovima (karticama). Na prednjoj strani kartice se upisuju osnovni podaci o osnovnom sredstvu (napr. inventarni broj, naziv osnovnog sredstva, datum stavljanja u upotrebu i dr.), dok se na poleđeni kartice obuhvata stanje i promene vrednosti osnovnog sredstva. Skup svih analitičkih kartica čini kartoteku osnovnih sredstava.

Pored navedenih evidencija osnovnih sredstava koje su obavezne, preduzeća često vode i pomoćne evidencije, kao što su reversna knjiga koja se vodi za korisnike osnovnih sredstava.

### 7.3. Knjigovodstveno obuhvatanje ulaganja u osnovna sredstva

Ulaganja u osnovna sredstva se odnose na ulaganje finansijskih sredstava u kupovinu osnovnih sredstava, odnosno na kupovinu i prijem osnovnih sredstava i izmirenje obaveza po osnovu nabavljenih osnovnih sredstava. Ona su predmet knjigovodstvenog obuhvatanja. Uopšte uzev, osnovna sredstva preduzeća mogu pribavljati kupovinom, izgradnjom i na drugi način. Što se tiče izmirenja obaveza po osnovu pribavljenih osnovnih sredstava, ona se mogu vršiti iz: sredstava na žiro-računu, izdvojenih novčanih sredstava za investicije, odobrenih kredita i kombinovanjem navedenih izvora.

#### 7.3.1. Kupovina osnovnih sredstava

Preduzeća kupuju osnovna sredstva na tržištu, čime zamenjuju dotrajala osnovna sredstva ili proširuju postojeće kapacitete. Naravno, preduzeće može kupovati i osnovna sredstva koja su već korišćena, s tim što ono to ređe čini. Knjigovodstveno obuhvatanje kupovine novih i korišćenih osnovnih sredstava se razlikuje, zbog čega ćemo ih odvojeno prikazati.

##### 7.3.1.1. Kupovina novih osnovnih sredstava

Ukoliko preduzeće kupuje osnovna sredstva koja može odmah uključiti u poslovanje, onda se ovakva nabavka knjiži zaduživanjem računa osnovnih sredstava za nabavnu vrednost osnovnog sredstva i odobravanjem računa dobavljači za osnovna sredstva za istu, nabavnu vrednost. Pokažimo ovo na jednom primeru:

1. Prema fakturi br. 134 kupljena je turbina preduzeća D za 950.000 dinara.
2. Izmirena je obaveza prema dobavljaču za turbinu iz dugoročnog kredita za osnovna sredstva.

Osnovna sredstva	Dobavljači za osnovna sredstva	Dugoročni kredit za osnovna sredstva
1) 950.000	2) 950.000	1) 950.000
		2) 950.000

Međutim, ukoliko se osnovno sredstvo ne može odmah uključiti u poslovanje, zbog toga što se prethodno mora montirati, izgraditi postolje za njega i drugo, onda se kupovina ovog sredstva knjigovodstveno obuhvata na taj način što se za sve troškove nabavke (nabavna vrednost) zadužuje račun investicije u toku a odobrava račun dobavljači za osnovna sredstva. Izmire-

nje obaveza prema dobavljačima za osnovna sredstva se obuhvata zaduživanjem računa dobavljači za osnovna sredstva i odobravanjem odgovarajućeg računa u zavisnosti od toga iz kojih izvora je nabavka osnovnih sredstava finansirana. Da bi ovo praktično pokazali, pođimo od sledećeg primera:

1. Nabavljena je mašina za obradu drveta od preduzeća E čija je vrednost po fakturi br. 95 1.000.000 dinara.

2. Primljena je faktura br. 56 od preduzeća F na ime prevoza mašine za obradu drveta na 10.000 dinara.

3. Primljena je faktura br. 78 od preduzeća G za troškove montaže mašine za obradu drveta na 40.000 dinara.

4. Na osnovu izveštaja stručne komisije mašina za obradu drveta je stavljena u upotrebu.

5. Obaveze prema dobavljačima E, F i G su izmirene iz izdvojenih novčanih sredstava za investicije (pretpostavlja se da je saldo na ovom računu 1.200.000 dinara).

Investicije u toku		Dobavljači za osnovna sredstva		Izdvojena novčana sredstva za investicije	
1) 1.000.000	4) 1.050.000	5) 1.050.000	1) 1.000.000	5) 1.200.000	5) 1.050.000
2) 10.000			2) 10.000		
3) 40.000			3) 40.000		
		Osnovna sredstva			
		4) 1.050.000			

### 7.3.1.2. *Kupovina upotrebljivanih osnovnih sredstava*

Preduzeća mogu kupiti i korišćena osnovna sredstva, tj. sredstva koja prodaju druga preduzeća zbog toga što im više nisu potrebna. Cena ovih sredstava ne zavisi od njihove knjigovodstvene vrednosti, već od ponude i tražnje. Zbog toga njihova fakturna cena, odnosno kupovna vrednost može biti viša, jednaka ili niža od njihove neotpisane (sadašnje) vrednosti.

Korišćena osnovna sredstva ulaze u knjige preduzeća po prvobitnoj nabavnoj vrednosti s obzirom da prema zakonu ova sredstva moraju biti otpisivana po minimalnim godišnjim stopama sve do potpunog otpisa. Naime, ako bi ova sredstva bila uneta u knjigovodstvo kupca po ceni koja je za njih plaćena, a koja je po pravilu niža od nabavne vrednosti, onda bi i osnovica za obračun amortizacije bila niža, čime bi se produžio amortizacioni vek sredstva. Zbog toga se nabavka korišćenih osnovnih sredstava knjiži zaduživanjem računa osnovnih sredstava po prvobitnoj nabavnoj vrednosti i odobravanjem računa ispravke vrednosti osnovnih sredstava za otpisanu vrednost. Ako je kupovna vrednost ovakvog osnovnog sredstva jednaka njegovoj knjigovodstvenoj vrednosti, onda se knjiženje vrši zaduživanjem računa osnovna

sredstva za nabavnu vrednost i odobravanjem računa ispravke vrednosti za otpisanu vrednost i računa dobavljači za osnovna sredstva za kupovnu cenu.

Ukoliko fakturna vrednost korišćenih osnovnih sredstava odstupa od njihove knjigovodstvene vrednosti, tada bi trebalo povećati stanje na računu ispravke vrednosti osnovnih sredstava ukoliko je knjigovodstvena sadašnja vrednost viša od kupovne cene, odnosno trebalo bi smanjiti stanje na računu ispravke vrednosti osnovnih sredstava ukoliko je kupovna cena viša od knjigovodstvene sadašnje vrednosti. Na ovaj način se otklanja problem pogrešne procene visine otpisa. Ilustrujemo ovo jednim primerom: od preduzeća E je kupljena korišćena mašina za brojanje novca čija je kupovna cena 15.000 dinara, nabavna vrednost 50.000 dinara a otpisana 30.000 dinara. Ovo bi bilo proknjiženo na sledeći način:

Osnovna sredstva	Dobavljači za osnovna sredstva	Ispravka vrednosti osnovnih sredstava
1) 50.000	1) 15.000	1) 35.000

Za finansiranje nabavke korišćenih osnovnih sredstava se mogu, pored sopstvenih izvora, koristiti i pozajmljeni izvori, pre svega, bankarski krediti. U slučaju kada se kupovina korišćenog osnovnog sredstva delimično ili u celosti vrši iz dugoročnog kredita, obaveza prema dobavljačima za ova sredstva se izmiruje tako što kupac na sebe preuzima obavezu otplate kredita. Visina kredita može biti veća, jednaka ili manja od knjigovodstvene sadašnje vrednosti osnovnog sredstva zbog nepoklapanja perioda dužine otplate kredita i perioda amortizacije sredstva. Ako je obaveza po kreditu viša od knjigovodstvene sadašnje vrednosti osnovnog sredstva, za razliku treba korigovati stanje na računu ispravke vrednosti osnovnih sredstava, s obzirom da obaveza po kreditu u suštini predstavlja sadašnju vrednost kupljenog osnovnog sredstva. Kada je visina obaveza po kreditu jednaka knjigovodstvenoj sadašnjoj vrednosti osnovnog sredstva, kupovina se vrši zaduživanjem računa osnovna sredstva za nabavnu vrednost i odobravanjem računa ispravke vrednosti osnovnih sredstava za otpisanu vrednost i računa dugoročni krediti za iznos kredita (nema korekcije na računu ispravke vrednosti osnovnih sredstava). Međutim, ukoliko su obaveze po kreditu niže od neotpisane vrednosti, za razliku treba povećati ispravke vrednosti osnovnih sredstava ako je nabavka osnovnog sredstva u celosti finansirana iz kredita. Ukoliko se kreditom samo delimično finansira nabavka osnovnog sredstva, za razliku do pune kupovne cene treba odobriti (povećati) obaveze prema dobavljačima za osnovna sredstva. Pokažimo ovo na jednom primeru:

1. Od preduzeća G je kupljena glodalica čija je nabavna vrednost 800.000 dinara a otpisana vrednost 700.000 dinara uz preuzimanje obaveze otplate dugoročnog kredita u iznosu od 100.000 dinara.



2. Od preduzeća J je kupljen utovarivač čija je nabavna vrednost 1.260.000 dinara, a sadašnja vrednost 750.000 dinara. Shodno ugovoru preuzeta je obaveza otplate dugoročnog kredita u visini od 825.000 dinara.

Osnovna sredstva	Ispravke vrednosti osnovnih sredstava	Dugoročni krediti
1) 800.000	1) 700.000	1) 100.000
2) 1.260.000	2) 435.000	2) 825.000

### 7.3.2. Izgradnja osnovnih sredstava

Izgradnja osnovnih sredstava je jedan od načina pribavljanja osnovnih sredstava, i to građevinskih objekata. Izgradnja se obično poverava građevinskim preduzećima, a može se vršiti i u sopstvenoj režiji ako je to osnovna delatnost preduzeća ili ukoliko preduzeće poseduje službu koja se bavi građevinarstvom. Konačno, izgradnju osnovnih sredstava može vršiti i veći broj preduzeća onda kada postoje zajednički ekonomski interesi.

#### 7.3.2.1. Izgradnja osnovnih sredstava od strane izvođača radova

Ukoliko izgradnju osnovnog sredstva preduzeće poveri građevinskom preduzeću, tada se između njega kao investitora i građevinskog preduzeća kao izvođača radova zaključuje ugovor kojim se regulišu njihova međusobna prava i obaveze. Ugovor sadrži tehničke podatke o sredstvu koje se gradi, ceni i roku završetka gradnje, avansu (za nabavku materijala, otvaranje gradilišta, nabavku mašina, isplatu plata itd.), načinu gašenja avansa, roku i načinu plaćanja, i dr. Sa aspekta investitora avans predstavlja potraživanje od izvođača radova i obuhvata se na dugovnoj strani računa avansi za osnovna sredstva. Isplaćeni iznos avansa se obuhvata u zavisnosti od načina isplate odobravanjem žiro-računa ili računa dugoročni krediti za osnovna sredstva. Sa aspekta izvođača radova avans se obuhvata povećanjem novca na žiro-računu i povećanjem obaveza za primljene avanse. Avans se može likvidirati odjednom podnošenjem prve privremene situacije ili postepeno.

Izvođač radova preko privremenih i definitivnih situacija obračunava izvršene radove. Privremene situacije predstavljaju račune (fakture) u kojima se iskazuje vrednost izvršenih radova na objektu u izgradnji od početka gradnje do trenutka sastavljanja situacije. Situacije se nazivaju privremenim zato što su one privremene u odnosu na situaciju koja se sastavlja po završetku izgradnje objekta a koja se naziva konačnom ili definitivnom situacijom. Sve situacije se obuhvataju zaduživanjem računa investicije u toku i odobravanjem računa dobavljači za osnovna sredstva, s obzirom da se za vrednost izvršenih radova povećavaju obaveze prema izvođaču radova. Ove situacije uvek glase na bruto iznos, zbog čega se prilikom knjiženja druge i svih narednih privremenih situacija, kao i definitivne situacije knjiži samo razlika iz-

među iznosa na koji glasi data situacija i iznosa koji su već proknjiženi na osnovu prethodnih situacija na računu investicije u toku. Po završetku gradnje, vrednost završenog objekta se sa računa investicije u toku prenosi na račun osnovnih sredstava, odnosno zadužuje se račun osnovna sredstva po nabavnoj vrednosti objekta a za isti iznos se odobrava račun investicije u toku.

**Primer:** pretpostavlja se da je saldo na žiro računu 3.200.000 dinara.

1. Preduzeće H je sa građevinskim preduzećem F sklopilo ugovor o izgradnji fabričke hale. Finansiranje izgradnje se vrši delom iz sopstvenih sredstava a delom iz odobrenog dugoročnog kredita za osnovna sredstva. U skladu sa odredbama ugovora, izvođaču radova je na ime avansa isplaćeno 2.250.000 dinara.

2. Primljena je prva privremena situacija od izvođača radova na 2.100.000 dinara.

3. Izmirena je obaveza prema izvođaču radova po prvoj privremenoj situaciji iz odobrenog dugoročnog kredita po odbitku polovine isplaćenog avansa.

4. Primljena je druga privremena situacija od izvođača radova objekta u izgradnji na 3.525.000 dinara.

5. Dobavljaču za osnovna sredstva je isplaćeno 1.200.000 dinara iz odobrenog dugoročnog kredita za osnovna sredstva po odbitku preostalog avansa.

6. Vrednost završenog građevinskog objekta po definitivnoj situaciji je 4.050.000 dinara. Koloudaciona komisija je izvršila prijem objekta, čime je objekt stavljen u upotrebu.

7. Izmirena je obaveza prema izvođaču po definitivnoj situaciji iz odobrenog dugoročnog kredita za osnovna sredstva.

Na računima glavne knjige ovo bi bilo proknjiženo na sledeći način:

<b>žiro-račun</b>		<b>Avansi za osnovna sredstva</b>		<b>Investicije u toku</b>	
s) 3.200.000	1) 2.250.000	1) 2.250.000	3) 1.125.000	2) 2.100.000	6) 4.050.000
			5) 1.125.000	4) 1.425.000	
				6) 525.000	
<b>Dobavljači za osnovna sredstva</b>		<b>Dugoročni kredit za osnovna sredstva</b>		<b>Osnovna sredstva</b>	
3) 2.100.000	2) 2.100.000		3) 975.000	6) 4.050.000	
5) 1.425.000	4) 1.425.000		5) 300.000		
7) 525.000	6) 525.000		7) 525.000		

### 7.3.2.2. Izgradnja osnovnih sredstava u sopstvenoj režiji

Ukoliko su registrovana za obavljanje građevinske delatnosti ili ukoliko poseduju odgovarajuću opremu i kadrove, preduzeća mogu graditi osnovna sredstva i u sopstvenoj režiji pod sulovom da njihova predračunska vrednost ne prelazi zakonski limit. Izgradnju osnovnih sredstava može obavljati poslovna jedinica preduzeća koja se posebno formira za ovu namenu. U tom slučaju izgradnja se obuhvata na isti način kao u slučaju kada izgradnju vrši izvođač radova koji je angažovan sa strane. Međutim, češće se kao izvođač radova javlja posebna jedinica koja već posluje u sastavu preduzeća. Tada se izgradnja obuhvata kao interna realizacija i knjiži zaduživanjem računa investicije u toku za primljene privremene situacije, odnosno definitivnu situaciju i odobravanjem računa interna realizacija gotovih proizvoda i usluga. Po završetku gradnje osnovnog sredstva, njegova predaja u upotrebu se knjiži zaduživanjem računa osnovna sredstva po nabavnoj vrednosti sredstva i odobravanjem računa investicije u toku. Pokažimo ovo na jednom primeru: neka je saldo na žiro-računu 100.000 dinara i neka su nastale sledeće promene:

1. Na osnovu odluke organa upravljanja preduzeće je pristupilo izgradnji depoa za vozila unutrašnjeg transporta čija je predračunska vrednost 1.020.000 dinara. Finansiranje izgradnje se vrši iz izdvojenih novčanih sredstava za investicije. Prema prvoj privremenoj situaciji vrednost izvršenih radova je 442.500 dinara.

2. Konačna situacija za izgradnju objekta glasi na 937.500 dinara.

3. Sa računa izdvojenih novčanih sredstava za investicije izvršeno je refundiranje nabavne vrednosti izgrađenog objekta na žiro-račun.

Ove promene bi na računima glavne knjige bile obuhvaćene na sledeći način:

žiro-račun	Investicije u toku	Interna realizacija proizvoda i usluga
s) 100.000	1) 442.500	1) 442.500
3) 937.500	2) 495.000	2) 495.000
	Izdvojena novčana sredstva za investicije	
	3) 937.500	

Ukoliko se sredstva već nalaze na žiro-računu, onda se ne bi javila promena tri, s obzirom da preduzeće nije obavezno da drži sredstva na računu izdvojena novčana sredstva za investicije. Sredstva na računu izdvo-

jena novčana sredstva za investicije su namenjena za nabavku osnovnih sredstava. Dakle, kako izgradnja osnovnih sredstava dovodi do ulaganja sredstava u poslovanje, to je neophodno da se sredstva sa računa izdvojena novčana sredstva za investicije prebace na žiro-račun.

### ***7.3.2.3. Izgradnja zajedničkih osnovnih sredstava***

Preduzeća mogu zajedno sa drugim preduzećima ići na izgradnju zajedničkih osnovnih sredstava i to onda kada za to postoje zajednički ekonomski interesi. Pri tome, svako od preduzeća u svom knjigovodstvu obuhvata ovu izgradnju srazmerno visini sredstava koje ulaže. Preduzeća moraju odrediti jedno preduzeće koje će biti nosilac prava i obaveza, odnosno kome će preneti udružena sredstva i obavezu plaćanja dospelih obaveza. Uplata sredstava koja se udružuju u cilju izgradnje (ili kupovine) osnovnog sredstva se u knjigovodstvima preduzeća obuhvataju kao povećanje dugoročno udruženih sredstava i smanjenje sredstava na žiro-računu ili računu izdvojena novčana sredstva za investicije, zavisno od načina isplate. Preduzeće, koje je određeno kao nosilac prava i obaveza, prenosi sredstva koja su mu uplatila druga preduzeća i sopstvena sredstva sa kojima učestvuje sa svog žiro-računa na račun izdvojena novčana sredstva za investicije. Knjigovodstveno obuhvatanje isplate avansa, likvidacije avansa, prijema privremenih i definitivne situacije, isplate obaveza po situacijama je istovetno knjigovodstvenom obuhvatanju izgradnje osnovnih sredstava gde se kao investitor javlja jedno preduzeće. Po završetku izgradnje vrednost završenog osnovnog sredstva se prenosi sa računa investicije u toku na račun osnovna sredstva, pri čemu svako od preduzeća koje je učestvovalo u izgradnji u svom knjigovodstvu evidentira povećanje osnovnih sredstava srazmerno iznosu sredstava koje je uložilo u izgradnju i odobrava račun potraživanja za dugoročno udružena sredstva, čime se gasi potraživanja prema preduzeću koje je nosilac prava i obaveza u izgradnji. Nakon ovoga, svako od preduzeća u svom knjigovodstvu nastavlja da vodi zajedno osnovno sredstvo srazmerno uloženim sredstvima.

**Primer:** preduzeća E i F su donela odluku o izgradnji zajedničke fabričke hale, čija je predračunska vrednost 6.375.000 dinara. Preduzeća sredstva obezbeđuju iz sopstvenih izvora, pri čemu preduzeće E učestvuje sa 3.075.000 dinara a preduzeće F sa 3.300.000 dinara. Saldo na žiro-računu preduzeća E je 3.300.000 dinara a preduzeća F 3.500.000 dinara.

1. Preduzeće F je uplatilo svoje učešće u finansiranju izgradnje osnovnog sredstva preduzeću E kod koga se vode udružena sredstva.

U knjigovodstvu preduzeća F ova uplata bi bila proknjižena:

<b>Potraživanja za dugoročno udružena sredstva</b>
--

1) 3.300.000

<b>žiro-račun</b>
-------------------

s) 3.500.000 | 1) 3.300.000

2. Preduzeće E na čiji žiro-račun je izvršena uplata sredstava za izgradnju beleži u svom knjigovodstvu povećanje gotovine na žiro-računu i formiranje obaveze za dugoročno udružena sredstva.

3. Preduzeće E je celokupan iznos sredstava potrebnih za izgradnju osnovnog sredstva prenelo sa žiro-računa na račun izdvojenih novčanih sredstava za investicije.

4. Izvođač radova je dostavio prvu privremenu situaciju za objekat u izgradnji koja glasi na 3.825.000 dinara. Obaveza prema izvođaču radova izmirena je iz izdvojenih novčanih sredstava za investicije.

5. Primljena je definitivna situacija koja glasi na 6.450.000 dinara.

6. Kolaudaciona komisija je izvršila tehnički prijem objekta i izdala upotrebnu dozvolu. Prema konačnom obračunu preduzeće E je učestvovalo u finansiranju izgradnje sa 3.150.000 dinara a preduzeće F sa 3.300.000 dinara.

7. Preduzeće E je izmirilo obavezu prema izvođaču radova isplatom 2.550.000 dinara sa računa izdvojenih novčanih sredstava za investicije i 75.000 dinara sa žiro-računa.

Na osnovu odluke o zajedničkoj izgradnji, preduzeće E u svom knjigovodstvu sprovodi sledeća knjiženja:

<b>žiro-račun</b>
-------------------

s) 3.300.000 | 3) 6.375.000  
2) 3.300.000 | 7) 75.000

<b>Obaveze za dugoročno udružena sredstva</b>
---

6) 3.300.000 | 2) 3.300.000

<b>Izdvojena novčana sredstva za investicije</b>
--

3) 6.375.000 | 4a) 3.825.000  
7) 2.550.000

<b>Investicije u toku</b>
---------------------------

4) 3.825.000 | 6) 6.450.00  
5) 2.575.000

<b>Dobavljači za osnovna sredstva</b>
---------------------------------------

4a) 3.825.000 | 4) 3.825.000  
7) 2.625.000 | 5) 2.575.000

<b>Osnovna sredstva</b>
-------------------------

6) 3.150.000

U knjigovodstvu preduzeća F aktiviranje završenog osnovnog sredstva se knjiži:

<b>Potraživanja za dugoročno udružena sredstva</b>
--

1) 3.300.000 | 6) 3.300.000

<b>Osnovna sredstva</b>
-------------------------

6) 3.300.000

#### 7.4. Prijem osnovnih sredstava bez naknade

Preduzeća u društvenoj svojini mogu doći do osnovnih sredstava i prijemom ovih sredstava bez naknade (na poklon), a po osnovu ugovora. Predmet ovog ugovora mogu biti, kako stvari, tako i prava koja imaju tretman osnovnog sredstva. Knjigovodstveno obuhvatanje prijema osnovnih sredstava bez naknade se vrši zaduživanjem računa osnovnih sredstava za nabavnu vrednost primljenog sredstva i odobravanjem računa ispravke vrednosti osnovnih sredstava za otpisanu vrednost i računa sopstveni kapital za neotpisanu vrednost. Primera radi, ako je bez naknade primljena mašina od preduzeća J čija je nabavna vrednost 90.000 dinara a otpisana vrednost 60.000 dinara, ovo bi bilo proknjiženo kao:

Osnovna sredstva	Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	Početni društveni kapital
1) 90.000	1) 60.000	1) 30.000

### 8. Knjigovodstveno obuhvatanje materijala

#### 8.1. Materijal – pojam, podela i evidencija

Pod materijalom se podrazumevaju predmeti rada (sirovine, osnovni i pomoćni proizvodni materijal), pomoćni neproizvodni materijal, gorivo, mazivo, sitan inventar, ambalaža, autogume i otpaci. Sirovine predstavljaju proizvode primarne proizvodnje, koje u promet ulaze u neprerađenom stanju (napr. nafta, ruda i dr.). Za razliku od njih osnovni materijali predstavljaju proizvode prerađivačke industrije (napr. predivo). Sirovine i osnovni proizvodni materijali predstavljaju osnovnu sadržinu proizvoda, pri čemu je presudna uloga koju oni imaju u proizvodnji proizvoda. Drugim rečima, u proizvodnji jednog proizvoda jedan materijal može biti osnovni, a u proizvodnji nekog drugog proizvoda pomoćni. Zbog toga se pomoćnim proizvodnim materijalima smatraju oni koji ulaze u sastav proizvoda, ali koji ne predstavljaju njegovu osnovnu sadržinu. Za razliku od pomoćnih proizvodnih materijala, neproizvodni pomoćni materijali ne ulaze u sastav proizvoda, već omogućavaju normalno odvijanje proizvodnog procesa (napr. materijali za održavanje osnovnih sredstava). Što se tiče goriva, ona mogu biti: tehnološka (napr. koks), energetska (služe za proizvodnju energije) i goriva za ogrev (za zagrevanje prostorija). Sitan inventar se odnosi na sredstva za rad koja imaju vek trajanja kraći od jedne godine ili čija je nabavna vrednost niža od propisane. Pod ambalažom se podrazumevaju materijali i stvari koji se koriste za pakovanje proizvoda kako bi se očuvala njihova svojstva pri skladištenju i

transportu. Ambalaža se u zavisnosti od odabranog kriterijuma može grupisati na različite načine, ali je sa aspekta knjigovodstva najznačajnija podela ambalaže prema funkciji i vezanosti za proizvod. Prema funkciji ambalaža se deli na ambalažu koja ima karakter osnovnog sredstva i ambalažu koja ima karakter obrtnog sredstva, dok prema vezanosti za proizvod ambalaža može biti nedovojiva (napr. tube) i odvojiva (nepovratna i povratna).

U svakom preduzeću postoje komisije za kvantitativan i kvalitativan prijem materijala. Prijemu materijala prisustvuju članovi komisije i magacioner koji prima materijal u skladište. Ukoliko je materijal ispravan, sastavlja se prijemnica u tri primerka, od kojih jedan ostaje magacioneru za magacinsku evidenciju, drugi se dostavlja nabavnoj službi za praćenje izvršenja ugovora, a treći se priključuje ulaznoj fakturi dobavljača kao dokaz da je materijal preuzet i za knjiženje fakture i njene isplate. Međutim, ako materijal nije ispravan, o ovome se sastavlja komisijski zapisnik, pri čemu se jedan primerak ovog zapisnika dostavlja dobavljaču. Dakle, materijal se ne preuzima sve dok se ne otklone odstupanja od ugovora ili otpremnice dobavljača. Nakon što se obavi prijem materijala, pristupa se njegovom knjigovodstvenom obuhvatanju.

Evidentiranje materijala se vrši u finansijskom, materijalnom i magacinskom knjigovodstvu.

U finansijskom knjigovodstvu se vrši sintetičko evidentiranje materijala kao dela obrtnih sredstava po vrednosti, što znači da račun materijal svojim prometom i saldom prikazuje stanje i promene ukupnih zaliha materijala.

U materijalnom knjigovodstvu se vrši analitičko evidentiranje materijala po vrsti, količini i vrednosti, pri čemu se ovde javlja onoliko analitičkih računa koliko vrsta materijala dato preduzeće koristi, a saldo ovih računa pokazuje vrednost i količinsko stanje i promene zaliha date vrste materijala.

Konačno, magacinsko knjigovodstvo, takođe, predstavlja analitičku evidenciju koja se od materijalnog knjigovodstva razlikuje po tome što se u njoj iskazuju promene i stanje pojedinih vrsta materijala samo naturalno, odnosno materijal se vodi samo po vrsti i količini.

## **8.2. Knjigovodstveno obuhvatanje ulaganja u materijal, sitan inventar i ambala u**

Evidencija materijala se može voditi po stvarnim, kombinovanim i planskim (obračunskim) nabavnim vrednostima, što utiče i na knjigovodstveno obuhvatanje ulaganja finansijskih sredstava u ovu vrstu obrtnih sredstava.

### 8.2.1. Pribavljanje materijala

Knjigovodstveno obuhvatanje pribavljanja (nabavke) materijala će se razlikovati zavisno od toga po kojoj nabavnoj vrednosti se materijal vodi. U tom smislu, razlikuje se obuhvatanje materijala po stvarnoj, kombinovanoj i planskoj nabavnoj vrednosti.

#### ***8.2.1.1. Obuhvatanje nabavke materijala po stvarnoj nabavnoj vrednosti***

Nabavka materijala, uopšte uzev, dovodi do povećanja zaliha materijala, sa jedne, i smanjenja novčanih sredstava, sa druge strane. Međutim, u privredi se pri preuzimanju materijala ne vrše gotovinska plaćanja, već između trenutka isporuke i trenutka isplate postoji određen vremenski period u toku koga preduzeće ima obavezu prema dobavljačima, zbog čega se ove obaveze sve do trenutka izmirenja evidentiraju na računu dobavljači. Materijal se vodi po nabavnoj vrednosti.

Stvarna nabavna vrednost predstavlja zbir fakturne vrednosti i stvarnih zavisnih troškova nabavke.

Zbog toga se svi zavisni troškovi nabavke (prevoz, utovar, istovar i dr.) obuhvataju na dugovnoj strani računa materijal i potražnoj strani računa dobavljači ukoliko je od njih primljena faktura koja još nije plaćena, odnosno na potražnoj strani žiro-računa ili računa blagajna ukoliko je isplata ovih obaveza izvršena čekom ili u gotovu.

#### **Primer:**

Prema prijemnici materijala br. 25 i fakturi dobavljača br. 41 kupljeno je i primljeno materijala ukupne vrednosti 255.000 dinara, i to:

- 1.500 m svile po ceni od 120 dinara (180.000 dinara),
- 750 m platna po ceni od 80 dinara (60.000 dinara), i
- 375 m postave po ceni od 40 dinara (15.000 dinara).

Troškovi prevoza železnicom po tovarnom listu br. 154 iznose 18.000 dinara. Tovarni list je otkupljen bariranim čekom br. 3127.

Troškovi utovara i prevoza materijala od železničke stanice do magacina materijala iznose 3.000 dinara i plaćeni su u gotovom.

1. Prema izvodu banke dobavljačima je isplaćeno 255.000 dinara na ime izmirenja obaveze po fakturi br. 41.

Knjiženje prijema materijala pretpostavlja prethodnu izradu kalkulacije jedinične nabavne cene i zbirne kalkulacije nabavne vrednosti. Ove kalkulacije se obično rade na prijemnici. U ovom primeru prijemnica materijala bi izgledala ovako:



Magacin br.1 Beograd, 02. I t.g.					
<p style="text-align: center;"><b>PRIJEMNICA MATERIJALA BR. 25</b> (sa kalkulacijom)</p> <p>Od dobavljača G, Beograd, primili smo po fakturi br. 41 sledeći materijal železnicom Pojedinačna kalkulacija</p>					
Šifra materijala	Naziv materijala	Jedinica mere	Količina	Stvarna	
				Nabavna cena	Nabavna vrednost
3309	Svila	m	1.500	128	192.000
3315	Platno	m	750	88	66.000
2406	Postava	m	375	48	18.000
Svega:					276.000

## Zbirna kalkulacija:

Dokument	Iznos
1. Materijal po fakturi	255.000
2. Prevoz ček 3127	18.000
3. Utovar-istovar plaćeno u gotovu	3.000
Svega:	276.000
ZTN po m $21.000 : 2625 = 8$ dinara	

Materijal	iro-račun	Blagajna
1) 276.000	s <sup>o</sup> ) 1) 18.000 2) 255.000	s <sup>o</sup> ) 1) 3.000
	<b>Dobavljači</b> 2) 255.000   1) 255.000	

### 8.2.1.2. Obuhvatanje nabavke materijala po kombinovanoj nabavnoj vrednosti

U slučaju knjigovodstvenog obuhvatanja materijala po stvarnoj nabavnoj vrednosti se može izvršiti tek nakon što se na osnovu primljene dokumentacije utvrdi pojedinačna ukupna nabavna vrednost. Kako su iz ugovora ili na osnovu prethodnih isporuka najčešće poznate fakturna cena i fakturna vrednost, to je potrebno utvrditi zavisne troškove nabavke (ZTN). U cilju ažurnosti knjigovodstva, zavisni troškovi nabavke se obično planiraju, s obzirom da je potrebno dosta vremena da bi se prikupila dokumenta o visini ovih troškova. Tako se nabavna cena sastoji od fakturne cene i planiranih zavisnih troškova nabavke, zbog čega se ova nabavna cena naziva kombinovanom.

Zavisni troškovi nabavke se planiraju na osnovu važećih tarifa koje se koriguju zavisno od očekivanih promena cena. Ovi troškovi se mogu iskazivati ili u apsolutnom iznosu (napr. 10 dinara po metru materijala) ili u procentu od fakturne cene (napr. 3% od fakturne vrednosti nabavljenog materijala). Planirani zavisni troškovi nabavke se pri knjiženju nabavke obuhvataju na potražnoj strani računa razgraničenja ZTN, koji predstavlja račun vremenskih razgraničenja. Na potražnoj strani ovog računa se u toku poslovne godine knjiže planirani zavisni troškovi nabavke, čime se omogućava utvrđivanje tačnijih periodičnih rezultata. Kada prispeju fakture koje se odnose na zavisne troškove nabavke, one se knjiže na dugovnoj strani računa razgraničenja ZTN. Ovaj račun se zaključuje krajem poslovne godine, kada se porede stvarno nastali i planirani zavisni troškovi nabavke. Razlika između stvarnih i planiranih zavisnih troškova nabavke će predstavljati razliku između stvarne i kombinovane vrednosti materijala samo ukoliko nijedan deo ovih zaliha nije utrošen. Međutim, kako u stvarnosti dolazi do trošenja zaliha materijala, to se ovako utvrđena razlika odnosi i na zalihe materijala i na troškove materijala sadržane u nedovršenoj proizvodnji, nerealizovanim i realizovanim gotovim proizvodima.

Kako su krajem poslovne godine i nabavka i troškovi već proknjiženi, to bi raspodela razlike na materijal i troškove bila veoma komplikovana a ne bi bitno uticala na poslovni rezultat. Zbog toga se pretpostavlja da se razlika u celosti odnosi na utrošen materijal, te se za iznos razlike koriguju troškovi materijala i to tako što se račun troškovi materijala zadužuje kada su stvarni zavisni troškovi nabavke viši od planiranih, a odobrava ako su planirani zavisni troškovi nabavke viši od stvarnih.

U praksi se obuhvatanje ove razlike vrši preko računa vanredni prihodi odnosno vanredni rashodi. Naime, ako su stvarni zavisni troškovi nabavke viši od planiranih, razlika se obuhvata na računu vanredni rashodi, a ako su stvarni zavisni troškovi nabavke niži od planiranih, razlika se obuhvata na računu vanredni prihodi.

Pokažimo ovo na jednom primeru:

1. Prema prijemnici br. 41 i fakturi dobavljača br. 41 kupljeno je i primljeno materijala u vrednosti od 255.000 dinara. Na ime zavisnih troškova nabavke obračunava se 4,5 dinara po metru.

2. Izdat je bezgotovinski ček radi otkupa tovarnog lista br. 154 koji glasi na 18.000 dinara, a prema priznanici br. 15 isplaćeno je u gotovu 3.000 dinara na ime istovara i prevoza od železničke stanice do magacina.

3. Zaključiti račun razgraničenje zavisnih troškova nabavke (ZTN).

Kalkulacija jedinične nabavne cene i zbirna kalkulacija sadržane su u prijemnici materijala:

Magacin br.1 Beograd, 02. I t.g.					
PRIJEMNICA MATERIJALA BR. 25 (sa kalkulacijom)					
Od dobavljača G, Beograd, primili smo po fakturi br. 41 sledeći materijal železnicom Pojedinačna kalkulacija					
Šifra materijala	Naziv materijala	Jedinica mere	Količina	Stvarna	
				Nabavna cena	Nabavna vrednost
3309	Svila	m	1.500	124	186.000
3315	Platno	m	750	85	63.000
2406	Postava	m	375	47,5	17.812,5
				Svega:	266.812,5

## Zbirna kalkulacija:

Dokument	Iznos
1. Materijal po fakturi	255.000
2. Planirani ZTN 2.625 x 4,5	11.812,5
Kombinovana nabavna vrednost	266.812,5
Planirani ZTN 4,5 dinara po m	

Pojedinačna kombinovana nabavna cena je utvrđena kao zbir pojedinačnih fakturnih cena i planiranih zavisnih troškova nabavke, odnosno:

	Stvarna fakturna cena	Planirani ZTN	Kombinovana nabavna cena
Svila	119,5	4,5	124,0
Platno	80,5	4,5	85,0
Postava	43,0	4,5	47,5

Kombinovana nabavna vrednost u zbirnoj kalkulaciji je utvrđena kao zbir fakturne vrednosti i planiranih zavisnih troškova nabavke ( $255.000 + 11.812,5 = 266.812,5$ ).

Nakon ovoga je moguće knjiženje prijema materijala i u materijalnom knjigovodstvu i na računima glavne knjige.

Na računima glavne knjige imaćemo:

<b>Materijal</b>	<b>Dobavljači</b>	<b>Razgraničenje ZTN</b>
1) 266.812,5	1) 255.000	2) 21.000
		1) 11.812,5
		3) 9.187,5
<b>Blagajna</b>	<b>iro-račun</b>	<b>Vanredni rashodi</b>
s <sup>o</sup> )	S <sup>o</sup> )	3) 9.187,5
2) 3.000	2) 18.000	

### **8.2.1.3. Obuhvatanje nabavke materijala po planskoj nabavnoj vrednosti**

Razlog vođenja zaliha materijala po planskim (obračunskim) nabavnim cenama je omogućavanje kontrole nabavne službe poređenjem planskih i stvarnih fakturnih cena i ubrzanje knjiženja nabavke i utrošaka materijala, s obzirom da planske cene omogućavaju da se knjiženje izvrši bez čekanja na dokumentaciju na osnovu koje se utvrđuje stvarna nabavna cena.

Planska nabavna cena se sastoji od planske fakturne cene i planiranih zavisnih troškova nabavke. Utvrđivanje planskih nabavnih cena se vrši krajem jedne poslovne godine za narednu godinu za svaku vrstu materijala posebno. Da bi se mogle utvrditi ove cene, potrebno je utvrditi planske fakturne cene, što se čini tako što se postojeće fakturne cene koriguju za očekivane promene cena u narednoj godini. Pored ovoga, potrebno je utvrditi i planirane zavisne troškove nabavke, što se čini na sličan način, odnosno postojeći zavisni troškovi nabavke se koriguju za očekivane promene ovih troškova u narednoj godini. Nakon ovoga je moguće utvrditi planske nabavne cene koje važe za celu narednu godinu i zbog čega se smatraju stalnim cenama. Drugim rečima, knjigovodstveno obuhvatanje nabavke i izdavanja materijala u proizvodnji se vrši po planskim nabavnim cenama. No, kako se zalihe materijala u bilansu iskazuju po stvarnim nabavnim vrednostima, to je potrebno razliku između planskih i stvarnih nabavnih cena obuhvatati na posebnom računu odstupanja od planskih nabavnih cena materijala.

Samo knjiženje nabavke materijala se vrši tako što se za plansku nabavnu vrednost materijala zadužuje račun materijal a odobrava račun dobavljači za stvarnu fakturnu vrednost i stvarne zavisne troškove nabavke, odnosno ukoliko je ovo plaćeno, odobrava se žiro-račun (ako je plaćanje izvršeno bezgotovinski) ili račun blagajne (ako je plaćanje izvršeno u gotovu). Razlika između više planske i niže stvarne nabavne vrednosti se obuhvata na potražnoj strani računa odstupanje od planskih nabavnih cena materijala i razlika se označava kao sniženje. Ukoliko je planska nabavna vrednost niža od stvarne, razlika se obuhvata na dugovnoj strani računa odstupanje od planskih nabavnih cena materijala i predstavlja prekoračenje.

#### **Primer:**

1. Prema prijemnici br. 25 primljen je materijal po planskoj nabavnoj vrednosti od 280.000 dinara.

2. Od dobavljača je primljena faktura br. 41 za kupljeni materijal na 255.000 dinara. Na ime zavisnih troškova prevoza primljena je faktura br. 154 na 18.000 dinara, dok je iz blagajne prema priznanici br. 15 isplaćeno 3.000 dinara na ime istovara i prevoza od železničke stanice.

3. Sa žiro-računa je isplaćena obaveza prema dobavljaču po fakturi br. 41.

Da bi se moglo izvršiti knjiženje na računima glavne knjige, potrebno je uraditi pojedinačnu kalkulaciju planske nabavne vrednosti. Ukoliko planske nabavne cene iznose 129 dinara za svilu, 90 dinara za platno i 49 dinara za postavu, prijemnica materijala u ovom slučaju bi sadržala plansku nabavnu vrednost kupljenog materijala i dovoljna je za knjiženje prijema materijala.

Magacin br.1 Beograd, 02. I t.g.					
PRIJEMNICA MATERIJALA BR. 25 (sa kalkulacijom)					
Od dobavljača G, Beograd, primili smo po fakturi br. 41 sledeći materijal železnicom Pojedinačna kalkulacija					
Šifra materijala	Naziv materijala	Jedinica mere	Količina	Stvarna	
				Nabavna cena	Nabavna vrednost
3309	Svila	m	1.500	129	193.500
3315	Platno	m	750	90	67.500
2406	Postava	m	375	49	18.375
Svega:					279.375

Podaci iz prijemnice o pojedinačnoj nabavnoj vrednosti su neophodni za knjiženje na analitičkim računima, dok se za knjiženje na računima glavne knjige koriste podaci o ukupnoj planskoj nabavnoj vrednosti. Sa druge strane, stvarna nabavna vrednost primljenog materijala se utvrđuje po prijemu dokumenata i ona u konkretnom slučaju iznosi 276.000 dinara (255.000 din. po fakturi br. 41 + 18.000 din. po fakturi br. 154 + 3.000 din. po priznanici br. 15). Kako je planska nabavna vrednost viša od stvarne za 3.375 dinara, to ova razlika predstavlja sniženje planske nabavne vrednosti. Ako se uporede planska i stvarna nabavna vrednost za svaki od materijala, može se utvrditi odakle potiče razlika, odnosno:

Vrsta materijala	Planska nabavna vrednost	Stvarna nabavna vrednost	Odstupanje od planskih nabavnih cena materijala
Svila	193.500	192.000	-1.500
Platno	67.500	66.000	-1.500
Postava	18.375	18.000	-375
Svega:	279.375	276.000	-3.375

Nakon ovoga knjiženje na računima glavne knjige bi bilo:

Materijal	Dobavljači	Odstupanje od planskih nabavnih cena
1) 279.375	2) 255.000    1) 273.000	1) 3.375

Blagajna		žiro-račun	
s <sup>0</sup> )	1) 3.000	s <sup>0</sup> )	2) 255.000

Račun odstupanje od planskih nabavnih cena materijala je korektivan račun. Saldo ovog računa može biti i dugovan i potražan i pokazuje za koliko se planska nabavna vrednost materijala iskazana na računu materijal razlikuje (odstupa) od stvarne nabavne vrednosti materijala. Dakle, do stvarne vrednosti materijala se dolazi indirektno, korigovanjem planske nabavne vrednosti. U tom smislu, dugovan saldo računa odstupanje od planskih nabavnih cena materijala pokazuje da su stvarne nabavne cene bile više od planskih nabavnih cena, odnosno da je vrednost zaliha materijala obračunata po planskim nabavnim cenama niža za iznos salda na ovom računu od njihove stvarne nabavne vrednosti. Zbog toga se pri izradi bilansa dugovan saldo računa odstupanje od planskih nabavnih cena materijala dodaje planskoj nabavnoj vrednosti (saldu računa materijal) kako bi se zalihe materijala iskazale po stvarnoj nabavnoj vrednosti. Sa druge strane, potražan saldo na računu odstupanje od planskih nabavnih cena materijala pokazuje da je vrednost zaliha materijala obračunata po planskim nabavnim cenama viša od njihove stvarne nabavne vrednosti za iznos salda na ovom računu, te se oduzima od salda na računu materijal.

Prilikom knjiženja nabavke materijala po planskoj nabavnoj ceni u praksi se često najpre knjiži prijem materijala na osnovu prijemnice zaduživanjem računa materijal po planskoj nabavnoj vrednosti i odobravanjem računa dobavljači za nefakturisani materijal. Kada stignu sva potrebna dokumenta i sastavi se zbirna kalkulacija stvarne nabavne vrednosti, račun dobavljači za nefakturisani materijal se gasi zaduživanjem za plansku nabavnu vrednost a za elemente stvarne nabavne vrednosti se odobravaju računi: dobavljača za stvarnu fakturnu vrednost i za neplaćene zavisne troškove nabavke, blagajne ili žiro-račun za zavisne troškove koji su plaćeni u gotovu, odnosno čekom i odstupanje od planskih nabavnih cena materijala za razliku između planske i stvarne nabavne vrednosti.

Pokažimo ovo na jednom primeru:

1. Prema prijemnici br. 25 primljen je materijal po planskoj nabavnoj vrednosti od 279.375 dinara.

2. Od dobavljača je primljena faktura br. 41 na 255.000 dinara. Na ime troškova prevoza materijala primljena je faktura br. 154 na 18.000 dinara, dok je iz blagajne po priznanici br. 15 isplaćeno 3.000 dinara na ime istovara i prevoza sa železničke stanice.

3. Sa žiro-računa je isplaćena prema dobavljaču po fakturi br. 41.

Knjiženje na računima glavne knjige bi bilo:

<b>Materijal</b>	<b>Dobavljači za nefakturisani materijal</b>	<b>Dobavljači</b>
1) 279.375	2) 279.375   1) 279.375	3) 255.000   2) 273.000
<b>Blagajna</b>	<b>Odstupanje od planskih nabavnih cena</b>	<b>iro-račun</b>
s <sup>0</sup> )   2) 3.000	2) 3.375	s <sup>0</sup> )   3) 255.000

I ukoliko se zalihe vode po planskim nabavnim cenama, mogu se koristiti planirani zavisni troškovi nabavke, s tim što se prilikom obuhvatanja prijema materijala, planska nabavna vrednost poredi sa kombinovanom nabavnom vrednošću koja sadrži stvarnu fakturnu vrednost i planirane zavisne troškove nabavke. Razlika između ovih vrednosti pokazuje odstupanje stvarnih od planskih fakturnih cena. Dakle, knjiženje prijema materijala se razlikuje po tome što se za planirane troškove odobrava račun razgraničenje zavisnih troškova nabavke, dok se fakture i druga dokumenta (priznanica, izveštaj o isplati čeka i dr.) koja se odnose na zavisne troškove nabavke knjiže na teret računa razgraničenje zavisnih troškova nabavke uz odobrenje računa dobavljača, blagajne ili žiro-računa, zavisno od toga da li je samo primljena faktura ili je izvršena isplata. Zaključak računa razgraničenje zavisnih troškova nabavke se vrši na kraju poslovne godine. Naime, za razliku između stvarnih i planiranih zavisnih troškova nabavke treba korigovati stvarnu nabavnu vrednost materijala. U slučaju kada se materijal vodi po kombinovanoj nabavnoj vrednosti, ovakvo knjiženje bi bilo veoma složeno. Međutim, kada se materijal vodi po planskoj nabavnoj vrednosti, razlika između planskih i stvarnih zavisnih troškova nabavke se može proknjižiti tako da ona koriguje stvarnu nabavnu vrednost materijala. Tada se račun razgraničenje zavisnih troškova nabavke izravna uz istovremeno knjiženje na strani duguje, odnosno potražuje računa odstupanje od planskih nabavnih cena materijala. Naime, saldo na računu odstupanje od planskih nabavnih cena materijala obuhvata razlike između planske i stvarne faktorne vrednosti materijala, s obzirom da su i u planskoj i u kombinovanoj nabavnoj ceni sadržani planirani zavisni troškovi nabavke. Zbog toga na ovom računu treba proknjižiti razliku između planiranih i stvarnih troškova nabavke, kako bi saldo ovog računa pokazao razliku između planske i stvarne nabavne vrednosti. U tom smislu, na dugovoj strani ovog računa se knjiži razlika između viših stvarnih i nižih planskih zavisnih troškova nabavke. Na potražnoj strani računa odstupanja se knjiži razlika između viših planskih i nižih stvarnih zavisnih troškova nabavke.

Pokažimo ovo na primeru:

1. Prema prijemnici br. 25 i fakturi br. 41 kupljen je i primljen materijal u vrednosti od 255.000 dinara. Planirani zavisni troškovi nabavke iz-

nose 11.812,5 dinara. Planska nabavna vrednost kupljenog materijala je 279.375 dinra.

2. Na ime prevoza kupljenog materijala primljena je faktura br. 154 na 18.000 dinara, dok je za istovar i utovar od železničke stanice po priznatici br. 15 isplaćeno 3.000 dinara.

3. Zaključiti račun razgraničenje zavisnih troškova nabavke.

Na računima glavne knjige ove promene bi bile obuhvaćene na sledeći način:

<b>Materijal</b>	<b>Dobavljači za nefakturisani materijal</b>	<b>Dobavljači</b>
1) 279.375	1a) 279.375   1) 279.375	1a) 255.000 2) 18.000
<b>Razgraničenje ZTN</b>	<b>Odstupanje od planskih nabavnih cena</b>	<b>Blagajna</b>
2) 21.000   1a) 11.812,5 3) 9.187,5	3) 9.187,5   1a) 12.562,5	s <sup>0)</sup>   2) 3.000

Kombinovana nabavna vrednost materijala u ovom primeru iznosi 266.812,5 dinara (255.000 dinara fakturna vrednost + 11.812,5 dinara planirani zavisni troškovi nabavke), što u odnosu na plansku nabavnu vrednost od 279.375 dinara pokazuje sniženje od 12.562,5 dinara. Ovo je razlika između stvarne fakturne vrednosti od 255.000 dinara i planske fakturne vrednosti od 267.562,5 dinara (planska nabavna vrednost – planirani zavisni troškovi nabavke = 279.375 – 11.812,5 = 267.562,5).

Planirani zavisni troškovi nabavke iznose 11.812,5 dinara a stvarni troškovi 21.000 dinara. Knjiženjem razlike između planiranih i stvarnih zavisnih troškova nabavke na dugovnu stranu računa odstupanje od planskih nabavnih cena materijala koriguje se kombinovana nabavna vrednost materijala i svodi na stvarnu vrednost, s obzirom da potražni saldo na ovom računu nakon knjiženja razlike između planiranih i stvarnih zavisnih troškova nabavke iznosi 3.375 dinara predstavlja odstupanje stvarne od planirane nabavne vrednosti materijala (276.000 – 279.375 = -3.375).

### 8.2.2. Nefakturisani materijal

Između prijema fakture od dobavljača i prijema materijala može doći do nepodudaranja. Ukoliko je materijal primljen u magacin a faktura od dobavljača još nije stigla, govorimo o nefakturisanom materijalu. U tom slučaju se obuhvata prijem isporučenog materijala kroz povećanje njegovih zaliha na osnovu prijemnice i za isti iznos se obuhvata povećanje obaveza prema dobavljačima za nefakturisani materijal sve dok ne stigne faktura.





terijal. Svi eventualni troškovi koji nastanu u vezi sa prevozom materijala padaju na teret kupca i u tom smislu povećavaju vrednost nabavljenog materijala.

Pokažimo ovo ne jednom primeru:

1. Od dobavljača Y je primljena faktura br. 103 na 29.000 dinara za materijal utovaren u vagon. Franco železnička stanica dobavljača.
2. Primljen je materijal u magacin po prijemnici br. 35. Na ime troškova prevoza primljen je tovarni list na 1.500 dinara.

Na računima glavne knjige ovo bi bilo obuhvaćeno na sledeći način:

Materijal na putu		Dobavljači		Materijal	
1) 29.000	2) 29.000		1) 29.000	2) 30.500	
			2) 1.500		

#### 8.2.4. Materijal na obradi i doradi

Ponekad se materijal koji je primljen od dobavljača, pre nego što se preda u proizvodnju, upućuje na obradu i doradu. Naime, u tim slučajevima su obrada i dorada uslov korišćenja materijala u proizvodnji. Zbog toga se troškovi obrade i dorade smatraju sastavnim elementom nabavne vrednosti materijala. Slanje materijala na obradu i doradu se knjigovodstveno obuhvata zaduživanjem računa materijal na obradi i doradi za vrednost materijala koji se šalje na obradu i doradu i odobravanjem računa materijal za istu vrednost. Nakon izvršene obrade i dorade, zatvara se račun materijala na obradi i doradi za prvobitnu vrednost materijala i povećavaju se obaveze prema dobavljačima koji su izvršili obradu i doradu a za ukupnu vrednost materijala se zadužuje račun materijala. Pokažimo ovo na jednom primeru: saldo na računu materijal je 350.000 dinara.

1. Preduzeću Z je poslat materijal na obradu i doradu u vrednosti od 80.000 dinara.
2. Materijal je vraćen sa dorade. U vezi sa doradom od dobavljača je primljena faktura br. 64 na 75.000 dinara za troškove dorade i faktura br. 98 na 15.000 dinara za troškove prevoza.

Na računima glavne knjige ove promene bi bile obuhvaćene na sledeći način:

Materijal		Materijal na obradi i doradi		Dobavljači	
s <sup>0</sup> ) 350.000	1) 80.000	1) 80.000	2) 80.000		2) 75.000
2) 170.000					2) 15.000

Ukoliko se materijal vodi po planskoj nabavnoj ceni, slanje i vraćanje materijala sa obrade i dorade se drugačije obuhvata u knjigovodstvu. Naime, slanje materijala na obradu i doradu se obuhvata zaduživanjem računa materijal na obradi i doradi i odobravanjem računa materijal ali po planskoj nabavnoj vrednosti predatog materijala. Po završenoj obradi i doradi, prijem materijala se knjiži kao i u slučaju nabavke, odnosno za plansku nabavnu vrednost obrađenog ili doradenog materijala se zadužuje račun materijal, dok se za plansku nabavnu vrednost predatog materijala odobrava račun materijal na obradi i doradi a za troškove obrade i dorade se odobrava račun dobavljača (ako je primljena faktura) ili žiro-račun ili račun blagajne (ako su troškovi plaćeni). Razlika između prvobitne planske nabavne vrednosti materijala i nabavne vrednosti obrađenog ili doradenog materijala se obuhvata na dugovnoj ili potražnoj strani računa odstupanje od planskih nabavnih cena materijala, zavisno od toga da li se radi o prekoračenju ili o sniženju.

**Primer:** Saldo na računu materijal je 400.000 dinara, a na računu odstupanje od planskih nabavnih cena materijala je 28.000 dinara (sniženje).

1. Poslato je na doradu materijala u vrednosti od 200.000 dinara.
2. Primljen je materijal sa dorade. Na ime troškova dorade primljena je faktura br. 41 na 45.000 dinara, dok je za troškove prevoza primljena faktura br. 56 na 23.000 dinara. Planska nabavna vrednost primljenog materijala iznosi 275.000 dinara.

Na računima glavne knjige navedene promene bi bile obuhvaćene na sledeći način:

<div>Materijal</div> <div>s<sup>0</sup>) 400.000 2) 275.000</div>	<div>Odstupanje od planskih nabavnih cena materijala</div> <div>s<sup>0</sup>) 28.000 2) 7.000</div>	<div>Dobavljači</div> <div>2) 45.000 2) 23.000</div>
<div>Materijal na obradi i doradi</div> <div>1) 200.000 2) 200.000</div>		

## 9. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavke robe

Kada se govori o robi misli se na trgovinska preduzeća, koja je nabavljaju u cilju dalje prodaje potrošačima. Evidentiranje zaliha robe se vrši na isti način kao i evidentiranje zaliha materijala. Dakle, pored sintetičke evidencije u finansijskom knjigovodstvu, vode se i analitičke evidencije u robnom knjigovodstvu i magacinu. Zalihe robe se mogu voditi po nabavnoj

vrednosti i po prodajnoj vrednosti. U zavisnosti od toga po kojoj se vrednosti vode, razlikuje se i knjigovodstveno obuhvatanje nabavke robe.

### **9.1. Nabavka robe po nabavnoj vrednosti**

Ukoliko se roba vodi po nabavnoj vrednosti, knjigovodstveno obuhvatanje nabavke robe je identično obuhvatanju nabavke materijala. Zalihe robe po nabavnoj vrednosti vode trgovinska preduzeća na veliko i magacini robe trgovinskih preduzeća na malo. Za nabavnu vrednost robe se zadužuje račun roba na zalihi a odobrava račun dobavljača ili dobavljača za nefakturisanu robu (za fakturnu vrednost), dok se za zavisne troškove nabavke u zavisnosti od toga kako su ovi troškovi plaćeni odobrava račun dobavljača, žiro-račun ili račun blagajne. Razlika između planiranih i stvarnih zavisnih troškova nabavke se u zavisnosti od toga da li su planirani troškovi viši ili niži od stvarnih prenosi na račun vanredni prihodi, odnosno vanredni rashodi.

### **9.2. Nabavka robe po prodajnoj vrednosti**

Trgovinska preduzeća na malo vode zalihe robe po prodajnoj vrednosti. Prodajna vrednost se obračunava na osnovu prodajne cene koja predstavlja zbir nabavne cene (fakturna cena + zavisni troškovi nabavke) i razlike u ceni. Planirane prodajne cene se sastoje od planirane nabavne cene i planirane razlike u ceni. Razlika u ceni predstavlja potencijalni bruto dobitak preduzeća. Realizacijom robe ovaj potencijalni dobitak postaje ostvaren dobitak. Visina razlike u ceni zavisi od visine obračunate razlike u ceni i ostvarenog prometa robe. Razlikom u ceni se pokrivaju troškovi poslovanja trgovinskog preduzeća, pri čemu eventualna razlika predstavlja ostvareni finansijski rezultat (dobitak ili gubitak). Razlika u ceni se može javiti u obliku slobodno obračunate razlike u ceni i to kod roba čije se cene slobodno formiraju. Razlika u ceni se može javiti u obliku marže, koja je data u procentu i to kod roba čija je proizvođačka ili veleprodajna cena limitirana od strane državnog organa. Konačno, kod roba čije cene utvrđuje proizvođač, razlika u ceni se javlja u obliku rabata.

Nabavka robe po prodajnoj vrednosti se knjigovodstveno obuhvata zaduživanjem računa roba na zalihi po prodajnoj vrednosti i odobravanjem: računa dobavljači za fakturnu vrednost i zavisne troškove nabavke (ako su primljene fakture), žiro-računa ili računa blagajne za plaćene zavisne troškove nabavke i računa razlika u ceni za iznos u kome je prodajna cena viša od nabavne. Preduzeće i ovde može koristiti kalkulatívne zavisne troškove nabavke robe, pri čemu su knjiženja istovetna knjiženjima prilikom evidentiranja materijala po planskoj nabavnoj vrednosti, s obzirom da se kada su planski troškovi viši od stvarnih (planski troškovi niži od stvarnih) za razliku povećava (smanjuje) razlika u ceni. Da bismo pokazali knjigovodstveno obuhvatanje nabavke robe po prodajnoj vrednosti, pođimo od sledećeg pri-

mera: početni saldo novca na žiro-računu iznosi 100.000 dinara a od dobavljača F je kupljeno 2.000 kg cementa po ceni od 130 dinara za kilogram. Na ime prevoza plaćeno je bezgotovinskim čekom 4.000 dinara. Prodajna cena kupljene robe iznosi 180 dinara po kilogramu. Na računima glavne knjige ovo bi bilo obuhvaćeno na sledeći način:

<b>Roba na zalih</b>	<b>Dobavljači</b>	<b>iro-račun</b>
1) 360.000	1) 260.000	s <sup>0</sup> ) 100.000    1) 4.000
	<b>Razlika u ceni</b>	
	1) 96.000	

### 9.3. Nabavka robe sa obračunom poreza na dodatu vrednost (PDV)

Evidenciju robe po prodajnim cenama s obračunom poreza na dodatu vrednost vode trgovinska preduzeća na malo, koja robu prodaju krajnjim potrošačima. Trgovina na malo u cenu robe uračunava i naplaćuje porez na promet na dodatu vrednost.

Knjiženje nabavke robe se vrši kao i u prethodnom primeru, s tim što se za ulazni porez na dodatu vrednost otvara konto PDV u primljenim fakturama, a za sopstvenu poresku obavezu otvara konto Ukalkulisani PDV.

### Primer:

Prema našoj prijemnici i fakturi dobavljača, u prodavnicu je primljeno 2.000 kg robe po fakturnoj ceni od 36 din za 1 kg. Obračunati zavisni troškovi nabavke robe iznose 2 din za 1 kg nabavljene robe.

Sastaviti kalkulaciju i proknjižiti, ako je razlika u ceni robe (marža) 20%, a porez na dodatu vrednost 18%.

Kalkulacija nabavne i prodajne cene robe:

	1 kg	2.000 kg
fakturna cena (vrednost) robe sa PDV-om	42,48	84.960
– ulazni porez na dodatu vrednost (PDV) 18%	6,48	12.960
= fakturna cena (vrednost) bez poreza na do- datu vrednost (PDV)	36,00	72.000
+ zavisni troškovi nabavke	2,00	4.000
= nabavna cena (vrednost) robe	38,00	76.000
+ razlika u ceni robe (marža) 20%	9,00	18.000
= prodajna cena (vrednost) + ukalkulisani porez	37,00	94.000
+ na dodatu vrednost 18%	8,46	16.920
= prodajna cena (vrednost) sa PDV-om	45,46	110.920

$$\text{Ulazni PDV} = \frac{72.000 \cdot 18}{100} = 12.960 \text{ din.}$$

$$\text{Marža} = \frac{72.000 \cdot 20}{100 - 20} = \frac{1.440.000}{80} = 18.000 \text{ din.}$$

$$\text{Ukalkulisani PDV} = \frac{94.000 \cdot 18}{100} = \frac{1.692.000}{100} = 16.920 \text{ din.}$$

Na računima glavne knjige ovo bi bilo obuhvaćeno na sledeći način:

<b>Roba u prodavnici</b>	<b>PDV u primljenim fakturama</b>	<b>Dobavljači</b>
1) 110.920	1) 12.960	84.960 (1)
<b>Obračunati ZNT</b>	<b>Razlika u ceni</b>	<b>Ukalkulisani PDV</b>
4.000 (1)	18.000 (1)	16.920 (1)

## 10. Izmirenje obaveza prema dobavljačima

Obaveze prema dobavljačima nastaju nabavkom sredstava (obrtnih i osnovnih sredstava). Obično se isplata dobavljača ne vrši u trenutku prijema ovih sredstava, već između trenutka prijema i trenutka isplate postoji vremenski razmak. Obaveze prema dobavljačima se u zavisnosti od vrste sredstava koje su od njih nabavljene, obuhvataju na računu dobavljači za osnovna sredstva, odnosno na računu dobavljači. S obzirom da je već ukazano na knjigovodstveno obuhvatanje izmirenja obaveza prema dobavljačima za osnovna sredstva, to ćemo pažnju usmeriti na izmirenje obaveza prema dobavljačima za obrtna sredstva.

Obaveze prema dobavljačima nastaju na osnovu fakture koju oni dostavljaju po izvršenoj isporuci proizvoda ili usluga. Pri tome, obaveze prema dobavljačima mogu biti izmirene i u manjem iznosu od početnog. Do ovoga dolazi u slučaju kada dobavljači odobravaju popuste, čime dolazi do smanjenja obaveza prema njima. Pod popustima se podrazumevaju sva ugovorena sniženja kupovne cene koja dobavljači odobravaju kupcima njihovih proizvoda ili usluga u cilju povećanja porudžbina ili ubrzanja naplate. Radi se o instrumentima prodajne politike dobavljača, kao što su: količinski rabat, sezonski rabat, kasa skonto, superrabat i dr. Pored ovih popusta, postoje i sniženja ugovorenih cena do kojih dolazi na zahtev kupaca usled propusta pri isporuci proizvoda ili usluga (napr. isporuka proizvoda nižeg kvaliteta od ugovorenog, kašnjenje u isporuci, štete na proizvodima itd.) u vidu obešteće-

nja kupca (napr. kroz bonifikaciju). I u slučaju popusta i u slučaju propusta pri isporuci, dolazi do smanjenja obaveza prema dobavljačima.

Sa knjigovodstvenog aspekta, popusti koje odobravaju dobavljači se dele na popuste koji su poznati u trenutku prijema i koji se mogu uzeti u obzir pri utvrđivanju nabavne vrednosti i knjiženju nabavke i popuste koji su naknadno odobreni. U slučaju popusta koji su poznati u trenutku prijema, za iznos popusta se smanjuje fakturna vrednost i, time, nabavna vrednost, odnosno za iznos smanjene nabavne vrednosti zadužuje se račun materijal a odobrava račun dobavljači. Sa druge strane, naknadno odobreni popusti se naknadno obuhvataju, s obzirom da je nabavka već proknjižena. Pri tome, ako se materijal vodi po stvarnim ili kombinovanim nabavnim vrednostima, popusti se knjiže zaduživanjem računa dobavljača za iznos popusta (čime se smanjuju obaveze prema dobavljačima) i odobravanjem računa troškovi materijala (čime se ovi troškovi snižavaju). Pokažimo ovo na jednom primeru: neka je potražni saldo na računu dobavljači 110.000 dinara, dugovni saldo na računu troškovi materijala 50.000 dinara i dugovni saldo na računu materijal 120.000 dinara i neka nas je dobavljač H, kome se duguje 110.000 dinara, obavestio knjižnim pismom da je naknadno odobrio sezonski rabat od 7.000 dinara. Na računima glavne knjige navedene promene bi bile proknjižene na sledeći način:

Dobavljači		Tro kovi materijala		Materijal	
1) 7.000	s <sup>0</sup> ) 110.000	s <sup>0</sup> ) 50.000	1) 7.000	s <sup>0</sup> ) 120.000	

Ukoliko se materijal vodi po planskim nabavnim vrednostima, naknadno odobreni popusti i sniženja se knjiže zaduživanjem računa dobavljači i odobravanjem računa odstupanja od planskih nabavnih cena materijala. Kako bismo navedeno učinili jasnijim, pođimo od sledećeg primera: potražni saldo na računu dobavljača iznosi 110.000 dinara, dugovni saldo na računu materijal 120.000 dinara a prekoračenje na računu odstupanja od planskih nabavnih cena materijala 11.000 dinara. Dobavljač H nam je naknadno odobrio sezonski rabat od 7.000 dinara za materijal isporučen po fakturi br. 54. Navedena promena bi bila obuhvaćena na računima glavne knjige na sledeći način:

Dobavljači		Materijal		Odstupanja od planskih nabavnih cena materijala	
1) 7.000	s <sup>0</sup> ) 110.000	s <sup>0</sup> ) 120.000		s <sup>0</sup> ) 11.000	1) 7.000

Za razliku od proizvodnih preduzeća, u trgovinskim preduzećima se popusti i sniženja koja odobravaju dobavljači obuhvataju zaduživanjem ra-

čuna dobavljači i odobravanjem računa razlika u ceni. Naime, unapred utvrđeni rabati koje proizvođači odobravaju trgovinskim preduzećima kako bi se njihova roba prodavala po cenama koje su oni utvrdili, predstavlja oblik razlike u ceni i ne smatra se popustom. Rok plaćanja se utvrđuje kupoprodajnim ugovorom i obično iznosi 15 dana od dana prijema robe i fakture (mada može biti i duži). Što se plaćanja tiče, ona se obavljaju bezgotovinski, a sam način plaćanja zavisi od roka u kome plaćanje treba da bude izvršeno. Ukoliko se plaćanje vrši odmah (bez odlaganja), onda se ono obavlja čekom, čime se smanjuju obaveze prema dobavljačima i stanje novca na žiro-računu. Ako je rok za plaćanje do 15 dana, plaćanja se vrše virmanskim nalogom, što se, takođe, obuhvata zaduživanjem računa dobavljača i odobravanjem žiro-računa. Pri tome, ukoliko je ugovorom predviđeno ili navedeno u fakturi da kupac može koristiti kasa skonto (popust na fakturnu cenu za plaćanje u propisanom roku), ovo ne može biti obuhvaćeno pri kniženju s obzirom da realizacija ovog popusta zavisi od toga da li će obaveza biti isplaćena u predviđenom roku ili ne. Mogućnost isplate fakture u predviđenom roku zavisi od raspoloživih novčanih sredstava, zbog čega se kasa skonto smatra finansijskim prihodom. U tom smislu, kada preduzeće izmiruje obaveze u predviđenom roku koristeći kasa skonto, to se obuhvata zaduživanjem računa dobavljači za ukupan iznos fakturne vrednosti i odobravanjem žiro-računa za fakturnu vrednost koja je umanjena za kasa skonto i računa finansijski prihodi za iznos kasa skonta.

**Primer:** dugovni saldo na žiro-računu iznosi 350.000 dinara a potražni saldo na računu dobavljači 100.000 dinara.

1. Sa žiro-računa je virmanskim nalogom isplaćena obaveza prema dobavljaču H po fakturi br. 54 koja glasi na 100.000 dinara po odbitku 2% kasa skonta.

Na računima glavne knjige ovo bi bilo obuhvaćeno kao:

žiro-račun		Dobavljači		Finansijski prihodi	
s <sup>0</sup> ) 350.000	1) 98.000	1) 100.000	s <sup>0</sup> ) 100.000		1) 2.000

Ako je rok za plaćanje 90 dana, za izmirenje obaveza prema dobavljačima se koristi menica. Ovo se dešava u slučaju kada preduzeće ne može da izmire obavezu prema dobavljaču u ugovorenom roku, već traži odlaganje plaćanja a kao obezbeđenje daje menicu. Na ovaj način obaveza prema dobavljačima se supstituiše meničnom obavezom, sa rokom koji po zakonu ne može biti duži od 90 dana. Menica predstavlja hartiju od vrednosti koja mora sadržati tzv. bitne elemente (oznaku da je menica, bezuslovni uput za plaćanje određene novčane svote, potpis trasata, naziv trasanta, naziv remitenta, dospeće, datum i mesto izdavanja). O roku dospeća imalac menice je podno-



si na naplatu, pri čemu se isplata može izvršiti iz svih raspoloživih novčanih sredstava dužnika. Rok dospeća može biti jednak roku plaćanja obaveze i u tom slučaju je menična obaveza jednaka obavezi prema dobavljačima za čije se plaćanje izdaje. Češće je međutim da je rok dospeća menice duži od roka plaćanja obaveze prema dobavljačima. U tom slučaju se javlja pasivna kamata, s obzirom da imalac menice (remitent) ima pravo na kamatu za vreme koje protekne od roka plaćanja obaveze do roka dospeća menice. Zamena obaveza prema dobavljačima meničnim obavezama se knjigovodstveno obuhvata zaduživanjem računa dobavljači za iznos obaveze i odobravanjem računa menične obaveze za isti iznos uvećan za iznos pasivne kamate, koja se obuhvata na računu ispravke vrednosti meničnih obaveza. Isplata meničnih obaveza se obuhvata zaduživanjem računa menične obaveze (čime se one gase) i odobravanjem žiro-računa. Konačno, isplata kamata po osnovu meničnih obaveza smanjuje novac na žiro-računu i menične obaveze, ali je treba preneti sa računa ispravka vrednosti meničnih obaveza na račun finansijski rashodi s obzirom da ovaj rashod nastaje plaćanjem.

**Primer:** saldo novca na žiro-računu iznosi 120.000 dinara.

1. Dobavljaču H je izdata menica sa rokom dospeća od 45 dana za isplatu po fakturi br. 54 koja glasi na 100.000 dinara, a koja je trebalo da bude plaćena u roku od 15 dana, menica je izdata nakon isteka roka plaćanja od 15 dana. kamata iznosi 7%.

2. Prema izveštaju banke dobavljaču H je isplaćeno sa žiro računa 100.875 dinara na ime obaveza po izdatoj menici koja je podneta na naplatu.

Na računima glavne knjige ovo bi bilo obuhvaćeno na sledeći način:

<b>iro-račun</b>		<b>Dobavljači</b>		<b>Menične obaveze</b>	
s <sup>0</sup> ) 120.000	2) 100.875	1) 100.00	s <sup>0</sup> ) 100.000	2) 100.875	1) 100.875
<b>Ispravka vrednosti meničnih obaveza</b>			<b>Finansijski rashodi</b>		
1) 875		2) 875		2) 875	

Dakle, kako dobavljač ima pravo na kamatu u roku od 45 dana s obzirom da u tom periodu kreditira dužnika, a kamatna stopa iznosi 7%, to iznos ove kamate od 875 dinara, predstavlja budući rashod po osnovu kamate i knjiži se na računu ispravka vrednosti meničnih obaveza. Prilikom isplate menične obaveze, gasi se menične obaveze i smanjuje stanje novca na žiro-računu i ujedno se tada gasi račun ispravka vrednosti meničnih obaveza s obzirom da u trenutku isplate meničnih obaveza nastaju finansijski rashodi. Prilikom izrade bilansa, menične obaveze se unose u pasivu po nominalnoj

vrednosti, dok se menična potraživanja unose u aktivu po nominalnoj vrednosti koja je umanjena za nedospele prihode koji su iskazani na računu ispravka vrednosti meničnih potraživanja.

U cilju osiguranja naplate svojih potraživanja, dobavljač može pri sklapanju kupoprodajnog ugovora zahtevati da se plaćanje vrši akreditivom. Za plaćanja za nabavljeni materijal i robu se obično koristi dokumentarni akreditiv, što znači da se isplata dobavljaču izvršava tek kada on ispuni određene uslove (prezentira dokumentaciju o isporuci robe). Na ovaj način se dobavljaču garantuje naplata potraživanja a kupcu isporuka. U tom slučaju je kupac dužan da kod svoje ili banke dobavljača otvori akreditiv deponujući na poseban račun iznos koji je jednak visini obaveze prema dobavljaču koja će nastati kada ovaj izvrši isporuku. Otvaranje akreditiva se knjigovodstveno obuhvata zaduživanjem računa otvoreni akreditiv i odobravanjem žiro-računa. Isplata obaveze prema dobavljačima iz otvorenog akreditiva se vrši zaduživanjem računa dobavljači i odobravanjem računa otvoreni akreditivi.

**Primer:** Saldo na žiro-računu iznosi 200.000 dinara a potražni saldo na računu dobavljača 150.000 dinara.

1. U skladu sa nalogom kupca banka je otvorila neopozivi dokumentarni akreditiv u iznosu od 70.000 dinara.

2. Dobavljač je iz otvorenog akreditiva naplatio 66.000 dinara. Prenosom preostalog iznosa od 4.000 dinara sa žiro-računa akreditiv je ugašen.

Na računima glavne knjige ćemo imati:

žiro-račun	
s <sup>0</sup> ) 200.000	1) 70.000
2a) 4.000	

Dobavljači	
2) 66.000	s <sup>0</sup> ) 150.000

Otvoreni akreditivi	
1) 70.000	2) 66.000
	2a) 4.000

G L A V A   I I I  
**KNJIGOVODSTVENE EVIDENCIJE I KNJIGOVODSTVENO  
OBUHVATANJE FINANSIJSKIH SREDSTAVA**

Ime i prezime: \_\_\_\_\_

Broj indeksa: \_\_\_\_\_

T E S T

Pitanje	Odgovor				Broj poena
1.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____
2.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____
3.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____
4.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____
5.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____
6.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____
7.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____
8.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____
9.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____
10.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____

UKUPNO POENA:

\_\_\_\_\_

Ocena: \_\_\_\_\_

Datum

Predmetni nastavnik

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_



**G l a v a**

# **IV**

---

**KNJIGOVODSTVENO  
OBUHVATANJE  
TRO KOVA I RASHODA**

## S a d r Ź a j

<b>1. Pojam i podela troškova i rashoda .....</b>	<b>199</b>
<b>2. Knjigovodstveno obuhvatanje troškova i rashoda .....</b>	<b>200</b>
2.1. Troškovi otpisa osnovnih sredstava.....	200
2.1.1. Metodi otpisa osnovnih sredstava .....	200
2.1.2. Knjigovodstveno obuhvatanje troškova otpisa osnovnih sredstava .....	203
2.2. Troškovi materijala, sitnog inventara i ambalaže .....	205
2.2.1. Knjigovodstveno obuhvatanje troškova materijala .....	205
2.2.1.1. Knjigovodstveno obuhvatanje troškova materijala obračunatih po stvarnim nabavnim cenama .....	205
2.2.1.2. Knjigovodstveno obuhvatanje troškova materijala obračunatih po planskim nabavnim cenama.....	208
2.2.1.3. Knjigovodstveno obuhvatanje troškova materijala koji se ne skladišti.....	210
2.2.2. Knjigovodstveno obuhvatanje troškova sitnog inventara i ambalaže .....	211
2.3. Troškovi proizvodnih usluga.....	213
2.4. Troškovi neproizvodnih usluga.....	214
2.5. Troškovi ličnih dohodaka (zarada) .....	214
2.6. Nabavna vrednost realizovanog materijala i robe .....	216
2.6.1. Nabavna vrednost realizovanog materijala .....	216
2.6.1.1. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavne vrednosti realizovanog materijala evidentiranog po stvarnoj nabavnoj vrednosti.....	216
2.6.1.2. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavne vrednosti realizovanog materijala evidentiranog po planskoj nabavnoj vrednosti .....	217
2.6.2. Nabavna vrednost realizovane robe .....	218
2.6.2.1. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavne vrednosti realizovane robe evidentirane po nabavnoj ceni .....	218
2.6.2.2. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavne vrednosti realizovane robe evidentirane po prodajnoj ceni .....	219
2.6.2.3. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavne vrednosti realizovane robe evidentirane po prodajnoj ceni sa porezom na dodatu vrednost (PDV) .....	220
2.7. Finansijski rashodi.....	221
2.8. Vanredni rashodi.....	223
2.9. Vremensko razgraničavanje troškova.....	224
2.9.1. Vremensko razgraničavanje unapred plaćenih troškova .....	224
2.9.2. Vremensko razgraničavanje obračunatih troškova .....	226
2.9.3. Vremensko razgraničavanje stvarnih troškova .....	228
<b>Test.....</b>	<b>231</b>

## **1. Pojam i podela troškova i rashoda**

Proizvodnja novih proizvoda i pružanje usluga uzrokuje nastanak različitih vrsta troškova. Uopšte uzev, troškovi predstavljaju novčani izraz utrošenog rada, sredstava i dobara u cilju proizvodnje novih proizvoda ili pružanja određenih usluga. Ovako definisani troškovi se mogu klasifikovati po različitim kriterijumima. Sa aspekta knjigovodstva zanačajna je podela troškova prema njihovoj prirodi, prema načinu kalkulisanja u cenu koštanja gotovih proizvoda i usluga, prema funkcionalnom području i prema stepenu reagovanja na promene obima proizvodnje.

Prema prirodi, svi troškovi se mogu podeliti na: troškove materijala, troškove otpisa osnovnih sredstava, troškove proizvodnih usluga, troškove ličnih dohodaka i troškove neproizvodnih usluga. Prema kriterijumu kalkulisanja u cenu koštanja, troškovi mogu biti: direktni i indirektni. Direktni troškovi se neposredno kalkulišu u cenu koštanja (napr. troškovi materijala za izradu, ličnih dohodaka izrade i dr.). Indirektni troškovi se ne kalkulišu direktno u cenu koštanja, jer su uslovljeni proizvodnjom većeg broja proizvoda, kao i kapacitetom, prodajnom funkcijom i dr. (napr. troškovi pogonskog materijala), zbog čega se oni kalkulišu u cenu koštanja preko ključa za raspodelu (napr. lični dohoci izrade i sl.). Prema funkcionalnom području, svi troškovi se mogu podeliti na: troškove nabavke, troškove proizvodnje, troškove prodaje i troškove upravljanja i finansiranja. Troškovi nabavke i proizvodnje se uračunavaju u cenu koštanja u zavisnosti od toga da li su proizvodi i realizovani (ako su realizovani, ovi troškovi idu na teret prihoda, a ako to nije slučaj, onda se njihovo pokriće odlaže). Konačno, prema stepenu reagovanja na promene obima proizvodnje, troškovi mogu biti varijabilni (menjaju se sa promenom obima proizvodnje) i fiksni (ne menjaju se sa promenom obima proizvodnje).

Pored ove podele, za knjigovodstvo je bitna i podela rashoda prema redovnosti njihovog nastanka na redovne i vanredne. Redovni rashodi nastaju u vezi sa poslovanjem preduzeća i mogu biti poslovni (nastaju u vezi sa obavljanjem osnovne delatnosti preduzeća) i finansijski rashodi (nastaju po osnovu korišćenja kreditnih izvora). Bliže određenje poslovnih rashoda zavisi od metoda utvrđivanja rezultata. Ako se rezultat utvrđuje na osnovu metoda ukupnih troškova (učinaka), pod poslovnim rashodima se podrazumevaju svi troškovi nastali u jednom obračunskom periodu koji su iskazani kao troškovi po vrstama (troškovi realizovanih i nerealizovanih učinaka). Međutim, ako se rezultat utvrđuje na osnovu metoda prodatih učinaka, pod poslovnim rashodima se podrazumevaju samo oni troškovi koji se odnose na prodate učinke (cena koštanja proizvodnje realizovanih učinaka, troškovi pro-

daje i troškovi uprave). Bez obzira na metod utvrđivanja rezultata, pod poslovnim rashodima se podrazumevaju i nabavna vrednost realizovanog materijala i nabavna vrednost realizovane robe. Što se tiče vanrednih rashoda, oni nastaju usled slučajnih, nepredviđenih okolnosti i mogu biti i poslovni i finansijski.

## **2. Knjigovodstveno obuhvatanje tro kova i rashoda**

Troškovi, dakle, nastaju u vezi sa proizvodnjom proizvoda ili pružanjem usluga, zbog čega se oni i obuhvataju kao i sredstva, po nabavnim vrednostima. U cilju što boljeg razumevanja i knjigovodstvenog obuhvatanja, sve troškove i rashode ćemo podeliti na: troškove otpisa osnovnih sredstava, troškove materijala, sitnog inventara i ambalaže, troškove proizvodnih usluga, troškove neproizvodnih usluga, troškove ličnih dohodaka, nabavnu vrednost realizovanog materijala i robe, finansijske rashode i vanredne rashode.

### **2.1. Tro kovi otpisa osnovnih sredstava**

Osnovna sredstva se koriste u većem broju poslovnih ciklusa, pri čemu ona ne gube svoj prvobitni oblik, ali se njihova vrednost postepeno smanjuje usled trošenja, dejstva prirodnih uslova i ekonomskog zastarevanja. Smanjenje vrednosti osnovnih sredstava se mora knjigovodstveno obuhvatiti, odnosno mora se utvrditi visina otpisa (troškova amortizacije). Troškovi osnovnih sredstava treba da budu alocirani tako da se omogući tačno utvrđivanje rezultata u obračunskim periodima. Troškovi amortizacije se uključuju u cenu koštanja proizvoda ili usluga, čime se nastoji nadoknaditi utrošeni deo osnovnih sredstava. U kojoj meri će utrošena osnovna sredstva biti nadoknađena zavisi od ostvarenog prihoda u datom obračunskom periodu.

#### **2.1.1. Metodi otpisa osnovnih sredstava**

Utvrdjivanje troškova amortizacije nije nimalo jednostavno i zahteva prethodno utvrđivanje osnovice za otpis, kao i izbor metoda otpisa. Osnovicu za obračun visine otpisa predstavlja nabavna vrednost osnovnih sredstava, dok se za utvrđivanje visine otpisa koriste metod vremenskog i metod funkcionalnog otpisivanja.

Prema metodu vremenskog otpisivanja nabavna vrednost osnovnog sredstva se raspodeljuje na ekonomski vek njegove upotrebe, koji se utvrđuje na osnovu iskustva. Kod ovog metoda visina otpisa osnovnih sredstava se može obračunati na osnovu linearnog, progresivnog ili regresivnog otpisa. Linearni (konstantni) otpis pretpostavlja da se osnovna sredstva ravnomerno troše u toku čitavog procenjenog veka njihovog trajanja, što znači da se vrednost osnovnih sredstava iz godine u godinu smanjuje istim intenzitetom.



Visina godišnjih otpisa se utvrđuje kao odnos nabavne vrednosti osnovnog sredstva i procenjenog veka njihovog trajanja, s tim što može biti data i kao procenat nabavne vrednosti sredstva. Dakle, prema metodu linearnog otpisa visina otpisa ostaje nepromenjena u toku veka trajanja sredstva, izuzev ako zbog adaptacije, rekonstrukcije ili revalorizacije dođe do promene nabavne vrednosti. Linearni otpis počiva na nerealnoj pretpostavci o ravnomernom trošenju sredstava, ali se bez obzira na to i dalje često koristi u praksi. Visina otpisa osnovnih sredstava se može utvrditi i primenom metoda progresivnog otpisa, koji zahteva da se visina otpisa povećava iz godine u godinu, jer se pretpostavlja da to odgovara prirodi osnovnih sredstava koja se u početku neznatno troše i potrebi njihovog uhodavanja. Pošto pretpostavke na kojima počiva metod nisu realne, to se ovaj retko koristi. Konačno, visinu otpisa osnovnih sredstava je moguće utvrditi i primenom metoda degresivnog otpisa, koji zahteva da se najveći deo nabavne vrednosti osnovnog sredstva otpiše u prvim godinama njegovog korišćenja, odnosno da se visina otpisa tokom vremena smanjuje. U prilog ovakvog utvrđivanja otpisa, koji se i najčešće koristi u praksi, kao argumenti se navode: uzima u obzir fizičko i ekonomsko zastarevanje sredstava, omogućava plansku podelu troškova i smanjenje godišnjih otpisa se podudara sa porastom troškova održavanja. Visina troškova otpisa po degresivnom metodu se vrši primenom aritmetičke i geometrijske degresije. Primena aritmetičke degresije (ili digitalnog otpisivanja) zahteva da se visina otpisa smanjuje iz godine u godinu za isti iznos. Naime, iznos degresije se dobija kada se nabavna vrednost osnovnog sredstva podeli zbirom godina procenjenog veka trajanja sredstva, odnosno  $D = 2OS / n(n+1)$  ( $D$  je iznos degresije,  $OS$  nabavna vrednost osnovnog sredstva, a  $n$  broj godina veka trajanja sredstva). Kada se ovako dobijena degresija pomnoži obrnutim nizom brojeva koji pokazuju procenjeni vek trajanja, dolazi se do godišnjih otpisa. Pokažimo ovo na primeru: Nabavna vrednost osnovnog sredstva iznosi 120.000 dinara, a procenjeni vek trajanja 4 godine. Uz pomoć digitalnog otpisa obračunati visinu godišnjih kvota amortizacije. Polazeći od navedenog imaćemo:

$D = (2 \times 120.000) / (4(4+1)) = 12.000$  dinara, a amortizacione kvote po godinama će biti:

Godina	Iznos degresije	X	Broj godina korišćenja	Godišnji iznos otpisa	Neotpisana vrednost
1.	12.000	x	4	48.000	72.000
2.	12.000	x	3	36.000	36.000
3.	12.000	x	2	24.000	12.000
4.	12.000	x	1	12.000	0

Preporučuje se korišćenje ovakvog metoda otpisa kod osnovnih sredstava sa dužim vekom korišćenja, s obzirom da kod osnovnih sredstava sa kraćim vekom korišćenja dolazi do otpisivanja većeg dela nabavne vrednosti

u toku prvih dve do tri godine.

Osim digitalne metode, koristi se i metoda iste osnove a opadajuće stope, koja iznos degresije iskazuje procentualno, u vidu godišnje stope otpisa. Ovde se vrši izbor stope po kojoj će se smanjivati otpisi, pri čemu ovo smanjenje može biti isto iz godine u godinu (ravnomerna degresija) ili manje u prvim a veće u kasnijim godinama. Pokažimo ovo na primeru: nabavna vrednost osnovnog sredstva je 120.000 dinara a procenjeni vek trajanja 4 godine. Obračunati godišnje otpise ako stopa otpisa iz godine u godinu opada za 6%. Polazeći od navedenog imaćemo:

1 godina = $x + 18\%$	1 godina = $16 + 18 = 34\%$
2 godina = $x + 12\%$	2 godina = $16 + 12 = 28\%$
3 godina = $x + 6\%$	3 godina = $16 + 6 = 22\%$
4 godina = $x + 0$	4 godina = $16 + 0 = 16\%$
$4x + 36\% = 100\%$	Otpis: $120.000 \times 34\% = 40.800$
$4x = 100\% - 36\%$	$120.000 \times 28\% = 33.600$
$x = 16\%$	$120.000 \times 22\% = 26.400$
	$120.000 \times 16\% = 19.200$

Za razliku od metoda aritmetičke degresije, metod geometrijske degresije nalaže izračunavanje godišnjeg otpisa primenom konstantne stope otpisa na neotpisanu vrednost osnovnog sredstva. Ovaj metod se naziva i metodom otpisivanja knjigovodstvene vrednosti. Otpisi treba da odgovaraju trošenju sredstva, pri čemu preostala knjigovodstvena vrednost na kraju veka trajanja ne sme da bude previsoka. Zbog toga se obično geometrijska degresija primenjuje tako da posle isteka polovine veka korišćenja sredstva, ostatak knjigovodstvene vrednosti linearno otpisuje. U velikom broju zemalja se zakonski određuje najviša granica stopa otpisa. U cilju pojašnjenja navedenog, pođimo od sledećeg primera: nabavna vrednost osnovnog sredstva iznosi 40.000 dinara, procenjeni vek trajanja 8 godina, pri čemu se sredstvo otpisuje primenom metoda geometrijske degresije po stopi od 20%.

Dakle, imaćemo, za ovaj primer, podatke kao u tabeli na sledećoj strani.

Ukoliko se ne proceni, može se javiti problem likvidacionog ostatka. Pri tome se stopa otpisa koja se primenjuje na opadajuću osnovicu i koja uzima u obzir likvidacioni ostatak utvrđuje kao:

$$\text{Stopa otpisa} = 1 - \sqrt[8]{\frac{\text{Likvidacioni ostatak}}{\text{Nabavna vrednost}}}$$

Go- dina	Knjigovodstvena vrednost na početku godine	Stopa otpisa	Godi nji otpis	Knjigovodstvena vrednost na kraju godine
1.	40.000	20%	8.000	32.000
2.	32.800	20%	6.400	25.600
3.	25.600	20%	5.120	20.480
4.	20.480	20%	4.096	16.384
5.	16.384	20%	4.096	12.288
6.	12.288		4.096	8.192
7.	8.192		4.096	4.096
8.	4.096		4.096	0

Pored vremenskog, u praksi se koristi i funkcionalni metod otpisa, kod koga se visina otpisa utvrđuje zavisno od očekivanog obima usluga koje osnovno sredstvo može da pruži. Ovaj metod se koristi kod delova opreme kod kojih se učinak može predvideti i meriti, kao i kod transportnih sredstava. Osnovni nedostatak ovog metoda se ogleda u tome što troškovi otpisa prevashodno zavise od fizičkog trošenja sredstva. Očekivani obim usluga se izražava kao procenjeni broj proizvoda koji se mogu proizvesti korišćenjem sredstva ili kao mogući broj časova rada sredstva. Dakle, visina otpisa po proizvodu ili usluzi se dobija kada se nabavna vrednost sredstva podeli procenjenim obimom usluga. Pri tome su ovako utvrđeni troškovi amortizacije konstantni po jedinici. Godišnja visina otpisa (amortizaciona kvota) se utvrđuje kada se planirani učinak pomnoži troškovima otpisa po jedinici. Prime-ra radi ako je nabavna vrednost osnovnog sredstva 120.000 dinara, ukupna proizvodnja 30.000 jedinica a moguća proizvodnja u ovoj godini iznosi 6.000 jedinica, onda su troškovi otpisa po jedinici učinka 4 dinara ( $120.000 / 30.000$ ), a godišnja kvota amortizacije 24.000 ( $86.000 \times 4$ ).

Svi navedeni metodi otpisa osnovnih sredstava, odnosno utvrđivanja visine otpisa (troškova amortizacije) omogućavaju da se nabavna vrednost osnovnih sredstava rasporedi na obračunske periode. Sama visina ovih troškova se razlikuje zavisno od odabranog metoda otpisa, zbog čega se metod otpisa ne sme često menjati jer se time narušava uporedivost periodičnih rezultata, čime se narušava načelo kontinuiteta.

### 2.1.2. Knjigovodstveno obuhvatanje troškova otpisa osnovnih sredstava

Visina troškova otpisa svih osnovnih sredstava kojima raspolaže preduzeće se utvrđuje kada se saberu troškovi otpisa pojedinačnih osnovnih sredstava, koji se utvrđuju primenom odabranog metoda otpisa. Obično se ukupni troškovi otpisa osnovnih sredstava utvrđuju na osnovu godišnjeg predračuna otpisa, koji predstavlja spisak svih osnovnih sredstava, njihovih nabavnih vrednosti, stopa otpisa i iznosa godišnjeg otpisa. Zakonski se obično propisuju minimalne stope otpisa za rad u dve smene, koje se u slučaju rada

u tri smene uvećavaju za 50%. Ovo se čini kako bi se očuvala celina osnovnih sredstava. Dakle, preduzeće mora da obračuna otpise osnovnih sredstava po ovim stopama, s tim što ako proceni da su one suviše niske, ono ih može povećati. Polazeći od pretpostavljenih podataka, predračun otpisa osnovnih sredstava bi imao sledeći izgled:

Red. broj grupe	Naziv grupe osnovnih sredstava	Osnovnica za obračun	Stopa otpisa		Iznos otpisa	
			Redovna	Povećana	Redovnog otpisa	Povećanog otpisa
4	Građevinski objekti					
	Fabričke hale i ostale građevine za vršenje delatnosti iz oblasti građevinarstva:					
	- od betona	25.000.000	1,5	-	375.000	
	- od metala	7.000.000	2,0	-	140.000	
98	Oprema za vršenja prevoza na putevima					
	Autobusi i dr.	10.000.000	10,0	3	100.000	30.000
	Svega:	42.000.000			615.000	30.000

U toku poslovanja obračun i knjiženje utrošaka osnovnih sredstava se vrši mesečno, nezavisno od toga što se ona troše kontinuirano. Zbog toga se godišnji otpis deli brojem meseci kako bi se dobio iznos mesečnog otpisa, koji se kalkuliše u troškove i za koji se smanjuje vrednost osnovnih sredstava. Pri tome se smanjenje vrednosti osnovnih sredstava usled otpisa ne obuhvata na računu osnovnih sredstava, već na korektivnom računu ispravka vrednosti osnovnih sredstava, kako bi se u svakom trenutku imao uvid u nabavnu, otpisanu i sadašnju vrednost. Račun ispravke vrednosti ima uvek potražni saldo i pokazuje otpisanu vrednost osnovnih sredstava, dok račun osnovna sredstva pokazuje nabavnu vrednost osnovnih sredstava. Do sadašnje vrednosti osnovnog sredstva se dolazi kada se od salda računa osnovna sredstva odbije saldo računa ispravka vrednosti osnovnih sredstava, zbog čega ovaj račun ulazi u aktivu bilansa ispod pozicije osnovna sredstva kao odbitna stavka. Dakle, za iznos otpisa zadužuje se račun troškovi otpisa osnovnih sredstava (troškovi amortizacije) i odobrava račun ispravka vrednosti osnovnih sredstava. Polazeći od podataka u predračunu otpisa osnovnih sredstava, mesečni otpis bi bio jednak 51.250 dinara ( $615.000 : 12$ ) i bio bi proknjižen na sledeći način:

<b>Osnovna sredstva</b>	<b>Ispravka vrednosti osnovnih sredstava</b>	<b>Troškovi otpisa osnovnih sredstava</b>
s <sup>0</sup> )42.000.000	1) 51.250	1) 51.250

Visina otpisa, koji se utvrđuje na osnovu predračuna na početku godine, može se u toku godine menjati. Tako se za osnovna sredstva koja

preduzeće nabavi u toku godine, otpis vrši u mesecu nakon meseca u kome su osposobljena za upotrebu. Ukoliko se osnovna sredstva prodaju ili rashoduju u toku meseca, otpis ovih sredstava prestaje narednog meseca. Godišnji otpis svakog pojedinačnog osnovnog sredstva se na kraju godine evidentira u analitičkoj evidenciji (kartici osnovnog sredstva) i istovremeno se u popisnim listama osnovnih sredstava na kraju godine unose podaci o vrsti, količini, nabavnoj vrednosti, stopi otpisa, otpisima u toku godine, otpisima do tekuće godine i ukupnim otpisima.

## **2.2. Tro kovi materijala, sitnog inventara i ambala e**

Troškovi materijala, sitnog inventara i ambalaže predstavljaju novčani izraz utrošaka materijala, ambalaže i sitnog inventara, odnosno do iznosa ovih troškova se dolazi kada se utrošene količine materijala, ambalaže i sitnog inventara pomnože njihovim jediničnim cenama (nabavnim ili planskim). Ovi troškovi se obuhvataju na računu troškovi materijala, na kome se knjiže i ostali troškovi materijala (troškovi pomoćnog i ostalog materijala, troškovi goriva i maziva, kalo, rastur, lom, troškovi kvara materijala, troškovi kancelarijskog materijala, troškovi gotovih proizvoda i robe, troškovi vode, troškovi električne energije). Pri tome se knjigovodstveno obuhvatanje troškova sirovina i materijala razlikuje od obuhvatanja troškova ambalaže i sitnog inventara.

### **2.2.1. Knjigovodstveno obuhvatanje tro kova materijala**

Troškovi materijala se različito obuhvataju zavisno od toga da li se oni obračunavaju po stvarnim ili planskim nabavnim cenama. Imajući ovo u vidu, biće ukazano na specifičnosti knjigovodstvenog obuhvatanja ovih troškova.

#### ***2.2.1.1. Knjigovodstveno obuhvatanje tro kova materijala obračunatih po stvarnim nabavnim cenama***

U knjigovodstvu se pretpostavlja da je materijal koji je na osnovu trebovanja izdat u proizvodnju i utrošen, odnosno u tom trenutku se evidentira povećanje troškova materijala i smanjenje zaliha materijala. Uopšte uz ev, troškovi materijala se knjiže zaduživanjem računa troškovi materijala i odobravanjem računa materijal za iznos troškova. Za utvrđivanje troškova materijala, odnosno utrošaka mogu se koristiti metod stalnog i metod umetnutog inventara.

Ukoliko se troškovi materijala utvrđuju na osnovu metoda stalnog inventara, onda to znači da se nakon svakog izdavanja materijala knjiži smanjenje zaliha. Zavisno od načina organizacije magacinske i analitičke evidencije materijala, utrošak se može obračunati po partijama (nabavkama) i po vrstama materijala.

Obračun utroška materijala po partijama se preporučuje preduzećima koja imaju relativno mali broj vrsta materijala na zalihi i kod kojih nabavke materijala nisu česte. Sam obračun zahteva evidentiranje materijala po partijama (nabavkama), što znači da se za jednu vrstu materijala otvara onoliko analitičkih kartica koliko se puta taj materijal nabavlja. Zalihe materijala moraju biti fizički odvojene i označene po partijama, a i samo izdavanje materijala se vrši po partijama. Primera radi, ako se cement nabavlja četiri puta u toku obračunskog perioda, i to: prvi put 5. januara 1.500 kg po nabavnoj ceni od 50 dinara za kilogram, drugi put 30. januara 2.500 kg po ceni od 48 dinara za kilogram, treći put 15. februara 2.000 kg po ceni do 52 dinara za kilogram i četvrti put 10. marta 1.800 kg po ceni od 55 dinara za kilogram i ako je izdato 300 kg cementa po trebovanju br. 10, nabavljenog u prvoj partiji, onda bi u materijalnom knjigovodstvu bila otvorena četiri analitička računa a troškovi materijala u iznosu od 15.000 dinara ( $300 \times 50$ ) bi bili obuhvaćeni na analitičkom računu prve partije:

Cement		Partija 1
05.01.	$1.500 \times 50 = 75.000$	$300 \times 50 = 15.000$
Cement		Partija 2
30.01.	$2.500 \times 48 = 120.000$	
Cement		Partija 3
15.02.	$2.000 \times 52 = 104.000$	
Cement		Partija 4
10.03.	$1.800 \times 55 = 99.000$	

Ako se utrošak materijala obračunava po vrstama materijala, onda se za svaku vrstu materijala otvara poseban analitički račun na kome se evidentiraju sve nabavke date vrste materijala nezavisno od nabavne cene. Upravo zbog načina obuhvatanja, ovde se može javiti problem izbora nabavne cene, odnosno po kojoj ceni bi trebalo knjižiti izdavanje materijala i troškove materijala. U praksi se za rešenje ovog problema najčešće koriste sledeći metodi: metod prosečne nabavne cene, metod prva ulazna jednaka prvoj izlaznoj ceni (fifo metod, first in first out method) i metod poslednja ulazna jednaka prvoj izlaznoj ceni (lifo metod, last in first out method). Prema metodu prosečne nabavne cene troškovi materijala se utvrđuju tako što se utrošeni materijal množi prosečnom nabavnom cenom, koja se dobija kada se ukupna vrednost zaliha podeli ukupnom količinom materijala na zalihi. U slučaju nove nabavke materijala, obično se menja i vrednost zaliha, pa, time, i njihova prosečna nabavna cena, što znači da se posle svake nabavke mora ponovo utvrditi ova prosečna cena (osim ako je nabavna cena nove nabavke jednaka prosečnoj nabavnoj ceni). Ako se troškovi materijala utvrđuju na os-

novu metoda prva ulazna jednaka prvoj izlaznoj ceni, to znači da se troškovi obračunavaju po nabavnoj ceni prve nabavke (pretpostavlja se da se materijal troši onim redom kojim je i nabavljen). Konačno, troškovi materijala se mogu obračunavati i na osnovu metoda poslednja ulazna jednaka prvoj izlaznoj ceni, što znači da se oni obračunavaju po nabavnoj ceni poslednje nabavke (pretpostavlja se da se prvo troši onaj materijal koji je poslednji nabavljen). Polazeći od već datog primera za metod obuhvatanja po partijama, imali bismo jedan analitički račun materijala cement, na kome bi u zavisnosti od odabranog metoda utvrđivanja troškova materijala njegovo izdavanje bilo proknjiženo na sledeći način:

a) metod prosečne nabavne cene

prosečna nabavna cena =  $398.000 : 7.800 = 51,03$  dinara

Cement		
(1) 05.01.	1.500 x 50 = 75.000	5) 300 x 51,03 = 15.309
(2) 30.01.	2.500 x 48 = 120.000	
(3) 15.02.	2.000 x 52 = 104.000	
(4) 10.03.	1.800 x 55 = 99.000	
	7.800	398.000

b) metod prva ulazna jednaka prvoj izlaznoj ceni

Cement		
(1) 05.01.	1.500 x 50 = 75.000	5) 300 x 50 = 15.000
(2) 30.01.	2.500 x 48 = 120.000	
(3) 15.02.	2.000 x 52 = 104.000	
(4) 10.03.	1.800 x 55 = 99.000	
	7.800	398.000

c) metod poslednja ulazna jednaka prvoj izlaznoj ceni

Cement		
(1) 05.01.	1.500 x 50 = 75.000	5) 300 x 55 = 16.500
(2) 30.01.	2.500 x 48 = 120.000	
(3) 15.02.	2.000 x 52 = 104.000	
(4) 10.03.	1.800 x 55 = 99.000	
	7.800	398.000

Troškovi materijala po metodu umetnutog inventara se utvrđuju kao razlika između početnih zaliha uvećanih za nabavke izvršene u toku obračunskog perioda i krajnjih zaliha (utvrđuju se popisom). Drugim rečima, visina troškova materijala direktno zavisi od veličine krajnjih zaliha. U tom smislu, ako su krajnje zalihe više, troškovi će biti niži i obratno. Pri tome, ovako utvrđeni troškovi se ne mogu vezati ni za mesta ni za nosioce troškova s obzirom da se utvrđuju u ukupnom iznosu. Zbog toga se ovaj metod može koris-

titi samo za utvrđivanje troškova materijala za izradu, odnosno u procesnoj industriji. Pokažimo ovo na jednom primeru: početne zalihe cementa iznose 1.500 kg po ceni od 50 dinara za kilogram; u toku perioda je nabavljeno 2.500 kg cementa po ceni od 48 dinara za kilogram, 2.000 kg po 52 dinara za kilogram i 1.800 kg po 55 dinara za kilogram; popisom su utvrđene krajnje zalihe od 7.500 kg utrošak i troškovi cementa ako je nabavna cena cena poslednje nabavke iznose 16.500 dinara  $((1.500\text{kg} + 6.300\text{kg} - 7.500\text{kg}) \times 55)$ . I kod ovog metoda se javlja problem izbora nabavne cene, za čije se rešenje može koristiti jedan od tri navedena metoda.

Uopšte uzev, izbor nabavne cene je značajan jer od toga zavisi, ne samo visina troškova materijala, već i vrednost zaliha. Ovo posebno dolazi do izražaja u uslovima deflacije i inflacije, s obzirom da svaki od odabranih metoda nabavne cene dovode do utvrđivanja različitih troškova materijala i različite vrednosti zaliha materijala i, time, do utvrđivanja različite visine periodičnog rezultata. U uslovima inflacije, preporučuje se upotreba metoda poslednja ulazna jednaka prvoj izlaznoj ceni jer se time omogućava obračun realnog finansijskog rezultata.

#### ***2.2.1.2. Knjigovodstveno obuhvatanje troškova materijala obračunatih po planskim nabavnim cenama***

Karakteristika planskih nabavnih cena je njihova nepromenljivost u toku poslovne godine. Primena ovih cena ima opravdanja u uslovima stabilnih cena, dok u uslovima inflacije onemogućava uvid u stvarno imovinsko stanje i rezultata poslovanja preduzeća. Shodno tome do planskih troškova materijala se dolazi kada se utrošene količine materijala pomnože planskim nabavnim jediničnim cenama. Međutim, prilikom obračuna periodičnog rezultata neophodno je utvrditi stvarne troškove materijala na osnovu stvarnih nabavnih cena. Da bi se ovo moglo izvršiti, potrebno je planske nabavne vrednosti utrošenog materijala svesti na stvarne, što bi bilo lako kada bi u toku perioda bile utrošene sve zalihe. Naime, tada bi saldo računa na kome se obuhvataju odstupanja od planskih nabavnih cena pokazivao svojim saldom za koliko je planska nabavna cena viša (potražni saldo) ili niža (dugovni saldo) od njihove stvarne vrednosti. Međutim, u praksi u toku jednog obračunskog perioda se obično utroši samo deo zaliha, zbog čega je potrebno utvrditi stvarnu nabavnu vrednost utrošenog materijala. Ovo pretpostavlja utvrđivanje dela odstupanja od planskih nabavnih cena materijala koji se odnosi na utrošeni materijal a koji se izračunava kao proizvod odnosa vrednosti utrošenog materijala po planskoj nabavnoj vrednosti i salda računa materijal po planskoj nabavnoj vrednosti i salda računa odstupanja od planskih nabavnih cena materijala. Nakon ovoga svođenje planske nabavne vrednosti utrošenog materijala na stvarnu nabavnu vrednost se vrši na jedan od dva načina:



- planska nabavna vrednost utrošenog materijala + (srazmerni deo negativnog odstupanja planskih cena materijala / stvarna nabavna vrednost utrošenog materijala)
- planska nabavna vrednost utrošenog materijala – (srazmerni deo pozitivnog odstupanja planskih cena materijala / stvarna nabavna vrednost utrošenog materijala).

Ako je stvarna nabavna vrednost zaliha materijala viša od planske nabavne vrednosti (dugovni saldo računa odstupanja, tj. negativno odstupanje ili prekoračenje), onda je planska nabavna vrednost utrošenog materijala niža od stvarne, pa se svođenje planske na stvarnu nabavnu vrednost vrši dodavanjem srazmernog dela odstupanja od planskih nabavnih cena materijala. Međutim, ako je stvarna nabavna vrednost zaliha materijala niža od planske nabavne vrednosti (potražni saldo računa odstupanja, tj. pozitivno odstupanje ili sniženje), onda je planska nabavna vrednost utrošenog materijala viša od stvarne, pa se svođenje planske na stvarnu nabavnu vrednost vrši oduzimanjem srazmernog dela odstupanja od planskih nabavnih cena materijala. Troškovi materijala, utvrđeni na navedeni način, knjiže se tako što se račun troškovi materijala zadužuju za stvarnu nabavnu vrednost utrošenog materijala, dok se račun materijal odobrava za plansku nabavnu vrednost utrošenog materijala a račun odstupanja od planskih nabavnih cena materijala se u zavisnosti od toga da li se radi o sniženju ili prekoračenju zadužuje ili odobrava za iznos odstupanja.

**Primer:** na zalihama ima 7.800 kg cementa, čija je vrednost po stvarnim nabavnim cenama 398.000 dinara. Planska nabavna cena iznosi 56 dinara za kilogram.

1. Proknjižiti zalihe materijala.
2. Prema trebovanju br. 24 izdato je u proizvodnju 300 kg cementa. Obračunati i proknjižiti srazmeran deo odstupanja od planskih nabavnih cena materijala.

Na računima glavne knjige ove promene će biti obuhvaćene na sledeći način:

Materijal		Odstupanje od planskih nabavnih cena materijala		Tro kovi materijala	
s) 398.000	2) 16.800	2) 1.464	1) 38.000	2) 15.336	
1) 38.000					

U vezi sa promenom jedan, vrednost materijala po planskim nabavnim cenama je 436.000 dinara ( $7.800 \times 56$ ), pa imamo pozitivno odstupanje od 38.000 dinara (sniženje). Što se tiče druge promene, potrebno je utvrditi plansku nabavnu vrednost utrošenog materijala koja iznosi 16.800 dinara ( $300 \times 56$ ) i srazmeran deo odstupanja koji iznosi 1.464 dinara ( $((16.800 / 436.000) \times 38.000)$ ). Nakon ovoga do stvarne nabavne vrednosti utrošenog materijala se dolazi kada se od planske nabavne vrednosti u ovom slučaju odbije srazmeran deo odstupanja od planskih nabavnih cena, što u primeru iznosi 15.336 dinara ( $16.800 - 1.464$ ).

Knjigovodstveno obuhvatanje srazmernog dela odstupanja od planskih nabavnih cena materijala se obično vrši mesečno ili kvartalno (a ne nakon svakog izdavanja materijala). Naime, u toku meseca ili kvartala na računu troškovi materijala se knjiži planska nabavna vrednost utrošenog materijala, s tim što se krajem meseca ili kvartala ova vrednost koriguje naviše (za prekoračenje) ili naniže (za sniženje). Polazeći od prethodno datog primera prema kome je stanje na računu materijal 436.000 dinara i potražni saldo na računu odstupanja od planskih nabavnih cena 38.000 dinara), pretpostavićemo da je prema rekapitulaciji trebovanja u toku meseca izdato u proizvodnju materijala u vrednosti od 19.600 dinara po planskoj nabavnoj vrednosti. Potrebno je obračunati i proknjižiti srazmeran deo odstupanja od planskih nabavnih cena. Na računima glavne knjige ćemo imati:

Materijal	Odstupanje od planskih nabavnih cena materijala	Tro kovi materijala
s) 436.000       1) 19.600	2) 1.708       1) 38.000	1) 19.600       2) 1.708

Nakon obuhvatanja promena, saldo računa troškovi materijala svojim saldom pokazuje stvarnu nabavnu vrednost utrošenog materijala, saldo računa materijal pokazuje plansku nabavnu vrednost materijala a korigovan saldonom računa odstupanja od planskih nabavnih cena materijala pokazuje stvarnu nabavnu vrednost materijala.

### ***2.2.1.3. Knjigovodstveno obuhvatanje tro kova materijala koji se ne skladi ti***

Preduzeća u razvijenim tržišnim privredama nastoje da zalihe materijala svedu na minimum, pa, čak, i da ga uopšte ne skladište (usklađivanjem roka nabavke materijala sa rokom njegove predaje u proizvodnju). Pojedini materijali se i ne mogu skladištiti (napr. električna energija, voda). S tim u vezi, knjigovodstveno obuhvatanje troškova ovih materijala se unekoliko razlikuje, s obzirom da se visina troškova utvrđuje na osnovu fakture dobavljača. Za iznos troškova po fakturi se zadužuje račun troškovi materijala a u zavisnosti od toga da li je ili ne izvršeno plaćanje odobravaju se račun dobav-

ljača ili žiro-račun ili račun blagajna. Ako je primera radi primljena faktura za utrošenu električnu energiju na 33.000 dinara, ovo bi bilo proknjiženo na sledeći način:

Tro kovi materijala	Dobavljači
1) 33.000	1) 33.000

### 2.2.2. Knjigovodstveno obuhvatanje tro kova sitnog inventara i ambala e

Sitan inventar i amabalaža se odnose na veliki broj različitih predmeta sa veoma kratkim vekom trajanja (trenutan, jedan obračunski period, jedna ili više godina). U zavisnosti od veka trajanja i vrednosti, troškovi sitnog inventara i ambalaže se knjiže na jedan od sledećih načina: otpisivanjem u potpunosti, otpisivanjem 50% vrednosti ili kalkulativnim otpisom. Sitan inventar i amabalaža koji se troše jednokratno ili u okviru jednog obračunskog perioda, knjigovodstveno obuhvatanje troškova je istovetno obuhvatanju materijala, odnosno za iznos troškova se zadužuje račun troškovi materijala a odobrava račun sitan inventar (ambalaža) na zalihi. Za utvrđivanje troškova sitnog inventara i ambalaže, čiji se vek trajanja ne može pouzdano utvrditi, koristi se otpisivanje 50% njihove vrednosti (ovaj metod je prema našem zakonu zabranjen). Dakle, u obračunskom periodu u kome se sitan inventar ili ambalaža daju u upotrebu, vrši se otpis polovine njihove vrednosti zaduživanjem računa troškovi materijala i odobravanjem računa sitan inventar na zalihi ili ambalaža na zalihi dok se ostatak njihove vrednosti (50%) prenosi na račun sitan inventar u upotrebi ili ambalaža u upotrebi i zatim se kada se inventar ili ambalaža istroše, rashoduju prenošenjem njihove vrednosti sa računa sitan inventar u upotrebi ili ambalaža u upotrebi na račun troškovi materijala. Dakle, knjigovodstveno obuhvatanje drugog dela vrednosti sitnog inventara i ambalaže nije vezana za stvarnu istrošenost, već za rashodovanje, odnosno između nastanka troška i rashodovanja postoji vremenski razmak, zbog čega dolazi do nerealnog iskazivanja periodičnog rezultata (troškovi se odlažu i evidentiraju u narednim periodima). Prilikom rashodovanja se mogu javiti otpaci, koji smanjuju troškove materijala.

Pokaži-mo ovo na primeru: saldo zaliha ambalaže iznosi 200.000 dinara i neka su date sledeće promene:

1. Na osnovu trebovanja br. 33 izdata je u upotrebu ambalaža neizvesnog veka trajanja u vrednosti od 24.000 dinara.

2. Na osnovu komisijskog zapisnika rashodovana je ambalaža u vrednosti od 6.000 dinara. Procenjena vrednost otpadaka iznosi 500 dinara.

Na računima glavne knjige ovo bi bilo obuhvaćeno na sledeći način:

<b>Ambala a na zalihi</b>		<b>Ambala a u upotrebi (50%)</b>		<b>Tro kovi materijala</b>	
s) 200.000	1) 24.000	1) 12.000	2) 6.000	1) 12.000	2a) 500
				2) 6.000	
		<b>Otpaci</b>			
		2a) 500			

Konačno, troškovi sitnog inventara i ambalaže koji imaju duži vek trajanja se utvrđuju na osnovu kalkulativnog otpisa. Ukupna vrednost zaliha sitnog inventara (ambalaže) se obuhvata na računu sitan inventar (ambalaža) u upotrebi, pri čemu, ako se pretpostavi da se oni ravnomerno troše, do mesečnog iznosa ovih troškova se dolazi kada se vrednost sitnog inventara (ambalaže) izdatog u upotrebu podeli procenjenim vekom njegovog trajanja. Ovako utvrđeni iznos mesečnih troškova se knjiži zaduživanjem računa troškovi materijala i odobravanjem računa ispravka vrednosti sitnog inventara (ambalaže) u upotrebi. Kada istekne rok trajanja (istroši se inventar ili ambalaža), ukupna vrednost sitnog inventara (ambalaže) se prenosi sa računa ispravke vrednosti sitnog inventara (ambalaže) u upotrebi na račun troškovi materijala. Rashodovanje utrošenog sitnog inventara (ambalaže) u upotrebi se knjiži zaduživanjem računa ispravke vrednosti sitnog inventara (ambalaže) u upotrebi i odobravanjem računa sitan inventar (ambalaža) u upotrebi. Prednost kalkulativnog u odnosu na otpis 50% vrednosti se ogleda u ravnomernom opterećenju perioda troškovima (ne dovodi do promene cene koštanja i finansijskog rezultata).

Pokažimo ovo na jednom primeru: salda na računima glavne knjige su: sitan inventar na zalihi je 230.000 dinara, sitan inventar u upotrebi 64.000 dinara, ispravka vrednosti sitnog inventara u upotrebi 30.000 dinara, troškovi materijala 40.000 dinara.

1. Na osnovu trebovanja br. 54 izdato je u upotrebu sitnog inventara u vrednosti od 10.000 dinara. Procenjeni vek trajanja izdatog inventara je 8 meseci.

2. Proknjižiti mesečni iznos troškova sitnog inventara u upotrebi od 1.250 dinara ( $10.000 : 8 = 1.250$  dinara ili mesečni otpis od 12,5%).

3. Rashodovan je sitan inventar u upotrebi od 8.000 dinara.

Na računima glavne knjige ćemo imati:

<b>Sitan inventar na zalihi</b>		<b>Sitan inventar u upotrebi</b>		<b>Ispravka vrednosti sitnog inventara u upotrebi</b>	
s) 230.000	1) 10.000	s) 64.000	3) 8.000	3) 8.000	s) 30.000
		1) 10.000			2) 1.250

Tro kovi materijala	
s)	40.000
2)	1.250

### 2.3. Tro kovi proizvodnih usluga

Za obavljanje delatnosti, preduzeću su pored osnovnih i obrtnih sredstava, neophodne i određene usluge (napr. transporta, poštanskog saobraćaja, komunalne usluge itd.). Preduzeće koristi usluge dobavljača onda kada samo ne može da ih obavi ili kada ih može nabaviti pod povoljnijim uslovima (jeftinije, brže i kvalitetnije). Ove usluge predstavljaju materijalni trošak za preduzeće jer mu omogućavaju da obavi delatnost zbog koje je i osnovano. Knjigovodstveno se ove usluge obuhvataju na osnovu fakture dobavljača zaduživanjem računa troškovi proizvodnih usluga i, u zavisnosti od toga kako se za njih plaća, odobravanjem računa dobavljača (ako se plaća virmentskim nalogom), žiro-računa ili računa blagajne.

**Primer:** saldo na žiro-računu iznosi 120.000 dinara a na računu blagajne 30.000 dinara.

1. Na ime akontacije za službeni put iz blagajne je isplaćeno 1.000 dinara.
2. Za usluge telefoniranja je primljena faktura br. 91 na 3.000 dinara.
3. Po povratku sa službenog puta podnet je putni račun na 800 dinara. Razlika akontacije je vraćena blagajni.
4. Restoranske usluge u iznosu od 750 dinara su plaćene bariranim čekom.

Na računima glavne knjige ove promene bi bile obuhvaćene na sledeći način:

žiro-račun		Blagajna		Ostala potrošavanja	
s <sup>0</sup> ) 120.000	4) 750	s <sup>0</sup> ) 30.000	1) 1.000	1) 1.000	3) 1.000
		3) 200			
Tro kovi proizvodnih usluga		Dobavljači			
2) 3.000			2) 3.000		
3) 800					
4) 750					

Komentar: isplata akontacije za službeni put se ne smatra troškom jer se u trenutku isplate ne zna da li će trošak nastati i koliki će on biti. Zato

se isplata akontacije tretira kao potraživanje od radnika kome je isplaćena, što se obuhvata na računu ostala potraživanja. Tek, nakon što radnik podnese putni račun, utvrđuje se visina ovih troškova (prevoz, ishrana, smeštaj i dr.) i oni se sa računa ostala potraživanja prenose na račun troškovi proizvodnih usluga, a eventualno više isplaćena akontacija se vraća blagajni.

## 2.4. Tro kovi neproizvodnih usluga

Pod neproizvodnim uslugama se podrazumevaju dnevnice za službena putovanja, kirija i zakupnina, bankarske usluge, advokatske usluge, premije osiguranja, porezi i doprinosi koji ne zavise od poslovnog rezultata (napr. porez za gradsko građevinsko zemljište, doprinos za zaštitu čovekove okoline i dr.). Sa aspekta računovodstva, podela usluga na proizvodne i neproizvodne nije neophodna, ali je ona značajna za utvrđivanje društvenog proizvoda i nacionalnog dohotka.

Uopšte uzev, novčani izdaci po osnovu neproizvodnih usluga moraju biti nadoknađeni iz prihoda od prodaje, zbog čega se i njihova visina utvrđuje na osnovu fakture (ako se radi o uslugama) ili na osnovu stope koja se primenjuje na određenu osnovicu (ako se radi o porezima i doprinosima). Troškovi neproizvodnih usluga se obuhvataju zaduživanjem računa troškovi neproizvodnih usluga i odobravanjem, u zavisnosti od toga da li su plaćeni ili ne, računa dobavljača, žiro-računa, računa blagajne ili računa obaveze po osnovu neproizvodnih usluga za obračunate poreze i doprinose.

**Primer:** saldo novca na žiro računu iznosi 50.000 dinara.

1. Utvrđeni mesečni porez za korišćenje gradskog građevinskog zemljišta prema obračunu iznosi 5.000 dinara.
2. Prema izvodu banke na ime advokatskih usluga je isplaćeno 2.000 dinara.
3. Prema izvodu banke sa žiro-računa je isplaćen obračunat mesečni porez za gradsko građevinsko zemljište.

Na računima glavne knjige ovo bi bilo obuhvaćeno na sledeći način:

žiro-račun		Tro kovi neproizvodnih usluga		Obaveze po osnovu neproizvodnih usluga	
s <sup>0</sup> ) 50.000	2) 2.000	1) 5.000		3) 5.000	1) 5.000
	3) 5.000	2) 2.000			

## 2.5. Tro kovi ličnih dohodaka (zarada)

Sva uložena sredstva u cilju obavljanja delatnosti preduzeća se moraju nadoknaditi iz prihoda od prodaje kako bi se osigurao opstanak i rast

preduzeća. S tim u vezi i sredstva uložena u rad (lični dohoci) se moraju nadoknaditi iz novčanih priliva ostvarenih prodajom proizvoda i usluga. Sa aspekta preduzeća, obračunate zarade imaju karakter kratkoročnih obaveza koje moraju biti izmirene o roku dospeća. Isplata ovih obaveza se vrši iz sredstava koja za tu namenu moraju biti obezbeđena na žiro-računu.

Akontirani lični dohoci (zarade) se utvrđuju na osnovu pravilnika o zaradama i naknadama koji se donose na osnovu opšteg ili kolektivnog ugovora. Osnovni kriterijumi za utvrđivanje zarada su ostvareni učinak i zarada po učinku (zavisi od stepena složenosti poslova, odnosno od stepena stručne spreme). Ostvareni radni učinak radnika se za proizvodna radna mesta obično iskazuje brojem norma sati na osnovu radne liste, a za režijska radna mesta brojem radnih sati na osnovu evidencije o prisustvu. Do mesečnog iznosa zarade po osnovu tekućeg rada se dolazi kada se broj sati pomnoži bruto zaradom po satu. Pri tome, troškovi zarada obuhvataju bruto zarade po osnovu tekućeg rada, dodatke zarada (za noćni rad, za prekovremeni rad, za rad na državni praznik i za minuli rad) i naknade zarada (u vreme korišćenja godišnjeg odmora, za vreme bolovanja i dr.). Bruto zarade, dodaci zarada i naknade zarada se sastoje od: neto zarada za tekući rad i dodataka na neto zarade, naknada neto zarada, akontacionog poreza iz zarada i doprinosa iz zarada.

Prema našem Zakonu o porezu na dohodak građana propisano je akontaciono oporezivanje ličnih primanja, pri čemu visina poreske stope raste sa rastom ličnog dohotka, dok se na lične dohotke koji su jednaki ili niži od najniže cene rada ne plaća porez (na lične dohotke više od najniže cene rada a niže od njenog dvostrukog iznosa se plaća porez od 20% na iznos za koji su viši od najniže cene rada). Pored ovoga, iz ličnih dohodaka se plaćaju doprinosi za penzijsko-invalidsko osiguranje, za zdravstveno osiguranje i za osiguranje od nezaposlenosti (oko 20% bruto zarade).

Knjigovodstveno obuhvatanje zarada se vrši i u glavnoj knjizi i u analitičkoj evidenciji zarada (neto lični dohoci svakog zaposlenog i porezi i doprinosi svakog zaposlenog). U glavnoj knjizi troškovi ličnih dohodaka se obuhvataju zaduživanjem računa troškovi zarada i odobravanjem računa obaveze po osnovu zarada. Isplatom ličnih dohodaka račun obaveze po osnovu zarada se gasi. Isplata ličnih dohodaka se može vršiti putem platnog spiska na blagajni preduzeća ili uplatom novca sa žiro-računa na tekuće račune radnika kod poslovnih banaka ili na štedne knjižice. Obustave od zarada radnika koje preduzeće plaća za radnika njegovim poveriocima se evidentiraju na računu ostale obaveze.

**Primer:** saldo novca na žiro-računu iznosi 850.000 dinara.

1. Prema platnom spisku obračunati bruto mesečni lični dohoci iznose 134.230 dinara.

2. Isplaćeni su porezi i doprinosi iz ličnih dohodaka sa žiro-računa u iznosu od 53.692 dinara. U gotovu je podignuto 80.538 dinara.

3. Iz blagajne su isplaćeni neto lični dohoci u iznosu od 80.538 dinara (134.230 – 53.692) po odbitku 7.000 dinara na ime administrativnih zabrana.

4. U gotovu je isplaćeno 7.000 dinara korisnicima administrativnih zabrana.

Nakon ovoga na računima glavne knjige ćemo imati:

Iro-račun		Obaveze po osnovu zarada		Tro kovi zarada	
s <sup>0</sup> ) 850.000	2) 53.692	2) 53.692	1) 134.230	1) 134.230	
	2a) 80.538	3) 80.538			

Blagajna		Ostale obaveze	
2a) 80.538	3) 73.538	4) 7.000	3) 7.000
	4) 7.000		

## 2.6. Nabavna vrednost realizovanog materijala i robe

Knjigovodstveno obuhvatanje realizacije materijala i robe se razlikuje, zbog čega će na njih biti ukazano odvojeno.

### 2.6.1. Nabavna vrednost realizovanog materijala

Uopšte uzev, materijal se nabavlja u cilju ulaganja u proizvodnju. Međutim, u praksi se događa da se jedan deo nabavljenog materijala dalje prodaje usled promene asortimana, promene tehnologije i drugih razloga, čime on za preduzeće prestaje da ima upotrebnu vrednost. Cene, po kojima se materijal prodaje, ne zavise od cena po kojima je on nabavljen. Prihod od prodaje materijala predstavlja deo ukupnog prihoda preduzeća, dok nabavna vrednost prodatog materijala predstavlja deo ukupnih rashoda. Prihod od prodaje materijala se obuhvata ili kao povećanje potraživanja (ako nije naplaćen) ili kao povećanje sredstava na žiro-računu ili računu blagajne (ako je naplaćen). Sa druge strane, rashodi se obuhvataju kao smanjenje zaliha materijala. Pri tome se knjigovodstveno obuhvatanje prodaje materijala razlikuje u zavisnosti od toga po kojim cenama je materijal evidentiran.

#### 2.6.1.1. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavne vrednosti realizovanog materijala evidentiranog po stvarnoj nabavnoj vrednosti

Knjigovodstveno obuhvatanje nabavne vrednosti realizovanog materijala je istovetno obračunu utrošenog materijala. Ako se materijal obuhvata po partijama (nabavkama), do nabavne vrednosti realizovanog materijala se dolazi kada se količina prodatog materijala pomnoži cenom određene partije. Međutim, ako se materijal obuhvata po vrsti, količini i vrednosti, on-



da se do nabavne vrednosti realizovanog materijala dolazi primenom metoda prosečne nabavne cene, metoda prva ulazna jednaka prvoj izlaznoj ceni ili metoda poslednja ulazna jednaka prvoj izlaznoj ceni. Nezavisno od načina obračuna, rashodi uslovljeni prodajom materijala se obuhvataju na taj način što se za iznos rashoda zadužuje račun nabavna vrednost realizovanog materijala a odobrava račun materijal. Pokažimo ovo na jednom primeru: stanje na analitičkom računu materijal A je:  $200 \text{ kg} \times 600 = 120.000$  i  $250 \text{ kg} \times 650 = 162.500$  a stanje na sintetičkom računu materijal 520.000 dinara i neka je prodato 350kg materijala A. Na osnovu metoda prva ulazna jednaka prvoj izlaznoj ceni, nabavna vrednost realizovanog materijala bi na računima glavne knjige bila obuhvaćena kao:

Materijal	Nabavna vrednost realizovanog materijala
s) 520.000   1) 217.500	1) 217.500

Nabavna vrednost realizovanog materijala iznosi 217.500 dinara i dobijena je kao:  $(200 \text{ kg} \times 600) + (150 \text{ kg} \times 650)$ .

#### **2.6.1.2. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavne vrednosti realizovanog materijala evidentiranog po planskoj nabavnoj vrednosti**

Knjigovodstveno obuhvatanje nabavne vrednosti realizovanog materijala koji se vodi po planskoj nabavnoj vrednosti zahteva da se planska nabavna vrednost koriguje za odstupanja od planskih nabavnih cena. Veličina ovih odstupanja se utvrđuje kao odnos proizvoda vrednosti realizovanog materijala po planskoj nabavnoj ceni i salda računa odstupanja od planskih nabavnih cena i vrednosti zaliha po planskoj nabavnoj ceni (kao i u slučaju utrošenog materijala). Sama korekcija se vrši na sledeći način:

Vrednost realizovanog materijala po stvarnoj nabavnoj vrednosti = vrednost realizovanog materijala po planskoj nabavnoj ceni + prekoračenje ili

Vrednost realizovanog materijala po stvarnoj nabavnoj vrednosti = vrednost realizovanog materijala po planskoj nabavnoj ceni – sniženje.

Nakon ovoga se račun nabavna vrednost realizovanog materijala (račun rashoda) zadužuje za vrednost realizovanog materijala po stvarnoj nabavnoj vrednosti, dok se račun zaliha materijala odobrava za vrednost realizovanog materijala po planskoj nabavnoj vrednosti a, u zavisnosti od toga da li se radi o sniženju ili prekoračenju, zadužuje se ili odobrava račun odstupanje od planskih nabavnih cena.

**Primer:** promet na računima glavne knjige: materijal duguje 320.000 dinara a potražuje 120.000 dinara, odstupanje od planskih nabavnih cena ma-

terijala duguje 14.000 dinara a potražuje 35.000 dinara. Kupcima je prodana polovina zaliha materijala. Ovo bi na računima glavne knjige bilo obuhvaćeno na sledeći način:

Materijal		Odstupanje od planskih nabavnih cena materijala		Nabavna vrednost realizovanog materijala	
320.000	120.000	14.000	35.000	1) 89.500	
	1) 100.000	1) 10.500			

Komentar: vrednost realizovanog materijala po planskoj nabavnoj vrednosti iznosi 100.000 dinara, srazmeran deo odstupanja od planske nabavne cene (sniženje) iznosi 10.500 dinara a vrednost realizovanog materijala po stvarnoj nabavnoj vrednosti 89.500 dinara (100.000 – 10.500).

### 2.6.2. Nabavna vrednost realizovane robe

Nabavna vrednost realizovane robe predstavlja redovan rashod trgovinskog preduzeća, s obzirom da prodaja predstavlja njegovu osnovnu delatnost. Trgovinsko preduzeće kupuje robu u cilju njene dalje prodaje, što znači da prihodima od prodaje robe ono treba da pokrije ulaganja u nabavku robe i troškove poslovanja. U zavisnosti od načina evidentiranja zaliha robe, razlikuje se i knjigovodstveno obuhvatanje nabavne vrednosti realizovane robe.

#### 2.6.2.1. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavne vrednosti realizovane robe evidentirane po nabavnoj ceni

U slučaju da se zalihe robe vode po stvarnoj nabavnoj vrednosti, javlja se, kao i u slučaju utvrđivanja vrednosti utrošenog materijala, problem izbora cene po kojoj će nabavna vrednost biti obračunata. Ako se roba vodi po partijama (nabavkama), do nabavne vrednosti realizovane robe se dolazi kada se prodana količina robe pomnoži cenom konkretne partije. Međutim, ako se roba vodi po vrsti, količini i vrednosti, nabavna vrednost se obračunava primenom metoda prosečne cene, metoda prva ulazna jednaka prvoj izlaznoj ceni ili metoda poslednja ulazna jednaka prvoj izlaznoj ceni. Bez obzira na način obračuna nabavne vrednosti realizovane robe, za visinu ove vrednosti se zadužuje račun nabavna vrednost realizovane robe a odobrava račun roba na zalihi. Ako pretpostavimo da je stanje na analitičkom računu roba A: 800 kom.  $\times$  750 = 600.000 i 400 kom.  $\times$  800 = 320.000 a stanje na sintetičkom računu roba na zalihi iznosi 1.840.000 dinara. Neka je otpremnicom br. 26 isporučeno 950 komada robe A. Na računima glavne knjige nabavna vrednost prodate robe primenom metoda prva ulazna jednaka prvoj izlaznoj ceni bi bila obuhvaćena na sledeći način:

Roba na zalihi		Nabavna vrednost realizovane robe	
s <sup>0</sup> ) 1.840.000	1) 720.000	1) 720.000	

Komentar: nabavna vrednost realizovane robe je dobijena kao (800 kom. x 750) + (150 kom. x 800) = 720.000 dinara.

### 2.6.2.2. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavne vrednosti realizovane robe evidentirane po prodajnoj ceni

Roba trgovinskih preduzeća na malo se obično evidentira po prodajnoj ceni, koja se sastoji od nabavne vrednosti i planirane razlike u ceni. Zbog toga se u ovim preduzećima nabavna vrednost utvrđuje umanjivanjem prodajne vrednosti za razliku u ceni. S tim u vezi, kada bi bila prodana ukupna zaliha robe, njena nabavna vrednost bi se utvrdila kao razlika između salda računa roba na zalihi po prodajnoj vrednosti i salda računa razlika u ceni. U slučaju kada se proda samo deo zaliha robe, potrebno je utvrditi deo razlike u ceni koji se odnosi na prodatu robu, što se može učiniti na više načina. Jedan od načina utvrđivanja srazmernog dela razlike u ceni je da se proizvod vrednosti realizovane robe po prodajnoj ceni i salda računa razlike u ceni podeli vrednošću zaliha robe po prodajnoj ceni. Drugi mogući način utvrđivanja srazmernog dela razlike u ceni je da se prvo utvrdi stopa razlike u ceni (saldo računa razlika u ceni podeljen saldom računa roba na zalihi po prodajnoj ceni i pomnoženo sa 100) i da se ova stopa primeni na vrednost prodate robe. Do nabavne vrednosti realizovane robe se dolazi kada se od vrednosti robe po prodajnoj ceni odbije ovako utvrđeni srazmeran deo razlike u ceni.

Obračunata nabavna vrednost realizovane robe se obuhvata zaduživanjem računa nabavna vrednost realizovane robe i odobravanjem računa roba na zalihi za prodajnu vrednost realizovne robe i računa razlika u ceni za obračunati deo razlike u ceni. Tako da nakon ovoga, saldo računa roba prikazuje preostale zalihe robe po prodajnoj vrednosti a saldo računa razlika u ceni nerealizovanu razliku u ceni.

**Primer:** promet na računu roba je duuguje 430.000 dinara a potražuje 200.000 dinara a na računu razlika u ceni duuguje 100.00 dinara a potražuje 180.000 dinara. Pretpostavićemo da je prodana polovina zliha robe. Nabavna vrednost realizovne robe bi na računima glavne knjige bila obuhvaćena kao:

Roba		Razlika u ceni		Nabavna vrednost realizovane robe	
430.000	200.000	100.000	180.000	1) 75.000.	
	1) 115.000	1) 40.000			

Komentar: vrednost robe po prodajnoj ceni iznosi 115.000 dinara, srazmeran deo razlike u ceni iznosi 40.000 dinara  $((115.00 \times 80.000) : 230.000))$  a nabavna vrednost realizovane robe 75.000 dinara  $(115.000 - 40.000)$ .

### ***2.6.2.3. Knjigovodstveno obuhvatanje nabavne vrednosti realizovane robe evidentirane po prodajnoj ceni sa porezom na dodatu vrednost (PDV)***

Trgovinska preduzeća na malo prodaju robu neposrednim potrošačima preko svojih prodavnica. Roba u prodavnicama najčešće se prodaje za gotovo, ali i na čekove ili na potrošački kredit. Gotovina koju prodavnica dobije za prodatu robu uplaćuje se na žiro račun preduzeća.

Evidencija zaliha robe u prodavnicama vodi se u okviru zbirnog konta 1305 – Roba u prodavnici. Ovaj konto se raščlanjuje na onoliko analitičkih konta koliko u preduzeću ima prodavnica. Na primer 1305/1, 1305/2, 1305/3 itd.

Zalihe trgovinske robe u prodavnicama se uvek vode po prodajnim cenama sa porezom na dodatu vrednost. Porez na dodatu vrednost u trgovini na malo ne ulazi u ukupan prihod preduzeća, o čemu se mora voditi računa prilikom prodaje robe.

Kada preduzeća prodaju robu, moraju istoga dana, a najkasnije sutradan, predati pazar u blagajnu ili na žiro-račun preduzeća. Prilikom predaje pazara, za njegov iznos se zadužuju konto Žiro-račun ili konto Blagajna, a odobrava se konto Prihodi od prodaje robe, zbirno za vrednost položenog pazara svih prodavnica i konto Obaveze za porez na dodatnu vrednost, za iznos poreza na dodatu vrednost koji se odnosi na prodatu robu.

#### **Primer.**

Početna stanja: na kontu Roba u prodavnici: 75.000 dinara, na kontu 13090 – Razlika u ceni robe u prodavnici: 15.000 dinara, a na kontu Ukalkulisani porez na dodatu vrednost: 25.000 dinara.

1. Dnevnim izvodom Banka izveštava da je prodavnica uplatila dnevni pazar u iznosu od 15.000 dinara. U prodajnu cenu je uračunat i porez na dodatu vrednost.

2. Obračunati i knjižiti ostvarenu razliku u ceni, kao i ostvareni porez na dodatu vrednost.

3. Banka svojim izvodom izveštava da je po našem nalogu uplatila obustavljeni porez na dodatu vrednost.

Ovo bi na računima glavne knjige bilo obuhvaćeno na sledeći način:

Roba u prodavnici		Razlika u ceni robe u prodavnici		Uklakulisani porez na dodatu vrednost	
(0) 70.000	15.000 (1A)	(2) 3.000	15.000 (0)	(2) 5.000	25.000 (0)

Ziro-račun	
(1) 15.000	5.000 (3)

Prihod od prodaje robe na domaćem tržištu	
	10.000 (1)

Obaveze za porez na dodatu vrednost	
(3) 5.000	5.000 (1)

Nabavna vrednost prodate robe	
(1A) 15.000	8.000 (2)

DNEVNIK					
R. br. stava	Konto		Opis promene	Iznos (din)	
	Duguje	Potražuje		Duguje	Potražuje
1.	241	601 470	Žiro-račun Prihodi od prodaje Obaveze za porez na dodatu vrednost Za uplatu pazara	15.000	10.000 5.000
1A.	501	1305	Nabavna vrednost prodate robe Roba u prodavnici Za interni obačun prodaje	15.000	15.000
2.	13090 1308	501	Razlika u ceni robe u prodavnici Ukalkulisani porez na dodatu vrednost Nabavna vrednost prodate robe Za ostvarenu razliku u ceni i ostvareni porez na dodatu vrednost	3.000 5.000	8.000
3.	470	241	Obaveze za porez na dodatu vrednost Žiro-račun Za uplatu poreza	5.000	5.000

$$\text{Procenat realizacije} = \frac{\text{Vrednost realizovane robe} \cdot 100}{\text{Vrednost početnog stanja i iznos ukupnih nabavki robe}} = \frac{15.000 \cdot 100}{75.000} = 20\%.$$

$$\text{Ostvarena razlika u ceni} = \frac{\text{Obračunata razlika u ceni} \cdot \% \text{ realizacije}}{100} \Rightarrow$$

$$\text{Ostvarena razlika u ceni} = \frac{15.000 \cdot 20}{100} = 3.000 \text{ din.}$$

Obračunati porez

$$\text{Ostvareni porez na dodatu vrednost} = \frac{\text{na dodatu vrednost} \cdot \% \text{ realizacije}}{100} \Rightarrow$$

$$\text{Ostvareni porez na dodatu vrednost} = \frac{25.000 \cdot 20}{100} = 5.000 \text{ din.}$$

## 2.7. Finansijski rashodi

Pod finansijskim rashodima se podrazumevaju rashodi na osnovu korišćenja tuđih izvora, kursnih razlika (po inostranim obavezama i potraživanjima), zateznih kamata i isplate kupaca pre roka dospeća.

Rashodi po osnovu korišćenja tuđih sredstava su kamate kao naknade za korišćenje dugoročnih i kratkoročnih kredita koje je preduzeće dobilo od domaćih i inostranih banaka i nefinansijskih institucija. Ovde treba imati u vidu da se kamata na dugoročne kredite plaća pri plaćanju rate, odnosno plugodišnje. Ukoliko se finansijski rezultat utvrđuje za svaki mesec, neophodno je utvrditi iznos kamate koji se odnosi na svaki mesec i proknjižiti je kao finansijski rashod tog meseca preko računa razgraničenje troškova kamata. U slučaju kratkoročnih kredita, postoji razlika u knjigovodstvenom obuhvatanju kamate koje se na njih plaćaju zavisno od roka kredita. Naime, kratkoročni krediti sa rokom od mesec dana u celini terete finansijske rashode datog meseca, dok se istovremeno, u zavisnosti od toga da li je kamata isplaćena ili ne, odobrava račun obaveze po osnovu troškova finansiranja ili žiro-račun. Ako kratkoročni kredit ima rok duži od jednog meseca, kamata se obuhvata na isti način kao i u slučaju dugoročnog kredita. Pored ovoga, kamata se plaća i na sredstva dobavljača koja se ugovorno koriste duže od zakonski predviđenog roka. Obaveze se u ovom slučaju pokrivaju menicama koje glase na iznos duga uvećan za kamatu. Obračunata kamata se obuhvata na računu ispravka vrednosti meničnih obaveza, tako da se krajem svakog meseca deo kamate koji predstavlja rashod tog meseca prenosi sa ovog računa na račun finansijski rashodi. Račun ispravka vrednosti meničnih obaveza je korektivan račun i omogućava utvrđivanje sadašnje vrednosti meničnih obaveza. Kamata će biti plaćena dobavljačima i u slučaju kada se obaveze prema njima ne izvrše u ugovorenom roku i tada je reč o zateznoj kamati (obično je viša od ugovorene kamate). Za iznos zatezne kamate se tada povećavaju obaveze prema dobavljačima.

Negativne kursne razlike, takođe, predstavljaju finansijski rashod. One nastaju kada su obaveze prema inostranim kreditorima ili dobavljačima evidentirane po jednom (nižem) a bilansiraju se po drugom (višem) kursu. Pri tome, do promene kursa može doći ili zbog devalvacije nacionalne valute u kojoj se vode poslovne knjige ili zbog promene varijabilnog kursa valuta. Razlika u kursu po kome je obaveza registrovana i po kome treba da bude izmirena predstavlja finansijski rashod perioda u kome je došlo do promene kursa. Za iznos negativne kursne razlike se povećavaju obaveze i finansijski rashodi. Pokažimo ovo na sledećem primeru: saldo na deviznom računu je 350.000.

1. Dug prema inostranom dobavljaču iznosi 3.000 dolara, odnosno 207.000 dinara obračunato po kursu na dan nastanka obaveze. Na dan isplate obaveze kurs dolara iznosi 75 dinara za dolar.

2. Prema izvodu sa deviznog računa isplaćeno je 225.000 dinara, odnosno 3.000 dolara po kursu od 75 dinara za dolar.

Na računima glavne knjige navedene promene bi bile obuhvaćene na sledeći način:

Devizni račun		Dobavljači u inostranstvu		Finansijski rashodi	
s <sup>0</sup> ) 350.000	2) 225.000	2) 225.000	207.000 1) 18.000	1) 18.000	

Negativne kursne razlike mogu nastati i na osnovu potraživanja u stranoj valuti ukoliko dođe do revalorizacije nacionalne valute ili do pada varijabilnog kursa, s obzirom da će se tada javiti razlika između po kome su registrovana potraživanja (niži) i kursa po kome će ona biti naplaćena (viši). Ova razlika predstavlja, takođe, finansijski rashod perioda u kome je došlo do promene kursa i knjiži se kao smanjenje potraživanja i povećanje finansijskih rashoda. Ako pretpostavimo da potraživanje od inostranog kupca iznosi 7.000 nemačkih maraka, što po kursu na dan nastanka potraživanja iznosi 210.000 dinara, a kurs na dan bilansiranja iznosi 32 dinara za nemačku marku, negativna kursna razlika bi na računima glavne knjige bila obuhvaćena kao:

Inostrani kupac		Finansijski rashodi	
210.000	1) 14.000	1) 14.000	

Komentar: negativna kursna razlika iznosi 14.000 dinara i dobijena je kao  $(7.000 \text{ DEM} \times 30) - (7.000 \text{ DEM} \times 32)$ .

Finansijski rashodi mogu nastati i prilikom naplate potraživanja od kupaca. Naime, ako je utvrđen rok za plaćanje neto iznosa fakture i kraći rok za plaćanje kasa skonta, onda kasa skonto predstavlja kamatu za korišćenje sredstava kupca do kojih je preduzeće došlo pre ugovorenog roka za plaćanje fakture uvećenog za premiju rizika naplate. Kasa skonto se obično iskazuje kao procenat neto fakturne vrednosti. Kupac u ovom slučaju uplaćuje na žiro-račun neto iznos fakture umanjen za kasa skonto, zbog čega se za iznos kasa skonta povećavaju finansijski rashodi preduzeća i smanjuju potraživanja od kupaca.

## 2.8. Vanredni rashodi

Vanredni rashodi predstavljaju sva smanjenja sredstava ili povećanja obaveza, po osnovu kojih se ne očekuje nastanak bilo kakve protivvrednosti i koja se javljaju sporadično. Do ovih rashoda dolazi usled propusta u radu (napr. štete koje se ne mogu naplatiti od osiguranja) ili otpisa nenaplativih potraživanja.

## **2.9. Vremensko razgraničavanje tro kova**

Cilj poslovanja svakog preduzeća je maksimiziranje poslovnog rezultata kao razlike između ukupnih novčanih izdataka i ukupnih novčanih primanja. Ovako shvaćen poslovni rezultat se naziva totalnim poslovnim rezultatom i pretpostavlja da je preduzeće završilo sve poslovne aktivnosti. Međutim, u praksi je nemoguće utvrditi poslovni rezultat na ovakav način, s obzirom da preduzeća neprekidno posluju, pa bi bilo nepraktično čekati nekoliko godina da bi se ocenila njihova uspešnost. Zbog toga se pretpostavljeni životni vek preduzeća deli na jednake vremenske periode za koje se utvrđuje poslovni rezultat koji se naziva periodičnim rezultatom. Period za koji se utvrđuje poslovni rezultat se naziva obračunskim periodom. Kada bi sve aktivnosti preduzeća bile završene, onda bi sve isplate bile rashodi a sve naplate prihodi, odnosno svaki trošak bi bio isplaćen a svaki prihod naplaćen. Međutim, u trenutku utvrđivanja periodičnog rezultata sve poslovne aktivnosti obično nisu završene, već je izvršen samo jedan deo. Zbog toga se u praksi često javlja nesklad između isplata i rashoda sa jedne i naplata i prihoda sa druge strane. Dakle, za obračun periodičnog rezultata nisu relevantni novčani tokovi, već prihodi i rashodi koji pripadaju (odnose se) obračunskom periodu. Drugim rečima, cilj preduzeća je maksimiziranje periodičnog rezultata, koji predstavlja razliku između prihoda i rashoda obračunskog perioda.

U cilju utvrđivanja periodičnog rezultata, potrebno je izvršiti alokaciju na obračunske periode, pri čemu se pod troškovima obračunskog perioda (rashodima) podrazumevaju troškovi vezani za prodaju proizvoda i usluga u toku datog perioda, nezavisno od toga da li su oni plaćeni ili ne. Naime, troškovi nastali u jednom obračunskom periodu mogu izazvati izdatke u prethodnom, istom ili narednom obračunskom periodu. U slučaju kada izdaci prethode nastanku rashoda ili rashodi prethode izdacima, dolazi do potrebe za vremenskim razgraničenjem troškova. Vremensko razgraničenje troškova nije neophodno kada rashodi i izdaci nastaju u istom obračunskom periodu.

Vremensko razgraničenje troškova se vrši preko računa vremenskih razgraničenja, koja treba da omoguće utvrđivanje stvarnog periodičnog rezultata određenog obračunskog perioda. Kada se govori o vremenskom razgraničenju troškova misli se na: vremensko razgraničenje unapred plaćenih troškova, vremensko razgraničenje obračunatih troškova i vremensko razgraničenje stvarnih troškova.

### **2.9.1. Vremensko razgraničavanje unapred plaćenih tro kova**

Određeni troškovi, kao što su primera radi troškovi osiguranja, pretplata na časopise i troškovi reklame se obično plaćaju unapred i odnose se na više meseci, pa i na čitavu godinu. Dakle, kada bi se ovi troškovi u celini



obuhvatili kao rashodi u periodu u kome su nastali, finansijski rezultat bi bio nerealno iskazan (niži nego što je stvarno). Kako je cilj utvrđivanje što realnijeg periodičnog rezultata, to je u ovom slučaju neophodno utvrditi koji se deo ovih troškova odnosi na dati obračunski period, odnosno potrebno je odvojiti deo ovih troškova koji pripada datom obračunskom periodu od dela ovih troškova koji se odnosi na buduće obračunske periode. Dakle, potrebno je izvršiti vremensko razgraničenje ovih troškova. Ovo razgraničenje se vrši preko računa aktivnih vremenskih razgraničenja i to ili na osnovu metoda naknadnog utvrđivanja troškova koji se vremenski razgraničavaju ili na osnovu metoda tekućeg aktiviranja i otpisivanja troškova koji se vremenski razgraničavaju.

U slučaju vremenskog razgraničavanja na osnovu metoda naknadnog utvrđivanja troškova, u toku obračunskog perioda se ne javljaju računi vremenskih razgraničenja, već se oni otvaraju na kraju perioda, kada se analizom evidentiranih troškova utvrđuje koji se deo odnosi delimično ili u celini na buduće obračunske periode. Dakle, sve isplate troškova u jednom obračunskom periodu se u celini knjiže kao troškovi obračunskog perioda, a krajem perioda se utvrđuje koji se deo ovih troškova odnosi na buduće periode, kada se za ovaj iznos smanjuje stanje na računu troškova i povećava stanje na računu aktivnih vremenskih razgraničenja. Pri tome početkom narednog obračunskog perioda račun vremenskih razgraničenja gasi a saldo sa njega se prenosi na odgovarajući račun troškova. Ova metoda se koristi kod unapred plaćenih troškova koji se javljaju sporadično i kod kojih se u trenutku isplate ne može pouzdano utvrditi da li se radi o unapred plaćenom trošku. Pokažimo ovo na jednom primeru: saldo na žiro-računu iznosi 500.000 dinara.

1. Na ime godišnjih troškova reklame isplaćeno je 100.000 dinara sa žiro-računa.

2. Pregledom izvršenih knjiženja na računu troškovi proizvodnih usluga utvrđeno je da se 25.000 dinara odnosi na ovaj kvartal ( $100.000 : 4 = 25.000$ ), dok se preostali deo troškova odnosi na buduće kvartale.

3. Ugasiti račun vremenskih razgraničenja na početku novog obračunskog perioda.

Na računima glavne knjige ovo bi bilo obuhvaćeno na sledeći način:

žiro-račun	Troškovi proizvodnih usluga	Razgraničenje troškova reklame
s <sup>0</sup> ) 500.000   1) 100.000	1) 100.000   2) 75.000 3) 75.000	2) 75.000   3) 75.000

Za vremensko razgraničenje troškova koji se redovno javljaju i razgraničavaju na veći broj obračunskih perioda ovaj metod nije najpogodniji (napr. troškovi osiguranja, reklame, pretplate na časopise i dr.). Zbog toga se

ovde koristi metod tekućeg aktiviranja i otpisivanja troškova, koji se zasniva na tekućem odvajanju isplata koje imaju karakter tekućih troškova i isplata koje imaju karakter troškova budućih obračunskih perioda. Pri tome se troškovi koji imaju karakter tekućih troškova obuhvataju u celosti na odgovarajućem računu troškova (troškovi materijala, troškovi proizvodnih usluga ili troškovi neproizvodnih usluga), dok se troškovi budućih obračunskih perioda odlažu preko računa vremenskih (aktivnih) razgraničenja. Deo troškova koji pripadaju pojedinim obračunskim periodima se prenosi (otpisuje) sa računa vremenskih razgraničenja na odgovarajući račun troškova. Samo otpisivanje alikvotnog dela unapred plaćenih troškova se može vršiti direktno (odobravanjem računa vremenskih razgraničenja na kraju svakog meseca i zaduživanjem odgovarajućeg računa troškova za alikvotni iznos troškova) ili indirektno (preko računa obračunati troškovi preko koga se otpisuju delovi odloženih troškova). U slučaju korišćenja direktnog otpisa nema posebnog zaključivanja računa vremenskih razgraničenja. Saldo računa vremenskih razgraničenja pokazuje unapred plaćene troškove i ulazi u bilans stanja, dok saldo računa određene vrste troškova ulazi u obračun rezultata datog perioda. Pokažimo ovo na prethodno datom primeru: saldo na žiro-računu je 500.000 dinara.

1. Na ime godišnjih troškova reklame isplaćeno je 100.000 dinara.
2. Obračunati i proknjižiti alikvotni deo troškova reklame za ovaj (prvi) kvartal.

Na računima glavne knjige ovo bi bilo obuhvaćeno na sledeći način:

iro-račun	Razgraničenje tro kova reklame	Tro kovi proizvodnih usluga
s <sup>o</sup> ) 500.000   1) 100.000	1) 100.000   2) 25.000	2) 25.000

Razgraničenje unapred plaćenih troškova se vrši preko sledećih računa vremenskih razgraničenja: razgraničenje troškova premija osiguranja, razgraničenje troškova reklame, razgraničenje troškova pretplata na časopise i ostala aktivna vremenska razgraničenja.

### 2.9.2. Vremensko razgraničavanje obračunatih tro kova

Pojedini troškovi izazivaju novčane tokove koji nastaju u toku narednih obračunskih perioda. U ovakve troškove spadaju troškovi kamata na kredite, troškovi popravki u garantnom roku, troškovi investicionog održavanja, troškovi zakupnine, troškovi električne energije i dr.

Troškovi kamata na kredite se plaćaju obično polugodišnje ili godišnje kada se vrši i otplata kredita. Zbog toga ako se periodični rezultat utvrđuje mesečno, ove troškove treba vremenski razgraničiti po mesecima, nezavisno od toga što nisu plaćeni.

Troškovi popravki gotovih proizvoda u garantnom roku, nastaju nakon prodaje ovih proizvoda i terete ih, zbog čega ih treba kalkulisati u cenu koštanja. Međutim, kako se u trenutku kalkulisanja ne može znati visina ovih troškova, to se njihov iznos procenjuje, a svaki obračunski period tereti alikvotnim delom ovih troškova odobravanjem odgovarajućeg računa vremenskih razgraničenja. S tim u vezi, za stvarno nastale troškove se zadužuje odgovarajući račun vremenskih razgraničenja a odobrava odgovarajući račun aktive (rezervni delovi, žiro-račun ili dr.).

Troškovi investicionog održavanja se odnose na velike popravke osnovnih sredstava i nastaju povremeno, pri čemu dovode do velikih novčanih izdataka. Cilj popravki je normalno korišćenje osnovnih sredstava, zbog čega se iznos ovih troškova raspodeljuje na obračunske periode u kojima se ova sredstva koriste i to sve dok ne dođe do nove popravke. Kako visina ovih troškova varira iz godine u godinu a efikasnost sredstava tokom vremena opada, to je veoma teško odrediti koji deo ovih troškova treba odložiti i na koliko perioda ove troškove treba alocirati. Najčešće korišćen metod za razgraničavanje ovih troškova je metod fonda, prema kome se u toku svakog obračunskog perioda obračunava deo ukupno procenjenih troškova u korist odgovarajućeg računa vremenskih razgraničenja, nezavisno od toga da li su ovi troškovi stvarno nastali ili ne. Iznos stvarno nastalih troškova se knjiži na teret ovog računa vremenskih razgraničenja. Pri tome, ako su ovi troškovi pravilno procenjeni, na kraju veka trajanja sredstva, obračunati troškovi će biti jednaki stvarnim.

Pored ovog metoda, za razgraničavanje troškova investicionog održavanja se koristi i metod tekućeg aktiviranja izdataka, prema kome se ovi troškovi obuhvataju na računu aktivnih vremenskih razgraničenja koji nosi naziv razgraničenje troškova investicionog održavanja.

Što se tiče troškova zakupnine, električne energije i vode, oni obično nastaju u jednom a plaćaju se na osnovu fakture u narednom obračunskom periodu. Zbog toga se i oni obuhvataju preko odgovarajućih računa vremenskih razgraničenja. Da zaključimo, obračunati (nastali) a neplaćeni troškovi se razgraničavaju preko računa pasivnih vremenskih razgraničenja.

Uopšte uzev, obračunati troškovi se obuhvataju preko sledećih računa: razgraničenje troškova kamata, razgraničenje troškova popravki u garantnom roku, razgraničenje troškova investicionog održavanja i ostala pasivna vremenska razgraničenja. Samo razgraničenje se knjigovodstveno obuhvata zaduživanjem odgovarajućeg računa troškova (troškovi materijala, troškovi proizvodnih usluga, troškovi neproizvodnih usluga) za iznos stvarno nastalih neplaćenih troškova i za alikvotni deo plaćenih troškova i odobravanjem odgovarajućeg računa vremenskih razgraničenja (pasivna vremenska razgraničenja jer predstavljaju obaveze prema budućim obračunskim periodima). Isplatom ovih troškova ili knjiženjem fakture dobavljača, ovi računi se gase.

**Primer:**

1. Obračunati troškovi kamata na zajmove za ovaj mesec iznose 100.000 dinara.

2. Obračunati troškovi električne energije za ovaj mesec iznose 27.000 dinara.

3. Na ime investicionog održavanja osnovnih sredstava obračunato je 70.000 dinara.

Na računima glavne knjige ovi troškovi će biti vremenski razgraničeni na sledeći način:

<b>Finansijski rashodi</b>	<b>Razgraničenje tro kova kamate</b>	<b>Tro kovi materijala</b>
1) 100.000	1) 100.000	2) 27.000
<b>Ostala PVR</b>	<b>Tro kovi proizvodnih usluga</b>	<b>Razgraničenje tro kova investicionog održavanja</b>
2) 27.000	3) 70.000	3) 70.000

**2.9.3. Vremensko razgraničavanje stvarnih tro kova**

Računi aktivnih i pasivnih vremenskih razgraničenja ne razgraničavaju samo troškove obračunskih perioda, već služe i za razgraničenje između poslovnih godina. U praksi se osim ovih računa, koriste i računi stvarnih troškova koji služe za razgraničenje troškova na obračunske periode u okviru samo jedne poslovne godine. Računi stvarnih troškova se koriste za razgraničenje zavisnih troškova nabavke (ZTN) i troškova rizika zaliha. Kako je na račun razgraničenje zavisnih troškova nabavke već ukazano, to ćemo ukazati na funkciju razgraničenja troškova rizika zaliha (troškova kala, rastura i loma).

Vrednost zaliha materijala, gotovih proizvoda ili robe se može smanjiti, u zavisnosti od njihove prirode, usled kala, rastura ili loma. Da bi se utvrdila veličina ovog smanjenja, potrebno je popisati zalihe. Učestanost popisa načelno zavisi od toga u kojim se vremenskim intervalima utvrđuje poslovni rezultat. Ukoliko se rezultat utvrđuje mesečno, to bi iziskivalo popisivanje zaliha krajem svakog meseca, što bi bilo veoma skupo. Zbog toga se u ovim slučajevima na osnovu iskustva ili standarda planira godišnji iznos ovih troškova i deli sa brojem meseci u godini, čime se dobija alikvotni iznos troškova koji se odnosi na svaki mesec i za koji se povećavaju troškovi materijala a odobrava račun razgraničenje troškova rizika zaliha. Krajem godine se sprovodi popis i utvrđuje stvarna vrednost zaliha. Pri tome, ako je stvarna vrednost zaliha niža od knjigovodstvene za više nego što iznose planirani troškovi rizika zaliha (obuhvaćeni na računu razgraničenje troškova rizika zaliha), potrebno je utvrditi šta je dovelo do povećanja ovih troškova. Ako nema opravdanja za porast ovih troškova, smanjenje vrednosti zaliha preko

planiranog iznosa ovih troškova se smatra manjkom koji snosi magacioner. Iznos ostvarenih troškova rizika zaliha na kraju godine se knjiži zaduživanjem računa razgraničenja i odobravanjem računa zaliha, s obzirom da je usled kala, rastura ili loma došlo do smanjenja vrednosti zaliha. Nakon ovoga će saldo računa razgraničenje troškova rizika zaliha pokazivati razliku između stvarnih i planiranih troškova. Saldo ovog računa će biti dugovan ako su stvarni troškovi viši od planiranih, odnosno potražan ako su planirani troškovi viši od stvarnih. Dugovan saldo se prenosi na račun troškovi materijala, odnosno vanredni rashodi, dok se potražni saldo prenosi na račun troškovi materijala, odnosno vanredni prihodi.

Ako se zalihe vode po planskim vrednostima (nabavnim cenama za materijal, odnosno prodajnoj vrednosti za robu), onda se i stvarni troškovi rizika zaliha obračunavaju po planskim cenama, s obzirom da se smanjenje zaliha usled kala, rastura ili loma mora iskazati po cenama po kojima se vode zalihe. Međutim, da bi se planirani troškovi rizika zaliha mogli uporediti sa stvarnim, potrebno je da oni budu iskazani po stvarnoj nabavnoj vrednosti. Da bi se utvrdili stvarni troškovi rizika zaliha obračunatih po stvarnoj nabavnoj vrednosti, potrebno je troškove obračunate po planskoj nabavnoj vrednosti korigovati srazmernim delom odstupanja od planskih nabavnih cena, odnosno razlike u ceni. Kako je već prikazano kako se utvrđuje srazmeran deo odstupanja od planskih nabavnih cena materijala, odnosno od razlike u ceni, to se korekcija vrši na sledeći način:

Ostvareni troškovi rizika zaliha po planskoj nabavnoj ceni + srazmeran deo prekoračenja planskih nabavnih cena = Ostvareni troškovi rizika zaliha po stvarnoj nabavnoj vrednosti ili

Ostvareni troškovi rizika zaliha po planskoj nabavnoj ceni – srazmeran deo sniženja planskih nabavnih cena = Ostvareni troškovi rizika zaliha po planskoj nabavnoj vrednosti ili

Ostvareni troškovi rizika zaliha robe po prodajnoj vrednosti – srazmeran deo razlike u ceni = Ostvareni troškovi rizika zaliha robe po nabavnoj vrednosti.

Stvarni troškovi rizika zaliha se obuhvataju zaduživanjem računa razgraničenje troškova rizika zaliha za iznos ovih troškova obračunatih po stvarnoj nabavnoj vrednosti (stvarnoj ceni koštanja) a račun zaliha odobri za iznos ovih troškova ali obračunatih po planskoj nabavnoj (prodajnoj vrednosti). Ukoliko su stvarni troškovi rizika zaliha obračunati po planskim nabavnim (prodajnim) cenama viši od troškova obračunatih po planskim nabavnim (prodajnim) cenama, razlika predstavlja sniženje i obuhvata se na dugovnoj strani računa odstupanje od planskih nabavnih cena materijala ili razlika u ceni.

Ako su, međutim, stvarni troškovi obračunati po planskim cenama niži od stvarnih, razlika predstavlja prekoračenje i obuhvata se na potražnoj strani računa odstupanje od planskih nabavnih cena materijala, odnosno raz-



G L A V A   I V  
**KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE TROŠKOVA I RASHODA**

Ime i prezime: \_\_\_\_\_

Broj indeksa: \_\_\_\_\_

T E S T

Pitanje	Odgovor				Broj poena
1.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____
2.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____
3.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____
4.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____
5.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____
6.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____
7.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____
8.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____
9.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____
10.	a) <input type="checkbox"/>	b) <input type="checkbox"/>	c) <input type="checkbox"/>	d) <input type="checkbox"/>	_____

UKUPNO POENA:

\_\_\_\_\_

Ocena: \_\_\_\_\_

Datum

Predmetni nastavnik

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_





**G l a v a**

**V**

---

---

**KNJIGOVODSTVENO  
OBUH VATANJE PRIHODA**

## S a d r Ź a j

1. Pojam i značaj prihoda.....	235
2. Vrednovanje prihoda.....	235
3. Klasifikacija prihoda.....	237
4. Vremensko razgraničenje prihoda po osnovu menica .....	238
5. Knjigovodstveno obuhvatanje prihoda.....	239
5.1. Knjigovodstveno obuhvatanje prihoda proizvodnog preduzeća.....	239
5.2. Knjigovodstveno obuhvatanje prihoda trgovinskog preduzeća .....	240
6. Realizacija osnovnih sredstava .....	242
<i>Test</i> .....	245

## 1. Pojam i značaj prihoda

Prihodi predstavljaju svako povećanje sredstava iz poslovanja preduzeća bez obaveze njihovog naknadnog vraćanja. Drugim rečima, prihodi predstavljaju vrednost realizovanih učinaka (proizvoda i usluga) na tržištu. Kao i u slučaju rashoda, tako i u slučaju prihoda ne dolazi uvek do poklapanja između prihoda i primanja novca, odnosno primanja novca mogu prethoditi nastanku prihoda, ali do njih može dolaziti i kasnije. Ovo je veoma bitno sa aspekta utvrđivanja stvarnog rezultata obračunskog perioda.

Prihodi ulaze u obračun rezultata određenog perioda na osnovu principa realizacije, prema kome se pozitivni i negativni periodični rezultati smatraju ostvarenim tek nakon što su kupoprodajom potvrđeni na tržištu (tek nakon što su realizovani). Primena ovog principa omogućava utvrđivanje veličine prihoda određenog obračunskog perioda, kao i trenutka kada je prihod prihvaćen na tržištu. Sa druge strane, primena ovog principa zahteva da se sredstva preduzeća vrednuju u aktivu u visini stvarnih troškova (nabavne vrednosti ili cene koštanja) sve do trenutka njihove prodaje. Dakle, prihode treba alocirati na onaj obračunski period u kome su učinci proizvedeni i potvrđeni na tržištu (isporučeni, fakturisani i prihvaćeni od kupaca). Zbog toga se prihodi perioda mere prodajnom vrednošću (količina puta jedinična prodajna cena) i ogledaju u povećanju sredstava, obaveza ili nastanka nenaplaćenih prihoda (anticipativne aktive). Pored principa realizacije, kao dopunski se koristi princip impariteta, koji zahteva da se evidentni i mogući gubici iskažu u bilansu uspeha, nezavisno od toga da li su realizovani, čime se anticipiraju i objektiviraju svi mogući gubici, i to u punom iznosu. Ovaj princip preporučuje da se pozicije aktive i prihoda vrednuju po principu najniže vrednosti.

Na osnovu navedenih principa proizilazi da dobitak treba iskazati tek nakon što bude realizovan, dok gubitak treba iskazati u trenutku kada je on očigledan i moguć.

## 2. Vrednovanje prihoda

Kada se govori o vrednovanju prihoda, misli se na vremensku alokaciju i iskazivanje prihoda u bilansu uspeha. Za priznavanje prihoda i njihovo uključivanje u rezultat određenog perioda se najčešće koriste sledeći principi: princip vrednovanja prihoda na bazi proizvedenih učinaka, princip vrednovanja prihoda na bazi naplate prodatih učinaka i princip vrednovanja prihoda na bazi prodatih učinaka.

Primena principa vrednovanja prihoda na bazi proizvedenih učinaka pretpostavlja da su u trenutku proizvodnje poznati prihodi. Ovaj princip vrednovanja prihoda na bazi proizvedenih učinaka je suprotan principu realizacije, ali se primenjuje za periodično priznavanje prihoda u slučaju proizvodnje učinaka na osnovu dugoročnih ugovora (u brodogradnji, mašingradnji, građevinarstvu i dr.), kod proizvodnje proizvoda sa obezbeđenom prodajom uz ugovorenu ili stabilnu tržišnu cenu (napr. poljoprivredna proizvodnja), kao i kod proizvodnje proizvoda sa prirodnim priraštajem i procesom dozrevanja (napr. šume, farme i sl).

Prema principu vrednovanja prihoda na bazi naplate prodatih učinaka (sistem naplaćene realizacije) trenutak fakturisanja i isporuka proizvoda kupcima nisu dovoljni za priznavanje prihoda. Drugim rečima, prihodima određenog perioda se smatraju samo oni prihodi koji su i naplaćeni, čime se nastoji obezbediti likvidnost preduzeća. Ovaj princip bi trebalo primenjivati u slučaju prodaje robe na malo, prodaje određenih vrsta usluga, prodaje proizvoda ili robe na otplatu (koju prati visok rizik naplate potraživanja i visoki troškovi nakon prodaje).

Princip vrednovanja prihoda na bazi prodatih učinaka (sistem fakturisanje realizacije) polazi od toga da je za alociranje prihoda na obračunske periode dovoljno da su proizvodi fakturisani i isporučeni kupcima. Ovaj princip ne vodi računa o eventualnim troškovima nakon prodaje, naknadnim popustima koji se odobravaju kupcima, riziku naplate i storniranju prodaje. Ipak, ovi troškovi se mogu sa dovoljnom tačnošću predvideti na bazi iskustva i za tu svrhu se u pasivi bilansa mogu formirati određene rezerve na teret prihoda tekućeg perioda. Princip vrednovanja prihoda na bazi prodatih učinaka je pouzdan osnov za vrednovanje prihoda. I naš Zakon o računovodstvu je prihvatio ovaj princip. Prema ovom zakonu, prihodima se smatraju poslovni prihodi, finansijski prihodi, neposlovni i vanredni prihodi i revalorizacioni prihodi. Poslovni prihodi su: prihodi od prodaje robe, proizvoda i usluga, prihodi od aktiviranja učinaka (interna realizacija), prihodi od subvencija, dotacija, regresa, kompenzacija i povraćaja dažbina po osnovu prodaje robe, proizvoda i usluga, promena vrednosti zaliha učinaka i ostali poslovni prihodi koji su obračunati, nezavisno od vremena naplate (napr. prihodi od zakupnine, članarine i dr.). U finansijske prihode spadaju: prihodi od kamata, prihodi od realizovanih pozitivnih kursnih razlika, prihodi od dividendi i ostali finansijski prihodi. Neposlovni i vanredni prihodi su: dobici od prodaje nematerijalnih ulaganja i osnovnih sredstava u iznosu većem od njihove neotpisane vrednosti, dobici od prodaje učešća i dugoročnih hartija od vrednosti u iznosu većem od njihove knjigovodstvene vrednosti, dobici od prodaje materijala u većem iznosu od njegove knjigovodstvene vrednosti, prihodi od ranijih godina (vanredni prihodi utvrđeni po isteku godine na koju se odnose), viškovi sredstava koji se utvrde popisom, prihodi od smanjenja obaveza po osnovu zakona, vanparničnog poravnanja i drugim direktnim otpisiva-

njem obaveza, prihodi od ukidanja neiskorišćenih dugoročnih rezervisanja za rizike i ostali neposlovni i vanredni prihodi. Konačno, revalorizacioni prihodi su: prihodi od revalorizacije nematerijalnih ulaganja i osnovnih sredstava, drugi revalorizacioni prihodi tekuće godine nastali po osnovu revalorizacije neuplaćenog upisanog kapitala, učešća u kapitalu drugih pravnih lica, finansijskih plasmana, potraživanja i obaveza u stranoj valuti, plemenitih metala i predmeta od plemenitih metala i prihodi od ukidanja odloženih revalorizacionih rezervi.

### 3. Klasifikacija prihoda

Cilj klasifikacije prihoda je da omogući utvrđivanje periodičnog rezultata preduzeća i, na osnovu toga, određenih poslovnih odluka. Prihodi preduzeća se mogu klasifikovati na različite načine, ali ćemo ukazati samo na dve klasifikacije koje su značajne sa aspekta računovodstva: prema mestu nastanka ili aktivnosti preduzeća i prema redovnosti i osnovi nastanka.

Prema mestu nastanka ili aktivnosti preduzeća, svi prihodi se mogu podeliti na prihode proizvodnih, trgovinskih, saobraćajnih, osiguravajućih, bankarskih, i drugih preduzeća, pri čemu se struktura prihoda razlikuje. Posebna pažnja će biti posvećena prihodima proizvodnih i trgovinskih preduzeća.

Prema redovnosti i osnovi nastanka, svi prihodi se mogu klasifikovati na redovne i vanredne. Redovni prihodi su poslovni i finansijski prihodi i oni nastaju obavljanjem poslova zbog kojih je preduzeće i osnovano. Poslovni prihodi proizvodnog preduzeća nastaju proizvodnjom i prodajom proizvoda, usluga i materijala na eksternom i internom tržištu, dok finansijski prihodi nastaju po osnovu plasiranja finansijskih sredstava u druga preduzeća (prihodi od kamate), na osnovu povezivanja sa drugim preduzećima (učešće u dobiti) i dr. Za razliku od proizvodnog, trgovinsko preduzeće ostvaruje poslovne prihode po osnovu prodaje robe i eventualno materijala na eksternom (ređe na internom) tržištu, dok su mu finansijski prihodi isti kao i kod proizvodnog preduzeća (prihodi od kamate, učešće u dobiti i sl.).

Uopšte uzev, finansijski prihodi preduzeća su: prihodi od redovnih kamata na kratkoročne i dugoročne plasmane i primljene menice od kupaca, prihodi od iskorišćenih kasa skonta (kod izmirenja obaveza pre roka dospeća), pozitivne kursne razlike na obaveze i potraživanja u stranim sredstvima plaćanja i prihodi po osnovu zateznih kamata na dug kupaca i drugih dužnika za kašnjenje u isplati.

Konačno, vanredni prihodi su prihodi koji nisu neposredno vezani za poslovanje preduzeća, već koji nastaju usled izuzetnih pogodnosti, povoljnih okolnosti i slučajnosti na šta preduzeće ne može da utiče. Ovi prihodi se obično javljaju po osnovu: viškova obrtnih sredstava koji su utvrđeni popisom, naplaćenih i obračunatih penala i drugih kazni, naplate otpisanih potraživanja, naknadno utvrđenih prihoda iz prethodnih poslovnih godina i dr.

Prilikom utvrđivanja prihoda treba imati u vidu trgovinske (komercijalne) i finansijske popuste koje preduzeće može odobriti kupcima, a koji utiču na smanjenje prihoda preduzeća. Trgovinski popusti su instrumenti prodajne politike proizvodnog preduzeća i utvrđuju se kupoprodajnim ugovorom. Osnovni oblici ovih popusta predstavljaju rabat (sezonski i količinski) i bonifikacija (kod prodaje neispravnih ili proizvoda ili robe lošijeg kvaliteta). Finansijski popusti se odobravaju kupcima kako bi se poboljšala likvidnost. Najčešće korišćen finansijski popust je kasa skonto, koji predstavlja popust na prodajnu cenu ukoliko se za proizvode ili robu plati u kraćem roku od ugovorenog.

#### 4. Vremensko razgraničenje prihoda po osnovu menica

Osim što za izmirenje svojih obaveza prema dobavljačima preduzeće izdaje menice, ono ih i prima od kupaca. Na ovaj način se kratkoročna potraživanja od kupaca pretvaraju u menična potraživanja, a kako je rok naplate menice duži od roka naplate potraživanja, to preduzeće (remitent) ima pravo na kamatu u toku tog vremenskog perioda.

Dakle, preduzeće po ovom osnovu ostvaruje prihod od kamate po osnovu menice. Kod ovih prihoda se može javiti potreba njihovog vremenskog razgraničavanja, s obzirom da ovi prihodi mogu biti ostvareni a nenaplaćeni.

U cilju vremenskog razgraničenja ovih prihoda, potrebno je prethodno obračunati kamatu, koja povećava iznos meničnih potraživanja od kupaca. S tim u vezi, ukupan menični iznos se obuhvata zaduživanjem računa menična potraživanja i odobravanjem računa kupci za iznos potraživanja koji je likvidiran menicom i računa ispravka vrednosti meničnih potraživanja za iznos obračunate kamate.

Nakon ovoga se sa računa ispravka vrednosti meničnih potraživanja prenosi deo prihoda koji pripada datom obračunskom periodu na račun finansijski prihodi.

Primer: saldo na računu ispravka vrednosti meničnih potraživanja iznosi 60.000 dinara.

1. Obračunati prihodi po osnovu menica za ovaj mesec iznose 12.000 dinara.

Na računima glavne knjige ovo bi bilo obuhvaćeno na sledeći način:

Finansijski prihodi	Ispavka vrednosti meničnih potraživanja
1) 12.000	1) 12.000

## 5. Knjigovodstveno obuhvatanje prihoda

### 5.1. Knjigovodstveno obuhvatanje prihoda proizvodnog preduzeća

Proizvodno preduzeće ostvaruje prihode prodajom proizvoda, usluga i materijala na eksternom tržištu, internom realizacijom (prodajom na internom tržištu) i naplatom finansijskih i vanrednih prihoda. Prodaja proizvoda, usluga i materijala na eksternom tržištu se knjigovodstveno obuhvata povećanjem potraživanja od kupaca (ako nije naplaćena prodaja) ili povećanjem novca na žiro-računu (za prodaju na čekove) ili računu blagajna (za prodaju za gotovo) za prodajnu vrednost i povećanjem prihoda na računu realizacija proizvoda (ako su prodati proizvodi), računa realizacija usluga (ako su izvršene usluge) ili računa realizacija materijala (ako je prodat materijal) za isti iznos. Interna realizacija se knjigovodstveno obuhvata zaduživanjem računa osnovna sredstva (ako se ono preuzima sa zaliha gotovih proizvoda i instalira u sopstvenom preduzeću) za cenu koštanja proizvoda (sredstva) i odobravanjem računa interna realizacija za isti iznos. Konačno, finansijski i vanredni prihodi se obuhvataju zaduživanjem odgovarajućeg računa potraživanja (za odloženo plaćanje), žiro-računa (za naplatu čekova) ili računa blagajne (za naplatu u gotovu) i odobravanjem računa finansijski prihodi ili računa vanredni prihodi za naplaćeni iznos.

**Primer:** preduzeće A je na dan 1.1. t.g. imalo sledeće stanje na računu glavne knjige u dinarima: osnovna sredstva 8.000, dugoročni plasmani 800, materijal 2.400, gotovi proizvodi 6.400, kupci 6.400, žiro-račun 3.200, blagajna 800 i sopstveni kapital 28.000. U januaru mesecu su u vezi sa prihodima nastale sledeće poslovne promene:

1. U toku meseca je prodata četvrtina zaliha materijala za 600 dinara na kredit. Zbog oštećenja kupcima je data bonifikacija od 3%.

2. U toku meseca je prodata polovina zaliha gotovih proizvoda za 4.800 dinara, i to: na kredit 2.400 dinara, za barirane čekove 1.600 dinara i za gotovo 800 dinara. Kupcima za proizvode prodate na kredit je odobren količinski rabat od 2%.

3. Kupac, koji duguje 1.600 dinara nije u mogućnosti da o roku izmiri svoje obaveze, pa po dogovoru šalje menicu na 1.680 dinara. Kupac iz promene jedan je izmirio svoju obavezu uplatom na žiro-račun i iskoristio ponuđeni kasa skonto od 5%.

4. Preuzeta je mašina sa zaliha gotovih proizvoda i instalirana u preduzeću kao osnovno sredstvo. Cena koštanja proizvoda je 960 dinara.

5. Po osnovu naplate prihoda, koji je otpisan prošle godine, naplaćeno je 320 dinara preko žiro-računa.

6. Na ime prihoda po osnovu dugoročnih plasmana za ovaj mesec je naplaćeno 80 dinara preko žiro-računa.

Na računima glavne knjige navedene promene bi bile obuhvaćene na sledeći način:

<b>1. Osnovna sredstva</b> s <sup>0</sup> ) 8.000 4) 960	<b>2. Dugoročni plasmani</b> s <sup>0</sup> ) 800	<b>3. Materijal</b> s <sup>0</sup> ) 2.400
<b>4. Gotovi proizvodi</b> s <sup>0</sup> ) 6.400	<b>5. Kupci</b> s <sup>0</sup> ) 6.400 1) 600 2) 2.400	<b>6. iro-račun</b> s <sup>0</sup> ) 3.200 2) 1.600 3a) 550 5) 320 6) 80
<b>7. Blagajna</b> s <sup>0</sup> ) 800 2) 800	<b>8. Sopstveni kapital</b> s <sup>0</sup> ) 28.000	<b>9. Realizacija mateijala</b> 1a) 18 1) 600
<b>10. Realizacija proizvoda</b> 2) 4.800	<b>11. Menična potra ivanja</b> 3) 1.680	<b>12. Ispravka vrednosti meničnih potra ivanja</b> 3) 80
<b>13. Finansijski rashodi</b> 3a) 32	<b>14. Interna realizacija</b> 4) 960	<b>15. Vanredni prihodi</b> 5) 320
	<b>16. Finansijski prihod</b> 6) 80	

**Komentar:** do iznosa kamate na menicu kojom kupac prolongira izmirenje obaveza u promeni tri se dolazi po formuli:

Kamata na menicu = (dug x vreme dospeća menice x godišnja kamatna stopa) : 360 ili 365 dana.

Pretpostavljeno je da je godišnja kamatna stopa 20% i da je broj dana u godini 360. Dospeće obaveze je poznato i iznosi 90 dana. Imajući ovo u vidu, došlo se do kamate od 80 dinara.

## 5.2. Knjigovodstveno obuhvatanje prihoda trgovinskog preduzeća

Trgovinsko preduzeće ostvaruje prihode prodajom robe i materijala i naplatom finansijskih i vanrednih prihoda. Prihodi ostvareni prodajom robe i materijala se knjigovodstveno obuhvataju zaduživanjem računa kupci (za prodaju na kredit), žiro-računa (za prodaju na čekove) ili računa blagajne (za prodaju za gotovo) i odobravanjem računa realizacija robe (za prodatu robu) ili realizacija materijala (za prodati materijal). Sa druge strane, finansijski i vanredni prihodi se obuhvataju na isti način kao i u slučaju proiz-



vodnog preduzeća, odnosno zadužuje se žiro-račun (za naplatu čekova) ili račun blagajne (za naplatu u gotovu) i odobravanjem računa finansijski prihodi ili vanredni prihodi.

**Primer:** trgovinsko preduzeće B je na dan 1.1. t.g. imalo sledeće stanje na računima glavne knjige u dinarima: osnovna sredstva 80.000, dugoročni plasmani 28.000, materijal 12.000, roba na zalihama 48.800, kupci 4.080, menična potraživanja 3.120, žiro-račun 16.000, blagajna 8.000, sopstveni kapital 163.200, dugoročni krediti za osnovna sredstva 36.000 i ispravka vrednosti meničnih potraživanja 800.

1. Prodato je polovina zaliha materijala za 6.000 dinara, od čega 2.000 dinara za gotovo a ostatak na kredit. Zbog slabijeg kvaliteta materijala kupcu za materijal prodan na kredit je data bonifikacija od 8%.

2. Prodato je trećina zaliha robe za 19.200 dinara, i to: na kredit 9.600 dinara, na barirane čekove 6.000 dinara i za gotovo 3.600 dinara. Kupcima za robu prodatu na kredit je odobren sezonski rabat od 5%.

3. Na ime godišnje kamate na dugoročne plasmane naplaćeno je u gotovu 5.600 dinara, dok je na ime likvidacije meničnih potraživanja naplaćeno 3.120 dinara.

4. Prema izvodu banke naplaćeno je potraživanje od kupca iz promene jedan (kupac je iskoristio ponuđeni kasa skonto od 6%) kao i 400 dinara na ime potraživanja otpisanog pre više godina.

5. Obračunat je porez na promet robe za period 1.1.-15.1. t.g. u iznosu od 1.600 dinara i isplaćen preko žiro-računa.

Navedene promene bi na računima glavne knjige bile obuhvaćene na sledeći način:

<b>1. Osnovna sredstva</b> s <sup>0</sup> ) 80.000	<b>2. Dugoročni plasmani</b> s <sup>0</sup> ) 28.000	<b>3. Materijal</b> s <sup>0</sup> ) 12.000
<b>4. Roba na zalihama</b> s <sup>0</sup> ) 48.800	<b>5. Kupci</b> s <sup>0</sup> ) 4.080    1a) 32 1) 4.000    2a) 480 2) 9.600    4) 3.968	<b>6. Menična potraživanja</b> s <sup>0</sup> ) 3.120    3) 3.120
<b>7. žiro-račun</b> s <sup>0</sup> ) 16.000    5a) 1.600 2) 6.000 4) 3.730 4a) 400	<b>8. Blagajna</b> s <sup>0</sup> ) 8.000 1) 2.000 2) 3.600 3) 5.600 3a) 3.120	<b>9. Sopstveni kapital</b> s <sup>0</sup> ) 163.200

<b>10. Dugoročni krediti za osnovna sredstva</b> s <sup>0</sup> ) 36.000	<b>11. Ispravka vrednosti meničnih potraivanja</b> s <sup>0</sup> ) 800      3b) 800	<b>12. Realizacija materijala</b> 1a) 32      1) 6.000
<b>13. Realizacija robe</b> 2a) 480      2) 19.200 5) 1.600	<b>14. Finansijski prihodi</b> 3) 5.600 3b) 800	<b>15. Finansijski rashodi</b> 4) 238
<b>16. Vanredni prihodi</b> 4a) 400	<b>17. Obaveze za porez na promet</b> 5a) 1.600      5) 1.600	

## 6. Realizacija osnovnih sredstava

Preduzeće može u pojedinim slučajevima vršiti i prodaju osnovnih sredstava na tržištu drugim preduzećima, pravnim i fizičkim licima, i to: javnim nadmetanjem, prikupljanjem pismenih ponuda zainteresovanih lica i direktnom pogodbom. Visina prodajne vrednosti ili cena može biti različita. U zavisnosti od visine prodajne cene, može se govoriti o: prodaji osnovnih sredstava po prodajnoj ceni koja je jednaka sadašnjoj vrednosti sredstava, prodaji osnovnih sredstava po prodajnoj ceni koja je viša od sadašnje vrednosti sredstava i prodaji osnovnih sredstava po prodajnoj ceni koja je niža od sadašnje vrednosti sredstava.

U svim ovim slučajevima prodaja se obuhvata kao smanjenje na računu osnovna sredstva za nabavnu vrednost i smanjenje na računu ispravka vrednosti osnovnih sredstava za otpisanu vrednost. Ukoliko se osnovna sredstva prodaju po prodajnoj ceni koja je jednaka sadašnjoj vrednosti sredstva, ovo dovodi do promene strukture, ali ne i obima osnovnih sredstava, jer se u tom slučaju povećavaju novčana sredstva namenjena nabavci osnovnih sredstava i smanjuju osnovna sredstva u materijalnom obliku. U slučaju prodaje osnovnih sredstava po ceni koja je viša od njihove sadašnje vrednosti, i za iznos ostvarenog dobitka na prodaji povećaće se vanredni prihodi. Konačno, ako se osnovna sredstva prodaju po ceni koja je niža od njihove sadašnje vrednosti, potrebno je pokriti gubitak na prodaji iz ostvarenog ukupnog prihoda preduzeća, pa se gubitak obuhvata na računu vanredni rashodi.

**Primer:** preduzeće C je na dan 1.9. t.g. imalo sledeće stanje na računima glavne knjige u dinarima: osnovna sredstva 320.000, ispravka vrednosti osnovnih sredstava 80.000, izdvojena novčana sredstva za investicije 80.000, kupci za osnovna sredstva 28.000, kupci 12.000, sopstveni kapital 320.000 i dobavljači 40.000.

U septembru mesecu su u vezi sa prodajom osnovnih sredstava nastale sledeće poslovne promene:

1. Prema odluci organa upravljanja prodata je na kredit mašina za 40.000 dinara. Nabavna vrednost prodate mašine je 50.000 dinara, dok je njena vrednost otpisana za 24%.

2. Kupci iz prethodne promene su izmirili svoj dug uplatom na odgovarajući račun novčanih sredstava.

3. Na osnovu odluke organa upravljanja prodato je jedno kombi vozilo na kredit za 16.000 dinara. Nabavna vrednost prodalog vozila je 20.000 dinara a otpisana vrednost 4.000 dinara.

4. Kupci iz prethodne promene su izmirili svoj dug uplatom na odgovarajući račun novčanih sredstava.

5. Na osnovu odluke organa upravljanja prodat je na kredit poslovni prostor za 80.000 dinara. Nabavna vrednost prostora iznosi 120.000 dinara a bila je otpisana sa 15%.

6. Kupci iz prethodne promene su izmirili svoj dug uplatom na odgovarajući račun novčanih sredstava.

Na računima glavne knjige navedene promene bi bile obuhvaćene na sledeći način:

<b>1. Osnovna sredstva</b> S <sup>0</sup> ) 320.000   1) 50.000   3) 20.000   5) 120.000	<b>2. Ispravka vrednosti osnovnih sredstava</b> 1) 12.000   S <sup>0</sup> ) 80.000 3) 4.000 5) 18.000	<b>3. Izdvojena novčana sredstva za investicije</b> S <sup>0</sup> ) 80.000 2) 40.000 4) 16.000 6) 80.000
<b>4. Kupci za osnovna sredstva</b> S <sup>0</sup> ) 28.000   2) 40.000 1) 40.000   4) 16.000 3) 16.000   6) 80.000 5) 80.000	<b>5. Kupci</b> S <sup>0</sup> ) 12.000	<b>6. Sopstveni kapital</b> S <sup>0</sup> ) 320.000
<b>7. Dobavljači</b> S <sup>0</sup> ) 40.000	<b>8. Vanredni prihodi</b> 1) 2.000	<b>9. Vanredni rashodi</b> 5) 22.000



G L A V A   V  
**KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE TRO KOVA I RASHODA**

Ime i prezime: \_\_\_\_\_

Broj indeksa: \_\_\_\_\_

T E S T

Pitanje	Odgovor	Broj poena
1.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
2.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
3.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
4.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
5.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
6.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
7.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
8.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
9.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
10.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____

UKUPNO POENA:

\_\_\_\_\_

Ocena: \_\_\_\_\_

Datum		Predmetni nastavnik



G l a v a

VI

---

---

PREDZAKLJUČNA  
KNJI ENJA

## S a d r Ź a j

<b>1. Predzaključna knjiženja</b> .....	249
<b>2. Korekcija salda računa stanja</b> .....	249
2.1. Usklađivanje knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem gotovine .....	249
2.2. Usklađivanje knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem na računima zaliha .....	251
2.3. Usklađivanje knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem na računima potraživanja .....	253
<b>3. Razvijanje salda aktivno-pasivnih računa</b> .....	256
<b>4. Vremensko razgraničenje rashoda i prihoda</b> .....	258
<b>5. Revalorizacija osnovnih sredstava i zaliha</b> .....	261
5.1 Revalorizacija realne aktive .....	263
5.2. Revalorizacija rashoda .....	265
<b>6. Rashodovanje osnovnih sredstava</b> .....	266
<i>Test</i> .....	269



## 1. Predzaključna knjiženja

Pod predzaključnim knjiženjima se podrazumeva postupak svode-nja knjigovodstvenog na stvarno stanje kako bi se dobili tačni i istiniti podaci za sastavljanje bilansa stanja i bilansa uspeha i završnog računa u celini. Naime, predzaključnim knjiženjima se otklanja nepotpunost knjigovodstvenih podataka, do čega može doći ukoliko su se određene poslovne promene dogodile, ali nisu i knjigovodstveno obuhvaćene. Do stvarnog stanja se dolazi popisom ili inventarom koji se sprovodi krajem godine. Zbog toga se i, predzaključna knjiženja sprovode krajem godine, odnosno pre utvrđivanja periodičnog rezultata, sastavljanja bilansa stanja i zaključka knjiga.

Uopšte uzev, do neslaganja stvarnog i knjigovodstvenog stanja može doći usled pogrešnih knjiženja, neproknjižene promene na sredstvima, izvorima sredstava, rashodima i prihodima u preduzeću usled nepostojanja dokumenata, nerealne vrednosti na pojedinim računima i nedozvoljenog prebijanja salda na sintetičkim aktivno-pasivnim računima. U tom smislu, predzaključna knjiženja se mogu klasifikovati na sledeći način:

- korekcija salda računa stanja,
- dekomponovanje salda aktivno-pasivnih računa,
- vremensko razgraničenje rashoda i prihoda,
- revalorizacija osnovnih sredstava i zaliha, i
- rashodovanje osnovnih sredstava.

## 2. Korekcija salda računa stanja

Pod korekcijom salda na računima stanja se podrazumevaju knjiženja kojima se usklađuje knjigovodstveno sa stvarnim stanjem na računima blagajne, materijala, sitnog inventara, nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda, robe i potraživanja (pre svega, od kupaca).

### 2.1. Usklađivanje knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem gotovine

Kontrola stanja novca u blagajni se ne vrši samo krajem godine, već, po pravilu, svakodnevno. Poređenjem stvarnog i knjigovodstvenog stanja, može se utvrditi da su ona međusobno jednaka, da je stvarno stanje veće od knjigovodstvenog ili da je stvarno stanje manje od knjigovodstvenog.

Ako je stvarno stanje veće od knjigovodstvenog, radi se o višku novca u blagajni, zbog čega je potrebno ova dva stanja uskladiti. Usklađivanje se vrši na taj način što se za iznos viška (razlike) zadužuje račun blagajna a odobrava račun ostale obaveze, s obzirom da višak nije uobičajena pojava u

poslovanju i da je verovatno da u preduzeću nije izvršena ili nije proknjižena neka obaveza. Ukoliko se pregledom knjigovodstvene dokumentacije kasnije utvrdi uzrok viška, ovaj iznos se prenosi sa računa ostale obaveze na račun na kome je propušteno evidentiranje. Primera radi, ako se utvrdi da je višak nastao usled propuštenog knjiženja naplate potraživanja od kupaca, iznos viška sa računa ostale obaveze će biti prenet na račun kupci. Međutim, ako se ne utvrdi uzrok viška, za njegov iznos se tada zadužuje račun ostale obaveze a odobrava račun vanredni prihodi.

Ako je stvarno stanje manje od knjigovodstvenog stanja, radi se o manjku novca u blagajni, pa se usklađivanje knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem vrši zaduživanjem računa ostala potraživanja (jer se pretpostavlja da nije obuhvaćena neka isplata ili sl.) i odobravanjem računa blagajna za iznos viška (razlike). Na ovaj način se preko računa ostala potraživanja zadužuje blagajnik kao odgovorno lice sve dok se ne utvrdi uzrok manjka. Ako se naknadnim pregledom knjigovodstvene dokumentacije utvrdi uzrok manjka, zadužiće se račun na kome je propušteno knjiženje a odobriti račun ostala potraživanja i, time, razdužiti blagajnik. Primera radi, ako se utvrdi da je manjak nastao usled neproknjižene isplate dobavljača ili dva puta proknjižene naplate od kupaca, za iznos manjka biće zadužen račun dobavljači ili kupci a odobren račun ostala potraživanja. Međutim, ako se ne utvrdi šta je dovelo do manjka u blagajni, blagajnik je kao odgovorno lice dužan da uplati iznos nastalog manjka u blagajnu, čime se zadužuje račun blagajna a odobrava račun ostala potraživanja.

**Primer:** preduzeće D je 31.12. t.g na računu blagajna imalo promet strane duguje 9.000 dinara a promet strane potražuje 7.500 dinara, dok je promet dugovne strane računa dobavljači bio 9.000 dinara a potražne 74.000 dinara. Na kraju posmatrane godine nastale su sledeće promene:

1. Popisom je utvrđeno da u blagajni ima gotovine u iznosu od 1.200 dinara. Manjak pada na teret blagajnika.

2. Naknadnom kontrolom knjigovodstvene dokumentacije i knjiženja na računu blagajna utvrđeno je da nije proknjižena gotovinska isplata dobavljačima u iznosu od 225 dinara. Preostali deo utvrđenog manjka gotovine blagajnik je uplatio preko blagajne preduzeća.

Ove promene bi bile proknjižene na sledeći način:

1. Blagajna		2. Dobavljači		3. Ostala potraživanja	
9.000	7.500	9.000	74.000	1) 300	2) 225
2a) 75	1) 300	2) 225			2a) 75

## **2.2. Usklađivanje knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem na računima zaliha**

Popis zaliha se obično vrši krajem a, po potrebi, i u toku poslovne godine. Stanje utvrđeno popisom je stvarno stanje zaliha i ono se može razlikovati od knjigovodstvenog. I ovde se kao i u slučaju novca u blagajni, mogu javiti višak ili manjak na zalihama ukoliko je stvarno stanje veće ili manje od knjigovodstvenog stanja. Pored ovoga, popisom se mogu utvrditi i demodirana roba, nekurentni gotovi proizvodi i neispravan materijal.

Ako se popisom utvrdi višak na zalihama, potrebno je knjigovodstveno stanje zaliha svesti na stvarno povećanjem stanja na računu zaliha i povećanjem stanja na računu ostale obaveze. Ukoliko se radi o višku na zalihama robe, za iznos viška bi se zadužio račun roba na zalihi a odobrio račun ostale obaveze za prodajnu ili nabavnu vrednost viška robe. U slučaju viška na zalihama gotovih proizvoda zadužio bi se račun gotovi proizvodi a odobrio račun ostale obaveze za stvarnu cenu koštanja viška gotovih proizvoda. Koначно, u slučaju viška na zalihama materijala bio bi zadužen račun materijal a odobren račun ostale obaveze za plansku ili poslednju stvarnu nabavnu vrednost viška materijala. Ako se naknadnom kontrolom utvrdi uzrok viška, račun ostale obaveze bi bio zadužen a odobren bi bio odgovarajući račun na kome je propušteno ili pogrešno izvršeno knjiženje. Primera radi, ako je propušteno knjiženje obaveza prema dobavljačima u vezi sa nabavkom materijala i robe, odobren bi bio račun dobavljači a zadužen račun ostale obaveze. Ukoliko se utvrdi da je dva puta proknjižen utrošak materijala, odobren bi bio račun troškovi materijala a zadužen račun ostale obaveze. Višak nastao usled propuštenog knjiženja predaje gotovih proizvoda na skladište bi bio obuhvaćen odobrenjem računa troškovi proizvodnje i zaduženjem računa ostale obaveze. Međutim, ako se ne utvrdi uzrok viška na zalihama, donosi se odluka organa upravljanja o prihodovanju viška, što se knjigovodstveno obuhvata zaduživanjem računa ostale obaveze i odobravanjem računa vanredni prihodi.

Ako se popisom utvrdi manjak na zalihama, knjigovodstveno stanje se svodi na stvarno smanjenjem stanja na računu zaliha i povećanjem stanja na računu ostala potraživanja čime se zadužuje magacioner kao lice odgovorno za rukovanje zalihama. Uopšte uzev, do manjka na zalihama može doći usled kala, rastura, loma, kvara, zloupotrebe, nepravilnog rukovanja, greške u knjiženju i dr. Račun ostala potraživanja se zadužuje za prodajnu vrednost na dan popisa manjka robe i gotovih proizvoda, odnosno za poslednju stvarnu nabavnu vrednost manjka materijala. Ako se naknadnim pregledom knjigovodstvene dokumentacije utvrdi uzrok manjka, zadužuje se odgovarajući račun na kome je propušteno ili pogrešno izvršeno knjiženje a odobrava račun ostala potraživanja za iznos manjka. Primera radi, ako je propušteno knjiženje utroška materijala dovelo do manjka na zalihama materijala, zadu-

žuje se račun troškovi materijala a odobrava račun ostala potraživanja. Ako je manjak nastao usled propuštenog knjiženja rizika zaliha, zadužuje se račun razgraničenje troškova rizika zaliha a odobrava račun ostala potraživanja. Manjak nastao usled neproknjižene prodaje gotovih proizvoda ili robe na kredit se obuhvata zaduživanjem računa kupci i odobravanjem računa ostala potraživanja. Međutim, ukoliko se ne utvrdi šta je dovelo do manjka na zalihama, magacioner uplaćuje iznos manjka u blagajnu u cilju njegovog pokrića, što se knjigovodstveno obuhvata zaduživanjem računa blagajna i odobravanjem računa ostala potraživanja.

Ukoliko se popisom utvrdi demodirana roba, nekurentni gotovi proizvodi ili neispravan materijal, ovo je potrebno knjigovodstveno obuhvatiti jer se radi o zalihama smanjenog kvaliteta ili vrednosti. Obuhvatanje se vrši zaduživanjem računa demodirana roba, nekurentni gotovi proizvodi ili neispravan materijal i odobravanjem računa roba na zalihi, gotovi proizvodi ili materijal, respektivno. Pri tome se nastoji da se ove zalihe prodaju, a ukoliko se u tome ne uspe, vrši se njihov delimičan ili potpun otpis metodom direktnog otpisa (tj. zaduživanjem računa vanredni rashodi i odobravanjem datog računa zaliha).

**Primer:** preduzeće E je 31.12. t.g. imalo sledeće stanje na računima glavne knjige:

	Duguje	Potražuje
Materijal	10.500	5.250
Sitan inventar na zalihama	4.500	1.500
Gotovi proizvodi	7.500	-
Blagajna	9.000	7.500
Troškovi materijala	5.250	-

Na kraju posmatrane godine nastale su sledeće poslovne promene:

1. Popisom zaliha materijala utvrđeno je da: a) na zalihama ima neispravnog materijala x za 600 dinara, b) postoji manjak materijala y od 1.425 dinara i c) postoji višak materijala z u iznosu od 90 dinara. Za iznos utvrđenog manjka na zalihama zadužiti odgovorno lice, dok uzrok viška materijala na zalihama još nije utvrđen.

2. Popisom zaliha sitnog inventara utvrđena je vrednost sitnog inventara na zalihama od 2.100 dinara. Za utvrđen manjak na zalihama sitnog inventara odgovoran je magacioner.

3. Na predlog posebne komisije organ upravljanja je doneo sledeće odluke: a) neispravan materijal x treba u celini otpisati kao neupotrebljiv i b) višak materijala z treba prihodovati s obzirom da nije utvrđen uzrok viška. Utvrđeni manjak sitnog inventara na zalihama magacioner je uplatio u blagajnu, dok je naknadnom kontrolom knjigovodstvene dokumentacije i knjiže-



Sporna potraživanja su potraživanja od kupaca koja nastaju u slučaju kada se protiv kupca pokrene i vodi spor za naplatu potraživanja po osnovu prodate robe, gotovih proizvoda ili materijala. Spor se vodi zbog toga što je kupac ili nelikvidan ili zbog toga što odbija da ispuni druge ugovorne obaveze. Ova potraživanja se knjigovodstveno obuhvataju zaduživanjem računa sporna potraživanja za iznos spornih potraživanja i sve roškove spora i odobravanjem računa kupci za iznos spornih potraživanja i žiro-računa ili računa blagajna za iznos troškova spora, zavisno od toga kako su ovi troškovi plaćeni. Organ upravljanja u preduzeću na predlog pravne službe može doneti odluku o otpisu dela spornih potraživanja usled neizvesne naplate i što realnijeg vrednovanja sredstava u aktivi i rashoda u bilansu uspeha. Za iznos dela otpisanog spornog potraživanja zadužuje se račun vanredni rashodi a odobrava račun ispravke vrednosti spornih potraživanja (indirektni otpis).

Nezavisno od otpisa, preduzeće će nastojati sudski da izvrši naplatu ovih potraživanja i u tom smislu ovde mogu nastupiti tri slučaja: da je naplaćeni iznos spornih potraživanja po odluci suda jednak neotpisanom delu spornih potraživanja, odnosno da je naplaćeni iznos spornih potraživanja viši ili niži od neotpisanog dela ovih potraživanja. Ako je naplaćen iznos spornih potraživanja jednak neotpisanom delu spornih potraživanja, ovo se knjigovodstveno obuhvata zaduživanjem računa ispravka vrednosti spornih potraživanja za otpisani iznos i žiro-računa za naplaćeni iznos i odobravanjem računa sporna potraživanja za ukupan iznos spornih potraživanja. Ukoliko je delimično naplaćen iznos spornih potraživanja viši od neotpisanog dela spornih potraživanja, ovo se knjiži zaduživanjem računa ispravka vrednosti spornih potraživanja za otpisani iznos i žiro-računa za naplaćeni iznos i odobravanjem računa vanredni prihodi za razliku između naplaćenog i neotpisanog dela spornih potraživanja i računa sporna potraživanja za ukupan iznos potraživanja. U slučaju definitivno naplaćenih spornih potraživanja koja su viša od neotpisanog dela spornih potraživanja bio bi zadužen račun ispravka vrednosti spornih potraživanja za ukupno otpisana potraživanja i žiro-račun za naplaćen iznos i odobreni račun vanredni prihodi za razliku naplaćenog i neotpisanog dela spornih potraživanja i račun sporna potraživanja za ukupan iznos spornih potraživanja. Konačno, ako je delimično naplaćen iznos spornih potraživanja niži od neotpisanog dela spornih potraživanja, zadužuje se račun ispravka vrednosti spornih potraživanja za otpisani iznos, žiro-računa za naplaćeni iznos i račun vanredni rashodi za razliku između neotpisanog dela spornih potraživanja i naplaćenog iznosa a odobrava račun sporna potraživanja za ukupan iznos spornih potraživanja. U slučaju definitivno naplaćenih spornih potraživanja koja su niža od neotpisanog dela spornih potraživanja bio bi zadužen račun ispravka vrednosti spornih potraživanja za ukupno otpisana potraživanja, žiro-račun za naplaćen iznos i račun vanredni rashodi za razliku između neotpisanih potraživanja i naplaćenog iznosa a odobren račun sporna potraživanja za ukupan iznos.

Sumnjiva potraživanja su potraživanja od kupaca koja nastaju usled stečajnog postupka ili prinudne likvidacije koja se sprovodi nad kupcem kome su prodati roba, gotovi proizvodi ili materijal. U ovom slučaju postoji neizvesnost u pogledu iznosa i roka naplate potraživanja. Ova potraživanja se knjigovodstveno obuhvataju zaduživanjem računa sumnjiva potraživanja i odobravanjem računa kupci za iznos sumnjivog potraživanja. I ovde se kao i u slučaju spornih potraživanja može u cilju sigurnosti i realnijeg iskazivanja sredstava i rashoda na predlog pravne službe doneti odluka o otpisu dela ovih potraživanja, što se obuhvata zaduživanjem računa vanredni prihodi i odobravanjem računa ispravka vrednost sumnjivih potraživanja za otpisani iznos (indirektni otpis koji se primenjuje uvek kada preduzeće samoinicijativno vrši otpis). Konačno, u slučaju naplate sumnjivih potraživanja, takođe, kao i kod spornih potraživanja mogu nastati tri situacije: da je naplaćeni iznos jednak neotpisanom delu sumnjivih potraživanja, odnosno da je naplaćeni iznos viši ili niži neotpisanog dela sumnjivih potraživanja. Knjigovodstveno obuhvatanje je u svemu jednako knjigovodstvenom obuhvatanju naplate spornih potraživanja, osim što umesto računa sporna potraživanja i ispravka vrednosti spornih potraživanja, ovde figurišu računi sumnjiva potraživanja i ispravka vrednosti sumnjivih potraživanja.

**Primer:** preduzeće F je 31.12. t.g. imalo sledeće stanje na računima glavne knjige:

	Duguje	Potražuje
Kupci	64.500	31.500
Žiro-račun	55.500	21.000
Dobavljači	9.000	69.000

Na kraju posmatrane godine nastale su sledeće poslovne promene:

1. Kupac S nije izmirio svoju dospelu obavezu u visini od 3.150 dinara. Pokrenut je spor pred nadležnim privrednim sudom i plaćeni su preko žiro-računa troškovi spora u iznosu od 600 dinara. Pored ovoga, utvrđeno je da se vodi postupak prinudne likvidacije nad kupcem M kojiuguje 2.250 dinara.

2. Prema mišljenju pravne službe organ upravljanja preduzeća je doneo odluku o otpisu 15% spornih i 7,5% sumnjivih potraživanja. Osim ovoga, odlučeno je da se otpiše zastarelo potraživanje kupca L koje iznosi 900 dinara.

3. Prema odluci privrednog suda na ime likvidacije potraživanja od preduzeća S naplaćeno je preko žiro-računa 3.225 dinara, dok je po osnovu definitivne naplate potraživanja od preduzeća M naplaćeno preko žiro-računa 1.875 dinara.

4. Preduzeće F je imalo i vodilo kod privrednog suda dva spora sa dobavljačima. Na osnovu odluke privrednog suda preduzeće F je izvršilo sle-

deće isplate preko žiro-računa: preduzeću I 600 dinara čime je izmirilo obavezu po fakturi koja glasi na 825 dinara i preduzeću P 1.125 dinara čime je izmirena obaveza po fakturi koja glasi na 975 dinara i troškovi spora od 150 dinara.

Na računima glavne knjige navedene promene bi bile obuhvaćene na sledeći način:

<b>1. Kupci</b> 64.500      31.500 1) 3.150 1b) 2.250 2b) 900	<b>2. iro-račun</b> 55.500      21.000 3) 3.225      1a) 600 3a) 1.875      4) 600 4a) 1.125	<b>3. Dobavljači</b> 9.000      69.000 4) 825 4a) 975
<b>4. Sporna potra ivanja</b> 1) 3.150      3) 3.750 1a) 600	<b>5. Sumnjiva potra ivanja</b> 1b) 2.250      3a) 2.250	<b>6. Vanredni rashodi</b> 2) 565,50 2a) 168,75 2b) 900 3) 37,50 3a) 206,50 4a) 150
<b>7. Ispravka vrednosti spornih potra ivanja</b> 3) 562,50      2) 562,50	<b>8. Ispravka vrednosti sumnjivih potra ivanja</b> 3a) 168,50      2a) 168,75	<b>9. Vanredni prihodi</b> 4) 225

### 3. Razvijanje salda aktivno-pasivnih računa

Do potrebe razvijanja salda aktivno-pasivnih računa dolazi usled toga što nedozvoljeno kompenziranje salda na ovim računima dovodi do neslaganja knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem. Dakle, kompenzirana salda aktivno-pasivnih računa treba razviti (dekomponovati) na dugovni i potražni saldo datih računa.

Ovakva salda se javljaju na sintetičkim računima koji odražavaju imovinsko-pravne odnose datog preduzeća, tj. na računima kupci i dobavljači. Da bi razvijanje salda ovih računa bilo moguće, potrebno je poći od salda na analitičkim računima kupaca i dobavljača, s obzirom da se na osnovu salda sintetičkih računa kupci i dobavljači ne može sagledati pravo stanje potraživanja i obaveza.

U cilju objašnjenja razvijanja salda računa kupci i dobavljači, pođimo od sledećeg primera.



**Primer:** Preduzeće J ima na dan 31.12. t.g. sledeći promet na sintetičkim računima kupaca i dobavljača:

**a) Sintetički računi kupaca i dobavljača**

	Duguje	Potražuje
1. Kupci	28.500	20.250
2. Dobavljači	112.500	126.000

**b) Analitički računi kupaca**

1.1. Preduzeće A	7.500	1.500
1.2. Preduzeće B	3.000	5.250
1.3. Preduzeće C	13.500	9.000
1.4. Preduzeće D	4.500	4.500

**c) Analitički računi dobavljača**

2.1. Preduzeće E	21.000	30.000
2.2. Preduzeće F	31.500	26.250
2.3. Preduzeće G	54.750	64.500
2.4. Preduzeće H	5.250	5.250

Na osnovu podataka sa analitičkih računa potrebno je prethodno sastaviti prometni list kupaca i dobavljača, koji bi imali sledeći izgled:

1. Prometni list kupaca

Redni broj	Naziva kupca	Promet		Saldo	
		Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje
1.	Preduzeće A	7.500	1.500	6.000	-
2.	Preduzeće B	3.000	5.250	-	2.250
3.	Preduzeće C	13.500	9.000	4.500	-
4.	Preduzeće D	4.500	4.500	-	-
5.	Ukupno:	28.500	20.250	10.500	2.250

2. Prometni list dobavljača

Redni broj	Naziva dobavljača	Promet		Saldo	
		Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje
1.	Preduzeće E	21.000	30.000	-	9.000
2.	Preduzeće F	31.500	26.250	5.250	-
3.	Preduzeće G	54.750	64.500	-	9.750
4.	Preduzeće H	5.250	5.250	-	-
5.	Ukupno:	112.500	126.000	5.250	18.750

Na osnovu sintetičkih računa, proizilazi da preduzeće ima potraživanja od kupaca u visini od 8.250 dinara i obaveze prema dobavljačima u visini od 13.500 dinara. Sa druge strane, na osnovu analitičkih računa kupaca proizilazi da preduzeće ima potraživanja od kupaca A i C u ukupnom iznosu od 10.500 dinara i obaveze prema kupcu B u visini od 2.250 dinara. Pored

ovoga, na osnovu analitičkih računa dobavljača proizilazi da preduzeće ima obaveze prema preduzećima E i G u ukupnom iznosu od 18.750 dinara i potraživanja od preduzeća F u visini od 5.250 dinara. Dakle, na sintetičkim računima kupci i dobavljači je došlo do nedozvoljenog kompenziranja dugovnih i potražnih salda analitičkih računa kupaca i dobavljača. Preduzeće J je primilo avans na ime buduće isporuke proizvoda od kupca B u visini od 2.250 dinara i uplatilo je avans dobavljaču F u visini od 5.250 dinara.

Ukoliko bismo prilikom sastavljanja krajnjeg bilansa stanja koristili podatke sa sintetičkih računa kupci i dobavljači, aktiva i pasiva bi bile netačno iskazane. Zbog toga je prilikom sastavljanja bilansa, potrebno uzeti u obzir salda sa analitičkih računa kupaca i dobavljača i razviti kompenzirana salda na računima kupci i dobavljači povećanjem stanja na računu kupci i izdvajanjem obaveze prema kupcima na račun kupci-poverioci za iznos primljenih avansa i povećanjem stanja na računu dobavljači i izdvajanjem potraživanja od dobavljača na račun dobavljači-dužnici za iznos datih avansa. U datom primeru, knjigovodstveno obuhvatanje navedenog bi bilo:

1. Kupci	2. Dobavljači	3. Kupci-poverioci
28.500	112.500	
1) 8.250	126.000	1) 8.250
	2) 13.500	

Nakon otvaranja poslovnih knjiga naredne godine, preduzeće J će imati na dan 1.1. t.g. račune kupci, dobavljači-dužnici, dobavljači i kupci-poverioci. Ove račune treba odmah po otvaranju zaključiti, s obzirom da su izvršili zadatak, tj. odvojili dugovanja od potraživanja na računima kupci i dobavljači.

Zaključivanje ovih računa se vrši tako što se saldo sa njih prenosi na suprotnu stranu i odatle na račun čijem razvijanju su pomogli. Dakle, račun kupci-poverioci se zatvara prenošenjem salda na dugovnu stranu i odatle na račun kupci, dok se račun dobavljači-dužnici zatvara prenošenjem salda na potražnu stranu i odatle na račun dobavljači.

#### 4. Vremensko razgraničenje rashoda i prihoda

Svrha vremenskog razgraničenja rashoda i prihoda je da se utvrde rashodi i prihodi obračunskog perioda i, na taj način, sastavi realan bilans uspeha. Uopšte uzev, do vremenskog razgraničenja prihoda može doći ako neki od nastalih rashoda i prihoda u obračunskom periodu nisu knjigovodstveno obuhvaćeni zbog nedostatka dokumenta, kao i kada postoje unapred isplaćeni troškovi ili rashodi i unapred plaćeni prihodi koji se odnose na nar-

edni obračunski period a obuhvaćeni su u tekućem obračunskom periodu. Knjigovodstveno neobuhvaćeni rashodi se knjiže zaduženjem datog računa rashoda a naznaka o tome da oni nisu obuhvaćeni se prenosi na račun ostala pasivna vremenska razgraničenja (PVR). Ovaj račun će naredne godine biti zatvoren onda kada stigne dokument (napr. faktura) i to zaduživanjem računa ostala PVR i odobrenjem datog računa (napr. dobavljači). Knjigovodstveno neobuhvaćeni prihodi se knjiže zaduženjem računa ostala aktivna vremenska razgraničenja (AVR) i odobravanjem datog računa prihoda. Račun ostala AVR će naredne godine biti zatvoren kada stigne potreban dokument zaduživanjem datog računa na osnovu dokumenta i odobravanjem računa ostala AVR. Unapred isplaćeni troškovi ili rashodi koji se odnose na naredni obračunski period se knjiže zaduživanjem računa razgraničenje date vrste troškova ili rashoda i odobravanjem datog računa troškova ili rashoda. Račun razgraničenje date vrste troškova treba zaključiti prenosom salda na potražnu stranu i zaduživanjem računa odnosne vrste troškova. Konačno, unapred naplaćeni prihodi koji se odnose na naredan obračunski period se knjiže zaduženjem računa datog prihoda i odobravanjem računa ostala PVR. Početkom naredne godine, ove račune razgraničenja treba zaključiti. Račun ostala PVR treba početkom naredne godine zaključiti prenošenjem salda na dugovnu stranu i odobravanjem računa date vrste prihoda.

**Primer:** preduzeće G je na dan 31.12. t.g. imalo sledeći promet na računima glavne knjige:

**a) Računi glavne knjige**

	<b>Duguje</b>	<b>Potra uje</b>
1. Osnovna sredstva	450.000	15.000
2. Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	7.500	90.000
3. Gotovi proizvodi	9.000	-
4. Kupci	70.500	9.750
5. Žiro-račun	54.000	12.000
6. Sopstveni kapital	7.500	390.750
7. Dobavljači za osnovna sredstva	3.000	31.500
8. Dobavljači	1.500	51.000
9. Troškovi amortizacije	1.500	-
10. Troškovi materijala	4.500	-
11. Troškovi proizvodnih usluga	750	-
12. Troškovi ličnih dohodaka	2.250	-
13. Troškovi neproizvodnih usluga	750	-
14. Vanredni rashodi	2.250	-
15. Realizacija gotovih proizvoda	-	13.500
16. Vanredni prihodi	-	1.500
Promet:	820.000	820.000

## b) Analitičko knjigovodstvo tro kova

	Duguje	Potražuje
1. Raspored troškova	-	18.750
2. Gotovi proizvodi	15.000	7.500
3. Troškovi proizvodnje	7.500	6.000
4. Troškovi prodaje	1.500	-
5. Troškovi uprave	750	-
6. Troškovi realizovanih proizvoda	7.500	-
Promet:	32.230	32.230

31.12. t.g. u ovom preduzeću treba izvršiti sledeća predzaključna knjiženja u vezi sa rashodima i prihodima:

1. Knjigovodstveno neevidentiran vanredni prihod zbog nenaplaćenih ugovorenih penala od dobavljača M zbog kašnjenja u isporuci materijala iznosi 1.050 dinara.

2. Neproknjižen vanredni rashod na osnovu neisplaćene kazne preduzeću N iznosi 1.500 dinara.

3. Od ukupnih troškova proizvodnih usluga 300 dinara predstavlja isplaćene troškove reklame preduzeću O za januar naredne godine.

4. Od ukupnih vanrednih prihoda 750 dinara predstavlja naplaćenu zakupninu od preduzeća P za januar naredne godine.

Na računima glavne knjige i analitičkim računima ćemo imati:

<b>1. Osnovna sredstva</b> 450.000   15.000	<b>2. Ispravka vrednosti osnovnih sredstava</b> 7.500   90.000	<b>3. Gotovi proizvodi</b> 9.000
<b>4. Kupci</b> 70.500   9.750	<b>5. iro-račun</b> 54.000   12.000	<b>6. Sopstveni kapital</b> 
<b>7. Dobavljači za osnovna sredstva</b> 3.000   31.500	<b>8. Dobavljači</b> 1.500   51.000	<b>9. Tro kovi amortizacije</b> 1.500
<b>10. Tro kovi materijala</b> 4.500	<b>11. Tro kovi proizvodnih usluga</b> 750   3) 300	<b>12. Tro kovi ličnih dohodaka</b> 2.250
<b>13. Tro kovi neproizvodnih usluga</b> 750	<b>14. Vanredni rashodi</b> 2.250   2) 1.500	<b>15. Realizacija gotovih proizvoda</b>   13.500



nalnih nabavnih vrednosti koje nisu realne. Troškovi zaliha mogu, takođe, biti nerealno iskazani, posebno ako između trenutka nabavke i trenutka trošenja ili prodaje protekne dug vremenski period a u međuvremenu dođe do značajnog porasta cena. U tom slučaju dolazi do potcenjivanja troškova koji se suprotstavljaju tekućim prihodima, pa periodični rezultat biva potcenjen. Pored ovoga, prilikom kalkulisanja cene koštanja na bazi troškova iz proteklog perioda u uslovima inflacije se ne obezbeđuje zamena otpisanih osnovnih sredstava i nadoknada utrošenih ili prodatih zaliha, čime se za ovaj iznos neopravdano povećava periodični rezultat. Dakle, inflacija dovodi do preliivanja sredstava preduzeća u rezultat i, tako, do hipertrofiranja periodičnih rezultata. Precenjen rezultat se obično tada u celini raspodeljuje na lične dohotke, poreze i drugo, čime se ugrožava opstanak preduzeća.

Imajući u vidu efekte inflacije, računovodstvena teorija i praksa i zakonodavstva pojedinih zemalja su nastojali da pronađu mere i postupke kojima se mogu neutralisati uticaji inflacije na računovodstvene izveštaje. Uopšte uzev, sve mere i postupke neutralisanja uticaja inflacije na računovodstvo možemo klasifikovati na: knjigovodstvene ili računovodstvene postupke neutralisanja uticaja inflacije i vanknjigovodstvene ili vanračunovodstvene postupke neutralisanja uticaja inflacije. Najčešće korišćeni knjigovodstveni postupci neutralisanja uticaja inflacije su metod ubrzanog (degresivnog) otpisivanja osnovnih sredstava i metod gvozdjenih, kontinuelnih zaliha i lifo metod za zalihe. Vanknjigovodstveni postupci neutralisanja uticaja inflacije se ne sprovode u knjigovodstvu, već u dopunskim računovodstvenim izveštajima i za cilj imaju eliminisanje uticaja inflacije iz bilansa stanja i bilansa uspeha kroz izjednačavanje ili homogenizaciju svih pozicija bilansa stanja i bilansa uspeha (konvertuju pozicije u novčane jedinice iste kupovne snage). Naime, radi se o postupku aktuelizacije ili revalorizacije elemenata realne aktive u bilansu stanja i rashoda u bilansu uspeha na realne vrednosti, čime bilansne pozicije bivaju izražene u novčanim jedinicama iste kupovne snage, čime one postaju uporedive i mogu se koristiti za finansijsko izveštavanje, kontrolu i analizu.

Uspešnost revalorizacije zavisi od izabranog koeficijenta revalorizacije, koji omogućava konvertovanje sredstava i rashoda u novčane jedinice iste kupovne snage. Koeficijent revalorizacije je indeks cena koji pokazuje odnos nabavne vrednosti sredstava i njihove vrednosti na dan bilansiranja ili odnos istorijskih i troškova na dan utvrđivanja periodičnog rezultata. Obično se kao koeficijenti revalorizacije koriste opšti indeks cena, grupni (specijalni) indeksi cena i pojedinačni (specifični) indeksi cena. Opšti indeks cena pokazuje prosečan porast (smanjenje) cena svih dobara i usluga u nacionalnoj privredi u posmatranom vremenskom periodu (mesecu, kvartalu, godini i dr.). Grupni indeksi cena pokazuju prosečan porast (smanjenje) pojedinih grupa dobara u nacionalnoj privredi u određenom vremenskom periodu (napr. indeks cena na veliko, indeks cena na malo). Pojedinačni indeksi cena

pokazuju porast (smanjenje) cena pojedinih vrsta dobara u nacionalnoj privredi u posmatranom vremenskom periodu. Zbog potrebe revalorizacije velikog broja dobara i usluga u praksi se najčešće koriste opšti indeks cena i grupni indeksi, iako bi pojedinačni indeksi dali bolje rezultate (za manji broj dobara).

### 5.1. Revalorizacija realne aktive

Cilj revalorizacije realne aktive, odnosno osnovnih sredstava i zaliha, je utvrđivanje njihove realne vrednosti u bilansu stanja. Revalorizacija realne aktive je postupak aktuelizacije nabavnih vrednosti osnovnih sredstava i zaliha na njihovu tekuću tržišnu vrednost na osnovu indeksa cena. Dakle, revalorizacijom se nabavne vrednosti osnovnih sredstava i zaliha iz različitih perioda konvertuju u tekuću tržišnu vrednost, čime se u bilansu stanja izjednačava kupovna snaga novčanih jedinica u kojima su nabavne vrednosti iskazane.

Revalorizacija ima za posledicu pojavu revalorizacione razlike ili rezultata revalorizacije. Revalorizaciona razlika se može javiti kao: razlika između revalorizovane nabavne vrednosti osnovnih sredstava i nabavne vrednosti osnovnih sredstava, razlika između revalorizovane otpisane vrednosti osnovnih sredstava i otpisane vrednosti osnovnih sredstava i razlika između revalorizovane nabavne vrednosti ili cene koštanja zaliha i nabavne vrednosti ili cene koštanja zaliha. Veličina revalorizacionih razlika nabavne i otpisane vrednosti osnovnih sredstava zavisi od intenziteta inflacije, dužine veka trajanja osnovnih sredstava i stope porasta osnovnih sredstava u datom periodu. Veličina revalorizacione razlike zaliha zavisi od intenziteta inflacije, brzine obrta zaliha, visine ulaganja u zalihe i metode obračuna zaliha.

Pri sprovođenju revalorizacije osnovnih sredstava i zaliha u dopunskom bilansu stanju za iznos utvrđene revalorizacione razlike za osnovna sredstva treba povećati nabavnu vrednost osnovnih sredstava, za utvrđenu revalorizacionu razliku za otpisanu vrednost osnovnih sredstava treba povećati otpisanu vrednost osnovnih sredstava i za efekat revalorizacije osnovnih sredstava u pasivi bilansa formirati revalorizacionu rezervu po osnovu revalorizacije sredstava. Pored ovoga, za iznos utvrđene revalorizacione razlike kod zaliha treba povećati nabavnu vrednost ili cenu koštanja zaliha, dok u pasivi treba formirati ili, ako već postoji, povećati revalorizacionu rezervu po osnovu revalorizacije sredstava. Na ovaj način pozicija revalorizaciona rezerva po osnovu revalorizacije sredstava će pokazivati iznos nominalnog povećanja vrednosti osnovnih sredstava i zaliha usled revalorizacije, zbog čega se ovo povećanje neće smatrati delom periodičnog rezultata.

**Primer:** preduzeće L je na dan 31.12. t.g. imalo sledeće stanje na računima bilansa stanja u dinarima: osnovna sredstva 200.000, ispravka vrednosti osnovnih sredstava 40.000, zalihe 80.000, novčana sredstva 60.000, sops-

tveni kapital 200.000, dugoročni kredit za osnovna sredstva 11.250, dobavljači za osnovna sredstva 3.750 i periodični rezultat (dobitak) 22.500. Na osnovu ovih podataka sastaviti krajnji bilans stanja, revalorizovati osnovna sredstva i zalihe (koeficijent obrta zaliha je 4) na osnovu opšteg indeksa cena od 20% i sastaviti dopunski bilans stanja nakon sprovedene revalorizacije.

Aktiva	Krajnji bilans stanja		Pasiva
1. Osnovna sredstva	200.000	1. Sopstveni kapital	200.000
2. Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	40.000	2. Dugoročni kredit za osnovna sredstva	30.000
3. Zalihe	80.000	3. Dobavljači za osnovna sredstva	10.000
4. Novčana sredstva	60.000	4. Periodični rezultat	60.000
	300.000		300.000

#### Vanknjigovodstvena evidencija

<b>1. Osnovna sredstva</b> s <sup>0</sup> ) 200.000 1) 40.000	<b>2. Ispravka vrednosti osnovnih sredstava</b> s <sup>0</sup> ) 40.000 1) 8.000	<b>3. Zalihe</b> s <sup>0</sup> ) 80.000 1a) 4.000
<b>4. Novčana sredstva</b> s <sup>0</sup> ) 60.000	<b>5. Sopstveni kapital</b> s <sup>0</sup> ) 200.000	<b>6. Dugoročni krediti za osnovna sredstva</b> s <sup>0</sup> ) 30.000
<b>7. Dobavljači za osnovna sredstva</b> s <sup>0</sup> ) 10.000	<b>8. Periodični rezultat</b> s <sup>0</sup> ) 60.000	<b>9. Revalorizaciona rezerva po osnovu revalorizacije sredstava</b> 1) 32.000 1a) 4.000

Aktiva	Dopunski bilans stanja (posle revalorizacije realne aktive)		Pasiva
1. Osnovna sredstva	240.000	1. Sopstveni kapital	200.000
2. Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	48.000	2. Dugoročni kredit za osnovna sredstva	30.000
3. Zalihe	84.000	3. Dobavljači za osnovna sredstva	10.000
4. Novčana sredstva	60.000	4. Periodični rezultat	60.000
		5. Revalorizaciona rezerva po osnovu revalorizacije sredstava	36.000
	336.000		336.000



## 5.2. Revalorizacija rashoda

Cilj revalorizacije rashoda je njihova konverzija u novčane jedinice iste kupovne snage u kojima su izraženi i prihodi. Revalorizacija rashoda se odnosi na aktualizaciju troškova amortizacije i troškova utrošenih i prodatih zaliha (troškova disponiranih zaliha) na tekuće (realne) troškove ili troškove zamene utrošenih ili prodatih zaliha na osnovu indeksa cena. Na ovaj način moguće je utvrditi rezultat iskazan u novčanim jedinicama iste kupovne snage. I ovde se kao i u slučaju revalorizacije osnovnih sredstava i zaliha javlja revalorizaciona razlika između revalorizovanih i nominalnih troškova amortizacije osnovnih sredstava i revalorizaciona razlika između revalorizovane vrednosti i prvobitne nabavne vrednosti materijala i robe odnosno razlika između revalorizovane cene koštanja i originalne cene koštanja proizvoda i nedovršene proizvodnje.

Revalorizacija troškova amortizacije i troškova utrošenih ili prodatih zaliha zahteva da se u dopunskim računovodstvenim izveštajima povećaju troškovi amortizacije u dopunskom bilansu uspeha za revalorizacionu razliku za troškove amortizacije i da se formiraju rezerve u pasivi dopunskog bilansa stanja odnosno pozicija revalorizaciona rezerva po osnovu revalorizacije rashoda. Pored ovoga, za iznos utvrđene revalorizacione razlike za troškove utrošenih ili prodatih zaliha treba povećati troškove disponiranih zaliha u dopunskom bilansu uspeha i formirati ili povećati rezerve na poziciji revalorizaciona razlika po osnovu revalorizacije rashoda. Revalorizaciona razlika pokazuje za koliko su revalorizacijom povećani nominalni troškovi amortizacije i disponiranih zaliha.

**Primer:** preduzeće M je na dan 31.12. t.g. imalo sledeći bilans uspeha:

Aktiva	Bilans uspeha	Pasiva
1. Troškovi amortizacije	40.000	1. Poslovni prihodi
2. Troškovi materijala	180.000	380.000
3. Ostali troškovi	100.000	
4. Periodični rezultat	60.000	
	380.000	380.000

Revalorizovati troškove na osnovu opšteg indeksa cena od 120% (koeficijent obrta zaliha je 4) i sastaviti dopunski bilans uspeha.

### Vanknjigovodstvena evidencija

1. Troškovi amortizacije		2. Troškovi materijala		3. Ostali troškovi	
s <sup>0</sup> ) 40.000	2) 42.000	s <sup>0</sup> ) 180.000	2) 189.000	s <sup>0</sup> ) 100.000	2) 105.000
1) 2.000		1) 9.000		1) 5.000	

4. Periodični rezultat		5. Poslovni prihodi		6. Revalorizaciona rezerva po osnovu revalorizacije rashoda	
	1a) 44.000	1a) 380.000	s <sup>0</sup> ) 380.000		1) 16.000

Rashodi	Dopunski bilans uspeha		Prihodi
1. Troškovi amortizacije	42.000	1. Poslovni prihodi	380.000
2. Troškovi materijala	189.000		
3. Ostali troškovi	105.000		
4. Periodični rezultat	44.000		
	380.000		380.000

**Komentar:** ukupna revalorizaciona razlika za troškove amortizacije i disponiranih zaliha iznosi 16.000 dinara i za ovaj iznos se smanjuje periodični rezultat i formira revalorizaciona rezerva po osnovu revalorizacije rashoda. U uslovima inflacije preduzeće treba da rezervu od 16.000 dinara iskoristi za ponovnu nabavku utrošenih dobara ili ponovnu proizvodnju dobara čija je tržišna vrednost u međuvremenu porasla za iznos ove rezerve. Ako bi se iskazani periodični rezultat bilansa uspeha u celini raspodelio, nedostajala bi sredstva i to upravo u visini revalorizacione rezerve. U dopunskom bilansu stanja na strani pasive pojavila bi se pozicija revalorizaciona rezerva po osnovu revalorizacije rashoda u visini od 16.000 dinara i periodični rezultat umanjen za iznos ove rezerve.

Razlog zbog koga se revalorizacione razlike ne uključuju u zvanično knjigovodstvo je što se tada ne bi poštovao princip stvarnog troška prilikom sastavljanja bilansa stanja i uspeha. Ove razlike se zato obuhvataju isključivo u dopunskim bilansima stanja i uspeha i predstavljaju sredstvo za vođenje poslovne politike preduzeća i njegov opstanak. U našoj zemlji se od 1976. godine zakonima propisuje obaveza revalorizacije, pri čemu su propisi iz ove oblasti menjani četiri puta. Konačno, od januara 1997. godine sa donošenjem novog Zakona o računovodstvu usvaja se nov koncept revalorizacije. Naime, preduzeća su obavezna da prilikom sastavljanja polugodišnjih i godišnjih obračuna revalorizuju neuplaćen upisani kapital, finansijske plasmane i potraživanja i obaveze u stranoj valuti (ako je to predviđeno ugovorom), plemenite metale i predmete od njih, kao i kapital (ako je kumulativni rast cena na malo u odnosu na poslednju revalorizaciju viši od 10%). Preduzeća, koja koriste lifo metod za obračun vrednosti disponiranih zaliha, mogu revalorizovati zalihe materijala i gotovih proizvoda.

## 6. Rashodovanje osnovnih sredstava

Rashodovanje (likvidacija) osnovnih sredstava predstavlja postupke kojima se eliminišu iz upotrebe osnovna sredstva. Ovo se obično vrši onda kada su osnovna sredstva u stanju u kome se više ne mogu ni koristiti

(usled fizičke, tehnološke i ekonomske zastarelosti ili neispravnosti) ni prodati. U tom slučaju se formira komisija za rashodovanje koja daje predlog da se sredstva rashoduju. Rashodovana osnovna sredstva se eliminišu iz knjigovodstvene evidencije (isknjižavaju se sa računa osnovna sredstva). Zavisno od toga u kom stepenu su amortizovana, može se govoriti o rashodovanju osnovnih sredstava koja su delimično amortizovana.

Do rashodovanja osnovnih sredstava koja su potpuno amortizovana (sadašnja vrednost je jednaka nuli) dolazi kada istekne procenjeni vek njihovog trajanja. U tom slučaju se za iznos nabavne vrednosti rashodovanog osnovnog sredstva smanjuje stanje na računu osnovna sredstva, dok se istovremeno za otpisanu vrednost rashodovanog osnovnog sredstva smanjuje stanje na računu ispravka vrednosti osnovnih sredstava. Za vrednost likvidacionog ostatka, tj. materijala od koga je rashodovano sredstvo napravljeno povećava se stanje na računu otpaci osnovnih sredstava i istovremeno se povećava stanje na računu vanredni prihodi. Ako rashodovano osnovno sredstvo nema likvidacioni ostatak, ovo knjiženje nije potrebno.

Sa druge strane, do rashodovanja osnovnih sredstava koja su potpuno amortizovana (sadašnja vrednost je veća od nule) dolazi onda kada su ona neispravna, zastarela, nepodobna ili njihovo korišćenje neracionalno. Pri tome se rashodovanje ovih sredstava različito knjigovodstveno obuhvata u zavisnosti od veličine likvidacionog ostatka. Ukoliko je vrednost likvidacionog ostatka viša od sadašnje vrednosti rashodovanog osnovnog sredstva, za iznos nabavne vrednosti rashodovanog osnovnog sredstva će se smanjiti stanje na računu osnovna sredstva, za iznos otpisane vrednosti rashodovanog osnovnog sredstva će se smanjiti stanje na računu ispravka vrednosti osnovnih sredstava, dok će se za vrednost likvidacionog ostatka rashodovanog osnovnog sredstva povećati stanje na računu otpaci osnovnih sredstava a za razliku između likvidacionog ostatka i sadašnje vrednosti rashodovanog osnovnog sredstva će se povećati stanje na računu vanredni prihodi. Ako je vrednost likvidacionog ostatka jednaka sadašnjoj vrednosti rashodovanog osnovnog sredstva, za iznos nabavne vrednosti rashodovanog osnovnog sredstva odobrava se račun osnovna sredstva, za iznos otpisane vrednosti rashodovanog osnovnog sredstva se zadužuje račun ispravka vrednosti osnovnih sredstava, a za likvidacioni ostatak rashodovanog osnovnog sredstva se zadužuje račun otpaci osnovnih sredstava. Konačno, ako je vrednost likvidacionog ostatka niža od sadašnje vrednosti rashodovanog osnovnog sredstva, za iznos nabavne vrednosti rashodovanog osnovnog sredstva se smanjuje stanje na računu osnovna sredstva, za iznos otpisane vrednosti rashodovanog osnovnog sredstva se smanjuje stanje na računu ispravka vrednosti osnovnih sredstava, dok će se za vrednost likvidacionog ostatka rashodovanog osnovnog sredstva povećati stanje na računu otpaci osnovnih sredstava a za razliku između likvidacionog ostatka i sadašnje vrednosti rashodovanog osnovnog sredstva će se povećati stanje na računu vanredni rashodi.

**Primer:** preduzeće N je na dan 1.12. t.g imalo sledeće stanje na računima glavne knjige u dinarima: osnovna sredstva 150.000, izdvojena novčana sredstva za investicije 22.500, sopstveni kapital 52.500, ispravka vrednosti osnovnih sredstava 97.500 i dobavljači 22.500. U toku decembra meseca nastale su sledeće poslovne promene:

1. Organ upravljanja je doneo odluku o rashodovanju jednog putničkog automobila nabavne vrednosti 10.500 dinara, koji je otpisan za 60%. Procenjena vrednost likvidacionog ostatka iznosi 5.500 dinara.

2. Na osnovu odluke organa upravljanja doneta je odluka o rashodovanju potpuno otpisanog kamiona čija je nabavna vrednost 15.000 dinara a vrednost likvidacionog ostatka prodalog na kredit je 3.000 dinara.

3. Na osnovu odluke organa upravljanja doneta je odluka o rashodovanju magacina nabavne vrednosti 22.500 dinara, koji je otpisan za 90%. Vrednost likvidacionog ostatka prodalog na kredit je 1.500 dinara.

4. Organ upravljanja je doneo odluku o rashodovanju delimično otpisane mašine čija je nabavna vrednost 7.500 dinara i čija je otpisana vrednost 6.000 dinara. Vrednost likvidacionog ostatka je 1.500 dinara.

5. Likvidacioni ostatak iz promene 1 je prodat na kredit za 5.500 dinara. Kupci za osnovna sredstva su izmirili ukupne obaveze uplatom na odgovorajući račun novčanih sredstava preduzeća N.

Na računima glavne knjige navedene promene bi bile obuhvaćene na sledeći način:

<b>1. Osnovna sredstva</b> s <sup>0</sup> ) 150.000   1) 10.500   2) 15.000   3) 22.500   4) 7.500	<b>2. Izdvojena novčana sredstva za investicije</b> s <sup>0</sup> ) 22.500	<b>3. Sopstveni kapital</b>   s <sup>0</sup> ) 52.500
<b>4. Ispravka vrednosti osnovnih sredstava</b> 1) 6.300   s <sup>0</sup> ) 97.500 2) 15.000   3) 20.250   4) 6.000	<b>5. Dobavljači</b>   s <sup>0</sup> ) 22.500	<b>6. Otpaci osnovnih sredstava</b> 1) 5.500   2b) 3.000 2a) 3.000   3a) 1.500 3) 1.500   4a) 1.500 4) 1.500   5) 5.500
<b>7. Vanredni prihodi</b>   1) 1.300   2a) 3.000	<b>8. Kupci za osnovna sredstva</b> 2b) 3.000   3a) 1.500   4a) 1.500   5) 5.500	<b>9. Vanredni rashodi</b> 3) 750

G L A V A   V I  
**PREDZAKLJUČNA KNJI ENJA**

Ime i prezime: \_\_\_\_\_

Broj indeksa: \_\_\_\_\_

T E S T

Pitanje	Odgovor	Broj poena
1.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
2.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
3.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
4.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
5.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
6.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
7.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
8.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
9.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
10.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
UKUPNO POENA:		_____

Ocena: \_\_\_\_\_

Datum

Predmetni nastavnik

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_



G l a v a

# VII

---

---

ZAKLJUČAK  
KNJIGA

## S a d r Ź a j

1. Zaključak knjiga .....	273
---------------------------	-----



## 1. Zaključak knjiga

Nakon što se izvrše predzaključna knjiženja i, time, knjigovodstveno stanje svede na stvarno stanje, preduzeće može pristupiti zaključivanju poslovnih knjiga, tj. odvajanju poslovanja jednog od narednog obračunskog perioda.

Preduzeće u tom smislu sastavlja zaključni list, koji mu omogućava da proveri promet i salda računa i otkloni eventualno uočene greške pre konačnog zaključivanja knjiga. Pored ovoga, preduzeće vrši i formalan zaključak računa stanja i rezultata i sastavlja krajnji bilans stanja (govori o imovinskom stanju preduzeća) i bilans upeha (govori o uspešnosti poslovanja u obračunskom periodu).

U cilju razumevanja načina na koji se zaključuju knjige u preduzeću pođimo od jednog hipotetičkog primera. Preduzeće O je na osnovu nastalih promena i izvršenih predzaključnih knjiženja u periodu 1.1.-31.12. t.g. imalo sledeći promet na računima glavne knjige i na analitičkim računima:

### a) Računi glavne knjige

	Duguje	Potra uje
1. Osnovna sredstva	18.750	3.750
2. Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	750	7.500
3. Dugoročni plasmani	5.250	1.500
4. Materijal	15.750	6.000
5. Nedovršena proizvodnja	1.500	-
6. Gotovi proizvodi	3.750	-
7. Kupci za osnovna sredstva	1.500	750
8. Kupci	11.250	9.000
9. Dobavljači-dužnici	750	-
10. Ostala AVR	1.500	-
11. Žiro-račun	10.500	4.500
12. Blagajna	1.500	750
13. Sopstveni kapital	8.250	10.750
14. Dugoročni krediti za osnovna sredstva	3.000	12.000
15. Dobavljači za osnovna sredstva	6.000	9.000
16. Dobavljači	7.500	13.500

17. Kupci-poverioci	-	1.500
18. Ostala PVR	-	750
19. Troškovi amortizacije	3.750	-
20. Troškovi materijala	11.250	-
21. Troškovi proizvodnih usluga	2.250	-
22. Troškovi ličnih dohodaka	9.000	-
23. Troškovi neproizvodnih usluga	3.750	-
24. Finansijski rashodi	750	-
25. Vanredni rashodi	3.000	-
26. Realizacija gotovih proizvoda	-	22.500
27. Finansijski prihodi	-	1.500
28. Vanredni prihodi	-	4.500
Promet:	131.250	131.250

#### b) Analitički računi

1. Raspored troškova	-	35.250
2. Gotovi proizvodi	18.750	11.250
3. Troškovi proizvodnje	24.000	15.000
4. Troškovi prodaje	3.750	-
5. Troškovi uprave	3.750	-
6. Troškovi realizovanih proizvoda	11.250	-
Promet:	61.500	61.500

Ako pretpostavimo da je u preduzeću obuhvaćeno devetnaest promena i da se dvadeseta promena odnosi na korekciju zaliha, onda bismo prvo obuhvatili ovu promenu pre nego što pristupimo sastavljanju zaključnog lista. Ako ova korekcija iznosi 11.250 dinara, onda bi prvo ovo trebalo obuhvatiti na računima glavne knjige i dnevnika.

Nakon izvršene korekcije zaliha, zaključni list bi imao izgled koji je dat na sledećoj strani.

Nakon sastavljanja zaključnog lista pristupa se zaključivanju dnevnika, računa glavne knjige i analitičkih računa.

U tom smislu, u dnevniku i glavnoj knjizi će prvo biti obuhvaćena korekcija vrednosti zaliha gotovih proizvoda (za 3.750 dinara) i nedovršene proizvodnje (za 7.500 dinara), a zatim će biti zatvoreni računi prihoda, rashoda, izvora, sredstava, prenos periodičnog rezultata i analitički računi.

R.b.	Naziv računa	Bruto bilans		Saldo bilans		Bilans stanja		Bilans uspeha	
		Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje	Aktiva	Pasiva	Rashodi	Prihodi
1.	Osnovna sredstva	18.750	3.750	15.000	-	15.000	-	-	-
2.	Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	750	7.500	-	6.750	-	6.750	-	-
3.	Dugoročni plasmani	5.250	1.500	3.750	-	3.750	-	-	-
4.	Materijal	15.750	6.000	9.750	9.750	9.750	-	-	-
5.	Nedovršena proizvodnja	1.500	-	1.500	-	1.500	-	-	-
6.	Gotovi proizvodi	3.750	-	3.750	-	3.750	-	-	-
7.	Kupci za osnovna sredstva	1.500	750	750	-	750	-	-	-
8.	Kupci	11.250	9.000	2.250	-	2.250	-	-	-
9.	Dobavljači-dužnici	750	-	750	-	750	-	-	-
10.	Ostala AVR	1.500	-	1.500	-	1.500	-	-	-
11.	Žiro-račun	10.500	4.500	6.000	-	6.000	-	-	-
12.	Blagajna	1.500	750	750	-	750	-	-	-
13.	Sopstveni kapital	8.250	10.750	-	2.500	-	2.500	-	-
14.	Dugoročni krediti za osnovna sredstva	3.000	12.000	-	9.000	-	9.000	-	-
15.	Dobavljači za osnovna sredstva	6.000	9.000	-	3.000	-	3.000	-	-
16.	Dobavljači	7.500	13.500	-	6.000	-	6.000	-	-
17.	Kupci-poverioci	-	1.500	-	1.500	-	1.500	-	-
18.	Ostala PVR	-	750	-	750	-	750	-	-
19.	Troškovi amortizacije	3.750	-	3.750	-	-	-	3.750	-
20.	Troškovi materijala	11.250	-	11.250	-	-	-	11.250	-
21.	Troškovi proizvodnih usluga	2.250	-	2.250	-	-	-	2.250	-
22.	Troškovi ličnih dohodaka	9.000	-	9.000	-	-	-	9.000	-
23.	Troškovi neproizvodnih usluga	3.750	-	3.750	-	-	-	3.750	-
24.	Finansijski rashodi	750	-	750	-	-	-	750	-
25.	Vanredni rashodi	3.000	-	3.000	-	-	-	3.000	-
26.	Realizacija gotovih proizvoda	-	22.500	-	22.500	-	-	-	22.500
27.	Finansijski prihodi	-	1.500	-	1.500	-	-	-	1.500
28.	Vanredni prihodi	-	4.500	-	4.500	-	-	-	4.500
29.	Korekcija vrednosti zaliha	-	15.000	-	15.000	-	-	-	15.000
		142.500	142.500	90.750	90.750	57.000	51.000	33.750	39.750
30.	Dobitak					57.000	57.000	39.750	39.750

## Dnevnik perduzeća O za t.g.

str. 1

Red. broj	Opis	Po-ziv	Iznos	
			Duguje	Potra uje
20.	Promet:		131.250	131.250
	Gotovi proizvodi	6	3.750	
	Nedovršena proizvodnja	5	7.500	
	Korekcija vrednosti zaliha	29		11.250
	Korekcija vrednosti zaliha			
21.	Korekcija vrednosti zaliha	29	11.250	
	Realizacija gotovih proizvoda	26	22.500	
	Finansijski prihodi	27	1.500	
	Vanredni prihodi	28	4.500	
	Račun gubitka-dobitka	30		39.750
	Zaključak računa prihoda			
22.	Račun gubitka – dobitka	30	33.750	
	Troškovi amortizacije	19		3.750
	Troškovi materijala	20		11.250
	Troškovi proizvodnih usluga	21		2.250
	Troškovi ličnih dohodaka	22		9.000
	Troškovi neproizvodnih usluga	23		3.750
	Finansijski rashodi	24		750
	Vanredni rashodi	25		3.000
	Zaključak računa rashoda			
23.	Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	2	6.750	
	Sopstveni kapital	13	24.000	
	Dugoročni krediti za osnovna sredstva	14	9.000	
	Dobavljači za osnovna sredstva	15	3.000	
	Dobavljači	16	6.000	
	Kupci-poverioci	17	1.500	
	Ostala PVR	18	750	
	Račun izravnjanja	31		51.000
	Zaključak računa pasiva			
24.	Račun izravnjanja	31	57.000	
	Osnovna sredstva	1		15.000
	Dugoročni plasmani	3		3.750
	Materijal	4		9.750
	Nedovršena proizvodnja	5		9.000
	Gotovi proizvodi	6		7.500
	Kupci za osnovna sredstva	7		750
	Kupci	8		2.250
	Dobavljači-dužnici	9		750
	Ostala AVR	10		1.500
	Žiro-račun	11		6.000
	Blagajna	12		750
	Zaključak računa aktive			
25.	Račun gubitka – dobitka	30	6.000	
	Račun izravnjanja	31		6.000
	Prenos periodičnog rezultata, zaključak računa gubitka-dobitka i zaključak računa izravnjanja			
	Zbir		330.000	330.000

## Računi glavne knjige:

1. Osnovna sredstva	
18.750	3.750
	24) 15.000
18.750	18.750

2. Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	
750	7.500
23) 6.750	
7.500	7.500

3. Dugoročni plasmani	
5.250	1.500
	24) 3.750
5.250	5.250

4. Materijal	
15.750	6.000
	24) 9.750
	15.750

5. Nedovršena proizvodnja	
PS) 1.500	24) 9.000
20) 7.500	
9.000	9.000

6. Gotovi proizvodi	
PS) 3.750	24) 7.500
20) 3.750	
7.500	7.500

7. Kupci za osnovna sredstva	
1.500	750
	24) 750
1.500	1.500

8. Kupci	
11.250	9.000
	24) 2.250
11.250	11.250

9. Dobavljači-dugoročni	
24) 750	750
750	750

10. Ostala AVR	
1.500	24) 1.500
1.500	1.500

11. Iliro-račun	
10.500	4.500
	24) 6.000
10.500	10.500

12. Blagajna	
1.500	750
	24) 750
1.500	1.500

13. Sopstveni kapital	
8.250	32.250
23) 24.000	
32.250	32.250

14. Dugoročni krediti za osnovna sredstva	
3.000	12.000
23) 9.000	
12.000	12.000

15. Dobavljači za osnovna sredstva	
6.000	9.000
23) 3.000	
9.000	9.000

16. Dobavljači	
7.500	13.500
23) 6.000	
13.500	13.500

17. Kupci-poverioci	
23) 1.500	1.500
1.500	1.500

18. Ostala PVR	
23) 750	750
750	750

19. Troškovi amortizacije	
3.750	22) 3.750
3.750	3.750

20. Troškovi materijala	
11.250	22) 11.250
11.250	11.250

21. Troškovi proizvodnih usluga	
3.750	22) 3.750
3.750	3.750

<b>22. Tro kovi ličnih dohodaka</b>		<b>23. Tro kovi neproizvodnih usluga</b>		<b>24. Finansijski rashodi</b>	
750	22) 750	3.750	22) 3.750	750	22) 750
750	750	3.750	3.750	750	750
<b>25. Vanredni rashodi</b>		<b>26. Realizacija gotovih proizvoda</b>		<b>27. Finansijski prihodi</b>	
3.000	22) 3.000	21) 22.500	22.500	21) 1.500	1.500
3.000	3.000	22.500	22.500	1.500	1.500
<b>28. Vanredni prihodi</b>		<b>29. Korekcija vrednosti zaliha</b>		<b>30. Račun gubitka-dobitka</b>	
21) 4.500	4.500	21) 11.250	20) 11.250	22) 33.750	21) 39.750
4.500	4.500	11.250	11.250	25) 6.000	
				39.750	39.750
<b>31. Račun izravnjanja</b>					
		24) 57.000	23) 51.000		
			25) 6.000		
			57.000		

Dnevnik analitičkog knjigovodstva preduzeća O za t.g.:

Red. broj	Opis	Po-ziv	Iznos	
			Duguje	Potražuje
26.	Promet:		61.500	61.500
	Raspored troškova	1	35.250	
	Gotovi proizvodi	2		9.000
	Troškovi proizvodnje	3		7.500
	Troškovi prodaje	4		3.750
	Troškovi uprave	5		3.750
	Troškovi realizovanih proizvoda	6		11.250
	Zaključak računa troškova			
	Zbir		96.750	96.750

Analitički računi preduzeća O za t.g.:

<b>1. Raspored tro kova</b>		<b>2. Gotovi proizvodi</b>		<b>3. Tro kovi proizvodnje</b>	
26) 32.250	PS) 5.250	PS) 3.750	1-19) 11.250	PS) 1.500	1-19) 15.000
	1-19) 30.000	1-19) 15.000	26) 7.500	1-19) 22.500	26) 9.000
32.250	35.250	18.750	18.750	24.000	24.000

4. Tro kovi prodaje		5. Tro kovi uprave		6. Tro kovi realizovanih proizvoda	
1-19) 3.750	26) 3.750	1-19) 3.750	26) 3.750	1-19) 11.250	26) 11.250
3.750	3.750	3.750	3.750	11.250	11.250

Nakon što su zaključene poslovne knjige preduzeća, moguće je sastaviti krajnji bilans stanja i bilans uspeha.

<i>Aktiva</i> Bilans stanja preduzeća O na dan 31.12. t.g.			<i>Pasiva</i>		
R.b.	Opis	Iznos	R.b.	Opis	Iznos
1.	Osnovna sredstva	15.000	1.	Sopstveni kapital	24.000
2.	Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	6.750	2.	Dugoročni krediti za osnovna sredstva	9.000
3.	Dugoročni plasmani	3.750	3.	Dobavljači za osnovna sredstva	4.500
4.	Materijal	9.750	4.	Dobavljači	6.000
5.	Nedovršena proizvodnja	9.000	5.	Kupci-poverioci	1.500
6.	Gotovi proizvodi	7.500	6.	Ostala PVR	750
7.	Kupci za osnovna sredstva	750	7.	Dobitak	6.000
8.	Kupci	2.250			
9.	Dobavljači-dužnici	750			
10.	Ostala AVR	1.500			
11.	Žiro-račun	6.000			
12.	Blagajna	750			
		50.250		50.250	50.250

<i>Rashodi</i> Bilans uspeha preduzeća O za period 1.1.-31.12. t.g.			<i>Prihodi</i>		
R.b.	Opis	Iznos	R.b.	Opis	Iznos
1.	Troškovi amortizacije	3.750	1.	Korekcija vrednosti zaliha	11.250
2.	Troškovi materijala	11.250	2.	Realizacija gotovih proizvoda	22.500
3.	Troškovi proizvodnih usluga	2.250	3.	Finansijski prihodi	1.500
4.	Troškovi ličnih dohodaka	9.000	4.	Vanredni prihodi	4.500
5.	Troškovi neproizvodnih usluga	3.750			
6.	Finansijski rashodi	750			
7.	Vanredni rashodi	3.000			
8.	Dobitak	6.000			
		39.750			39.750

Na osnovu primera proizilazi da je preduzeće O ostvarilo dobitak od 6.000 dinara, koji može iskoristiti za pokriće različitih obaveza i jačanje fondova preduzeća. Sama raspodela se može vršiti i u tekućoj i u narednoj godini. Ukoliko se dobitak ne rasporedi u godini u kojoj je ostvaren, u pasivi početnog bilansa naredne godine se javlja pozicija neraspodeljeni neto dobitak ili preneti neto dobitak ili periodični rezultat (pozitivan). Sa druge strane, ako preduzeće ostvari negativan periodični rezultat (gubitak), potrebno je ovaj rezultat pokriti. Gubitak se može pokriti novčanim sredstvima rezervnog fonda preduzeća, novčanim sredstvima fonda zajedničke potrošnje, novčanim sredstvima rezervnog fonda na nivou društveno-političke zajednice, na teret sopstvenog kapitala (samo privremeno dok se ne refundira iz dobitka), smanjenjem obaveza prema dobavljačima i sanacionim bankarskim kreditima (niska kamatna stopa i dug period otplate). U našoj zemlji gubitak prethodne godine se pokriva u tekućoj godini sredstvima rezervnog fonda preduzeća ili drugog preduzeća (prenosom na žiro-račun), dotacijom društveno-političke ili druge zajednice, iz dobiti, smanjenjem (otpisom) potraživanja od strane poverilaca i na teret trajnih izvora (ako gubitak nije veći od 50%).

U slučaju trgovinskog preduzeća, prilikom zaključka knjiga, umesto nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda u bilansu stanja i realizacije gotovih proizvoda i troškova proizvodnje u bilansu uspeha, javiće se roba na zalihama u bilansu stanja i nabavna vrednost realizovane robe i realizacija robe u bilansu uspeha.



G l a v a

# VIII

---

## METODI OBRAČUNA PERIODIČNOG REZULTATA

## S a d r Ź a j

<b>1. Metodi obračuna periodičnog rezultata.....</b>	<b>283</b>
<b>2. Obračun periodičnog rezultata po metodu ukupnih troškova.....</b>	<b>283</b>
2.1. Obračun periodičnog rezultata po metodu ukupnih nepotpunih troškova po bruto principu.....	284
2.2. Obračun periodičnog rezultata po metodu ukupnih nepotpunih troškova po neto principu.....	284
<b>3. Obračun periodičnog rezultata po metodu prodatih učinaka .....</b>	<b>287</b>
3.1. Obračun periodičnog rezultata po metodu prodatih učinaka u proizvodnom preduzeću.....	287
3.2. Obračun periodičnog rezultata po metodu prodatih učinaka u trgovinskom preduzeću .....	292
<b><i>Test</i>.....</b>	<b>297</b>

## 1. Metodi obračuna periodičnog rezultata

Postoje dva načina (postupka) utvrđivanja periodičnog rezultata: metod ukupnih troškova i metod prodatih učinaka. Metod ukupnih troškova (bilans prometa) se zasniva na shvatanju da se periodični rezultat obračunava na osnovu podataka o ukupnim prihodima, tekućim troškovima i zaliha datog obračunskog perioda. U osnovi postoje dve varijante ovog metoda, i to:

- metod ukupnih potpunih troškova (bilans uspeha na bazi ukupnih potpunih troškova koji uzima u obzir zalihe materijala, nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i robe) i metod ukupnih nepotpunih troškova (bilans uspeha na bazi ukupnih nepotpunih troškova koji uzima u obzir zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda) i
- metod ukupnih troškova po bruto principu (uzima podatke o zalihama na početku i kraju obračunskog perioda) i metod ukupnih troškova po neto principu (uzima podatke o promeni vrednosti zaliha u posmatranom periodu).

Metod ukupnih troškova pretpostavlja da postoji evidencija o početnim zalihama i troškovima po vrstama na računima glavne knjige. Do podataka o vrednosti krajnjih zaliha se po ovom metodu dolazi na osnovu podataka analitičkog knjigovodstva troškova.

Za razliku od ovog, metod prodatih učinaka (bilans prodatih učinaka) počiva na shvatanju da se periodični rezultat utvrđuje sučeljavanjem ukupnih prihoda i rashoda datog perioda (troškova koji se odnose na prodate učinke).

U našem zakonodavstvu i praksi se koriste oba metoda. Naime, zvanična šema bilansa uspeha i kontni okvir u finansijskom knjigovodstvu se zasnivaju na metodu ukupnih troškova, dok se kontni okvir u pogonskom knjigovodstvu (obračun troškova i učinaka) zasniva na metodu prodatih učinaka.

## 2. Obračun periodičnog rezultata po metodu ukupnih troškova

Obračun periodičnog rezultata se može vršiti primenom metoda ukupnih potpunih troškova ili ukupnih nepotpunih troškova uz primenu bruto ili neto principa. Međutim, kako se materijal i roba ne mogu smatrati prihodom pri obračunu rezultata (već rashodom), to se danas koristi samo metod ukupnih nepotpunih troškova po bruto ili neto principu.

## 2.1. Obračun periodičnog rezultata po metodu ukupnih nepotpunih tro kova po bruto principu

Obračun periodičnog rezultata po metodu ukupnih nepotpunih troškova po bruto principu se vrši upoređivanjem vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda na kraju obračunskog perioda, poslovnih prihoda od realizacije proizvoda, usluga, materijala i robe na eksternom i internom tržištu, finansijskih i vanrednih prihoda sa jedne strane, i vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda na početku obračunskog perioda, nabavne vrednosti realizovanog materijala i robe, tekućih troškova po vrstama (troškovi amortizacije, materijala, proizvodnih usluga, ličnih dohodaka i neproizvodnih usluga), finansijskih i vanrednih rashoda sa druge strane.

Struktura bilansa uspeha po ovom metodu ima sledeći izgled:

Rashodi	Prihodi
1. Vrednost zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda na početku obračunskog perioda 2. Nabavna vrednost realizovanog materijala  3. Nabavna vrednost realizovane robe 4. Tekući troškovi po vrstama: – troškovi amortizacije, – troškovi materijala, – troškovi proizvodnih usluga, – troškovi ličnih usluga, – troškovi neproizvodnih usluga. 5. Finansijski rashodi 6. Vanredni rashodi 7. Neto dobitak	1. Vrednost zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda na kraju obračunskog perioda 2. Poslovni prihodi: – realizacija proizvoda, – realizacija materijala, – interna realizacija. 3. Finansijski prihodi  4. Vanredni prihod   5. Neto gubitak

## 2.2. Obračun periodičnog rezultata po metodu ukupnih nepotpunih tro kova po neto principu

Obračun periodičnog rezultata po metodu ukupnih nepotpunih troškova po neto principu se od metoda ukupnih nepotpunih troškova po bruto principu razlikuje po tome što on ne obuhvata vrednost zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda na početku i kraju obračunskog perioda, već

samo prihodi povećavaju ili smanjuju za povećanje ili smanjenje vrednosti ovih zaliha na kraju obračunskog perioda. Struktura bilansa uspeha po ovoj metodi ima sledeći izgled:

<b>Bilans uspeha po metodu ukupnih nepotpunih tro kova po neto principu</b>	
<b>Rashodi</b>	<b>Prihodi</b>
1. Vrednost zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda na kraju obračunskog perioda	1. Vrednost zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda na kraju obračunskog perioda
2. Nabavna vrednost realizovanog materijala	2. Poslovni prihodi: <ul style="list-style-type: none"> <li>– realizacija proizvoda,</li> <li>– realizacija materijala,</li> <li>– interna realizacija.</li> </ul>
3. Nabavna vrednost realizovane robe	3. Finansijski prihodi
Tekući troškovi po vrstama: <ul style="list-style-type: none"> <li>– troškovi amortizacije,</li> <li>– troškovi materijala,</li> <li>– troškovi proizvodnih usluga,</li> <li>– troškovi ličnih usluga,</li> <li>– troškovi neproizvodnih usluga.</li> </ul>	4. Vanredni prihod
5. Finansijski rashodi	5. Neto gubitak
6. Vanredni rashodi	
7. Neto dobitak	

Što se tiče obračuna periodičnog rezultata u Evropskoj ekonomskoj zajednici, članice mogu da primenjuju i metod ukupnih troškova i metod prodatih učinaka. Struktura bilansa uspeha po metodu ukupnih nepotpunih troškova po neto principu čija se primena preporučuje izgleda ovako:

<b>Bilans uspeha po metodu ukupnih nepotpunih tro kova po neto principu shodno direktivama Evropske ekonomske zajednice</b>	
<b>Rashodi</b>	<b>Prihodi</b>
1. Smanjenje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda (početne – krajnje zalihe)	1. Povećanje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda (krajnje – početne zalihe)
2. Nabavna vrednost realizovanog materijala	2. Poslovni prihodi: <ul style="list-style-type: none"> <li>– realizacija proizvoda,</li> <li>– realizacija usluga,</li> <li>– realizacija materijala,</li> <li>– realizacija usluga,</li> <li>– interna realizacija.</li> </ul>
3. Nabavna vrednost realizovane robe	3. Finansijski prihodi

4. Tekući troškovi po vrstama: – troškovi amortizacije, – troškovi materijala, – troškovi proizvodnih usluga, – troškovi najamnina i plata, – troškovi neproizvodnih usluga.	4. Vanredni prihod
5. Finansijski rashodi	5. Neto gubitak
6. Vanredni rashodi	
7. Neto dobitak	

Kao što je već rečeno, u našoj zemlji se koriste oba metoda obračuna periodičnog rezultata. Zvanična šema bilansa uspeha je sačinjena na osnovu metoda ukupnih nepotpunih troškova po neto principu, što znači da se u obzir uzimaju zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda i za njihovo povećanje ili smanjenje u toku obračunskog perioda se povećavaju ili smanjuju poslovni prihodi. Dakle, naša zvanična šema je usklađena i kompatibilna sa bilansom uspeha Evropske ekonomske zajednice. Ova šema ima sledeći izgled:

#### **A. Poslovni prihodi i rashodi**

##### ***I Poslovni prihodi (1+2+3+4+5)***

1. Korekcija vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda (krajnje – početne zalihe)
2. Realizacija proizvoda
3. Realizacija usluga
4. Realizacija robe
5. Interna realizacija

##### ***II Poslovni rashodi (1+2)***

1. Nabavna vrednost realizovane robe
2. Tekući troškovi po vrstama (a + b + c + d + e)
  - a) Troškovi amortizacije
  - b) Troškovi materijala
  - c) Troškovi proizvodnih usluga
  - d) Troškovi bruto zarada i naknada
  - e) Troškovi neproizvodnih usluga

##### ***III Poslovni rezultat (I – II)***

#### **B. Finansijski prihodi i rashodi**

##### ***I Finansijski prihodi***

##### ***II Finansijski rashodi***

##### ***III Rezultat finansiranja (I – II)***

**C. Neposlovni i vanredni prihodi i rashodi*****I Neposlovni i vanredni prihodi******II Neposlovni i vanredni rashodi******III Neposlovni i vanredni rezultat (I – II)*****D. Revalorizacioni prihodi i rashodi*****I Revalorizacioni prihodi******II Revalorizacioni rashodi******III Revalorizacioni rezultat (I – II)*****E. Bruto rezultat (AIII + BIII + CIII + DIII)****F. Porezi i doprinosi iz rezultata****G. Neto rezultat (E – F)**

Da zaključimo, ukoliko se za utvrđivanje periodičnog rezultata koristi isključivo metod ukupnih nepotpunih troškova po neto principu, onda bi se ovaj rezultat u proizvodnom preduzeću obračunao tako što se ostvarenim prihodima perioda, korigovanim za povećanje ili smanjenje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, suprotstavljaju ukupni troškovi i rashodi perioda.

### **3. Obračun periodičnog rezultata po metodu prodatih učinaka**

Sa knjigovodstvenog aspekta, utvrđivanje periodičnog rezultata po metodu prodatih učinaka prethodi utvrđivanju periodičnog rezultata po metodu ukupnih troškova. U osnovi ovog metoda stoji zahtev da se prihodima jednog obračunskog perioda suprotstave odgovarajući rashodi (realizovanih proizvoda, usluga i robe).

#### **3.1. Obračun periodičnog rezultata po metodu prodatih učinaka u proizvodnom preduzeću**

Utvrdjivanje periodičnog rezultata po metodu prodatih učinaka zahteva da se prihodima perioda suprotstavi cena koštanja prodatih proizvoda i usluga (troškovi proizvodnje prodatih proizvoda i usluga, troškovi uprave i troškovi prodaje) na strani rashoda. Dakle, metod pretpostavlja da su troškovi obuhvaćeni po mestima i nosiocima troškova (a u okviru njih po vrstama), odnosno uključivanje pogonskog u globalno knjigovodstvo. Ovo se čini na taj način što se u glavnu knjigu uvode računi mesta troškova i nosilaca troškova i računi troškova realizovanih proizvoda i usluga. Za razliku od metoda ukupnih troškova, ovaj metod pretpostavlja alociranje nastalih troškova i njihovo knjigovodstveno obuhvatanje u glavnoj knjizi.

Sve vrste troškova, koje su nastale u vezi sa proizvodnjom i proizvoda i usluga se obuhvataju na računu troškovi proizvodnje. Troškovi, nastali u vezi sa prodajom proizvoda i usluga se obuhvataju na računu troškovi prodaje, dok se troškovi nastali u vezi sa upravom obuhvataju na računu troškovi uprave. Ovakva alokacija primarnih troškova po vrstama na mesta troškova se vrši na osnovu originalne knjigovodstvene dokumentacije i moguća je samo ako finansijsko knjigovodstvo sadrži vrste, mesta i nosioce troškova, što je slučaj sa našim kontnim planom. Nastali troškovi se prenose sa računa vrsta na račune mesta troškova indirektno preko računa raspored vrsta troškova (odobrava se za ukupan iznos nastalih troškova, čime se zatvaraju računi mesta troškova).

Vrednost završenih gotovih proizvoda se utvrđuje kalkulacijom cene koštanja. Predaja gotovih proizvoda iz proizvodnje u magacin gotovih proizvoda se u toku obračunskog perioda obuhvata na računima glavne knjige zaduživanjem računa gotovi proizvodi i odobravanjem računa troškovi proizvodnje za cenu koštanja. Troškovi prodaje i uprave doprinose obavljanju delatnosti preduzeća i od njih se ne očekuju nikakvi prihodi, te se smatraju rashodom perioda u kome su nastali. Što se tiče prodaje proizvoda i usluga, ona izaziva prihode u visini prodajne vrednosti proizvoda i usluga i rashode u visini cene koštanja prodatih proizvoda i usluga. Prihod od prodaje dovodi ili do povećanja potraživanja od kupaca ili novca na žiro-računu ili računu blagajne i povećanja prihoda na računu realizacija proizvoda i usluga za prodajnu vrednost. Rashodi u vezi sa prodajom smanjuju zalihe gotovih proizvoda i povećavaju troškovi realizovanih proizvoda i usluga za cenu koštanja prodatih proizvoda i usluga.

Knjigovodstveno obuhvatanje prodaje proizvoda i usluga se vrši na računima: realizacija proizvoda i usluga, finansijski prihodi, vanredni prihodi, troškovi realizovanih proizvoda i usluga, nabavna vrednost realizovanog materijala, troškovi prodaje, troškovi uprave, finansijski rashodi i vanredni rashodi. Dakle, bilans uspeha sastavljen na osnovu metoda prodatih učinaka ima sledeći izgled:

1. Prihodi:
  - a) Realizacija proizvoda i usluga
  - b) Realizacija materijala
2. Rashodi:
  - a) Troškovi realizovanih proizvoda i usluga
  - b) Nabavna vrednost realizovanog materijala
  - c) Troškovi prodaje
  - d) Troškovi uprave
3. Poslovni rezultat (1 – 2)
4. Finansijski prihodi
5. Vanredni prihodi
6. Finansijski rashodi



7. Vanredni rashodi
8. Nepsloovni rezultat (4 + 5 – 6 – 7)
9. Neto rezultat (3 + 8)

Primer: promet na računima glavne knjige preduzeća je:

Naziv računa	Duguje	Potražuje
1. Osnovna sredstva	18.750	3.750
2. Dugoročni plasmani	5.250	1.500
3. Materijal	15.750	6.000
4. Nedovršena proizvodnja (troškovi proizvodnje)	1.500	-
5. Gotovi proizvodi	3.750	-
6. Kupci za osnovna sredstva	1.500	750
7. Kupci	11.250	9.000
8. Dobavljači-dužnici	750	-
9. Ostala AVR	1.500	-
10. Žiro-račun	10.500	4.500
11. Blagajna	1.500	750
12. Sopstveni kapital	8.250	54.750
13. Dugoročni krediti za osnovna sredstva	3.000	12.000
14. Dobavljači za osnovna sredstva	6.000	9.000
15. Dobavljači	7.500	13.500
16. Kupci-poverioci	-	1.500
17. Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	750	7.500
18. Ostala PVR	-	750
19. Troškovi otpisa osnovnih sredstava	3.750	-
20. Troškovi materijala	11.250	-
21. Troškovi proizvodnih usluga	2.250	-
22. Troškovi ličnih dohodaka	9.000	-
23. Troškovi neproizvodnih usluga	3.750	-
24. Finansijski rashodi	750	-
25. Vanredni rashodi	3.000	-
26. Finansijski prihodi	-	1.500
27. Vanredni prihodi	-	4.500
Promet:	<u>131.250</u>	<u>131.250</u>

Proknjižiti sledeće poslovne promene:

08.12. Na osnovu obračuna je utvrđeno da se od ukupno nastalih troškova u obračunskom periodu na proizvodnju odnosi 22.500, na prodaju 3.750 i na upravljanje 3.750 dinara. Knjižiti raspored troškova.

18.12. Predato je u magacin gotovih proizvoda u vrednosti od 15.000 dinara na osnovu predajnice br. 45. Ovo je obračunato po ceni koštanja.

25.12. Po fakturi br. 58 prodato je gotovih proizvoda kupcima za 11.250 dinara, u gotovom, za 1.500 dinara i na čekove za 9.750 dinara. Cena koštanja prodatih proizvoda po otpremnici br. 58 je 11.250 dinara.

31.12. Obračunati i proknjižiti periodični finansijski rezultat.

Navedene promene bi bile obuhvaćene u dnevniku i glavnoj knjizi na sledeći način (pretpostavićemo da se promet preuzima u dnevnik):

**Dnevnik****str.1**

R.b.	Da- tum	OPIS	Poziv	Iznos	
				Duguje	Potra uje
1.	08.12.	PROMET:		131.250	131.250
		Troškovi proizvodnje	4	22.500	
		Troškovi prodaje	28	3.750	
		Troškovi uprave	29	3.750	
		Raspored troškova	30		30.000
2.	18.12.	Za raspored troškova			
		Gotovi proizvodi	5	15.000	
		Troškovi proizvodnje	4		15.000
3.	25.12.	Prema predajnici br. 45			
		Kupci	7	11.250	
		Žiro-račun	10	9.750	
		Blagajna	11	1.500	
		Realizacija proizvoda i usluga	31		22.500
3a.	25.12.	Za fakturu br. 58			
		Troškovi realizovanih proizvoda i usluga	32	11.250	
		Gotovi proizvodi	5		11.250
4.	31.12.	Po otpremnici br. 58			
		Realizacija proizvoda i usluga	31	22.500	
		Troškovi realizovanih proizvoda i usluga	32		11.250
		Troškovi prodaje	28		3.750
		Troškovi prodaje	29		3.750
		Račun dobitka i gubitka	33		3.750
		Za utvrđivanje poslovnog rezultata			
4a.	31.12.	Finansijski prihodi	26	1.500	
		Vanredni prihodi	27	4.500	
		Finansijski rashodi	24		750
		Vanredni rashodi	25		3.000
		Račun dobitka i gubitka	33		2.250
		Za utvrđivanje neposlovnog rezultata			
		Zbir:		238.500	238.500

<b>1. Osnovna sredstva</b> 18.750   3.750	<b>2. Dugoročni plasmani</b> 5.250   1.500	<b>3. Materijal</b> 15.750   6.000
<b>4. Tro kovi proizvodnje</b> 1.500   2) 15.000 1) 22.500	<b>5. Gotovi proizvodi</b> 3.750   3a) 11.250 2) 15.000	<b>6. Kupci za osnovna sredstva</b> 1.500   750
<b>7. Kupci</b> 11.250   9.000 3) 11.250	<b>8. Dobavljači-du nici</b> 750	<b>9. Ostala AVR</b> 1.500
<b>10. iro-račun</b> 10.500   4.500 3) 9.750	<b>11. Blagajna</b> 1.500   750 3) 1.500	<b>12. Sopstveni kapital</b> 8.250   54.750
<b>13. Dugoročni krediti za osnovna sredstva</b> 3.000   12.000	<b>14. Dobavljači za osnovna sredstva</b> 6.000   9.000	<b>15. Dobavljači</b> 7.500   13.500
<b>16. Kupci-poverioci</b>   1.500	<b>17. Ispravka vrednosti osnovnih sredstava</b> 750   7.500	<b>18. Ostala PVR</b>   750
<b>19. Tro kovi otpisa osnovnih sredstava</b> 3.750	<b>20. Tro kovi materijala</b> 12.000	<b>21. Tro kovi proizvodnih usluga</b> 2.250
<b>22. Tro kovi ličnih dohodaka</b> 9.000	<b>23. Tro kovi neproizvodnih usluga</b> 3.750	<b>24. Finansijski rashodi</b> 750   4a) 750
<b>25. Vanredni rashodi</b> 3.000   4a) 3.000	<b>26. Finansijski prihodi</b> 4a) 1.500   1.500	<b>27. Vanredni prihodi</b> 4a) 4.500   4.500
<b>28. Tro kovi prodaje</b> 1) 3.750   4) 3.750	<b>29. Tro kovi uprave</b> 1) 3.750   4) 3.750	<b>30. Raspored tro kova</b>   1) 30.000
<b>31. Realizacija proizvoda i usluga</b> 4) 22.500   3) 22.500	<b>32. Tro kovi realizova- nih proizvoda i usluga</b> 3a) 11.250	<b>33. Račun dobitka i gubitka</b>   4) 3.750 4a) 2.250

Bilans uspeha po metodu troškova prodatih učinaka za period 01.01.-31.12. t.g.

1. Prihodi	22.500
a) Realizacija proizvoda i usluga	22.500
2. Rashodi	18.750
a) Troškovi realizovanih proizvoda i usluga	11.250
b) Troškovi prodaje	3.750
c) Troškovi uprave	3.750
3. Poslovni rezultat (1 – 2)	3.750
4. Finansijski prihodi	1.500
5. Vanredni prihodi	4.500
6. Finansijski rashodi	6.000
7. Vanredni rashodi	3.000
8. Neposlovni rezultat (4 + 5 + 6 – 7)	2.250
9. Neto rezultat (3 + 8)	6.000

### 3.2. Obračun periodičnog rezultata po metodu prodatih učinaka u trgovinskom preduzeću

U trgovinskom preduzeću se periodični rezultat po metodu troškova prodatih učinaka utvrđuje kao razlika između prihoda (prihoda od realizacije robe, finansijskih i vanrednih prihoda) i rashoda koji su uslovljeni ostvarenim prihodima. Dakle, sa metodološkog aspekta ne postoji razlika u obračunu periodičnog rezultata po ovom metodu u odnosu na proizvodno preduzeće. Ono, po čemu se obračun razlikuje je sadržina bilansa uspeha, koja je uslovljena delatnošću trgovinskog preduzeća.

Prihodi trgovinskog preduzeća se obuhvataju na računima realizacija robe, realizacija materijala, finansijski prihodi i vanredni prihod. Rashodi se obuhvataju na računima nabavna vrednost realizovane robe, nabavna vrednost realizovanog materijala, troškovi trgovine, finansijski rashodi i vanredni rashodi.

I ovde se tekući troškovi poslovanja obuhvataju po vrstama na računima glavne knjige, s tim što se prenose sa ovih na račune mesta troškova. Karakteristika trgovine je da su svi troškovi poslovanja uslovljeni prodajom robe, odnosno da se svi odnose na jedan obračunski period, zbog čega se prenose na račun trgovine. Račun trgovine se, po potrebi, može raščlaniti na više analitičkih računa, zavisno od broja mesta troškova (napr. mesto troškova može biti prodavnica). Prenos troškova na račun troškovi trgovine se vrši indirektno zaduživanjem računa troškovi trgovine i odobravanjem računa raspored troškova, čime se zatvaraju računi vrsta troškova. Formalno zaključivanje ovih računa se vrši zaduživanjem računa raspored troškova i odobravanjem pojedinačnih računa vrsta troškova.

Bilans uspeha trgovinskog preduzeća po metodu troškova prodatih učinaka ima sledeći izgled:

1. Prihodi:
  - a) Realizacija robe
  - b) Realizacija materijala
2. Rashodi:
  - c) Nabavna vrednost realizovane robe
  - d) Nabavna vrednost realizovanog materijala
  - e) Troškovi trgovine
3. Poslovni dobitak – gubitak (1 – 2)
4. Finansijski prihodi
5. Vanredni prihodi
6. Finansijski rashodi
7. Vanredni rashodi
8. Neposlovni dobitak – gubitak (4 + 5 – 6 – 7)
9. Neto dobitak – gubitak (3 + 8)

**Primer:** trgovinsko preduzeće je na dan 30.06. t.g. imalo sledeće stanje na računima glavne knjige, koje je posledica promena nastalih u periodu 01.06.-30.06. t.g.:

1. Realizacija robe	45.000
2. Realizacija materijala	5.250
3. Nabavna vrednost realizovane robe	30.000
4. Nabavna vrednost realizovanog materijala	3.000
5. Finansijski prihodi	1.500
6. Vanredni prihodi	1.125
7. Finansijski rashodi	600
8. Vanredni rashodi	525
8. Troškovi amortizacije (troškovi otpisa osnovnih sredstava)	3.750
9. Troškovi materijala	3.000
9. Troškovi proizvodnih usluga	750
10. Troškovi ličnih dohodaka	3.000
11. Troškovi neproizvodnih usluga	750

1. Proknjižiti raspored vrsta troškova.
2. Obračunati i proknjižiti periodični rezultat.

Ovo bi na računima glavne knjige i u dnevniku bilo proknjiženo na sledeći način:

## Dnevnik

str. 1

R.b.	Da- tum	OPIS	Poziv	Iznos	
				Duguje	Potra uje
1.	30.06.	Troškovi trgovine	12	11.250	
		Raspored vrsta troškova	13		11.250
		Za raspored troškova			
2.	30.06.	Realizacija robe	1	45.000	
		Realizacija materijala	2	5.250	
		Nabavna vrednost realizovane robe	3		30.000
		Nabavna vrednost realizovanog ma- terijala	4		3.000
		Troškovi trgovine	14		11.250
		Račun dobitka i gubitka	15		6.000
		Za utvrđivanje poslovnog dobitka-gubitka			
2a.	30.06.	Finansijski prihodi	5	1.500	
		Vanredni prihodi	6	1.125	
		Finansijski rashodi	7		600
		Vanredni rashodi	8		525
		Račun dobitka i gubitka	15		1.500
		Za utvrđivanje neposlovnog dobitka i gubitka			

## Glavna knjiga:

<b>1. Realizacija robe</b>	<b>2. Realizacija materijala</b>	<b>3. Nabavna vrednost realizovane robe</b>
2) 45.000   45.000	2) 5.250   5.250	30.000   2) 30.000
<b>4. Nabavna vrednost realizovanog materijala</b>	<b>5. Finansijski prihodi</b>	<b>6. Vanredni prihodi</b>
3.000   2) 3.000	2a) 1.500   1.500	2a) 1.125   1.125
<b>7. Finansijski rashodi</b>	<b>8. Vanredni rashodi</b>	<b>9. Tro kovi otpisa osnovnih sredstava</b>
600   2a) 600	525   2a) 525	3.750
<b>10. Tro kovi materijala</b>	<b>11. Tro kovi proizvodnih usluga</b>	<b>12. Tro kovi ličnih dohodaka</b>
3.000	750	3.000

<div>13. Tro kovi neproizvodnih usluga</div> <div>750</div>	<div>14. Tro kovi trgovine</div> <div>1) 11.250   2) 11.250</div>	<div>15. Raspored vrsta tro kova</div> <div>  1) 11.250</div>
<div>16. Račun dobitka i gubitka</div> <div>2) 6.000 2a) 1.500</div>		

**Bilans uspeha trgovinskog preduzeća za period 01.01.-31.12. t.g.**

1. Prihodi		50.250
a) Realizacija robe	45.000	
b) Realizacija materijala	5.250	
2. Rashodi		44.250
a) Nabavna vrednost realizovane robe	30.000	
b) Nabavna vrednost realizovanog materijala	3.000	
c) Troškovi trgovine	11.250	
3. Poslovni rezultat (1 – 2)		6.000
4. Finansijski prihodi	1.500	
5. Vanredni prihodi	1.125	
6. Finansijski rashodi	600	
7. Vanredni rashodi	525	
8. Neposlovni rezultat (4 + 5 + 6 – 7)		1.500
9. Neto rezultat (3 + 8)		7.500





G L A V A   V I I I  
**METODI OBRAČUNA PERIODIČNOG REZULTATA**

Ime i prezime: \_\_\_\_\_

Broj indeksa: \_\_\_\_\_

T E S T

Pitanje	Odgovor	Broj poena
1.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
2.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
3.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
4.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
5.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
6.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
7.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
8.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
9.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
10.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
UKUPNO POENA:		_____

Ocena: \_\_\_\_\_

Datum

Predmetni nastavnik

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_



**G l a v a**

**IX**

---

---

**BILANSIRANJE  
USPEHA U SISTEMU  
DOHOTKA**

## S a d r Ź a j

1. Oblici periodičnog rezultata.....	301
2. Raspodela periodičnog rezultata .....	303
3. Pokriće gubitka.....	306
<i>Test</i> .....	307

## 1. Oblici periodičnog rezultata

U zavisnosti od toga šta se smatra rashodima obračunskog perioda, razlikuju se dva oblika periodičnog rezultata: finansijski rezultat i dohodak. Finansijski rezultat, o kome je već bilo reči, utvrđuje se kao razlika ostvarenih prihoda i troškova dobara i usluga koji su upotrebljeni ili utrošeni u vezi sa ostvarenim prihodima. Ukoliko su prihodi veći od rashoda, finansijski rezultat je pozitivan (dobitak) i dovodi do povećanja neto imovine kojom preduzeće posluje. Sa druge strane, ako su prihodi manji od rashoda, finansijski rezultat je negativan (gubitak) i to dovodi do smanjenja neto imovine preduzeća. Kako ostvareni finansijski rezultat utiče na neto imovinu preduzeća, to se on utvrđuje, ne samo preko bilansa uspeha, već i preko bilansa stanja i to, sučeljavanjem aktive i pasive. Ako pretpostavimo da se sredstva jednog proizvodnog preduzeća sastoje od zaliha gotovih proizvoda čija je cena koštanja 75 dinara (materijalni troškovi 45 dinara + amortizacija 15 dinara + lični dohoci 15 dinara) i ako su zalihe finansirane iz sopstvenih izvora, bilans stanja ovog preduzeća bi imao sledeći izgled:

Bilans stanja 0			
Gotovi proizvodi	75	Društveni kapital	75

Ukoliko pretpostavimo da su ukupne zalihe prodate na kredit za 97,50 dinara i ako zanemarimo troškove poslovanja, bilans stanja i uspeha po metodu ukupnih troškova bi izgledao ovako:

Bilans stanja 1			
Kupci	97,50	Društveni kapital	75
		Dobitak	22,50
	97,50		97,50

Bilans uspeha			
Materijalni troškovi	45	Realizacija gotovih proizvoda	97,50
Amortizacija	15		
Lični dohoci	15		
Dobitak	22,50		
	97,50		97,50

Kao što se vidi dobitak je doveo do povećanja sredstava, što se vidi u bilansu stanja u kome je povećana aktiva. Aktiva je veća od pasive za iznos dobitka od 22,50 dinara, odnosno za tačno onoliko za koliko su prihodi veći od rashoda. I bilans stanja i bilans uspeha se uravnotežavaju unošenjem dobitka na stranu pasive, odnosno stranu rashoda.

Na ovaj način utvrđen rezultat se može u celini raspodeliti, s obzirom da su u celosti nadoknađena utrošena sredstva (osigurana prosta reprodukcija). Zato se ovaj oblik periodičnog rezultata smatra osnovnim ili definitivnim.

Drugi oblik periodičnog rezultata predstavlja dohodak, koji se zasniva na konceptu da obavljanje delatnosti i ostvarivanje prihoda po tom osnovu pretpostavlja trošenje prenete vrednosti (materijalnih sredstava i sredstava za rad), dok utrošeni tekući rad stvara novu vrednost. U tom smislu, iz ostvarenih prihoda se nadoknađuju samo materijalni troškovi i amortizacija kao rashodi obračunskog perioda, a razlika predstavlja dohodak, odnosno realizovanu novostvorenu vrednost. Dohodak ukazuje na doprinos preduzeća nacionalnom dohotku. Sam dohodak sa aspekta računovodstva predstavlja međurezultat, s obzirom da on obuhvata i lične dohotke (isplate za tekući rad), već i isplate troškova sa karakterom dohotka. Međutim, za razliku od finansijskog rezultata, dohodak se ne može utvrditi kao razlika između aktive i pasive jer on u sebi sadrži i utrošena sredstva. Drugim rečima, dohodak se može utvrditi samo kao razlika prihoda i materijalnih troškova i amortizacije. Ako pođemo od prethodno datog primera, bilans stanja bi imao sledeći izgled:

<b>Bilans stanja 0</b>			
Gotovi proizvodi	75	Društveni kapital	75
	75		75

Nakon prodaje ukupnih zaliha, bilans stanja i bilans uspeha bi imali sledeći izgled:

<b>Bilans stanja 1</b>			
Kupci	97,50	Društveni kapital	75

<b>Bilans uspeha</b>			
Materijalni troškovi	45	Realizacija gotovih proizvoda	97,50
Amortizacija	15		
Svega	60		
Dohodak	37,50		
	97,50		97,50

Iz bilansa uspeha se vidi da dohodak iznosi 37,50 dinara, dok u bilansu stanja postoji neravnoteža jer je povećana aktiva.

Imajući u vidu navedeno, dohodak se utvrđuje vanknjigovodstveno i to kao zbir dobitka (finansijskog rezultata), ukalkuliranih troškova zarada, troškova neproizvodnih usluga i ukalkuliranih finansijskih rashoda.

Dohodak, za razliku od finansijskog rezultata, ne može biti raspodeljen u celini, jer je u periodu njegovog stvaranja jedan njegov deo utrošen (lični dohoci). Drugim rečima, može se raspodeliti samo onaj deo dohotka koji preostane nakon isplate ličnih dohodaka kao nadoknada za utrošeni tekući rad, a to je upravo finansijski rezultat.

U zavisnosti od pravne forme, razlikuju se i oblici periodičnog rezultata i njegova raspodela. U tom smislu, inokosna preduzeća i društva lica su preduzeća kod kojih nije odvojena funkcija upravljanja od funkcije vlasništva (upravljaju i snose sav rizik), zbog čega lični dohoci i kamate na sopstveni kapital nemaju karakter troška. Ova preduzeća utvrđuju periodični rezultat (dohodak vlasnika) kao razliku ukupnog prihoda i materijalnih troškova, troškova amortizacije, ličnih dohodaka zaposlenih i kamata na pozajmljena sredstva. Ovako utvrđen dohodak je osnovica za oporezivanje, a poreski obveznik nije preduzeće, već vlasnik preduzeća. Sa druge strane, društva kapitala (sa ograničenom odgovornošću i akcionarska društva) karakteriše odvojenost upravljanja od vlasništva (za preuzete obaveze odgovara društvo u visini sopstvenog kapitala). U tom smislu, lični dohoci zaposlenih i kamate na kapital vlasnika imaju karakter redovnih troškova. Dakle, periodični rezultat, odnosno dobit se utvrđuje kao razlika ukupnih prihoda i ukupnih rashoda i on je osnovica za oporezivanje, dok je poreski obveznik društvo.

## **2. Raspodela periodičnog rezultata**

Raspodela periodičnog rezultata se razlikuje u zavisnosti od pravnog oblika preduzeća.

U inokosnom preduzeću se rezultat utvrđuje kao razlika ukupnih prihoda i rashoda (isključujući rashode vlasnika i kamatu na sopstveni kapital) i on predstavlja dohodak vlasnika, a ne preduzeća. Ovaj dohodak se ne javlja kao posebna pozicija, već uvećava sopstveni kapital ako je ostvaren dobitak, odnosno smanjuje ovaj kapital ako je ostvaren gubitak. Krajem godine dolazi do zatvaranja privatnog računa vlasnika kroz smanjenje sopstvenog kapitala za isplate na ime pokrića ličnih rashoda vlasnika.

Dakle, neto porast sopstvenog kapitala predstavlja razliku između rezultata i isplata po osnovu pokrića ličnih rashoda vlasnika. Ako pretpostavimo da je inokosno preduzeće u toku poslovne godine ostvarilo ukupan prihod od 15.000 dinara i da rashodi koji korespondiraju ovim prihodima iznose 12.000 dinara. Pretpostavimo da je u toku godine vlasniku na ime pokrića ličnih rashoda isplaćeno 1.000 dinara. Ako bismo pristupili zatvaranju računa vlasnika i računa dobitka i gubitka, na računima glavne knjige bismo imali:

Račun vlasnika		Inokosni kapital		Račun dobitka i gubitka	
1.000	1) 1.000	1) 1.000	s <sup>0)</sup>	12.000	15.000
			1a) 3.000	1a) 4.200	

Kao što se vidi na računu inokosni kapital je došlo do povećanja za iznos rezultata od 3.000 dinara i smanjenja za iznos isplate po osnovu ličnih rashoda vlasnika od 1.000 dinara. Sopstveni kapital se povećao za 2.000 dinara. Ovo povećanje sopstvenog kapitala se može utvrditi i poređenjem visine sopstvenog kapitala na početku godine sa sopstvenim kapitalom na kraju godine. Pri tome, da bi se porast sopstvenog kapitala mogao utvrditi na ovaj način potrebno je da je otklonjeno delovanje naknadnih ulaganja i povlačenja sopstvenog kapitala na visinu sopstvenog kapitala.

Što se tiče društva lica, raspodela je ista kao i u slučaju inokosnog preduzeća. Međutim, ovde se pre raspodele mora obračunati podela dobiti ortacima, pri čemu raspodela zavisi od kriterijuma utvrđenih ugovorom. Obično se dobit deli tako što se prvo obračuna kamata (minimalna) na uloženi kapital svakog ortaka, a zatim se preostala dobit deli na jednake delove srazmerno broju ortaka (kao dodatni kriterijum se ovde može koristiti uloženi rad ortaka i dr.). Ortaci plaćaju porez na svoj dohodak, tako da se ovaj porez ne smatra izdatkom za društvo. Ako pretpostavimo da je društvo sa neograničenom odgovornošću ostvarilo dobit od 20.000 dinara i da je ukupno uloženi kapital u društvo 100.000 dinara, pri čemu je ortak A uložio u društvo kapital u iznosu od 60.000 dinara a ortak B 40.000 dinara. Pretpostavimo nadalje da je ortaku A isplaćeno 3.000 dinara a ortaku B 2.500 dinara na ime pokrivanja ličnih rashoda. Neka se na uloženi kapital obračunava kamata od 6%, dok se ostatak deli na jednake delove. Ukoliko bi sada trebalo proknjižiti raspodelu dobiti i zaključiti račune vlasnika, imali bismo:

Obračun raspodele dobiti:

Ortak	Udeo u kapitalu	Kamata 6%	Polovina ostatka dobiti	Dobit
A	60.000	3.600	7.000	10.600
B	40.000	2.400	7.000	9.400
Ukupno:	100.000	6.000	14.000	20.000

Kapital ortaka A		Kapital ortaka B		Dobit	
1c) 3.000	60.000	1d) 2.500	40.000	1) 10.600	20.000
	1) 10.600		1a) 9.400	1a) 9.400	



Račun vlasnika A		Račun vlasnika B	
3.000	1c) 3.000	2.500	1d) 2.500

Konačno, dobit društva kapitala je predmet i oporezivanja i raspodele. Raspodeli prethodi obračun i isplata poreza na dobit, zbog čega se pri raspodeli vrši rezervisanje dela dobiti u visini pretpostavljenog iznosa poreza. Ostatak dobiti se u slučaju društva sa ograničenom odgovornošću deli na učešća u dobiti članova i rezerve, a u slučaju akcionarskog društva na dividende akcionarima i rezerve. Dobit povećava sopstveni kapital društva za iznos povećanja rezervi, dok sam osnovni kapital ostaje nepromenjen. Pri tome, raspodela dobiti ne mora biti izvršena odmah po utvrđivanju i oporezivanju, već može biti izvršena i početkom naredne godine. U ovom slučaju se u pasivi za iznos dobiti povećava pozicija neraspodeljena dobit koja je deo sopstvenog kapitala. Ako pretpostavimo da je akcionarsko društvo u toku poslovne godine ostvarilo dobit od 120.000 dinara i ako obračunati porez na dobit iznosi 25.000 dinara, a glavna skupština akcionara je donela odluku da za dividende odvoji 50.000 dinara a za rezerve 45.000 dinara, ova raspodela bi na računima glavne knjige bila obuhvaćena na sledeći način:

Dobit		Obaveze za porez		Obaveze za dividende	
1) 120.000	120.000	1) 25.000			

Rezerve	
1) 45.000	

Akcionarsko društvo treba da u visini sredstava odvojenih za rezerve prebaci novčana sredstva sa žiro-računa na račun novčanih sredstava rezervi, s obzirom da ova sredstva imaju tačno utvrđenu namenu.

Obračun i raspodela rezultata se ne vrši samo krajem godine, već obično češće (polugodišnje i kvartalno), pri čemu rezultati kraćih obračunskih perioda predstavljaju privremene rezultate a njihova raspodela privremenu raspodelu. Za iskazivanje raspodele ovakvih rezultata se koristi prelazni (prolazni) račun raspodela dobiti na čijoj se dugovnoj strani obuhvataju iznosi raspodeljene dobiti u kraćim vremenskim periodima. Račun raspodela dobiti se gasi krajem godine na taj način što se za ukupan iznos dobiti zadužuje račun dobitka ili račun dobitka i gubitka a odobrava ovaj račun.

### 3. Pokriće gubitka

Gubitak predstavlja deo kapitala koji je izgubljen poslovanjem. Sa aspekta računovodstva, gubitak postoji ako je sopstveni kapital na kraju obračunskog perioda niži od sopstvenog kapitala na početku perioda, odnosno ako su rashodi viši od prihoda obračunskog perioda.

Kao i u slučaju dobitka, i ovde se razlikuje tretman i pokriće gubitka u zavisnosti od pravnog oblika preduzeća.

U inokosnim preduzećima i društvima lica gubitak se javlja kao posebna pozicija u bilansu, već se za iznos gubitka smanjuje kapital inokosnog vlasnika, odnosno kapital ortaka. Kod društva lica, pokriće gubitka se vrši prema ugovorno utvrđenim kriterijumima, odnosno obično prema visini uloženog kapitala. U društvima kapitala, međutim, gubitak se iskazuje kao posebna bilansna pozicija na strani aktive kao korektivna pozicija sopstvenog kapitala ili kao pozicija pasive (odbitna pozicija sopstvenog kapitala). Utvrđeni gubitak se pokriva iz rezervi koje su formirane u tu svrhu, ali se može pokriti i sredstvima koje odobravaju kupci, dobavljači i banke (ako im je u interesu opstanak preduzeća). Ukoliko sredstva rezervi ne postoje a partneri preduzeća nisu odobrili sredstva za pokriće ili ona nisu dovoljna, gubitak ostaje nepokriven i prenosi se u narednu godinu u kojoj treba da bude pokriven iz ostvarene dobiti. Pri tome, društva kapitala mogu gubitak da ne prenose u narednu godinu, već za iznos nepokrivenog gubitka mogu smanjiti osnovni kapital (odluka se mora doneti 3/4 većinom glasova članova društva ili akcionara). U akcionarskom društvu ovakvo pokriće gubitka znači smanjenje nominalne vrednosti akcija, odnosno zamenu akcija sa višom akcijama sa nižom nominalnom vrednošću, čime se gubitak prenosi na akcionare. Samo pokriće gubitka se knjigovodstveno obuhvata zaduživanjem računa rezervi (za iznos kojim se pokriva gubitak), računa akcijskog kapitala po osnovu običnih akcija (za iznos kojim se pokriva gubitak) i računa nepokrivenog gubitka (za nepokriveni deo gubitka) i odobravanjem računa dobitka i gubitka za iznos gubitka. Ako pretpostavimo da je akcionarsko društvo ostvarilo gubitak u poslovnoj godini od 40.000 dinara i ako za pokriće gubitka koristi sredstva rezervi, na računima glavne knjige ovo pokriće će biti izvršeno na sledeći način:

<table><tr><th colspan="2">Račun dobitka i gubitka</th></tr><tr><td>40.000</td><td>1) 40.000</td></tr></table>	Račun dobitka i gubitka		40.000	1) 40.000	<table><tr><th colspan="2">Rezeve</th></tr><tr><td>1) 40.000</td><td>s<sup>0)</sup></td></tr></table>	Rezeve		1) 40.000	s <sup>0)</sup>	<table><tr><th colspan="2">iro-račun</th></tr><tr><td>1a) 40.000</td><td></td></tr></table>	iro-račun		1a) 40.000	
Račun dobitka i gubitka														
40.000	1) 40.000													
Rezeve														
1) 40.000	s <sup>0)</sup>													
iro-račun														
1a) 40.000														
<table><tr><th colspan="2">Novčana sredstva rezervi</th></tr><tr><td>S<sup>0)</sup> 40.000</td><td></td></tr></table>			Novčana sredstva rezervi		S <sup>0)</sup> 40.000									
Novčana sredstva rezervi														
S <sup>0)</sup> 40.000														

G L A V A IX  
**BILANSIRANJE USPEHA U SISTEMU DOHOTKA**

Ime i prezime: \_\_\_\_\_

Broj indeksa: \_\_\_\_\_

T E S T

Pitanje	Odgovor	Broj poena
1.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
2.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
3.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
4.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
5.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
6.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
7.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
8.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
9.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
10.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
UKUPNO POENA:		_____

Ocena: \_\_\_\_\_

Datum

Predmetni nastavnik

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_



**G l a v a**

**X**

---

**PRIMERI  
KNJIGOVODSTVENOG  
OBUHVATANJA  
POSLOVNIH PROMENA**

## S a d r ž a j

Primer 1. ....	311
Primer 2. ....	319
Primer 3. ....	326
Primer 4. ....	334

## Primer 1.

Proizvodno preduzeće „Beograd“ je na dan 1.1. t.g. imalo sledeće stanje sredstava i izvora (u dinarima): osnovna sredstva 90.000, ispravka vrednosti osnovnih sredstava 22.500, gotovi proizvodi 54.000, dobavljači 57.000, azio 16.500, dobavljači-dužnici 6.000, razgraničenje troškova reklame 4.500, žiro-račun 51.000, dugoročni krediti 45.000, menična potraživanja 15.000, ispravka vrednosti meničnih potraživanja 3.000, blagajna 12.000, razgraničenje troškova kamate 2.250, materijal 63.000, kupci 43.500, ostala AVR (nenaplaćen finansijski prihod) 750, dugoročni plasmani 33.750, sitan inventar u upotrebi 100% 3.000, akcijski kapital po osnovu običnih akcija 135.000, sitan inventar na zalihama 13.500, akcijski kapital po osnovu preferencijalnih akcija 75.000, nedovršena proizvodnja 7.500, rezerve 541.250.

Na osnovu datih podataka sastaviti početni bilans, otvoriti dnevnik i glavnu knjigu. Pretpostavlja se da je nominalna vrednost običnih akcija 75 dinara po akciji a preferencijalnih 37,50 dinara po akciji. Pored ovoga pretpostavlja se da se evidencija o materijalu vodi i analitički, s tim što se za obračun troškova materijala koristi LIFO metod. Stanje na analitičkim računima materijala je: materijal X 675 kg x 45 dinara = 30.375 dinara i materijal Y 450 kg x 37,50 dinara = 16.875 dinara. Konačno, pretpostavlja se da se obračun rezultata vrši po metodu troškova prodatih učinaka. Hronološki i sistematski proknjižiti sledeće poslovne promene:

3.1. Sa žiro-računa su izvršene sledeće isplate: (1) 3.600 dinara na ime godišnje premije osiguranja; (2) 9.000 dinara dobavljačima, čime je izmirena obaveza od 9.750 dinara, dok je razlika korišćena kao kasa skonto i (3) 450 dinara na ime tekućih troškova reklame.

5.1. Po fakturi dobavljača i našoj prijemnici nabavljeno je 300 kilograma materijala X po fakturnoj ceni od 45din./kg i 75 kilograma materijala Y po fakturnoj ceni od 30din./kg. Za troškove prevoza primljena je faktura na 1.125 dinara. Sačiniti zbirnu i pojedinačne kalkulacije nabavne cene i izvršiti odgovarajuća knjiženja.

10.1. Izdato je u upotrebu sitnog inventara koji se troši u toku jednog obračunskog perioda u vrednosti od 375 dinara i sitnog inventara neizvesnog veka trajanja u vrednosti od 600 dinara.

12.1. Obračunati godišnju amortizaciju primenom metoda otpisa knjigovodstvene vrednosti uz primenu linearne stope ako je procenjeni vek trajanja sredstva 9 godina. Proknjižiti mesečni trošak amortizacije.

16.1. Otkupljeno je za gotovo 150 običnih akcija po kursu od 63,75 dinara po akciji. Naplaćeno je preko žiro-računa menično potraživanje.

18.1. Kupljeno je na kredit korišćeno osnovno sredstvo za 4.500 dinara čija je sadašnja vrednost 3.750 dinara, a stepen istrošenosti 40%. Obaveza prema dobavljaču je izmirena iz dugoročnog kredita.

22.1. U toku meseca su nastali sledeći troškovi: obračunata premija osiguranja 300 dinara, bankraske usluge isplaćene sa žiro-računa 75 dinara, obračunati vodni doprinos 75 dinara, otpis sitnog inventara 300 dinara, struja po fakturi 750 dinara, obračunata reklama 450 dinara, obračunati troškovi održavanja osnovnih sredstava 300 dinara, obračunate kamate na dugoročne kredite 1.500 dinara i obračunate zarade 7.500 dinara.

23.1. Po trebovanjima izdato je u proizvodnju 600kg materijala X i 300 kg materijala Y.

25.1. Izvršiti raspored troškova ako se na proizvodnju odnosi 80%, na upravu 15% i na prodaju 5% ukupno nastalih troškova. Celokupna proizvodnja je završena i gotovi proizvodi su uskladišteni.

27.1. Prodato je gotovih proizvoda za 90.000 dinara, i to: na barirane čekove za 45.000 dinara, 9.750 dinara za gotovo, a ostatak na kredit. Kupcima, kojima je izvršena prodaja na kredit, ponuđen je kasa skonto od 3%. Cena koštanja prodatih proizvoda je 52.500 dinara.

29.1. Kupac, koji nam duguje 11.125 dinara, odbija da plati dug. Pokrećemo spor pred privrednim sudom i na ime troškova spora plaćamo 750 dinara sa žiro-računa. Potraživanje u iznosu od 4.500 dinara je zastarelo, zbog čega se u celosti otpisuje.

30.1. Preko žiro-računa je naplaćeno 750 dinara na ime finansijskih prihoda koji se odnose na prethodnu godinu. Prodato je za gotovo 100 otkupljenih sopstvenih akcija po kursu od 71,25 dinara po akciji.

31.1. Obračunati i proknjižiti periodični rezultat.

## **R e e n j e**

### **Bilans stanja preduzeća „Beograd“ na dan 01.01. t.g.**

<b>Aktiva</b>			<b>Pasiva</b>		
<b>R.b.</b>	<b>Opis</b>	<b>Iznos</b>	<b>R.b.</b>	<b>Opis</b>	<b>Iznos</b>
1.	Osnovna sredstva 90.000	67.500	1.	Akcijski kapital po osnovu običnih akcija	135.000
	Ispravka vrednosti osnovnih sredstava 22.500		2.	Akcijski kapital po osnovu preferencijalnih akcija	75.000
2.	Dugoročni plasmani	33.750	3.	Ažio	16.500
3.	Materijal	63.000	4.	Rezerve	41.250
4.	Sitan inventar na zalihama	13.500	5.	Dugoročni krediti	45.000
5.	Sitan inventar u upotrebi 100%	3.000	6.	Dobavljači	57.000
6.	Nedovršena proizvodnja	7.500	7.	Razgraničenje troškova kamate	2.250



7.	Gotovi proizvodi		54.000		
8.	Menična potraživanja	15.000	12.000		
	Ispravka vrednosti spornih potraživanja	3.000			
9.	Kupci		42.750		
10.	Dobavljači-dužnici		6.000		
11.	Žiro-račun		51.000		
12.	Blagajna		12.000		
13.	Razgraničenje troškova reklame		4.500		
14.	Ostala AVR		750		
			372.000		372.000

**Dnevnik preduzeća „Beograd“****str. 1**

R.b.	Da- tum	Opis	Poziv	Iznos	
				Duguje	Potra uje
ps	01.01.	Osnovna sredstva	1	90.000	
		Dugoročni plasmani	2	33.750	
		Materijal	3	63.000	
		Sitan inventar na zalihama	4	13.500	
		Sitan inventar u upotrebi 100%	5	3.000	
		Nedovršena proizvodnja	6	7.500	
		Gotovi proizvodi	7	54.000	
		Menična potraživanja	8	15.000	
		Kupci	9	42.750	
		Dobavljači-dužnici	10	6.000	
		Žiro-račun	11	51.000	
		Blagajna	12	12.000	
		Razgraničenje troškova reklame	13	4.500	
		Ostala AVR	14	750	
psa	01.01.	Ispravka vrednosti osnovnih sredstava 22.500	15		22.500
		Ispravka vrednosti spornih potraživanja 3.000	16		3.000
		Račun otvaranja	17		372.000
		Po početnom bilansu			
		Račun otvaranja	17	372.000	
		Akcijski kapital po osnovu običnih akcija	18		135.000
		Akcijski kapital po osnovu preferenceijalnih akcija	19		75.000
		Ažio	20		16.500
		Rezerve	21		41.250
		Dugoročni krediti	22		45.000
Dobavljači	23		57.000		
Razgraničenje troškova kamate	24		2.250		
Po početnom bilansu					
Prenos na stranu 2					

## Dnevnik preduzeća „Beograd“

str. 2

R.b.	Da- tum	Opis	Poziv	Iznos	
				Duguje	Potra uje
		<i>Prenos sa strane 1</i>			
0.	01.01.	Troškovi proizvodnje	25	7.500	
		Nedovršena proizvodnja	6		7.500
		Za zatvaranje računa nedovršena proizvodnja			
0/1.	01.01.	Dobavljači	23	6.000	
		Dobavljači-dužnici	10		6.000
		Za zatvaranje računa dobavljači-dužnici			
1.	03.01.	Razgraničenje troškova premija osiguranja	26	3.600	
		Troškovi proizvodnih usluga	27	450	
		Žiro-račun	11		4.050
		Prema izvodu banke			
1a.	03.01.	Dobavljači	23	9.750	
		Žiro-račun	11		9.000
		Finansijski prihodi	28		750
		Prema izvodu banke			
2.	05.01.	Materijal	3	16.875	
		Dobavljači	23		16.875
		Prema fakturi dobavljača			
3.	10.01.	Troškovi materijala	29	375	
		Sitan inventar na zalihama	4		375
		Prema trebovanju			
3a.	10.01.	Troškovi materijala	29	300	
		Sitan inventar u upotrebi 50%	30	300	
		Sitan inventar na zalihama	4		600
		Prema trebovanju			
4.	12.01.	Troškovi amortizacije	31	625	
		Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	15		625
		Za mesečni trošak amortizacije			
5.	16.01.	Otkupljene obične akcije	32	9.562,5	
		Blagajna	12		9.562,5
		Po blagajničkom izveštaju			
5a.	16.01.	Žiro-račun	11	15.000	
		Menična potraživanja	8		15.000
		Prema izvodu banke			
5b.	16.01.	Ispravka vrednosti meničnih potraživanja	16	3.000	
		Finansijski prihodi	28		3.000
		Za kamatu po osnovu meničnih potraživ.			
6.	18.01.	Osnovna sredstva	1	6.250	
		Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	15		1.750
		Dobavljači	23		4.500
		Za nabavku korišćenog osn. sredstva			
		<i>Prenos na stranu 3</i>			

## Dnevnik preduzeća „Beograd“

str. 3

R.b.	Datum	Opis	Poziv	Iznos	
				Duguje	Potražuje
		<i>Prenos sa strane 2</i>			
6a.	18.01.	Dobavljači	23	4.500	
		Dugoročni krediti	22		4.500
		Za izmirenje obaveze prema dobavljaču			
7.	22.01.	Troškovi neproizvodnih usluga	33	300	
		Razgraničenje troškova premija osiguranja	26		300
		Za obračunate troškove premija osiguranja			
7a.	22.01.	Troškovi neproizvodnih usluga	33	75	
		Žiro-račun	11		75
		Prema izvodu banke			
7b.	22.01.	Troškovi neproizvodnih usluga	33	75	
		Obaveze po osnovu neproizvodnih usluga	34		75
		Za obračunati vodni doprinos			
7c.	22.01.	Troškovi materijala	29	300	
		Ispravka vrednosti sitnog inventara u upotrebi	35		300
		Za kalkulativan otpis sitnog inventara u upotrebi			
7d.	22.01.	Troškovi materijala	29	750	
		Dobavljači	23		750
		Prema fakturi dobavljača			
7e.	22.01.	Troškovi proizvodnih usluga	27	450	
		Razgraničenje troškova reklame	13		450
		Za obračunatu reklamu			
7f.	22.01.	Troškovi proizvodnih usluga	27	300	
		Razgraničenje troškova invest. održavnja	36		300
		Za obračunate troškove održavanja osnovnih sredstava			
7g.	22.01.	Finansijski rashodi	37	1.500	
		Razgraničenje troškova kamata	24		1.500
		Za obračunatu kamatu			
7h.	22.01.	Troškovi zarada	38	7.500	
		Obaveze po osnovu zarada	39		7.500
		Za obračunate zarade			
8.	23.01.	Troškovi materijala	29	38.802,5	
		Materijal	3		38.802,5
		Prema trebovanju			
9.	25.01.	Troškovi proizvodnje	25	50.250	
		Troškovi uprave	40	9.422	
		Troškovi prodaje	41	3.140,5	
		Raspored troškova	42		62.812,5
		Za raspored troškova			
		<i>Prenos na stranu 4</i>			

## Dnevnik preduzeća „Beograd“

str. 4

R.b.	Da- tum	Opis	Poziv	Iznos	
				Duguje	Potra uje
		<b>Prenos sa strane 3</b>			
9a.	25.01.	Gotovi proizvodi	7	57.750	
		Troškovi proizvodnje	25		57.750
		Prema predajnicama gotovih proizvoda			
10.	27.01.	Žiro-račun	11	45.000	
		Blagajna	12	9.750	
		Kupci	9	35.250	
		Realizacija gotovih proizvoda	43		90.000
		Za prihode od prodaje			
10a.	27.01.	Troškovi realizovanih gotovih proizvoda	44	52.500	
		Gotovi proizvodi	7		52.500
		Za rashode prodaje			
11.	29.01.	Sporna potraživanja	45	11.875	
		Kupci	9		11.125
		Žiro-račun	11		750
		Za pokretanje spora			
11a.	29.01.	Vanredni rashodi	46	4.500	
		Kupci	9		4.500
		Za otpis zastarelog potraživanja			
12.	30.01.	Žiro-račun	11	750	
		Ostala AVR	14		750
		Prema izvodu banke			
12a.	30.01.	Blagajna	12	7.125	
		Otkupljene sopstvene akcije			6.375
		Rezerve	21		750
		Prema blagajničkom izveštaju			
13.	31.01.	Realizacija gotovih proizvoda	43	90.000	
		Finansijski prihodi	28	3.750	
		Račun dobitka-gubitka	47		93.750
		Za zatvaranje računa prihoda			
13a.	31.01.	Račun dobitka-gubitka	47	71.062,5	
		Troškovi realizovanih gotovih proizvoda	44		52.500
		Troškovi uprave	40		9.422
		Troškovi prodaje	41		3.140,5
		Finansijski rashodi	37		1.500
		Vanredni rashodi	46		4.500
		Za zaključak računa rashoda			
13b.	31.1.	Račun dobitka-gubitka	47	18.937,5	
		Dobitak	48		18.937,5
		Za pozitivan periodičan rezultat			

**Glavna knjiga preduzeća „Beograd“**

<b>1. Osnovna sredstva</b> ps) 90.000 6) 6.250	<b>2. Dugoročni plasmani</b> Ps) 33.750	<b>3. Materijal</b> ps) 63.000 2) 16.875
<b>4. Sitan inventar na zalihama</b> ps) 13.500 3) 375 3a) 600	<b>5. Sitan inventar u upotrebi 100%</b> Ps) 3.000	<b>6. Nedovr ena proizvodnja</b> ps) 7.500 0) 7.500
<b>7. Gotovi proizvodi</b> ps) 54.000 9a) 57.750 10a) 52.500	<b>8. Menična potra ivanja</b> ps) 15.000 5a) 15.000	<b>9. Kupci</b> ps) 43.500 10) 35.250 11) 11.125 11a) 4.500
<b>10. Dobavljači-du nici</b> ps) 6.000 0/1) 6.000	<b>11. iro-račun</b> ps) 1.000 5a) 15.000 10) 45.000 12) 750 1) 4.050 1a) 9.000 7a) 75 11) 750	<b>12. Blagajna</b> ps) 12.000 10) 9.750 12a) 7.125 5) 9.562,5
<b>13. Razgraničenje tro kova reklame</b> ps) 4.500 7e) 450	<b>14. Ostala AVR</b> ps) 750 12) 750	<b>15. Ispravka vrednosti osnovnih sredstava</b> Ps) 22.500 4) 625 6) 1.750
<b>16. Ispravka vrednosti meničnih potra ivanja</b> 5b) 3.000 ps) 3.000	<b>17. Račun otvaranja</b> ps) 372.000 ps) 372.000	<b>18. Akcijski kapital po osnovu običnih akcija</b> ps) 135.000
<b>19. Akcijski kapital po osnovu preferencijalnih akcija</b> ps) 75.000	<b>20. A io</b> ps) 16.500	<b>21. Rezerve</b> ps) 41.250 12a) 750
<b>22. Dugoročni krediti</b> ps) 45.000 6a) 4.500	<b>23. Dobavljači</b> 0/1) 6.000 1a) 9.750 6a) 4.500 ps) 57.000 2) 16.875 6) 4.500 7d) 750	<b>24. Razgraničenje tro kova kamate</b> ps) 2.250 7g) 1.500

**25. Tro kovi  
proizvodnje**

0) 7.500  
9) 50.250  
9a) 57.750

**26. Razgraničenje tro -  
kova premija osiguranja**

1) 3.600 7) 300

**27. Tro kovi  
proizvodnih usluga**

1) 450  
7e) 450  
7f) 300

**28. Finansijski prihodi**

13) 3.750 1a) 750  
5b) 3.000

**29. Tro kovi materijala**

3) 375  
3a) 3.000  
7c) 300  
7d) 750  
8) 38.802,5

**30. Sitan inventar u  
upotrebi 50%**

3a) 300

**31. Tro kovi  
amortizacije**

4) 625

**32. Otkupljene obične  
akcije**

5) 9.562,5 12a) 6.375

**33. Tro kovi  
neproizvodnih usluga**

7) 300  
7a) 75  
7b) 75

**34. Obaveze po osnovu  
neproizvodnih usluga**

7b) 75

**35. Ispravka vrednosti  
sitnog inventara u  
upotrebi**

7c) 300

**36. Razgraničenje  
tro kova investicionog  
odlaganja**

7f) 300

**37. Finansijski rashodi**

7g) 1.500 13a) 1.500

**38. Tro kovi zarada**

7h) 7.500

**39. Obaveze po osnovu  
zarada**

7h) 7.500

**40. Tro kovi uprave**

9) 9.422 13a) 9.422

**41. Tro kovi prodaje**

9) 3.140,5 13a) 3.140,5

**42. Raspored tro kova**

9) 62.812,5

**43. Realizacija gotovih  
proizvoda**

13) 90.000 10) 90.000

**44. Tro kovi realizova-  
nih gotovih proizvoda**

10a) 52.500 13a) 52.500

**45. Sporna  
potraživanja**

11) 11.875

**46. Vanredni rashodi**

11a) 4.500 13a) 4.500

**47. Račun  
dobitka-gubitka**

13a) 71.062,5 13) 93.750  
13b) 18.937,5

**48. Dobitak**

13b) 18.937,5

Analitički računi materijala:

Materijal X	
ps) $675 \times 45 = 30.375$	8) $300 \times 48 + 33 \times 45 = 27.900$
2) $300 \times 48 = 14.400$	

Materijal Y	
Ps) $450 \times 37,5 = 16.875$	8) $75 \times 33 + 225 \times 37,5 = 10.912,5$
2) $75 \times 33 = 2.475$	

## Primer 2.

Trgovinsko preduzeće „Mladost“ je na dan 31.10. t.g. imalo sledeći promet na računima glavne knjige (u dinarima):

	Duguje	Potražuje
1. Osnovna sredstva	216.000	-
2. Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	-	115.350
3. Dugoročni plasmani	40.000	-
4. Sitan inventar na zalihama	7.000	-
5. Roba na zalihama	77.500	55.000
6. Kupci	125.000	60.000
7. Potraživanja po osnovu neuplaćenih delova osnovnog kapitala	75.000	25.000
8. Sumnjiva potraživanja	7.500	-
9. Ispravka vrednosti sumnjivih potraživanja	-	2.000
10. Menična potraživanja	6.500	-
11. Ispravka vrednosti meničnih potraživanja	-	1.500
12. Žiro-račun	70.000	15.000
13. Blagajna	7.500	2.300
14. Akcijski kapital po osnovu običnih akcija	-	115.500
15. Akcijski kapital po osnovu preferencijalnih akcija	-	50.000
16. Ažio	-	40.000
17. Dugoročni krediti	-	60.000
18. Dobavljači	140.000	200.000
19. Razgraničenje troškova reklame	12.000	6.000
20. Troškovi materijala	7.000	-
21. Troškovi zarada	36.000	-
22. Troškovi proizvodnih usluga	4.500	-
23. Troškovi neproizvodnih usluga	3.000	-
24. Troškovi amortizacije	18.150	-
25. Nabavna vrednost realizovane robe	55.000	-
26. Realizacija robe	-	90.000
Promet:	837.650	837.650

Preuzeti promet u dnevnik i na račune glavne knjige. Pretpostavlja se da je nominalna vrednost i običnih i preferencijalnih akcija 75 dinara i da se evidencija o robi vodi i analitički, s tim što se za obračun nabavne vrednosti realizovane robe koristi lifo metod. Stanje na analitičkim računima robe je: roba X 1.500 kom. x 20 dinara = 30.000 dinara i roba Y 500 kom. x 17,50 dinara = 8.750 dinara. Konačno, pretpostavlja se da se obračun rezultata vrši po metodu ukupnih troškova. Hronološki i sistematski proknjižiti sledeće poslovne promene:

01.11. Po fakturi dobavljača i našoj prijemnici nabavljeno je 250 komada robe X po fakturnoj ceni od 20 dinara za komad i 100 komada robe Y po fakturnoj ceni od 15 dinara za komad. Za troškove prevoza primljene robe izdat je bezgotovinski ček na 1.050 dinara. Sačiniti zbirnu i pojedinačne kalkulacije nabavne cene i izvršiti odgovarajuća knjiženja.

04.11. Od dobavljača su primljene dve fakture, i to: prva na 3.000 dinara za troškove popravki osnovnih sredstava koji se razgraničavaju na 15 meseci i druga na 50 dinara za tekuće troškove popravki osnovnih sredstava.

07.11. Naplaćeno je u celosti preko žiro-računa menično potraživanje, kao i 25.000 dinara na ime neuplaćenih delova osnovnog kapitala.

11.11. Obračunati godišnju amortizaciju primenom metoda digitalnog otpisa ako je procenjeni vek trajanja osnovnih sredstava 15 godina, a tekuća godina peta godina eksploatacije. Proknjižiti mesečni trošak amortizacije.

16.11. U toku meseca nastali su sledeći troškovi (u dinarima): sitan inventar koji se troši jednokratnom upotrebom 400, obračunati troškovi reklame 250, obračunati troškovi popravki osnovnih sredstava 200, zarade 3.000, PTT usluge plaćene u gotovu 50, obračunate kamate na dugoročne kredite 150, voda po fakturi 250 i članarina komori plaćena sa žiro-računa 200.

18.11. Prodato je na kredit 500 komada robe X i 400 komada robe Y. Prodajna vrednost robe je 48.370 dinara.

21.11. Prodato je na kredit osnovno sredstvo za 3.000 dinara. Nabavna vrednost ovog sredstva je 6.000 dinara a bilo je otpisano sa 80%. Na ime definitivne naplate sumnjivog potraživanja naplaćeno je preko žiro-računa 5.000 dinara.

22.11. Zamenjeno je po nominalnoj vrednosti 150 preferencijalnih za 150 redovnih akcija. Zamenjene preferencijalne akcije su poništene.

24.11. Naplaćeno je preko žiro-računa 500 dinara na ime kamate na dugoročne plasmane.

26.11. Kupci iz šeste promene su izvršili uplatu na žiro-račun po odbitku 2% naknadno odobrenog rabata i 3% kasa skonta.

28.11. Otkupljeno je za gotovo 50 preferencijalnih akcija po kursu od 40 dinara po akciji radi poništavanja. Otkupljene akcije su poništene.

29.11. Pregledom analitičke evidencije utvrđeno je da među dobavljačima ima dužnika za 2.500 dinara, da nastali nenaplaćeni vanredni prihodi



iznose 250 dinara i da je jedno potraživanje od kupaca u iznosu od 500 dinara postalo trajno nenaplativo.

30.11. Obračunati i proknjižiti periodični rezultat.

### ***R e e n j e***

**Dnevnik preduzeća „Mladost“**

**str.1**

R.b.	Da- tum	Opis	Poziv	Iznos	
				Duguje	Potra uje
		Promet:		837.650	837.650
1.	1.11.	Roba na zalihama	5	7.550	
		Dobavljači	18		6.500
		Žiro-račun	12		1.050
2.	4.11.	Prema fakturi i prijemnici			
		Razgraničenje troškova popravki osnov- nih sredstava	27	3.000	
		Troškovi proizvodnih usluga	22	50	
		Dobavljači	18		3.050
3.	7.11.	Prema fakturama dobavljača			
		Žiro-račun	12	31.500	
		Menična potraživanja	10		6.500
		Potraživanja po osnovu neuplaćenih delova osnovnog kapitala	7		25.000
3a.	7.11.	Prema izvodu banke			
		Ispravka vrednosti meničnih potraživanja	11	1.500	
		Finansijski prihodi	28		1.500
4.	11.11.	Za kamatu po osnovu meničnih potraživanja			
		Troškovi amortizacije	24	1.650	
		Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	2		1.650
5.	16.11.	Za mesečni trošak amortizacije			
		Troškovi materijala	20	400	
		Sitan inventar na zalihama	4		400
5a.	16.11.	Prema trebovanju			
		Troškovi proizvodnih usluga	22	250	
		Razgraničenje troškova reklame	19		250
5b.	16.11.	Za obračunate troškove reklame			
		Troškovi proizvodnih usluga	22	200	
		Razgraničenje troškova popravki osnovnih sredstava	27		200
5c.	16.11.	Za obračunate troškove popravke osnovnih sredstava			
		Troškovi zarada	21	3.000	
		Obaveze po osnovu zarada	29		3.000
		Za obračun zarada			
<i><b>Prenos na stranu 2</b></i>					

## Dnevnik preduzeća „Mladost“

str. 2

R.b.	Da- tum	Opis	Poziv	Iznos	
				Duguje	Potra uje
Prenos sa strane 1					
5d.	16.11.	Troškovi proizvodnih usluga	22	50	
		Blagajna	13		50
5e.	16.11.	Prema blagajničkom zapisu	30	150	
		Finansijski rashodi	31		150
		Razgraničenje troškova kamata			
		Za obračunate kamate			
5f.	16.11.	Troškovi materijala	20	250	
		Dobavljači	18		250
		Prema fakturi dobavljača			
5g.	16.11.	Troškovi neproizvodnih usluga	23	200	
		Žiro-račun	12	200	
		Prema izvodu banke			
6.	18.11.	Kupci	6	48.370	
		Realizacija robe	26		48.370
		Za prodajnu vrednost realizovane robe			
6a.	18.11.	Nabavna vrednost realizovane robe	25	17.800	
		Roba na zalihama	5		17.800
		Za rashode u vezi realizacije robe			
7.	21.11.	Kupci	6	3.000	
		Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	2	4.800	
		Osnovna sredstva	1		6.000
		Vanredni prihodi	32		1.800
		Za prodaju osnovnog sredstva			
7a.	21.11.	Žiro-račun	12	5.000	
		Ispravka vrednosti sumnjivih potraživanja	9	2.000	
		Vanredni rashodi	33	500	
		Sumnjiva potraživanja	8		7.500
		Za definitivnu naplatu sumnjivih potraživ.			
8.	22.11.	Akcijski kapital po osnovu preferencijalnih akcija	15	11.250	
		Akcijski kapital po osnovu obiĉ. akcija	14		11.250
		Za zamenu akcija			
9.	24.11.	Žiro-račun	12	500	
		Finansijski prihodi	28		500
		Prema izvodu banke			
10.	26.11.	Realizacija robe	26	967,4	
		Kupci	6		967,4
		Za naknadno odobren rabat			
10a.	26.11.	Žiro-račun	12	45.980,6	
		Finansijski rashodi	30	1.422	
		Kupci	6		47.402,6
		Prema izvodu banke			
Prenos na stranu 3					

## Dnevnik preduzeća „Mladost“

str. 3

R.b.	Datum	Opis	Poziv	Iznos	
				Duguje	Potražuje
		<i>Prenos sa strane 2</i>			
11.	28.11.	Otkupljene preferencijalne akcije	34	2.000	
		Blagajna	13		2.000
		Prema blagajničkom izveštaju			
11a.	28.11.	Račun povlačenja akcija	35	2.000	
		Otkupljene preferencijalne akcije	34		2.000
		Za povučene akcije			
11b.	28.11.	Akcijski kapital po osnovu preferencijalnih akcija	15	3.750	
		Račun povlačenja akcija	35		2.000
		Rezerve	36		1.750
		Za poništene akcije			
12.	29.11.	Dobavljači-dužnici	37	2.500	
		Dobavljači	18		2.500
		Za predzaključno knjiženje			
12a.	29.11.	Ostala AVR	38	250	
		Vanredni rashodi	33		250
		Za nenaplaćene vanredne rashode			
12b.	29.11.	Vanredni rashodi	33	500	
		Kupci	6		500
		Za otpis nenaplativog potraživanja			
13.	30.11.	Realizacija robe	26	137.402,6	
		Finansijski prihodi	28	2.000	
		Vanredni prihodi	32	1.800	
		Račun dobitka-gubitka	39		141.202,6
		Za zatvaranje računa prihoda			
13a.	30.11.	Račun dobitka-gubitka	39	149.822	
		Nabavna vrednost realizovane robe	25		72.800
		Troškovi materijala	20		7.650
		Troškovi zarada	21		39.000
		Troškovi proizvodnih usluga	22		5.050
		Troškovi neproizvodnih usluga	23		3.200
		Troškovi amortizacije	24		19.800
		Finansijski rashodi	30		1.572
		Vanredni rashodi	33		750
		Za zatvaranje računa rashoda			
13b.	30.11.	Gubitak	40	8.619,4	
		Račun dobitka-gubitka	39		8.619,4
		Zatvaranje računa dobitka-gubitka			

Računi glavne knjige:

**1. Osnovna sredstva**

216.00 | 7) 6.000

**2. Ispravka vrednosti osnovnih sredstava**7) 4.800 | 115.350  
4) 1.650**3. Dugoročni plasmani**

40.000

**4. Sitan inventar na zalihama**

7.000 | 5) 400

**5. Roba na zalihama**77.500 | 55.000  
1) 7.550 | 6a) 17.800**6. Kupci**125.000 | 60.000  
6) 48.370 | 10) 967,4  
7) 3.000 | 10a) 47.402,6  
12b) 500**7. Potraivanja po osnovu neuplaćenih udela**75.000 | 25.000  
3) 25.000**8. Sumnjiva potraivanja**

7.500 | 7a) 7.500

**9. Ispravka vrednosti sumnjivih potraivanja**

7a) 2.000 | 2.000

**10. Menična potraivanja**

6.500 | 3) 6.500

**11. Ispravka vrednosti sumnjivih potraivanja**

3a) 1.500 | 1.500

**12. iro-račun**70.000 | 15.000  
3) 31.500 | 1) 1.050  
7a) 5.000 | 5g) 200  
9) 500  
10a) 45.980,6**13. Blagajna**7.500 | 2.300  
5d) 50  
11) 2.000**14. Akcijski kapital po osnovu običnih akcija**

8) 11.250 | 115.500

**15. Akcijski kapital po osnovu preferencijalnih akcija**8) 11.250 | 50.000  
11b) 3.750**16. A io**

40.000

**17. Dugoročni krediti**

60.000

**18. Dobavljači**70.000 | 200.000  
1) 6.500  
2) 3.500  
5f) 250  
12) 2.500**19. Razgraničenje tro kova kamate**12.000 | 6.000  
5a) 250**20. Tro kovi materijala**7.000 | 13a) 7.650  
5) 400  
5f) 250  
7.650 | 7.650**21. Tro kovi zarada**36.000 | 13a) 39.000  
5c) 3.000  
39.000 | 39.000

22. Tro kovi proizvodnih usluga	
4.500	13a) 5.050
2) 50	
5a) 250	
5b) 200	
5d) 50	
5.050	5.050

23. Tro kovi neproizvodnih usluga	
3.000	13a) 3.200
5g) 200	
3.200	3.200

24. Tro kovi amortizacije	
18.150	13a) 19.800
4) 1.650	
19.800	19.800

25. Nabavna vrednost realizovane robe	
55.000	13a) 72.800
6a) 17.800	
72.800	72.800

26. Realizacija robe	
10) 967,4	90.000
13) 137.402,6	6) 48.370
138.370	138.370

27. Razgraničenje tro kova popravki os- novnih sredstava	
2) 3.000	5b) 200

28. Finansijski prihodi	
13) 2.000	3a) 1.500
	9) 500
2.000	2.000

29. Obaveze po osnovu zarada	
	5c) 3.000

30. Finansijski rashodi	
5e) 150	13a) 1.572
10a) 1.422	
1.572	1.572

31. Razgraničenje tro kova kamata	
	5e) 150

32. Vanredni prihodi	
13) 1.800	7) 1.800
1.800	1.800

33. Vanredni rashodi	
7a) 500	12a) 250
12a) 500	13a) 750
1.000	1.000

34. Otkupljene preferencijalne akcije	
11) 2.000	11a) 2.000

35. Račun povlačenja akcija	
11a) 2.000	11b) 2.000

36. Rezerve	
	11b) 1.750

37. Dobavljači-du nici	
12) 2.500	

38. Ostala AVR	
12a) 250	

39. Račun dobitka-gubitka	
13a) 149.822	13) 141.202,6
	13b) 8.619,4
149.822	149.822

40. Gubitak	
13b) 8.619,4	

Analitički računi robe:

Roba X	
Ps) $1.500 \times 20 = 30.00$	6) $250 \times 23 + 250 \times 20 = 10.750$
1) $250 \times 23 = 5.750$	
Roba Y	
ps) $500 \times 17,5 = 8.750$	6) $100 \times 18 + 300 \times 17,5 = 7.050$
1) $100 \times 18 = 1.800$	

### Primer 3.

Proizvodno preduzeće „Komuna“ je na dan 01.01. t.g. imalo sledeće stanje sredstava i izvora (u dinarima): akcijski kapital po osnovu preferencijalnih akcija 25.000, osnovna sredstva 30.000, ispravka vrednosti osnovnih sredstava 7.500, sitan inventar na zalihi 9.000, dugoročni plasmani 13.500, dobavljači 19.000, gotovi proizvodi 18.000, ažio 5.500, kupci-poverioci 2.000, razgraničenje troškova kamata 1.500, žiro-račun 17.000, menične obaveze 15.000, ispravka vrednosti meničnih obaveza 2.000, dugoročni krediti 15.000, blagajna 4.000, razgraničenje troškova reklame 2.500, materijal 21.000, kupci 14.500, rezerve 541.250, ostala AVR (unapred isplaćen finansijski rashod) 500, sitan inventar u upotrebi 50% 1.000, akcijski kapital po osnovu običnih akcija 50.000, nedovršena proizvodnja 2.500.

Na osnovu datih podataka sastaviti početni bilans, otvoriti dnevnik i glavnu knjigu. Pretpostavlja se da je nominalna vrednost običnih akcija 25 dinara po akciji a preferencijalnih 12,50 dinara po akciji. Pored ovoga pretpostavlja se da se evidencija o materijalu vodi i analitički, s tim što se za obračun troškova materijala koristi fifo metod. Stanje na analitičkim računima materijala je: materijal X 300 litara x 25 dinara = 7.500 dinara i materijal Y 150 litara x 20 dinara = 3.000 dinara. Konačno, pretpostavlja se da se obračun rezultata vrši po metodu ukupnih nepotpunih troškova po neto principu. Hronološki i sistematski proknjižiti sledeće poslovne promene:

04.01. Obračunati godišnju amortizaciju primenom metoda otpisa knjigovodstvene vrednosti uz primenu dvostruke linearne stope ako je procenjeni vek trajanja osnovnih sredstava 6 godina. Proknjižiti mesečni trošak amortizacije.

07.01. Po fakturi od preduzeća „Hrast“ i našoj prijemnici nabavljeno je 250 litara materijala X po fakturnoj ceni od 25 din./litru i 100 litara materijala Y po fakturnoj ceni od 15 din./litru. Za troškove prevoza primljena je faktura na 700 dinara, a za troškove osiguranja materijala u prevozu izdat je bezgotovinski ček na 1.500 dinara. Sačiniti zbirnu i pojedinačne kalkulacije nabavne cene i izvršiti odgovarajuća knjiženja.

08.01. Otkupljeno je za gotovo 50 običnih akcija po kursu od 20 dinara po akciji radi poništenja. Otkupljene akcije su poništene.

10.01. Sa žiro-računa je isplaćena menična obaveza u celini i 1.200 dinara na ime godišnje premije osiguranja.

13.01. Kupljena je na kredit oprema čija je fakturna vrednost 5.000 dinara. Troškovi prevoza su plaćeni bariranim čekom i iznose 500, dok su troškovi montaže po fakturi 400 dinara. Oprema je stavljena u upotrebu.

15.01. Izdato je u upotrebu sitnog inventara koji se troši u toku jednog obračunskog perioda u vrednosti od 250 dinara i sitnog inventara čiji je procenjeni vek trajanja 6 meseci u vrednosti od 1.000 dinara.

18.01. U toku meseca su nastali sledeći troškovi: obračunata premija osiguranja, otpis sitnog inventara 200 dinara, autorski honorari su isplaćeni sa žiro-računa 150 dinara, voda po fakturi 500 dinara, obračunata reklama 300 dinara, obračunati troškovi održavanja osnovnih sredstava 200 dinara, obračunate kamate na dugoročne kredite 1.500 dinara, obračunate zarade 2.500 dinara i obračunati porez za reprezentaciju 50 dinara.

19.01. Po trebovanjima izdato je u proizvodnju 400 litara materijala X i 200 litara materijala Y.

21.01. Sa žiro-računa je izmirena obaveza prema dobavljaču „Hrast“ po odbitku 2% naknadno odobrenog rabata i 2% kasa skonta.

22.01. Prodato je gotovih proizvoda za 60.000 dinara, i to: na barirane čekove za 20.000 dinara, 1.500 dinara za gotovo, a ostatak na kredit. Kupcima, kojima je izvršena prodaja na kredit, ponuđen je kasa skonto od 3%.

25.01. Doneta je odluka o rashodovanju sitnog inventara u upotrebi za koji se koristi metod otpisa 50% u vrednosti od 250 dinara.

27.01. Proknjižiti korekciju vrednosti zaliha ako je vrednost krajnjih zaliha gotovih proizvoda 3.000 dinara a nedovršene proizvodnje 4.000 dinara.

29.01. Obračunati i proknjižiti periodični rezultat.

30.01. Izvršiti raspodelu rezultata ako je porez na dobit 20% a ostatak se deli na rezerve i dividende u odnosu 1:2.

### **R e e n j e**

#### **Bilans stanja preduzeća „Komuna“ na dan 01.01. t.g.**

<b>Aktiva</b>			<b>Pasiva</b>		
<b>R.b.</b>	<b>Opis</b>	<b>Iznos</b>	<b>R.b.</b>	<b>Opis</b>	<b>Iznos</b>
1.	Osnovna sredstva 30.000	22.500	1.	Akcijski kapital po osnovu običnih akcija	50.000
	Ispravka vrednosti osnovnih sredstva 7.500		2.	Akcijski kapital po osnovu preferencijalnih akcija	25.000
2.	Dugoročni plasmani	13.500	3.	Ažio	5.500
3.	Materijal	10.500	4.	Dugoročni krediti	15.000
4.	Nedovršena proizvodnja	2.500	5.	Menične obaveze 10.000	8.000
5.	Gotovi proizvodi	18.000	6.	Ispravka vred. meničnih obaveza 2.000	
6.	Sitan inventar na zalihama	9.000	7.	Dobavljači	19.000
7.	Sitan inventar u upotrebi 50%	1.000	8.	Kupci-poverioci	2.000

8.	Kupci	14.500	9.	Razgraničenje troškova kamata	1.500
	Žiro-račun	17.000			
9.	Blagajna	4.000			
10.	Razgraničenje troškova reklame	2.500			
11.	Ostala AVR	500			
12.		126.000			126.000

## Dnevnik preduzeća „Komuna“

str.1

R.b.	Da- tum	Opis	Poziv	Iznos	
				Duguje	Potra uje
ps	1.1.	Osnovna sredstva	1	30.000	
		Dugoročni plasmani	2	13.500	
		Materijal	3	10.500	
		Nedovršena proizvodnja	4	2.500	
		Gotovi proizvodi	5	18.000	
		Sitan inventar na zalihama	6	9.000	
		Sitan inventar u upotrebi 50%	7	1.000	
		Kupci	8	14.500	
		Žiro-račun	9	17.000	
		Blagajna	10	4.000	
		Razgraničenje troškova reklame	11	2.500	
		Ostala AVR	12	500	
		Ispravka vrednosti osnovnih sredstva	13		7.500
		Račun otvaranja	14		126.000
		Za početnu aktivu			
psa	01.01.	Račun otvaranja	14	126.000	
		Ispravka vrednosti meničnih obaveza	15	2.000	
		Akcijski kapital po osnovu običnih akcija	16		50.000
		Akcijski kapital po osnovu preferencijalnih akcija	17		25.000
		Ažio	18		5.500
		Dugoročni krediti	19		15.000
		Menične obaveze	20		10.000
		Dobavljači	21		19.000
		Kupci-poverioci	22		2.000
		Razgraničenje troškova kamata	23		1.500
		Za početnu pasivu			
0.		Finansijski rashodi	24	500	
		Ostala AVR	12		500
		Za finansijske rashode isplaćene prethodne godine			
0/1.		Kupci-poverioci	22	2.000	
		Kupci	8		2.000
		Za zatvaranje računa kupci-poverioci			
		<i>Prenos na stranu 2</i>			



## Dnevnik preduzeća „Komuna“

str. 2

R.b.	Da- tum	Opis	Poziv	Iznos	
				Duguje	Potra uje
		<i>Prenos sa strane 1</i>			
1.	4.1.	Troškovi amortizacije	25	83,35	
		Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	13		83,35
2.	7.1.	Za mesečni trošak amortizacije			
		Materijal	3	9.990	
		Dobavljači	21		8.440
		Žiro-račun	9		1.550
		Prema fakturi i prijemnici			
3.	8.1.	Otkupljene sopstvene obične akcije	26	1.000	
		Blagajna	10		1.000
		Prema blagajničkom izveštaju			
3a.	8.1.	Račun povlačenja akcija	27	1.000	
		Otkupljene sopstvene obične akcije	26		1.000
		Za povlačenje običnih akcija			
3b.	8.1.	Akcijski kapital po osnovu običnih akcija	16	1.250	
		Račun povlačenja akcija	27		1.250
		Za povlačenje običnih akcija			
3c.	8.1.	Račun povlačenja akcija	27	250	
		Rezerve	28		250
		Za povlačenje običnih akcija			
4.	10.1.	Menične obaveze	20	10.000	
		Finansijski rashodi	24	8.000	
		Žiro-račun	9		8.000
		Ispravka vrednosti meničnih obaveza	15		2.000
		Za isplatu meničnih obaveza			
4a.	10.01.	Razgraničenje troškova premija osiguranja	29	1.200	
		Žiro-račun	9		1.200
		Prema izvodu banke			
5.	13.01.	Investicije u toku	30	5.000	
		Dobavljači	21		5.000
		Prema fakturi			
5a.	13.01.	Investicije u toku	30	500	
		Žiro-račun	9		500
		Prema izvodu banke			
5b.	13.01.	Investicije u toku	30	400	
		Dobavljači	21		400
		Prema fakturi			
5c.	13.01.	Osnovna sredstva	1	5.900	
		Investicije u toku	30		5.900
		Za stavljanje sredstva u upotrebu			
6.	15.01.	Troškovi materijala	31	250	
		Sitan invenatar na zalihama	6		250
		Prema trebovanju			
		<i>Prenos na stranu 3</i>			

## Dnevnik preduzeća „Komuna“

str. 3

R.b.	Da- tum	Opis	Poziv	Iznos	
				Duguje	Potra uje
		<b>Prenos sa strane 2</b>			
6a.	15.01.	Sitan inventar u upotrebi 100%	32	1.000	
		Sitan inventar na zalihama	6		1.000
		Prema trebovanju			
7.	18.01.	Troškovi neproizvodnih usluga	33	100	
		Razgraničenje troškova premija osiguranja	29		100
		Za mesečni trošak premija osiguranja			
7a.	18.01.	Troškovi materijala	31	200	
		Ispravka vrednosti sitnog inventara u upotrebi	34		200
		Za kalkulativni otpis sitnog inventara			
7b.	18.01.	Troškovi neproizvodnih usluga	33	150	
		Žiro-račun	9		150
		Prema izvodu banke			
7c.	18.01.	Troškovi materijala	31	500	
		Dobavljači	21		500
		Prema fakturi			
7d.	18.01.	Troškovi proizvodnih usluga	35	300	
		Razgraničenje troškova reklame	11		300
		Za obračunatu reklamu			
7e.	18.01.	Troškovi proizvodnih usluga	35	200	
		Razgraničenje troškova investicionog održavanja	36		200
		Za obračunate troškove investicionog održavanja			
7f.	18.01.	Finansijski rashodi	24	1.500	
		Razgraničenje troškova kamate	23		1.500
		Za obračunate kamate			
7g.	18.01.	Troškovi zarada	37	2.500	
		Obaveze po osnovu zarada	38		2.500
		Za obračunate zarade			
7h.	18.01.	Troškovi neproizvodnih usluga	33	50	
		Obaveze po osnovu neproizvodnih usluga	39		50
		Za obračunati porez na reprezentaciju			
8.	19.01.	Troškovi materijala	31	15.740	
		Materijal	3		15.740
		Prema trebovanju			
9.	21.01.	Dobavljači	21	199,8	
		Troškovi materijala	31		199,8
		Za naknadno odobren rabat			
		<b>Prenos na stranu 4</b>			

## Dnevnik preduzeća „Komuna“

str. 4

R.b.	Da- tum	Opis	Poziv	Iznos	
				Duguje	Potra uje
		<i>Prenos sa strane 3</i>			
9a.	21.01.	Dobavljači	21	9.790,2	
		Finansijski prihodi	40		195,8
		Žiro-račun	9		9.594,4
		Prema izvodu banke			
10.	22.01.	Kupci	8	38.500	
		Žiro-račun	9	20.000	
		Blagajna	10	1.500	
		Realizacija gotovih proizvoda	41		60.000
		Za prodajnu vrednost realizovanih proizvoda			
11.	25.01.	Troškovi materijala	31	250	
		Sitan inventar u upotrebi 50%	7		250
		Za rashodovanje sitnog inventara			
12.	27.01.	Korekcija vrednosti zaliha	42	15.000	
		Gotovi proizvodi	5		15.000
		Za korekciju zaliha gotovih proizvoda			
12 a.	27.01.	Nedovršena proizvodnja	4	1.500	
		Korekcija vrednosti zaliha	42		1.500
		Za korekciju zaliha nedovršene proizvodnje			
13.	29.01.	Realizacija gotovih proizvoda	41	60.000	
		Finansijski prihodi	40	195,8	
		Račun dobitka-gubitka	43		46.695,8
		Korekcija vrednosti zaliha	42		13.500
		Za zaključak računa prihoda			
13a	29.01.	Račun dobitka-gubitka	43	29.040,2	
		Troškovi amortizacije	25		83,35
		Troškovi materijala	31		16.740,2
		Troškovi neproizvodnih usluga	33		300
		Troškovi proizvodnih usluga	35		500
		Troškovi zarada	37		1.500
		Finansijski rashodi	24		10.000
		Za zaključak računa rashoda			
14.	30.01.	Račun dobitka-gubitka		17.655,6	
		Obaveze na ime poreza na dobit	44		3.531,1
		Rezerve	28		4.708,2
		Obaveze za dividende	45		9.416,3
		Za raspodelu rezultata			

Računi glavne knjige:

<b>1. Osnovna sredstva</b> ps) 30.000 5c) 5.900	<b>2. Dugoročni plasmani</b> ps) 13.500	<b>3. Materijal</b> ps) 10.500 2) 9.990	8) 15.740
<b>4. Nedovršena proizvodnja</b> ps) 21.000 12a) 1.500	<b>5. Gotovi proizvodi</b> ps) 18.000 12) 15.000	<b>6. Sitan inventar na zalihama</b> ps) 9.000 6) 250 6a) 1.000	
<b>7. Sitan inventar u upotrebi 50%</b> ps) 1.000 11) 250	<b>8. Kupci</b> ps) 14.500 10) 38.500	<b>9. Iliro-račun</b> ps) 17.000 10) 20.000	2) 1.550 4) 8.000 5a) 500 7b) 150 9a) 9.594,4
<b>10. Blagajna</b> ps) 4.000 10) 1.500	<b>11. Razgraničenje troškova reklame</b> ps) 2.500	<b>12. Ostala AVR</b> ps) 500	3) 1.000 7d) 300 0) 500
<b>13. Ispravka vrednosti osnovnih sredstava</b> ps) 7.500 1) 83,35	<b>14. Račun otvaranja</b> psa) 126.000	<b>15. Ispravka vrednosti meničnih obaveza</b> 4) 2.000	psa) 126.000 psa) 2.000
<b>16. Akcijski kapital po osnovu običnih akcija</b> psa) 50.000	<b>17. Akcijski kapital po osnovu preferencijalnih akcija</b> psa) 25.000	<b>18. Aio</b> psa) 55000	
<b>19. Dugoročni krediti</b> psa) 15.000	<b>20. Menične obaveze</b> 4) 10.000	<b>21. Dobavljači</b> 9) 199,8 9a) 9.790,2	psa) 19.000 2) 8.440 5) 5.000 5b) 400 7c) 500
<b>22. Kupci-poverioci</b> 0/1) 2.000	<b>23. Razgraničenje troškova kamata</b> Psa) 1.500	<b>24. Finansijski rashodi</b> 0) 500 4) 8.000 7f) 1.500	13a) 10.000

<b>25. Tro kovi amortizacije</b> 1) 83,35   13a) 83,35	<b>26. Otkupljene sopstvene obične akcije</b> 3) 1.000   3a) 1.000	<b>27. Račun povlačenja akcija</b> 3a) 1.000   3b) 1.250 3c) 250
<b>28. Rezerve</b> 3c) 250 14) 4.708,2	<b>29. Razgraničenje tro kova premija osiguranja</b> 4a) 1.200   7) 100	<b>30. Investicije u toku</b> 5) 5.000   5c) 5.900 5a) 500
<b>31. Tro kovi materijala</b> 6) 250   9) 199,8 7a) 200   13a) 16.740,2 7c) 500 8) 15.740 11) 250	<b>32. Sitan inventar u upotrebi 100%</b> 6a) 1.000	<b>33. Tro kovi neproizvodnih usluga</b> 7) 100   13a) 300 7b) 150 7h) 50
<b>34. Ispravka vrednosti sitnog inventara</b> 7a) 200	<b>35. Tro kovi proizvodnih usluga</b> 7d) 300   13a) 500 7e) 200	<b>36. Razgraničenje tro kova investicionog odnosa</b> 7e) 200
<b>37. Tro kovi zarada</b> 7g) 1.500   13a) 1.500	<b>38. Obaveze po osnovu zarada</b> 7g) 1.500	<b>39. Obaveze po osnovu neproizvodnih usluga</b> 7h) 50
<b>40. Finansijski prihodi</b> 13) 195,8   9a) 195,8	<b>41. Realizacija gotovih proizvoda</b> 13) 60.000   10) 60.000	<b>42. Korekcija vrednosti zaliha</b> 12) 15.000   12a) 1.500 13) 13.500
<b>43. Račun dobitka-gubitka</b> 13a) 29.040,2   13) 46.695,8 14) 17.655,6	<b>44. Obaveze za porez na dobit</b> 14) 3.531,1	<b>45. Obaveze za dividende</b> 14) 9.416,3

Analitički računi materijala:

Materijal X	
ps) $300 \times 25 = 7.500$ 2) $250 \times 31,4 = 7.850$	8) $250 \times 31,4 + 150 \times 25 = 11.600$

Materijal Y	
ps) $150 \times 20 = 3.000$	8) $100 \times 21,4 + 100 \times 20 = 4.140$
2) $100 \times 21,4 = 2.140$	

### Primer 4.

Trgovinsko preduzeće „Polet“ je na dan 30.11. t.g. imalo sledeći promet na računima glavne knjige (u dinarima):

	Duguje	Potražuje
1. Osnovna sredstva	432.000	-
2. Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	-	224.800
3. Investicije u toku	60.000	-
4. Ambalaža na zalihama	78.000	14.000
5. Ambalaža u upotrebi 100%	12.000	-
6. Roba na zalihama	480.000	120.000
7. Kupci	125.000	60.000
8. Potraživanja po osnovu neuplaćenih udela u osnovnom kapitalu	200.000	-
9. Menična potraživanja	16.000	-
10. Ispravka vrednosti meničnih potraživanja	-	2.000
11. Žiro-račun	352.000	52.000
12. Blagajna	20.000	4.800
13. Udeli u osnovnom kapitalu	-	1.050.000
14. Dobavljači	68.000	592.000
15. Razgraničenje troškova reklame	6.000	2.400
16. Troškovi materijala	4.000	-
17. Troškovi zarada	40.000	-
18. Troškovi proizvodnih usluga	2.000	-
19. Troškovi neproizvodnih usluga	2.400	-
20. Troškovi amortizacije	61.600	-
21. Troškovi trgovine	110.000	-
22. Raspored troškova	-	110.000
23. Nabavna vrednost realizovane robe	312.000	-
24. Realizacija robe		240.000
Promet:	2.532.000	2.532.000

Preuzeti promet u dnevnik i na račune glavne knjige. Pretpostavlja se da se evidencija o robi vodi i analitički, s tim što se za obračun nabavne vrednosti realizovane robe koristi metod srednje cene. Stanje na analitičkim računima robe je: roba X 4.000 kom. x 60 dinara = 240.000 dinara i roba Y 1.600 kom. x 100 dinara = 160.000 dinara. Pored ovoga, pretpostavlja se da se obračun rezultata vrši po metodu troškova prodatih učinaka. Hronološki i sistematski proknjižiti sledeće poslovne promene:

01.12. Od izvođača radova je primljena druga privremena situacija na 100.000 dinara. Obaveza po ovoj situaciji izmirena je iz dugoročnog kredita za osnovna sredstva.

03.12. Preko žiro-računa je naplaćeno 60.000 dinara na ime neuplaćenih udela u osnovnom kapitalu. Pored ovoga naplaćeno je u celosti i mehanično potraživanje.

07.12. Predato je u upotrebu ambalaže neizvesnog veka trajanja u vrednosti od 4.000 dinara i ambalaže koja se troši jednokratnom upotrebom u vrednosti od 1.000 dinara.

10.12. Po fakturi dobavljača i našoj prijemnici nabavljeno je 1.800 komada robe X po fakturnoj ceni od 70 dinara za komad i 800 komada robe Y po fakturnoj ceni od 90 dinara za komad. Za troškove prevoza primljene robe izdat je bezgotovinski ček na 5.200 dinara. Sačiniti zbirnu i pojedinačne kalkulacije nabavne cene i izvršiti odgovarajuća knjiženja.

13.12. Obračunati godišnju amortizaciju primenom metoda digitalnog otpisa ako je procenjeni vek trajanja osnovnih sredstava 9 godina, a tekuća godina treća godina eksploatacije. Proknjižiti mesečni trošak amortizacije.

16.12. U toku meseca nastali su sledeći troškovi (u dinarima): obračunata reklama 600 dinara, obračunati rizik zaliha robe 600 dinara, zarade 20.000 dinara, električna energija po fakturi 2.000 dinara, obračunate kamate na dugoročne kredite 200 dinara, otpis ambalaže u upotrebi 400 dinara, troškovi sajma plaćeni sa žiro-računa 1.000 dinara i obračunati doprinosi za očuvanje životne okoline 200 dinara. Izvršiti raspored troškova.

19.12. Primljen je novi član društva koji je na ime udela u osnovnom kapitalu uplatio na žiro-račun 160.000 dinara i uneo opremu čija je nabavna vrednost 60.000 dinara, a otpisana vrednost 20.000 dinara.

20.12. Prodato je robe po prodajnoj vrednosti od 260.000 dinara, i to: 50.000 za barirane čekove, 10.000 za gotovo i ostatak na kredit. Prodato je 2.000 komada robe X i 1.000 komada robe Y.

22.12. Kupac, koji nam duuguje 20.000 dinara, nalazi se u postupku prinudne likvidacije. Doneta je odluka o otpisu ovog potraživanja za 40%. Kupcu koji nam duuguje 40.000 dinara, zaračunata je kamata od 10%.

24.12. Na osnovu odluke organa upravljanja rashoduje se stari magacin čija je nabavna vrednost 60.000 dinara, a otpisana vrednost 56.000 dinara. Troškovi demontaže po fakturi iznose 4.000 dinara, a procenjena vrednost ostatka 14.000 dinara. Likvidacioni ostatak je prodat na kredit za 13.000 dinara.

27.12. Popisom je utvrđen stvarni rizik zaliha robe, i to: jedan komad robe X i dva komada robe Y. Zaključiti račun vremenskih razgraničenja.

30.12. Obračunati i proknjižiti periodični rezultat.

31.12. Izvršiti raspodelu rezultata ako je porez na dobit 50%, a ostatak predstavlja učešća u dobiti.

**R e e n j e****Dnevnik preduzeća „Polet“****str. 1**

R.b.	Da- tum	Opis	Poziv	Iznos	
				Duguje	Potra uje
0.	30.11.	Promet		2.532.000	2.532.000
1.	01.12.	Investicije u toku	3	40.000	
		Dobavljači	14		40.000
		Po drugoj privremenoj situaciji			
1a.	01.12.	Dobavljači	14	40.000	
		Dugoročni krediti	25		40.000
		Za izmirenje obaveza			
2.	03.12.	Žiro-račun	11	60.000	
		Potraživanja po osnovu neuplaćenog udela u osnovnom kapitalu	8		60.000
		Prema izvodu banke			
2a.	03.12.	Žiro-račun	11	16.000	
		Menična potraživanja	9		16.000
		Prema izvodu banke			
2b.	03.12.	Ispravka vrednosti meničnih potraživanja	10	2.000	
		Finansijski prihodi	26		2.000
		Za konačnu naplatu meničnih potraživanja			
3.	07.12.	Ambalaža u upotrebi 50%	27	2.000	
		Troškovi materijala	28	3.000	
		Ambalaža na zalihama	4		5.000
		Za izdatu ambalažu u upotrebu			
4.	10.12.	Roba na zalihama	6	203.200	
		Dobavljači	14		198.000
		Žiro-račun	11		5.200
		Za nabavku robe			
5.	13.12.	Troškovi amortizacije	20	5.600	
		Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	2		5.600
		Za mesečni trošak amortizacije			
6.	16.12.	Troškovi proizvodnih usluga	18	600	
		Razgraničenje troškova reklame	15		600
		Za obračunatu reklamu			
6a.	16.12.	Troškovi materijala	16	600	
		Razgraničenje rizika zaliha robe	29		600
		Za obračunati rizik zaliha robe			
6b.	16.12.	Troškovi zarada	17	20.000	
		Obaveze po osnovu zarada	30		20.000
		Za obračunate zarade			
<b>Prenos na stranu 2</b>					



## Dnevnik preduzeća „Polet“

str. 2

R.b.	Da- tum	Opis	Poziv	Iznos	
				Duguje	Potra uje
		<b><i>Prenos sa strane 1</i></b>			
6c.	16.12.	Troškovi materijala	16	2.000	
		Dobavljači	14		2.000
		Prema fakturi dobavljača			
6d.	16.12.	Finansijski rashodi	31	200	
		Razgraničenje troškova kamata	32		200
		Za obračunatu kamatu			
6e.	16.12.	Troškovi materijala	16	400	
		Ispravka vrednosti ambalaže u upotrebi	33		400
		Za otpis ambalaže u upotrebi			
6f.	16.12.	Troškovi proizvodnih usluga	18	1.000	
		Žiro-račun	11		1.000
		Prema izvodu banke			
6g.	16.12.	Troškovi neproizvodnih usluga	19	200	
		Obaveze po osnovu neproizvodnih usluga	34		200
		Za obračunati doprinos za očuvanje životne okoline			
6h.	16.12.	Troškovi trgovine	21	33.400	
		Raspored troškova	22		33.400
		Za izvršeni raspored troškova			
7.	19.12.	Žiro-račun	11	160.000	
		Osnovna sredstva	1	60.000	
		Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	2		20.000
		Udeli u osnovnom kapitalu	13		200.000
		Za prijem novog člana			
8.	20.12.	Žiro-račun	11	50.000	
		Blagajna	12	10.000	
		Kupci	7	200.000	
		Realizacija robe	24		260.000
		Za prihode od prodaje robe			
8a.	20.12.	Nabavna vrednost realizovane robe	23	224.770	
		Roba na zalihama	6		224.770
		Za rashode u vezi prodaje robe			
9.	22.12.	Sumnjiva potraživanja	35	20.000	
		Kupci	7		20.000
		Za sumnjiva potraživanja			
9a.	22.12.	Vanredni rashodi	36	8.000	
		Ispravka vrednosti sumnjivih potraživanja	37		8.000
		Za otpis sumnjivih potraživanja			
9b.	22.12.	Kupci	7	4.000	
		Finansijski prihodi	26		4.000
		Za zeteznu kamatu			
		<b><i>Prenos na stranu 3</i></b>			

## Dnevnik preduzeća „Polet“

str. 3

R.b.	Da- tum	Opis	Poziv	Iznos	
				Duguje	Potra uje
		<b>Prenos sa strane 2</b>			
10.	24.12.	Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	2	56.000	
		Otpaci	38	14.000	
		Osnovna sredstva	1		60.000
		Dobavljači	14		4.000
		Vanredni prihodi	39		6.000
10a.	24.12.	Za rashodovanje osnovnih sredstava			
		Kupci	7	13.000	
		Vanredni prihodi	39	1.000	
		Otpaci	38		14.000
		Za prodaju likvidacionog ostatka na kredit			
11.	27.12.	Razgraničenje rizika zaliha robe	29	258,38	
		Roba na zalihama	6		258,38
11a.	27.12.	Za stvarni rizik zaliha robe			
		Razgraničenje rizika zaliha robe	29	341,62	
		Vanredni prihodi	39		341,62
12.	30.12.	Za zatvaranje računa vremenskih razgraničenja			
		Realizacija robe	24	500.000	
		Finansijski prihodi	26	6.000	
		Vanredni prihodi	39	5.341,62	
		Račun dobitka-gubitka	40		511.341,62
12a.	30.12.	Za zatvaranje računa prihoda			
		Račun dobitka-gubitka	40	499.370	
		Troškovi trgovine	21		143.400
		Nabavna vrednost realizovane robe	23		347.770
		Finansijski rashodi	31		200
		Vanredni rashodi	36		8.000
13.	31.12.	Za zatvaranje računa rashoda			
		Račun dobitka-gubitka	40	11.971,62	
		Obaveze po osnovu poreza na dobit	41		5.985,81
		Obaveze po osnovu učešća u dobiti	42		5.985,81
		Za raspodelu rezultata			

Glavna knjiga:

1. Osnovna sredstva	
432.000	10) 60.000
7) 160.000	

2. Ispravka vrednosti osnovnih sredstava	
7) 20.000	224.800
10) 56.000	5) 5.600

3. Investicije u toku	
60.000	
1) 40.000	

**4. Ambala a na zalihama**

78.000	14.000
	3) 5.000

**5. Ambala a u upotrebi 100%**

12.000

**6. Roba na zalihama**

480.000	120.000
4) 203.00	8a) 224.770
	11) 258,38

**7. Kupci**

276.000	120.000
8) 200.000	9) 20.000
10a) 13.000	9b) 4.000

**8. Potra ivanja po osnovu neuplaćenih udela u osnovnom kapitalu**

200.000 2) 60.000

**9. Menična potra ivanja**

16.000 2a) 16.000

**10. Ispravka vrednosti meničnih potra ivanja**

2b) 2.000 2.000

**11. iro-račun**

240.000	40.000
2) 60.000	4) 5.200
2a) 16.000	6f) 1.000
7) 60.000	
8) 50.000	

**12. Blagajna**20.000 4.800  
8) 10.000**13. Udeli u osnovnom kapitalu**1.050.000  
7) 200.000**14. Dobavljači**

68.000	400.000
1a) 40.000	1) 40.000
	4) 198.000
	6c) 2.000
	10) 4.000

**15. Razgraničenje tro kova reklame**

6.000 6) 600

**16. Tro kovi materijala**4.000  
6a) 600  
6c) 2.000  
6e) 400**17. Tro kovi zarada**40.000  
6b) 20.000**18. Tro kovi proizvodnih usluga**2.000  
6) 600  
6f) 1.000**19. Tro kovi neproizvodnih usluga**2.400  
6g) 200**20. Tro kovi amortizacije**61.600  
5) 5.600**21. Tro kovi trgovine**

110.000	12a) 143.400
6h) 33.400	
143.400	143.400

**22. Raspored tro kova**110.000  
6h) 33.400**23. Nabavna vrednost realizovane robe**

120.000	12a) 347.770
8a) 224.770	
347.770	347.770

**24. Realizacija robe**

12) 500.000	240.000
	8) 260.000
500.000	500.000

<b>25. Dugoročni krediti</b> 1a) 40.000	<b>26. Finansijski prihodi</b> 12) 6.000      2b) 2.000 9b) 4.000 6.000      6.000	<b>27. Ambala a u upotrebi 50%</b> 3) 2.000
<b>28. Tro kovi materijala</b> 3) 3.000	<b>29. Razgraničenje rizika zaliha robe</b> 11) 258,38      6a) 600 11a) 341,62	<b>30. Obaveze po osnovu zarada</b> 6b) 20.000
<b>31. Finansijski rashodi</b> 6d) 200      12a) 200 200      200	<b>32. Razgraničenje tro kova kamate</b> 6d) 200	<b>33. Ispravka vrednosti ambala e u upotrebi</b> 6c) 400
<b>34. Obaveze po osnovu neproizvodnih usluga</b> 6g) 200	<b>35. Sumnjiva potra ivanja</b> 9) 20.000	<b>36. Vanredni rashodi</b> 9a) 8.000      12a) 8.000 8.000      8.000
<b>37. Ispravka vrednosti sumnjivih potra ivanja</b> 9a) 8.000	<b>38. Otpaci</b> 10) 14.000      10a) 14.000	<b>39. Vanredni prihodi</b> 10a) 1.000      10) 6.000 12) 5.342      11a) 341,62 6.341,62      6.341,62
<b>40. Račun dobitka-gubitka</b> 12a) 499.370      12) 511.341,62 13) 11.971,62	<b>41. Obaveze po osnovu poreza na dobit</b> 13) 5.985,81	<b>42. Obaveze po osnovu uče ća u dobiti</b> 13) 5.985,81

Analitički računi robe:

Roba X	
4.000 x 60 = 240.000	8a) 2.000 x 63,72 = 127.440
4) 1.800 x 72 = 129.600	11) 1 x 63,72 = 63,72
Roba Y	
1.600 x 100 = 160.000	8a) 1.000 x 97,33 = 97.330
4) 800 x 92 = 73.600	11) 2 x 97,33 = 194,66

**G l a v a**

**XI**

---

---

**UPRAVLJANJE  
RAČUNOVODSTVOM**

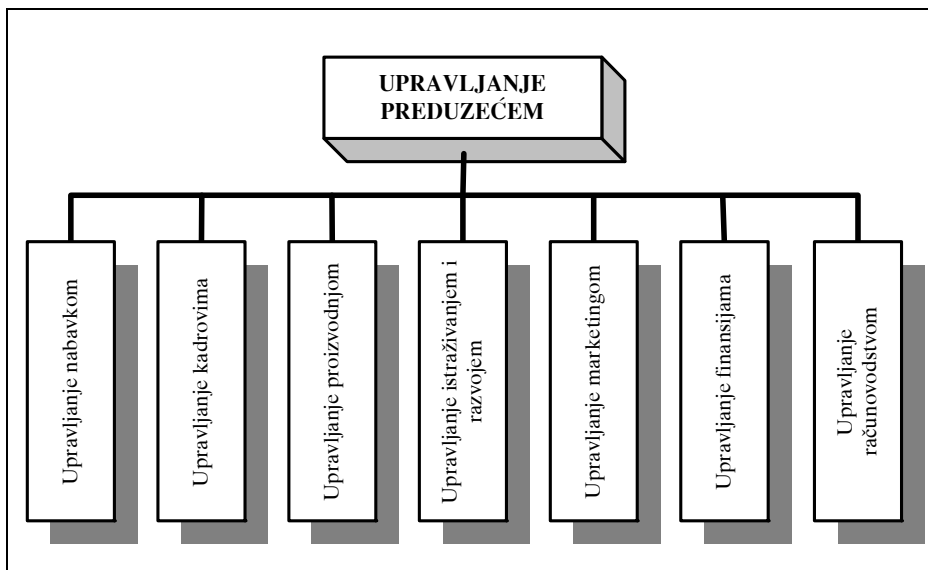
## S a d r Ź a j

<b>1. Pojam i sadržaj upravljanja računovodstvom u preduzeću .....</b>	<b>343</b>
1.1. Pojam i sadržaj upravljanja preduzećem .....	343
1.2. Sistem upravljanja računovodstvom .....	345
<b>2. Računovodstveno planiranje, kontrola i analiza .....</b>	<b>347</b>
2.1. Računovodstveno planiranje .....	348
2.2. Računovodstvena kontrola .....	352
2.3. Računovodstvena analiza .....	354
<b>3. Računovodstveni informacioni sistem .....</b>	<b>356</b>
3.1. Upravljački informacioni sistem kao osnova računovodstvenog informacionog sistema .....	356
3.2. Poslovni ciklusi i poslovna dokumenta .....	360
a) Narudžbenica .....	360
b) Dugovni memorandum .....	361
c) Kreditni memorandum .....	361
d) Faktura .....	361
3.2.1. Prodajni ciklus .....	361
3.2.2. Ciklus nabavke .....	362
3.2.3. Ciklus „izdavanja novca“ (plaćanja) .....	363
3.2.4. Ciklus „primanja novca“ (naplata) .....	363
3.3. Dijagram tokova poslovne dokumentacije .....	363
3.3.1. Standardni simboli dijagrama tokova .....	363
3.3.2. Dijagram tokova uprošćenog sistema prodaje .....	366
3.4. Izlazni izveštaji računovodstvenog informacionog sistema i njihovi korisnici .....	367
3.5. Kompijuterizovan računovodstveni informacioni sistem .....	381
3.5.1. Osnovne komponente automatizovanog računovodstvenog informacionog sistema .....	381
a) Kompijuterski hardver .....	382
b) Kompijuterski softver .....	382
3.5.2. Mikrokomputer – osnova računovodstvenog informacionog sistema .....	382
<b>4. Organizacija računovodstvene funkcije .....</b>	<b>384</b>
4.1. Elementi organizacije računovodstva .....	384
4.2. Organizaciono strukturiranje računovodstva u preduzeću .....	387
4.2.1. Knjigovodstvo .....	388
a) Sintetičko (finansijsko) knjigovodstvo .....	390
b) Analitičko knjigovodstvo materijala (materijalno knjigovodstvo) .....	391
c) Analitičko knjigovodstvo osnovnih sredstava .....	391
d) Analitičko knjigovodstvo proizvodnje (pogonsko knjigovodstvo) .....	392
e) Analitičko knjigovodstvo gotovih proizvoda (robno knjigovodstvo) .....	392
f) Analitičko knjigovodstvo kupaca .....	393
g) Analitičko knjigovodstvo dobavljača .....	393
h) Analitičko knjigovodstvo ličnih zarada .....	393
4.2.2. Računovodstveno planiranje .....	394
4.2.3. Računovodstvena kontrola .....	395
4.2.4. Računovodstvena analiza .....	396
4.2.5. Računovodstveno informisanje .....	397
4.3. Mogući modeli organizacije računovodstvene funkcije u preduzeću .....	398
<b>Test .....</b>	<b>403</b>

## 1. Pojam i sadržaj upravljanja računovodstvom u preduzeću

### 1.1. Pojam i sadržaj upravljanja preduzećem

Upravljanje poslovanjem predstavlja univerzalni proces u modernom i industrijskom svetu, odnosno kontinuiranu aktivnost u savremenom preduzeću. U svakom preduzeću donose se najraznovrsnije poslovne odluke, koordiniraju različite aktivnosti, postupa se sa ljudima i komunicira sa okruženjem. Veliki broj upravljačkih aktivnosti ima svoje karakteristične prilaze za rešavanje specifičnih problema. Usled toga, iako se na nivou preduzeća može govoriti o jedinstvenom upravljanju poslovanjem preduzeća, upravljački sistem svakog preduzeća predstavlja zapravo integralni skup više upravljačkih podсистema. Upravljački podsystemi jesu funkcije preduzeća, kojima se isto tako mora upravljati. Na ovaj način posmatrano, upravljački sistem preduzeća ima strukturu kao na slici 1.



*Slika 1. Struktura upravljačkog sistema preduzeća*

Upravljanje postaje sve važnijim od momenta kada rad postaje sve specijalizovaniji, a broj operacija se povećava, dok razvoj novih tehnologija stvara i probleme i dileme u poslovanju. Isto tako i kompleks međuljudskih odnosa u uslovima razvoja novih tehnologija konstantno dovodi do novih „izazova“ za funkciju upravljanja.

I upravo zbog naglog povećanja značaja upravljanja u preduzeću, mnoga istraživanja u različitim disciplinama koncentrišu se pre svega na problematiku upravljanja u preduzeću. Rezultat svih tih napora i različitih pristupa upravljanju, jeste i doprinos računovodstva, finansija, marketinga, psihologije i drugih naučnih disciplina, (a u isto vreme i funkcija u preduzeću) poboljšavanju načina razmišljanja i postavljanju novih odnosa u oblasti upravljanja.

Savremeno upravljanje poslovanjem preduzeća je rezultat sinteze i primene znanja i analitičkih pristupa razvijenih u brojnim naučnim disciplinama. Usled toga je i jedan od centralnih problema u upravljanju preduzećem sadržan u uspostavljanju ravnoteže – balansa, između različitih pristupa upravljanja, s jedne strane, i potrebe primene prikladnog koncepta u specifičnim situacijama koje iziskuje određeni problem, s druge strane.

Na osnovu rečenog može se upravljanje odrediti kao „proces koji se sprovodi od strane određene grupe ljudi kroz direktne akcije saglasno zajedničkim ciljevima“. Ovaj proces sadrži tehnike kojima grupa ljudi („menadžeri“) koordinira aktivnost drugih ljudi.

Zanimljivo je viđenje Harbisona i Myersa<sup>1</sup> koji upravljanje određuju kao:

- 1) ekonomski resurs,
- 2) sistem autoriteta, i
- 3) elitu.

1) Sa aspekta ekonomista, upravljanje je jedan od proizvodnih faktora zajedno sa zemljom, radom i kapitalom. Upravljački resursi u preduzeću su određeni u velikoj meri njegovom produktivnošću i profitabilnošću. U vreme brzih tehnoloških inovacija, upravljanje mora biti sve intenzivnije.

2) Sa aspekta specijaliste za administraciju i organizaciju, upravljanje je sistem autoriteta. Istorijski, upravljanje se prvo razvilo u filozofiji autoriteta sa malim brojem vrhunskih individualaca, čija je svaka akcija determinisana njihovim položajem (statusom). Kasnije, humanistički koncepti uzrokuju razvoj „očinskog“ upravljanja; još kasnije, govori se o upravljanju koje se karakteriše konzistentnom politikom upravljanja u preduzeću sa tzv. radnim grupama. Što je veći broj poslodavaca sticao više obrazovanje, upravljanje preduzećem je takođe postajalo sve demokratsnije i kreativnije. Moderno upravljanje (menadžment) predstavlja sintezu ova četiri pristupa.

3) Sa aspekta sociologa upravljanje je „status sistem“. Povećanje kompleksnosti međusobnih odnosa u modernoj sociologiji, traži od menadžera vrhunsku inteligenciju i obrazovanje. Za ulaz u ovu „klasu“ potrebno je vrhunsko obrazovanje i znanje, umesto porodičnih i političkih veza.

---

<sup>1</sup> F. Harbison, C. Myers „Management in the Industrial World“, McGraw-Hill, Book Company Inc, New York, 1959, str. 21.



Za razumevanje procesa „menadžmenta“ značajno je identifikovanje osnovnih funkcija koje zajedno čine ovaj proces. Pri tome, različiti autori nude različite nazive za funkcije upravljanja. No, može se reći da je sasvim prihvatljivo mišljenje J. Massie koji govori o sedam funkcija upravljanja:

- 1) Odlučivanje – proces izbora između alternativnih akcija (odlu-ka);
- 2) Organizacija – proces određivanja strukture i alokacije poslova;
- 3) Kadrovanje – proces selekcije, probnog rada i promocije kadro-va;
- 4) Planiranje – proces u kome menadžer anticipira budućnost i pro-nalazi alternativne poteze koje može povući u poslovanju;
- 5) Kontrolisanje – proces merenja tržišnih karakteristika i vodič ka ostvarenju osnovnih ciljeva preduzeća;
- 6) Komuniciranje – proces u kome se ideje prenose drugima radi realizacije planiranih poslovnih rezultata; i
- 7) Vođstvo – proces u kome se obavlja subordinacija radi ostvarenja zajedničkih ciljeva.<sup>2</sup>

Sve ove funkcije upravljanja međusobno su povezane i ciljno su ori-jentisane ka ostvarenju osnovnih ciljeva poslovanja preduzeća.

## 1.2. Sistem upravljanja računovodstvom

Određivati pojam upravljanja računovodstvom znači iznalaziti me-tode i instrumente za optimalno delovanje računovodstvene funkcije u pre-duzeću. Činjenica je da preduzeće predstavlja složenu društveno-ekonomsku kategoriju sa definisanim svrshodnim ciljevima i zadacima. Međutim, zna-čajno je uočiti da je preduzeće i složen poslovni sistem. Ovaj složeni poslovni sistem je u isto vreme i dinamički složeni sistem. Ovo je utoliko shvatljivije, što je preduzeće, kao privredni subjekat, deo integralnog tržišnog mehaniz-ma. A pošto je tržište, u svim svojim aspektima i dimenzijama, izrazita dina-mička kategorija, to samim tim preduzeće deli sudbinu celine kojoj pripada, pa nosi u sebi bitnu karakteristiku dinamičnosti.

Preduzeće kao kompleksni funkcionalni sistem sjedinjuje u sebi raz-ne vrste funkcija, koje su međusobno povezane i organski komplementarne. Sve ove funkcije čine jedinstvenu celinu i podvrgavaju se delovanju principa „povratne sprege“.

Iz ovakvog rezonovanja proizilazi i zaključak da je preduzeće složen dinamički poslovni sistem, a da svaka funkcija – sa svojom unutrašnjom or-ganizacijom, kreativnim radom i tehnički adekvatnim instrumentarijem pre-dstavlja deo tog složenog dinamičkog sistema, pa je kao takvu možemo sma-

---

<sup>2</sup> J. Massie „Essentials of Management“, Prentice-Hall International Editions, New York, 1987, str. 5.

trati poslovnim podsistemom.<sup>3</sup>

Shodno tome i računovodstvena funkcija u preduzeću kao nužni organski deo kompleksnog dinamičkog poslovnog sistema predstavlja „podsistem“ koji je takođe podložan dinamici tog sistema, pošto je uključena u delovanje svih ostalih funkcija u preduzeću.

Prema tome, kada se pravilno shvati da je računovodstvena funkcija u preduzeću poslovni podsistem, onda je razumljivo da se nameće i problem upravljanja, tim podsistemom, kao što se postavlja i pitanje upravljanja preduzećem kao složenim dinamičkim poslovnim sistemom.

Problematika upravljanja računovodstvom opredeljena je smislom i sadržinom same računovodstvene funkcije u okviru njenog kompleksnog funkcionalnog mehanizma. Brojni su pokušaji definisanja pojma „upravljanja računovodstvom“. Najčešća definicija insistira na tome da upravljanje računovodstvom označava takvu operativno-stručnu delatnost „koja korišćenjem odgovarajućih metoda i instrumenata obezbeđuje blagovremeno i optimalno izvršavanje osnovnih ciljeva i zadataka specifične računovodstvene funkcije“. Pri tome, treba imati na umu da se upravljanje računovodstvom, kao deo ukupnog upravljanja preduzećem svodi na usmeravanje, regulaciju, postizanje maksimalne ažurnosti u vezi ostvarenih poslovnih promena, posmatranih sa finansijskog aspekta.

Očigledno je da upravljanje računovodstvom treba da obezbedi realizaciju finansijskih i poslovnih ciljeva preduzeća. Pri tome je za racionalno i operativno upravljanje računovodstvom, potrebno ciljeve transformisati u sistem jasno opredeljenih operativnih računovodstvenih zadataka čijim upravljanjem će posebno stručni računovodstveni organi i pojedinci ostvarivati značajnu funkciju računovodstvenog upravljanja.

Na osnovu svega izloženog moguće je dati sledeće određenje pojma upravljanja računovodstvom preduzeća:

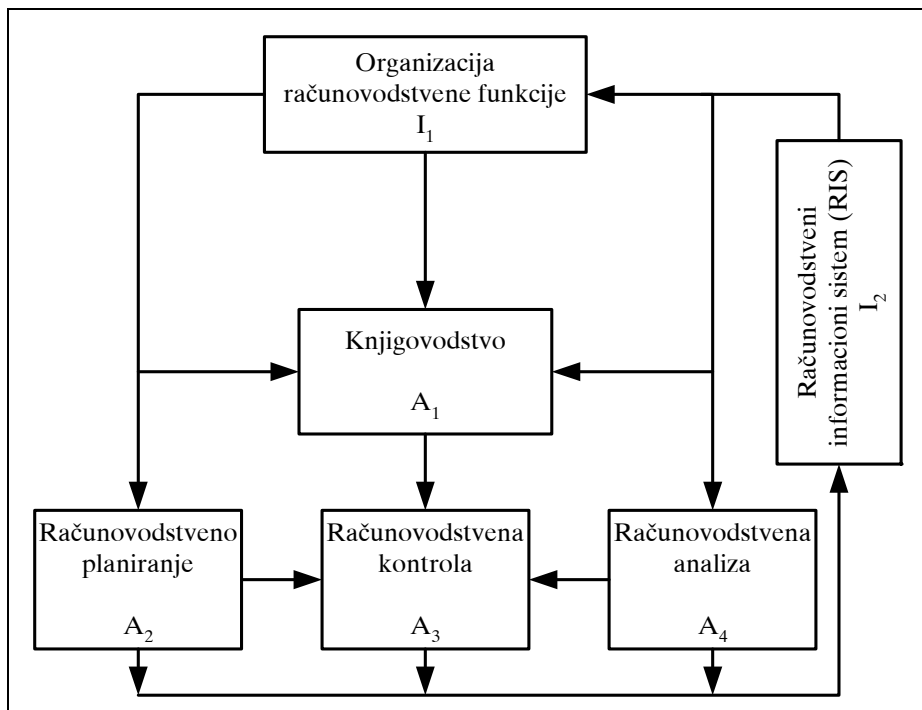
**„Upravljanje računovodstvom je kontinuirana delatnost, koja koristeći se specifičnim instrumentima (sredstvima) kroz određene aktivnosti immanentne računovodstvenoj funkciji, nastoji da omogući optimalno izvršavanje poslovnih ciljeva preduzeća.“**

Sadržaj upravljanja računovodstvom, odnosno preciznije rečeno sadržaj sistema upravljanja računovodstvom u preduzeću, opredeljen je karakterom i sadržajem same računovodstvene funkcije, kao i zahtevima koje pred nju postavljaju druge funkcije i okruženje.

Uzimajući ove elemente u obzir, sistem upravljanja računovodstvom, odnosno sadržaj računovodstvenog upravljanja, može se prikazati na slici 2.

---

<sup>3</sup> V. Zeremski, N. Žarkić-Jolcsimović „Upravljanje finansijama u organizacijama udruženog rada“, Centar, Beograd, 1987, str. 90.



**Slika 2. Sistem upravljanja računovodstvom**

Iz slike 2 se vidi da sadržaj „Upravljanja računovodstvom čine instrumenti (I<sub>1</sub> i I<sub>2</sub>) i aktivnosti (A<sub>1</sub> do A<sub>4</sub>). Instrumenti sistema upravljanja računovodstvom u preduzeću jesu organizacija računovodstvene funkcije i računovodstveni informacijski sistem, dok aktivnosti sistema upravljanja računovodstvom čine knjigovodstvena evidencija, računovodstveno planiranje, računovodstvena kontrola i računovodstvena analiza.

Pošto je o osnovnoj aktivnosti računovodstva, knjigovodstvu bilo reči u prethodnim poglavljima, stoga će u ovom delu knjige biti reči o preostale tri aktivnosti sistema upravljanja računovodstvom (računovodstveno planiranje, kontrola i analiza), kao i o instrumentima upravljanja računovodstvom (organizacija računovodstvene funkcije i računovodstveni informacijski sistem).

## 2. Računovodstveno planiranje, kontrola i analiza

Već je rečeno da knjigovodstvo čini osnovnu aktivnost računovodstva, no da su za sistem upravljanja računovodstvom u preduzeću isto tako od značaja i ostale aktivnosti računovodstva – računovodstveno planiranje, kontrola i analiza.

## 2.1. Računovodstveno planiranje

Sadržaj računovodstvenog planiranja različito se definiše od strane različitih autora. Tako K. Mellerowicz navodi kao sastavni deo računovodstva privredni plan (predračun) i kaže: Pretvaranje knjigovodstva u računovodstvo odlučujuća je crta njegovog razvoja, tako odlučujuća da o izolovanom knjigovodstvu više ne može biti govora.<sup>4</sup>

Većina američkih autora u računovodstvo uključuje i planiranje, što se vidi iz mišljenja Wixona i Kellya, koji u svom „Accountants Handbook“ u delatnost računovodstva ubrajaju i prpremu predračuna.<sup>5</sup> Isto tako, u „Accountants Cost Handbook“ pri definisanju računovodstva troškova poziva se na Gillespija, koji u to računovodstvo uključuje, pored ostalog i planiranje troškova.<sup>6</sup>

U zaključcima Simpozijuma o savremenim metodama računovodstva troškova, koji je 1965. godine održan na Bledu, na osnovu takvih mišljenja u svetu i u nas je prihvaćeno gledište da računovodstvo obuhvata, među ostalim, i vrednosno planiranje (predračunavanje). No ipak je potrebno reći da prilikom planiranja treba razlikovati prvo: donošenje odluke o budućnosti i o mogućim varijantama i drugo, informacionu podlogu za takvo donošenje odluke čiji je temelj u određenim podacima o pretpostavljenoj budućnosti i u detaljno izrađenim predračunima. U okvir računovodstva može se ipak ubrojiti samo ovo drugo, a ne i prvo, koje čini nerazdvojni deo upravljanja. Ali i to drugo može se u računovodstvo ubrojiti jedino u svom određenom delu.

Ako je računsko-tehnička strana planiranja u određenom delu uključena u računovodstvo, ipak u nekom smislu predstavlja suprotnost knjigovodstva. Knjigovodstvo obrađuje prošlost, a računsko-tehnička strana planiranja je usmerena ka budućnosti. Zato, zapravo prethodi samom knjigovodstvu. Proučava li se međutim, onaj deo računsko-tehničke strane planiranja u kome se radi o vrednosno izraženim pojavama, nalazi se ipak nešto sličnosti sa knjigovodstvom. Zbog zajedničkog imenitelja u novčanoj jedinici, meri, planiranje se sastoji u prikazivanju celovitosti predviđenog ili ocenjenog poslovanja u budućnosti, slično kao što knjigovodstvo omogućuje celovito prikazivanje proteklog, odnosno ostvarenog poslovanja. Računovodstveno planiranje zapravo je „skupljanje, sređivanje, početno obrađivanje i prikazivanje podataka o budućem poslovanju, kao što je knjigovodstveno skupljanje, sređivanje, početno obrađivanje i prikazivanje podataka o proteklom poslovanju“. Tako shvaćeno, računovodstveno planiranje je, prema tome, neka vrsta evidencija o budućnosti koja, međutim, u mnogo čemu mora poprimiti

---

<sup>4</sup> K. Mellerowicz „Kosten und Kostenrechnung“, W. de Gruyter L com, Berlin, 1958, II/a, str. 5.

<sup>5</sup> R. Wixon, W. Kelly „Accountants Handbook“, The Roland Press Company, New York, 1960, str. 14.

<sup>6</sup> R. Dickey „Accountants Cost Handbook“, The Roland Press Company, New York, 1960, str. 11-12.

karakteristike knjigovodstva, ali tako da njen predmet nisu već nastali poslovni događaji, poslovni procesi i stanja, nego predviđeni ili ocenjeni događaji, procesi i stanja. Potpuno računovodstveno planiranje moralo bi obuhvatiti celokupno buduće poslovanje, koje će uticati na stanje bilo kojih sredstava, izvora sredstava, na pojavu prihoda, rashoda, odnosno, poslovnog rezultata. No, u stvarnosti je najčešće računovodstveno planiranje u tom smislu nepotpuno, jer obuhvata samo neke strane budućeg poslovanja. Moglo bi se, dakaiko, ipak, postići da ono obuhvati sve strane budućeg poslovanja, ako bi se u njega dovoljno uključilo načelo dvojnosti promena, kao što je to neizbežno u knjigovodstvu. Ali, ni pri takvoj praksi ne sme se zaboraviti da se računovodstveno planiranje završava raznim predračunima kao što se knjigovodstvo završava raznim obračunima. Računovodstveni predračuni plod su sređivanja i početnog obrađivanja podataka, a znače i poseban oblik prikazivanja podataka o predviđenom ili ocenjenom. Računovodstveni predračuni mogu biti predračuni za jedinicu računovodstvenog obuhvatanja kao celinu i njene sastavne delove, ili pak računovodstveni predračuni za pojedinačne funkcije nabavke, proizvodnje i prodaje. Suprotno tome, računovodstveni obračuni su plod sređivanja i početnog obrađivanja podataka, a znače takođe poseban oblik prikazivanja podataka o ostvarenom.

Računovodstveno planiranje u upravo prikazanom smislu nikako ne iscrpljuje svo planiranje u računsko-tehničkom smislu, odnosno svo procesiranje podataka o budućnosti. Poslednje može biti u uskoj vezi s nabavkom, proizvodnjom, prodajom, finansiranjem, ili nekom drugom delatnošću. Takvo planiranje u računsko-tehničkom smislu, odnosno procesiranje podataka o budućnosti pretežno je količinsko i u suštini parcijalno. Suprotno tome, u okvir računovodstva stupa samo vrednosni refleks najpre mogućih, a zatim usvojenih planskih odluka i to na isti način kao što će kasnije u knjigovodstvu biti prikazano stvarno zbivanje. Tako obrazloženo računovodstveno planiranje treba razlikovati i od finansijskog planiranja, koje je usko povezano s finansiranjem. Uostalom, u finansijskom planiranju nalaze se samo predviđena kretanja novčanih sredstava i njihovih izvora, dok je računovodstveno planiranje celovito odražavanje sumarno izraženih pojava u svim funkcijskim procesima, što se predviđaju ili ocenjuju u budućnosti.

Knjigovodstvo se bavi vrednosnim izrazima nastalih poslovnih događaja, procesa i stanja, a računovodstveno planiranje vrednosnim izrazima predviđenih ili ocenjenih poslovnih događaja, procesa i stanja. Moglo bi se reći da je predmet knjigovodstva proteklo poslovanje, a predmet računovodstvenog planiranja, buduće poslovanje. No, poslovanje se uvek odvija u određenom razdoblju, među kojima je nesumnjivo najznačajnije tekuće razdoblje. Ako se dakle, kaže da knjigovodstvo obuhvata i sadašnje poslovanje, misli se pod tim na poslovanje, koje se pojavilo u tekućem razdoblju, do proučavanog trenutka. Ako se isto tako kaže da računovodstveno planiranje obuhvata i sadašnje poslovanje, misli se pod tim pre svega na poslovanje koje

će se pojaviti u tekućem razdoblju, od proučavanog trenutka na dalje. Kako se proučavani trenutak svakog časa menja, a planirani podaci time ne nestaju, mora se ustanoviti da svaki put kad u vremenskom pogledu knjigovodstvo zahvati plan, planirani podaci promene svoje značenje i prognoze u merilo za prosuđivanje ostvarenja.<sup>7</sup>

Knjigovodstvo nije samo podloga za računovodstvene predračune, nego su i računovodstveni predračuni u velikoj meri uključeni u knjigovodstvo.

Zbog toga je potrebno najpre se osvrnuti na one ostvarene troškove koji su bili zapravo planirani troškovi. Za troškove investicionog održavanja osnovnih sredstava, reklame i reprezentacije, jedinice računovodstvenog obuhvatanja sastavljaju, po pravilu, godišnje predračune. Ti troškovi nisu jednaki u toku čitave godine. Zato su iznosi iz godišnjih računovodstvenih predračuna ukalkulisani u što ujednačenijim mesečnim iznosima. Ako njihova stvarna visina na kraju godine prelazi ukalkulisanu, razlika se pojavljuje u vanrednim rashodima, a u suprotnom slučaju u vanrednim prihodima. Ali ukalkulisani iznosi nikako neposredno ne označavaju stvarno nastale troškove, nego samo one koji su bili predviđeni u odgovarajućim računovodstvenim predračunima. Konačno, nešto skoro slično nalazi se i u amortizaciji, iako se tu ne razlikuju odstupanja koja bi trebalo na kraju godine preknjižiti na vanredne prihode ili vanredne rashode. Utrošci osnovnih sredstava ne mogu se neposredno izmeriti, zato ih u pojedinim razdobljima možemo samo pretpostavljati, jer znamo da je životni vek bilo kojeg osnovnog sredstva ograničen njegovim fizičkim trošenjem, fizičkim starenjem, tehničkim starenjem i ekonomskim starenjem. Godišnji amortizacijski postotak prikazuje zapravo pretpostavljene godišnje utroške pojedinog osnovnog sredstva u poređenju sa njegovom celinom. Te postotke mogu organi jedinice računovodstvenog obuhvatanja po volji menjati, s jednim ograničenjem u propisanoj donjoj i gornjoj granici. Kada je godišnji predračun amortizacije sastavljen i kada je na toj osnovi ukalkulisana amortizacija iz meseca u mesec, nema se posla sa cenovnim izrazom stvarnog trošenja osnovnih sredstava u tadašnjem razdoblju, nego samo s visinom koja proizilazi iz predračuna amortizacije. Takvih primera, gde se u knjigovodstvu ukalkulišu troškovi iz predračuna, može se navesti i više, ali ipak, posebno treba upozoriti na lične zarade u visini u kojoj se pojavljuju među ukalkulisanim troškovima.

Dalje, treba upozoriti na utvrđivanje troškova po mestima troškova, što je često veoma komplikovano. Neki se troškovi mogu već od početka rasporediti po osnovnim mestima troškova, jer je takva povezanost poznata već iz knjigovodstvene dokumentacije. Neki se troškovi mogu obuhvatiti neposredno samo po opštim mestima troškova, a po osnovnim, mestima troškova, tek posredno, uzevši u obzir neku podlogu za podelu.

---

<sup>7</sup> I. Turk, R. Tepšić, M. Petrović „Računovodstvena funkcija“, Informator, Zagreb, 1980, str. 148 i 149.

Kamate na kredit mogu, na primer, teretiti pojedina mesta troškova srazmerno sredstvima za koja odgovaraju. Takav obračun nije jednostavan. Može se olakšati opet jednokratnim računovodstvenim predračunom, koji je sastavljen na osnovu ranijih podataka, dotle, dok se bitno ne promene uslovi u kojima je bio sastavljen. Ako je neka vrsta troškova konačno podeljena na različita mesta troškova po nekom dogovorenom „ključu“, ostaje još samo da se neko planirano rešenje uključi u računovodstvene obračune.

Treće područje, gde se stavke iz računovodstvenog predračuna uključuju u knjigovodstvo, jeste područje vrednovanja zaliha. U tom slučaju misli se samo na cene iz odgovarajućih računovodstvenih predračuna, po kojima se određuje vrednost tim zaliham, dok se odstupanje prikazuje posebno. Rad u knjigovodstvu bio bi nesumnjivo komplikovaniji kad bi se operisalo samo stvarnim nabavnim cenama materijala, ili stvarnim troškovima nedovršene proizvodnje i proizvoda. Stvarne nabavne cene i stvarni troškovi što otpadaju na proizvedenu jedinicu, naime, često variraju. Dok se to variranje u nabavnim cenama može odmah ustanoviti, za nedovršenu proizvodnju i proizvode potrebno je dugotrajnije obračunavanje. Sledi, da u trenutku kada se na zalihe primaju nove količine, ne bi se znalo kako da im se odredi vrednost ako bi se pri tome zanemarile cene iz predkalkulacije, tj. iz računovodstvenih predračuna. I tu se, dakle, ponovo potvrđuje značaj stavki iz računovodstvenih predračuna za redovni tok rada u knjigovodstvu.

Računovodstveno planiranje deo je čitavog procesiranja podataka o budućnosti kao informacione funkcije. Zahvata samo vrednosnu stranu tog procesiranja podataka o budućnosti i to u istom smislu kao što knjigovodstvo zahvata vrednosnu stranu procesiranja podataka o prošlosti. Zbog toga ulazi u funkcionalni sklop računovodstva kao celine, bez obzira na to koja se služba njime bavi.

Računovodstveno planiranje završava se računovodstvenim predračunima koji su sastavljeni za jedinicu računovodstvenog obuhvatanja kao celinu i za njene sastavne delove, ili kao računovodstveni predračuni za pojedine poslovne radnje (predkalkulacija nabavke, proizvodnje ili prodaje). Računovodstveni predračuni moraju biti sastavljeni po istoj metodologiji kao što su sastavljeni računovodstveni obračuni, jer inače poređenja nisu moguća.

Neka saznanja iz knjigovodstva su podloga za računovodstveno planiranje. Međusobna povezanost i zavisnost pojave koja je očigledna u knjigovodstvu, treba da se uzima u obzir i prilikom računovodstvenog planiranja. Knjigovodstveni podaci o prošlosti u mnogo čemu naznačuju situaciju u budućnosti, pa je zato potrebno o njima voditi računa prilikom računovodstvenog planiranja.

Računovodstveni predračuni podloga su za donošenje poslovnih odluka iz oblasti planiranja kao upravljačke funkcije. Planiranje kao upravljačka funkcija jeste na osnovu predviđanja budućnosti zasnovano određiva-

nje budućeg delovanja koje obuhvata postavljene ciljeve poslovanja i postupke za njihovo ostvarivanje. Planiranje kao upravljačku funkciju treba dakle, oštro razlikovati od računovodstvenog planiranja, koje zahvata samo jedan deo informacione funkcije procesiranja podataka o budućnosti i koje se završava računovodstvenim predračunima.

Usvojeni računovodstveni predračuni nastupaju kao kriterijum prosuđivanja onoga što je bilo ostvareno i u tom smislu čine i podlogu za donošenje poslovnih odluka iz oblasti kontrole kao upravljačke funkcije. Pod kontrolom kao upravljačkom funkcijom misli se na utvrđivanje pravilnosti delovanja i uklanjanja nepravilnosti kod njega. Usvojeni računovodstveni predračuni, pak, mogu se zaustavljati i u okviru računovodstvene analize, da bi se već u tom okviru pripremilo objašnjenje o razlozima za odstupanje onoga što je bilo ostvareno, od onoga što je bilo planirano.

Računovodstveni predračuni koji se odnose na čitavu jedinicu računovodstvenog obuhvatanja jesu, na primer, predračunski bilans stanja, predračunski bilans uspeha i sl. Ti se računovodstveni predračuni sastavljaju za mesečno, tromesečno i godišnje razdoblje.

Računovodstveni predračuni koji se odnose na pojedine delove jedinice računovodstvenog obuhvatanja jesu, na primer, fleksibilni predračun varijabilnih troškova po mestima troškova, predračun fiksnih troškova po mestima troškova itd. I ti se računovodstveni predračuni sastavljaju za mesečno, tromesečno i godišnje razdoblje.

## **2.2. Računovodstvena kontrola**

Kada se govori o računovodstvenoj kontroli, tada treba imati u vidu dva aspekta ove aktivnosti. Jedan aspekt odnosi se na klasičnu (tradicionalnu) kontrolu, koja je dobrim delom tzv. „naknadna“ kontrola, a drugi aspekt je zapravo upravljački i odnosi se na tzv. „preventivnu“ kontrolu. Međutim, prilično je teško i skoro nemoguće razdvojiti ova dva aspekta računovodstvene kontrole. Ono što je gotovo sigurno, jeste da „eksterna kontrola računovodstvenog poslovanja ima zadatak da otkrije eventualne propuste i manjkavosti u njemu, dok interna kontrola pored ovoga cilja ima još jedan, a to je doprinos kvalitetu upravljanja poslovanjem.

Kontrola poslovanja sastoji se u sprovođenju nadzora nad odvijanjem poslovanja, nad njegovom ispravnošću s jedne strane, kao i u tekućem merenju visine troškova, prihoda, priliva novčanih sredstava itd. s druge strane. Kako svako merenje pretpostavlja postojanje nekog merila, to predračuni imaju osnovnu ulogu u kontroli poslovanja, koja se sprovodi prvenstveno upoređivanjem izvršenja sa planom, podataka knjigovodstva sa podacima predračuna.



U kontroli poslovanja posebno mesto zauzima kontrola troškova. Za potrebe kontrole značajno je formiranje mesta odgovornosti, koja odgovaraju mestima, centrima troškova, obračunskim jedinicama u knjigovodstvu troškova. Sa aspekta kontrole troškova, ističe se klasifikacija na troškove koji se mogu kontrolisati i na troškove koji se ne mogu kontrolisati, odnosno odvajaju se troškovi čija visina zavisi od zalaganja radnog kolektiva od troškova čija visina prvenstveno zavisi od eksternih faktora.

Posebno se ističe kontrola troškova na osnovu principa izuzetka, na osnovu odstupanja nastalih troškova od planiranih. Pri tome, najveći kontrolni značaj imaju odstupanja stvarnih troškova od standardnih, koji predstavljaju norme koje određuju koliki troškovi treba da budu u određenim uslovima. Između njih, izdvajaju se odstupanja koja su posledica propusta i slabosti u radu (rasipanje materijala, gubici časova rada itd.) i koja se određenim merama mogu otkloniti od odstupanja koja su posledica spoljnih faktora i radni kolektiv na njih uglavnom ne može da utiče (odstupanje cena, odstupanje zaposlenosti).

Računovodstvenim obračunima stvara se podloga za kontrolu poslovnih procesa i stanja kojim se bave nadležni organi. Računovodstvena kontrola svojim uticajem na pouzdanost računovodstvenih obračuna posebno pomaže u nadziranju kao upravljačkoj funkciji. Proveravanje poslovanja sa aspekta krivičnog zakona, pravnih akata materijalne prirode i privredno-finansijskih propisa, pak, neposredno stvara informacionu podlogu za njihovu akciju.

Računovodstvena kontrola knjigovodstvenih dokumenata i poslovnih knjiga mora biti tako organizovana da u toku svog normalnog rada otkriva nepoštovanje internih i eksternih propisa, zloupotrebe i pronevere, a time utiče i na njihovo sprečavanje.

Svaki knjigovodstveni dokument treba pre knjiženja prekontrolisati da se utvrdi pravilnost, istinitost i zakonitost samog dokumenta i nastalih promena koje odražava. Prilikom formalne kontrole knjigovodstvenih dokumenata treba utvrditi da li su potpuni u pogledu bitnih sastavnih delova, da li je njihov sadržaj potpuno jasan, da li su ih potpisala ovlašćena lica, da li imaju predviđene priloge itd. Prilikom sadržajne kontrole knjigovodstvenih dokumenata, pak, treba utvrditi da li navodi u njima odgovaraju stvarnom stanju, da li su računске operacije u njima pravilno obavljene itd.

Prilikom formalne kontrole poslovnih knjiga treba utvrditi da li se knjiženja zasnivaju na knjigovodstvenim dokumentima, da li je zbir dugovnog prometa jednak zbiru potražnog prometa, da li zbir salda u analitičkoj evidenciji odgovara saldu u sintetičkoj evidenciji itd. Prilikom sadržajne kontrole poslovnih knjiga treba utvrditi da li je stanje u njima u skladu sa raznim dokazima (na primer, knjigovodstveno stanje novca na žiro računu s izvodima sa žiro računa; stanje gotovine po knjigovodstvu i blagajničkom dnevniku sa utvrđenom gotovinom u blagajni; zalihe po knjigovodstvu s popisom;

potraživanja od kupaca po knjigovodstvu sa potvrđenim izvodima, da li je ispravno obavljeno vrednovanje i rashodovanje sredstava itd.).

### 2.3. Računovodstvena analiza

Računovodstvena analiza zajedno sa računovodstvenim planiranjem i računovodstvenom kontrolom čini osnovne upravljačke aktivnosti sistema upravljanja računovodstvom. Tačnije, za uspešno upravljanje računovodstvom u preduzeću, neophodna je i aktivnost računovodstvene analize. Posmatrano sa aspekta integralnog upravljanja poslovanjem preduzeća, kao što je računovodstveno planiranje deo integralnog planiranja, a računovodstvena kontrola deo integralne kontrolne funkcije, tako je i računovodstvena analiza sastavni deo kompleksne poslovne analize preduzeća. Međutim, potrebno je identifikovati problematiku računovodstvene analize.

Čini se, da predmetna problematika analize računovodstvenog poslovanja nije diskutabilna. Već sama činjenica da je objekt njenih stručnih preokupacija područje delovanja kompleksne računovodstvene funkcije u preduzeću, govori u prilog shvatanja da ona treba da obuhvata ispitivanja svega onoga što predstavlja na bilo koji način računovodstvenu eksternu, ili internu transakciju ili situaciju. Međutim, razni autori tumače uže ili šire problematiku računovodstvene analize. Zapravo, dok jedni pod računovodstvenom analizom podrazumevaju računovodstvenu statistiku (kao na primer Mellerowicz),<sup>8</sup> drugi, na primer, govoreći o računovodstvenoj kontroli zapravo misle na računovodstvenu analizu (Kilger).<sup>9</sup> Jedino američki autori govore o analizi kao sastavnom delu računovodstva.

Za utvrđivanje sadržaja računovodstvene analize, evidentno je da treba poći od shvatanja da ona treba da podvrgne posmatranju, ispitivanju, ocenjivanju i formulisanju dijagnoze svih onih poslovnih procesa i situacija koje predstavljaju domen računovodstvene funkcije u preduzeću. S tim u vezi računovodstvena analiza je ispitivanje kvaliteta i formiranje predloga za poboljšanje poslovnih procesa i stanja koja se temelji na poređenju podataka u računovodstvenim obračunima i predračunima.

Uzimajući u obzir date napomene, čini se da je sasvim prihvatljivo određenje računovodstvene analize od strane prof. dr Turka, koji kaže: „Računovodstvena analiza deo je čitave delatnosti analiziranja kao informacijske funkcije. Zahvata samo ono analiziranje koje je usko povezano sa sastavljanjem računovodstvenih izveštaja o ostvarenim poslovnim procesima i stanjima. U ovoj se analizi raščlanjuju po uzrocima osobito odstupanja ostvarenih veličina od planiranih i standardnih.“.

Rezultat računovodstvene analize može se videti u potpunijim raču-

---

<sup>8</sup> K. Mellerowicz „Kosten und Kostenrechnung“, W. de Gryter Co, Berlin, 1958, II/1, str. 5

<sup>9</sup> W. Kilger „Flexible Plankostenrechnung“, Westdeuschher Verlag, Koln und Opazalden, 1967, str. 19.

novodstvenim izveštajima koji računovodstvene predračune povezuju s računovodstvenim obračunima i objašnjavaju razlike između njih. U tom smislu se računovodstveni obračuni kao rezultat knjigovodstva ne smatraju završenom računovodstvenom informacijom, dok ne prođu kroz računovodstvenu analizu, posebno ako se radi o računovodstvenim obračunima za potrebe onih koji na toj osnovi u jedinici računovodstvenog obuhvatanja donose odluke.

Uspostavljanje računovodstvene analize zahteva ne samo metodološko ujednačavanje računovodstvenih predračuna i računovodstvenih obračuna, nego i to da se i knjigovodstvo prilagodi potrebama u praćenju plana i da se tako već od samog početka izgrađuje sa gledišta potreba računovodstvene analize.

Računovodstvena analiza upotpunjuje informacionu podlogu za donošenje poslovnih odluka, kako s područja kontrole kao upravljačke funkcije, tako i s područja planiranja kao upravljačke funkcije. Poznavanje uzroka odstupanja i obima njihovog delovanja, može u području kontrole prouzrokovati određene korektivne i represivne akcije, a u području planiranja dovesti do toga da se ubuduće uzimaju u obzir ciljevi i sredstva za njihovo ostvarenje koji su realni.

Računovodstvenom analizom može se objašnjavati i odstupanje ostvarenih veličina u jednom razdoblju od ostvarenih istovrsnih veličina u prethodnom razdoblju. Uslov za to je metodološka usaglašenost knjigovodstvenog iskazivanja ostvarenih veličina u oba razdoblja.<sup>10</sup>

Računovodstvenom analizom objašnjavaju se odstupanja između računovodstvenih predračuna i knjigovodstvenih obračuna koji se odnose na preduzeće kao celinu, njegove sastavne delove ili na pojedine poslovne transakcije.

Računovodstvenom analizom se ne objašnjava samo odstupanje ostvarenih veličina od planiranih, nego i odstupanje ostvarenih veličina od standardnih, koje se odnose na ostvareni obim i strukturu delatnosti. Imajući za svoj predmet ove veličine, računovodstvena analiza najčešće koristi tzv. vremenske i stvarne indekse.<sup>11</sup>

Tako, na primer, predmet računovodstvene analize, treba da bude:

- 1) Povećanje ostvarenih prihoda u poređenju s planiranim zbog:
  - a) promene prodajnih cena, i
  - b) promene prodatih količina.
- 2) Smanjenje ostvarenih prihoda u poređenju s planiranim zbog:
  - a) promena prodajnih cena, i
  - b) promena prodatih količina.

<sup>10</sup> I. Turk, R. Tepšić, M. Petrović „Računovodstvena funkcija“, Informator, Zagreb, 1980, str. 172.

<sup>11</sup> Stvarni indeksi koriste se za računovodstvenu analizu odstupanja ostvarenih od planiranih, odnosno standardnih pokazatelja, a vremenski indeksi koriste se za računovodstvenu analizu odstupanja ostvarenih pokazatelja u jednom periodu od ostvarenih u prošlom periodu.

3) Smanjenje ostvarenih fiksnih rashoda u poređenju s planiranim zbog:

- a) promene nabavnih cena, i
- b) promena utrošaka u razdoblju.

4) Povećanje ostvarenih fiksnih rashoda u poređenju s planiranim zbog:

- a) promene nabavnih cena, i
- b) promene utrošaka u razdoblju.

5) Smanjenje ostvarenih varijabilnih rashoda u poređenju s planiranim zbog:

- a) promene nabavnih cena,
- b) promene utrošaka na količinsku jedinicu, i
- c) promene prodatih količina.

6) Povećanje ostvarenih varijabilnih rashoda u poređenju s planiranim zbog:

- a) promene nabavnih cena,
- b) promene utrošaka na količinsku jedinicu, i
- c) promene prodatih količina.

7) Odstupanje ostvarenog poslovnog rezultata od planiranog.

Pored navedenih veličina, predmet računovodstvene analize mogu biti i osnovna sredstva (opremljenost osnovnim sredstvima, istrošenost osnovnih sredstava i sl.); bruto i neto dobit (po radniku i raspodela i sl.); obrtna i poslovna sredstva, ekonomičnost, rentabilnost i akumulativnost poslovanja. No, treba napomenuti da zbog bliskosti računovodstvene i finansijske funkcije u preduzeću, treba voditi računa o tome šta je predmet računovodstvene, a šta finansijske analize.

### **3. Računovodstveni informacioni sistem**

#### **3.1. Upravljački informacioni sistem kao osnova računovodstvenog informacionog sistema**

Upravljanje preduzećem, odnosno poslovanjem, nezamislivo je bez upravljačkog informacionog sistema. Tačnije, bilo koje metode da se koriste u upravljanju poslovanjem ili pojedinim njegovim segmentima, one se bazi-  
raju na informacijama, odnosno polaze od informacija. Same upravljačke in-  
formacije mogu da se grupišu u tri područja:

- a) informacije za potrebe strateškog planiranja,
- b) informacije za potrebe kontrole upravljanja, i
- c) informacije za potrebe tekućeg poslovanja.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> J. Massie „Essentials of Management“, PHI, 1987, str. 129.

a) Informacije za potrebe strateškog planiranja su u upravljačkom vrhu preduzeća. One omogućuju preciznije određivanje načina i nivoa korišćenja pojedinih eksternih ograničenja i njihov uticaj na buduće poslovanje.

b) Informacije za potrebe kontrole upravljanja pomažu upravljačima (menadžerima) da sagledaju ostvarene poslovne rezultate i efekte u odnosu na planirane i na osnovu toga da preduzmu akcije koje su od interesa za preduzeće.

c) Informacije za potrebe tekućeg poslovanja prate poslovanje „dan po dan“ (kontinuirano) i pomažu da se zadaci i ciljevi ostvare što potpunije i kvalitetnije. One omogućavaju upravljačima da brzo reaguju i donose tzv. „odluke u hodu“.

Sve tri vrste informacija moraju pokrivati kako ukupnu problematiku upravljanja poslovanjem, tako i upravljanje pojedinim funkcijama i aktivnostima.

Dok se ovaj „problem“ doskora rešavao na način što je svaka funkcija (finansije, marketing, proizvodnja, kadrovi) izgrađivala svoj separatan informacioni sistem (za samo svoje potrebe) danas se smatra da savremeni i efikasni upravljački informacioni sistem mora biti jedinstven.

Naime, prikupljanje, selekcija i obrada podataka vršena je od strane svake funkcije posebno, što je dovođilo do toga da podaci nisu konzistentni, a ni uporedivi, informacije nisu uvek ažurne, a sam sistem je skup.

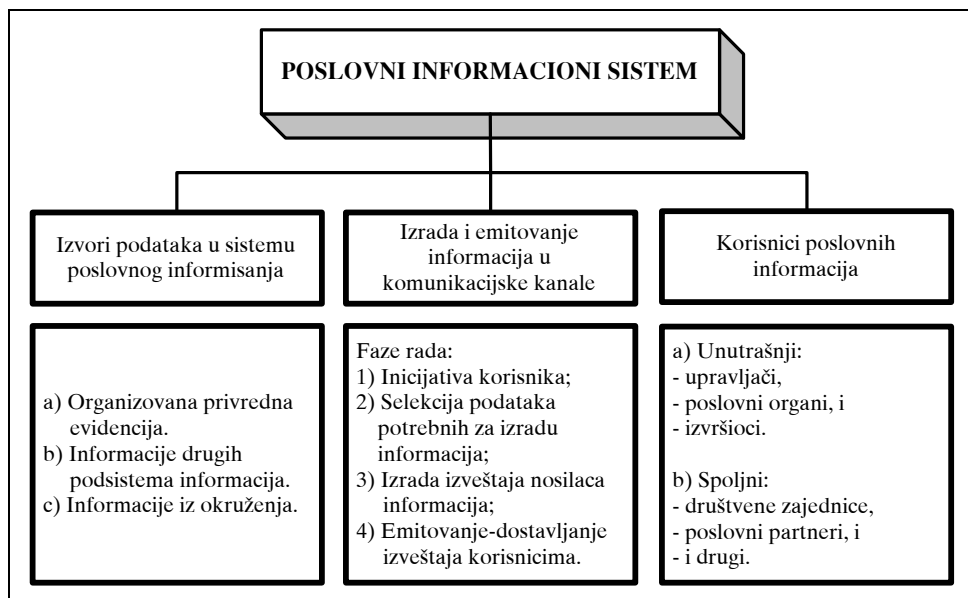
Rezultat evolucije u poimanju informacionog sistemna preduzeća jeste koncept „upravljačkog informacionog sistema“ („Management Information System – MIS“). „Upravljački informacioni sistem“ se može odrediti kao integralan, strukturiran kompleks ljudi, mašina i pravila za snabdevanje upravljača (menadžera) relevantnim potrebnim informacijama iz eksternih i internih izvora, radi kvalitetnijeg planiranja, kontrole i odlučivanja. Osnovu integralnog upravljačkog sistema čini baza podataka, kao organizovano „skladište“ informacija (internih i eksternih), uključujući i tzv. neobrađene informacije. Cilj je da baza podataka sadrži većinu upotrebljivih podataka koji se mogu koristiti od strane upravljača za njihove različite potrebe (za planiranje, kontrolu, odlučivanje i drugo).

Upravljački informacioni sistem može uspešno funkcionisati ako raspolaže adekvatnim podacima i ukoliko ima zainteresovanih za prijem i korišćenje informacija, slika 3.

Može se govoriti o tri faze izrade informacija:

1) Inicijativa korisnika za dobijanje poslovnih informacija dolazi u informacioni podsistem, a upućena je od strane korisnika. Ona je konkretna i ukazuje na sadržaj informacija zavisno od namene, kao i na vreme kada je informacija potrebna. Inicijativa se izražava normativnim aktima i to onda, kada dolazi do unutrašnjih korisnika. Isto tako, unutrašnji korisnik može inicijativu izraziti posebnim zahtevom, od slučaja do slučaja. Inicijativa dolazi u

informacioni podsistem ulaznim komunikacijskim kanalom. Kod spoljnih korisnika inicijativa za dobijanje informacija izražava se propisima i drugim aktima;



**Slika 3. Upravljački informacioni sistem – osnovni koncept**

2) Na osnovu primljene inicijative, stručno lice u podsistemu poslovnog informisanja obavlja selekciju podataka i to iz svih raspoloživih izvora u kojima se mogu naći podaci za izradu potrebnih namenskih informacija. Ovaj posao je stručan, a izvršilac, osim poznavanja celog toka prikupljanja, obrade i čuvanja podataka, mora potpuno vladati korišćenjem aplikativnih programa na personalnom računaru kao sredstvu u obradi i čuvanju podataka, te izradi samog izveštaja;

3) Izrada izveštaja, pogotovo onih u pismenom obliku, traži raspolaganje pouzdanim podacima iz odgovarajućih izvora, utvrđivanje sadržaja izveštaja, te poznavanje mogućnosti aplikativnog programa i persolnalog računara u pogledu oblika pripremanih izveštaja. Po potrebi, oni su tekstualni, tabelarni, grafikoni, različiti crteži, slike i drugi oblici;

4) Emitovanje – dostavljanje informacija korisnicima – njihova je otprema izlaznim kanalom, ili kanalima svakog podsistema poslovnog informisanja. Za potrebe internog informisanja u preduzeću, koriste se različita savremena tehnička sredstva. Uspešnost ove faze izrade umnogome je zavisna od organizacije komuniciranja.<sup>13</sup>

<sup>13</sup> H. Birolla, M. Habek, A. Kliment, K. Kliment, A. Pađen, D. Ugarković „Primjena osobnih kompjutera u radnim organizacijama“, Informator, Zagreb, 1985, str. 207.

Kada je reč o računovodstvenim informacijama treba reći da one služe kao podloga za donošenje poslovnih odluka i kao sredstvo kontrole. Izradu računovodstvene informacije ne treba poistovećivati sa odlučivanjem. Odlučivanje je upravljanje, a računovodstvo nema nikakvih ovlašćenja iz domena upravljanja preduzećem, ali ima obaveze da pruži upravljačima (menadžerima) informacije na osnovu kojih će oni doneti poslovne odluke. Zbog toga je računovodstvena funkcija odgovorna da pruži kvalitetne informacije, da ukaže na mogućnosti ostvarivanja predviđenog događaja, kao i na njegove posledice, da ukaže kako je predviđeni događaj ostvaren i koje su posledice iz toga proizašle, odnosno da ukaže na događaje koji uopšte nisu bili predviđeni, a ipak su se dogodili i na njihove posledice.

Polazeći od toga, u poslovanju preduzeća postoje tri grupe informacija:

- a) informacije za strateško odlučivanje,
- b) informacije za taktičko odlučivanje, i
- c) informacije za operativno odlučivanje.

Sve tri vrste računovodstvenih informacija čine osnovu za donošenje i strateških i taktičkih i operativnih odluka u procesu upravljanja poslovanjem.

U literaturi se obično smatra da su za strateške odluke potrebne uopštene, za taktičke više konkretne, a za operativne sasvim konkretne informacije. No, ipak je istina da je svako razvrstavanje računovodstvenih informacija prema odlukama, za čije donošenje služe, veoma delikatno. Zbog toga se pre može govoriti o intenzitetu korišćenja pojedinih vrsta računovodstvenih informacija pri strateškom, taktičkom i operativnom odlučivanju, nego o usmeravanju pojedinih vrsta računovodstvenih informacija isključivo za jednu vrstu odlučivanja.<sup>14</sup>

Kod strateškog odlučivanja i planiranja najjači je intenzitet obrađenih računovodstvenih informacija koje obuhvataju duže vremensko razdoblje (više godina), koje se odnose na budućnost, koje su kompleksne i koje imaju vertikalni smer kretanja.

Kod taktičkog odlučivanja najjači je intenzitet onih računovodstvenih informacija koje obuhvataju kraće vremensko razdoblje (jednu godinu ili deo godine), koje se odnose na budućnost i blisku prošlost i koje su kompleksne ili parcijalne i koje imaju vertikalni ili horizontalni smer kretanja.

Kod operativnog odlučivanja najjači je intenzitet izvornih računovodstvenih informacija koje obuhvataju trenutno stanje, koje su parcijalne i koje najčešće imaju horizontalni smer kretanja.

---

<sup>14</sup> I. Rodić „Računovodstvene informacije“, Informator, Zagreb, 1980.

### 3.2. Poslovni ciklusi i poslovna dokumenta

Iako je svako poslovanje po svojoj prirodi jedinstveno, ono se prvenstveno ogleda u četiri finansijske aktivnosti:

1. Prodaja proizvoda kupcima;
2. Kupovina roba od dobavljača;
3. Primanje novca – naplata; i
4. Izdavanje novca – isplata.

Sam proces prikupljanja računovodstvenih informacija za svaku od ove četiri aktivnosti ima u osnovi postojanje poslovne dokumentacije i pri tome sledeću logiku:

- ukoliko se poslovanje odvija, poslovna dokumentacija se aktivira i kroz nju sve poslovne transakcije ostavljaju svoj trag,
- poslovna dokumentacija takođe tada sadrži neobrađene podatke za računovodstvo, i
- ova poslovna dokumentacija takođe pomaže u sprovođenju kontrole (sprečavanje grešaka napr.).

Većina poslovnih transakcija zasniva se na tzv. evidencijama u pisanom obliku. Ove pisane evidencije ukazuju na to da se nešto važno dešava u poslovanju i u isto vreme sadrže podatke za registrovanje tih transakcija, kao njihovih rezultata u računovodstvu. Po tome treba naglasiti da uvek kada poslovanje sadrži neku važnu aktivnost, izveštaj o toj aktivnosti dobija oblik poslovnog dokumenta. Poslovni dokumenti su stoga sirov materijal računovodstvenih transakcija i svi podaci koji nastanu iz tog računovodstvenog sistema moraju ostaviti traga iza sebe na jedan i više osnovnih dokumenata. Većina izlaznih izveštaja se sačinjava direktno iz poslovnih dokumenata. Ovi dokumenti se obično čuvaju kao podrška za finansijsko informisanje. Mada se bilo koji posao može zasnivati na različitim poslovnim dokumentima, zajedničko je nekoliko tipova dokumenata koji prate većinu poslovnih aktivnosti. Tako su, na primer, za „ciklus prodaje proizvoda kupcima“, karakteristična četiri dokumenta.

#### ***a) Narud benica***

Kod većine poslova javlja se narudžbenica kao formalni oblik naručivanja materijala, osnovnih sredstava i sl. od dobavljača. Ovaj dokument, kako i sam njegov naslov ukazuje, jeste porudžbina robe po određenoj specifikaciji i u određenoj količini. Narudžbenica sadrži podatke o tome šta je naručeno, ko je naručio, kada je to učinjeno i dr. Sačinjava se u nekoliko primeraka. Originalni primerak ide dobavljaču, jedan primerak zadržava za se-



be lice-naručilac, jedan primerak se prosleđuje računovodstvu, a jedan primerak se daje licu koje treba da primi naručenu robu.

Međutim, treba naglasiti da ima narudžbenica koje pokazuju da se, dešava određena transakcija u poslovanju, tek onda kada je porudžbina primljena od strane dobavljača i kada je roba došla od dobavljača do kupca.

### ***b) Dugovni memorandum***

Kada roba kupljena na kredit ne zadovoljava kupca već se vraća prodavcu (dobavljaču) vrši se umanjenoje dugovanja prema dobavljaču. Prethodno se mora pripremiti dokument koji objašnjava i sadrži tačan iznos umanjenoja. Takođe, ovaj dokument sadrži obaveštenje dobavljaču da se roba vraća i da se dugovni iznos smanjuje za cenu vraćene robe.

Dugovni memorandum se obično sačinjava u više primeraka sa originalom koji služi kao obaveštenje dobavljaču; jedna kopija ostaje sa robom koja se vraća, a jedan primerak se prosleđuje računovodstvu.

Obaveštenje na tipičnom dugovnom memorandumu uključuje originalan broj porudžbine (tako da se roba može povezati sa originalnom narudžbenicom), kao i potpis lica koje robu vraća.

### ***c) Kreditni memorandum***

Ukoliko kupac vrati robu kupljenu na kredit, vrši se umanjenoje iznosa njegovog dugovanja. Tada nastaje dokument kojim se verifikuje (potvrđuje) da je završen povraćaj robe od strane kupca i u isto vreme smanjuje se dugovanje kupca za vrednost vraćene robe.

### ***d) Faktura***

Ovaj dokument je zapravo račun za prodatu robu za gotovinu ili na kredit. Pri tome je potrebno razlikovati dve vrste faktura: tzv. ulaznu i tzv. izlaznu fakturu. Ulazna faktura je faktura ispostavljena od strane dobavljača za kupljeni materijal, osnovna sredstva i slično, a izlazna faktura je faktura koja se ispostavlja kupcu za prodatu robu.

Važnost fakture kao poslovnog dokumenta ogleda se u tome što ona ima za posledicu priliv, ili odliv novčanih sredstava u preduzeće.

## **3.2.1. Prodajni ciklus**

Prodaja robe u gotovom ili na kredit, u svakom preduzeću je najfrekventnija poslovna transakcija. Sama prodaja je zapravo rezultat kontinuiteta proizvodnje i poslovanja svakog preduzeća. Prodajni ciklus započinje porudžbinom kupca (poštom, telefaksom i sl.). Po primljenoj porudžbini prodajno odeljenje sačinjava fakturu u šest primeraka. Ukoliko se radi o prodaji na kredit, tada je neophodno da jedan primerak fakture dođe u odeljenje za

odobravanje kredita, gde će se kredit odobriti ili neće.

Ukoliko je porudžbina prihvaćena, preduzeće mora da odredi odgovarajući transport robe do kupca.

Kopije fakture se dostavljaju onima kojima su potrebne – odeljenju plaćanja (finansijske operative) – da znaju da sledi plaćanje od strane kupca, transportnom odeljenju – da znaju da sledi prevoz robe, kao i magacinu radi pripreme robe. Jedna kopija odlazi kupcu kao potvrda porudžbine. Na ovaj način roba može izaći iz skladišta pošto je odobren zahtev upućen skladištu. Sledi utovar robe u transportno sredstvo koji prati otpremnica (koja treba da se slaže u količini i ceni) sa ranije poslatom fakturom kupcu. Jedan primerak otpremnice upućuje se odeljenju plaćanja radi upoređivanja sa odnosnom fakturom i utvrđivanja i praćenja nastanka i regulisanja dužničko-poverilačkih odnosa.

Kopije otpremnice i fakture dostavljaju se iz odeljenja plaćanja računovodstvu, radi evidentiranja nastalih transakcija. Pri tome, poželjno je da računovodstvo bar jednom mesečno sastavlja izveštaje o stanju dužničko-poverilačkih odnosa sa kupcima i takve izveštaje prosleđuje svakom kupcu ponaosob.

### **3.2.2. Ciklus nabavke**

Ovaj ciklus sastoji se u pribavljanju potrebnih elemenata za proces poslovanja – materijala, energije, osnovnih sredstava i sl. od dobavljača. Ciklus započinje utvrđivanjem potrebnih nabavki od određenih dobavljača. Nabavljač priprema narudžbenicu u tri primerka i prva dva šalje dobavljaču. Porudžbina je prihvaćena od strane dobavljača kada on vrati jedan potpisan primerak porudžbenice s njegove strane, nabavljaču. Ovaj vraćeni primerak narudžbenice nabavljač zadržava za sebe, a konačnu narudžbenicu upućuje odeljenju plaćanja, kao potvrdu da je potrebno uskoro izvršiti plaćanje za poručenu robu.

Zatim, dobavljač mora da utovari robu. Zajedno sa robom šalje primjemnicu i dva primerka fakture. Šef nabavnog odeljenja (ili odgovorni službenik) potpisuje primjemnicu i prosleđuje je u računovodstvo i u odeljenje plaćanja. Nabavljač proverava da li ispostavljena faktura odgovara porudžbini i isporučenoj robi, a zatim šalje primljeni račun (fakturu) odeljenju plaćanja, koje istu upoređuje sa primjemnicom.

U odeljenju plaćanja, porede se podaci u računu sa podacima iz primjemnice i podacima iz originalne narudžbenice i odobrava se račun parašom, odnosno potpisivanjem, a zatim sledi plaćanje dobavljaču. Plaćena faktura se upućuje računovodstvu radi regulisanja dužničko-poverilačkih odnosa.

Svakog meseca potrebno je iz računovodstva pripremiti izveštaj sa informacijama o izvršenim, plaćenim i neplaćenim nabavkama.

### 3.2.3. Ciklus „izdavanja novca“ (plaćanja)

Izdavanje gotovine prvenstveno je rezultat plaćanja izvršenih nabavki; ova plaćanja se dešavaju odmah po izvršenoj porudžbini ili posle određenog perioda. Izdavanje gotovine se vrši i u vezi plaćanja korišćenih usluga (iznajmljivanje opreme i sl.) ili za druge neophodne potrebe bitne za održavanje kontinuiteta poslovanja.

U najvećem broju slučajeva referent gotovinskih plaćanja prima dokumenta na osnovu kojih vrši plaćanja. Potvrda da je izvršeno gotovinsko plaćanje je dokument – virmanski nalog, a zatim i potvrda banke da su sredstva prenet sa računa dužnika na račun poverioca (izvod banke). Na osnovu ovih dokumenata sprovodi se adekvatna evidencija u računovodstvu.

### 3.2.4. Ciklus „primanja novca“ (naplata)

Primanje gotovine je najčešće posledica prodaje roba ili vršenja usluga. Slično izdavanju gotovine, ovaj ciklus može biti rezultat drugih poslovnih aktivnosti. Naplata sleduje posle ispostavljenih faktura (računa) i nju sprovodi referent gotovinske naplate. Poslovni dokument za ovaj vid naplate je primerak virmana i izvod iz banke. Isti dokument se prosleđuje računovodstvu koje evidentira ovu transakciju.

## 3.3. Dijagram tokova poslovne dokumentacije

Za uspostavljanje računovodstvenog informacionog sistema kao dela upravljačkog informacionog sistema preduzeća, neophodno je „snimiti“ svu postojeću poslovnu dokumentaciju, kao i utvrditi tokove njenog kretanja. Tokovi kretanja poslovne dokumentacije prikazuju se u tzv. „dijagramima tokova“.


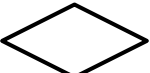
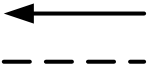
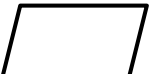

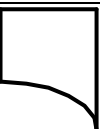
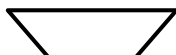
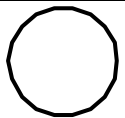


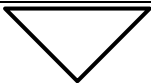
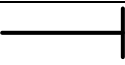
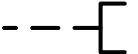
Dijagram tokova je slika koja pokazuje proceduru i kretanje dokumenata u sistemu, tj. slika, kako sistem (preduzeće) radi. Dijagram tokova se mora razvijati koliko god je moguće na standardan način i to iz tri razloga:

- lice koje sačinjava dijagram tokova ne treba da stvara pri tome novi metod,
- dijagrami tokova razvijeni od strane različitih osoba moraju biti uporedivi, i
- ukoliko jedna osoba razume jedan dijagram tokova, tada ona mora razumeti sve takve dijagrame.

### 3.3.1. Standardni simboli dijagrama tokova

Jedini mogući i ispravan način za razvijanje standardnih dijagrama tokova jeste korišćenje standardnih simbola na standardan način. Ti simboli

dati su slikom 4.

1.		Početak i kraj	8.		Mesto odluke
2.		Tokovi	9.		Računovodstveni zapis
3.		Štampani dokument	10.		Traka kalkulatora
4.		Korak ručne obrade	11.		Povezivanje na istoj strani
5.		Stalna datoteka	12.		Povezivanje na drugoj strani
6.		Privremena datoteka	13.		Odbacivanje
7.		Primedba			

**Slika 4. Simboli dijagrama tokova**

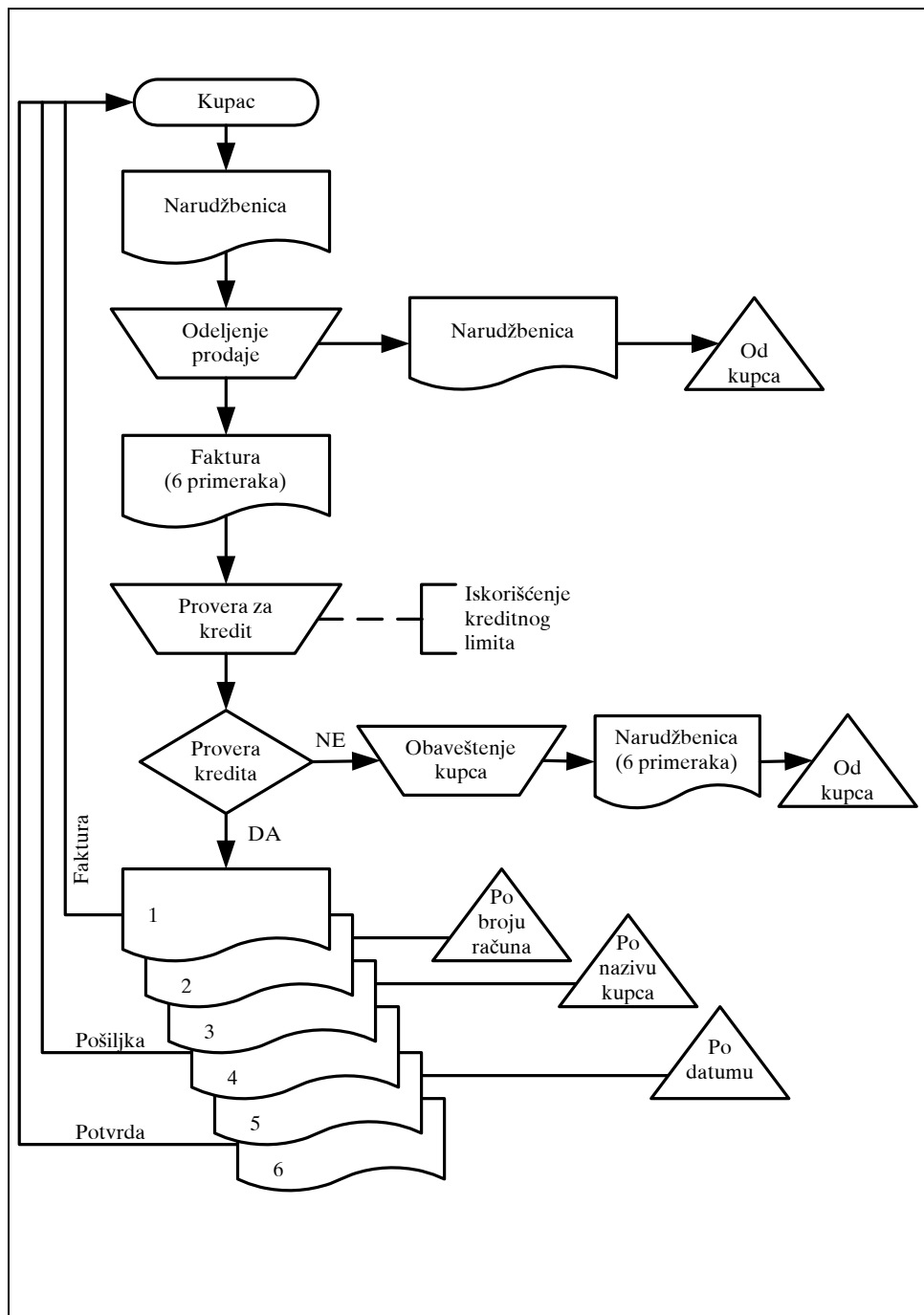
Postupak sačinjavanja jednog dijagrama tokova daće se na sledećem primeru:

Uprošćena transakcija prodaje robe, polazi od kupca koji šalje pisanu narudžbenicu. Odeljenje prodaje uzima ovu narudžbenicu; sačinjava fakturu u šest primeraka i formira predmet kupca. Faktura se prosleđuje kreditnom odeljenju koje proverava finansijsko stanje kupca i odobrava ili ne, kupcu prodaju na kredit.

Ukoliko kredit nije odobren, o tome se obaveštava kupac, zaključuje se predmet i sistem je završen.

Ako je prodaja na kredit odobrena kupcu, spremljenih šest primeraka fakture odlazi: jedan primerak kupcu; jedan se arhivira po broju računa (i u računovodstvu); jedan se arhivira pod nazivom kupca u (računovodstvu); jedan odlazi kupcu zajedno sa robom; jedan se zavodi po datumu nastanka dužničko-poverilačkog odnosa i jedan odlazi odmah kupcu kao potvrda porudžbine.

Rezultat ove transakcije (vrlo uprošćene) jeste dijagram tokova dat na slici 5.



Slika 5. Dijagram tokova za datu transakciju

### 3.3.2. Dijagram tokova upro ćenog sistema prodaje

**Oval.** Prvi simbol je OVAL (poćetak i kraj). Ovaj simbol pokazuje da nešto dolazi spolja u sistem, ili da nešto odlazi iz sistema van. Zbog toga, kada transakcija prodaje kreće od kupca, tada i dijagram tokova poćinje OVALOM „kupac“, slika 5.

**Tokovi.** Drugi simbol su linije tokova. Puna linija ukazuje na kretanje dokumenta, a isprekidana na kretanje informacije iz dokumenta. Linija tokova ne ukazuje samo na kretanje, već isto tako i na pravac kretanja.

**tampani dokument.** Ovaj simbol pokazuje oblik dokumenta ili izveštaja koji se koristi. Na slici 5 za navedeni primer prikazana je upotreba ovog simbola na više naćina

**Rućna obrada.** Ovaj simbol u obliku trapezoida pokazuje izvornu spoljnu obradu dokumenta. U konkretnom primeru, narudŹbenica kupca odlazi u prodajno odeljenje, gde se na osnovu nje priprema faktura u 6 primeraka.

**Stalna datoteka (arhiviranje).** Peti simbol je stalna datoteka. Naime“ u konkretnom primeru, prodajno odeljenje zadrŹava narudŹbenicu kupca i posle izdavanja 6 primeraka fakture (tj. ona ostaje u stalnoj datoteci).

**Privremena datoteka (arhiviranje).** Korišćenje ovog simbola nastaje onda kada se ukaŹe potreba da dokument privremeno (na odrećeno vreme) stoji na nekom mestu (odeljenju ili sl.). Na primer, pri utovaru robe neophodno je da narudŹbenica stoji na tom odeljenju radi kontrole kvantiteta i kvaliteta robe koja se isporućuje.

**Primedba.** Ovo je sedmi simbol koji se koristi za dalja uputstva, tj. primedbe, u slućajevima kada je to potrebno. U datom primeru, ovaj simbol se koristi da objasni svrhu i postupak provere kreditnog zahteva.

**Mesto odluke.** Korišćenje ovog vaŹnog simbola je zapravo korak u dijagramu tokova, kada postoje alternativne mogućnosti u donošenju odluke. Tako se ovaj simbol koristio u datom primeru za potrebe odluke da li odobriti ili ne odobriti kupcu kupovinu robe na kredit i davao je 2 moguća rezultata – DA ili NE.

**Zapis.** Deveti simbol je zapis, ili izveštaj, ili pak glavna knjiga. To je pojedinaćni simbol iz dokumenata, zato Źto ga nije neophodno pokazati u raćunovodstvenom izveštaju.

**Traka kalkulatora.** Navedeni simbol se koristi kada se, na primer, utvrćuje ukupna kolićina prodaje.

**Povezivanje na istoj strani.** Ovaj simbol pokazuje taćku u kojoj dijagram tokova prestaje (na primer, na jednoj strani) a drugi (za povezivanje na drugoj strani) pokazuje gde se on ponovo nastavlja.

**Povezivanje na drugoj strani.** Korišćenje ovog simbola je objašnjeno kod napomena o prethodnom simbolu, imajući svrhu da pokaŹe kako i

gde dijagram tokova treba povezati.

**Odbacivanje.** Poslednji simbol ima ulogu da vrši odbacivanje nepotrebnog dokumenta i sl.

Međutim i pored svega rečenog, dati dijagram tokova na slici 5, nije celovit, s obzirom da kompletan dijagram tokova uključuje i prikaz odeljenja, tačnije naziva radnog mesta od koga dokumenat dolazi i kome se upućuje.

Tako sređen dijagram tokova za primer ciklusa prodaje, imao bi sledeći izgled, slika 6.

Pošto svaka prodaja ima za cilj i naplatu vrednosti prodate robe, to se i ovaj ciklus može predstaviti pomoću dijagrama tokova, slika 7.

### **3.4. Izlazni izveštaji računovodstvenog informacionog sistema i njihovi korisnici**

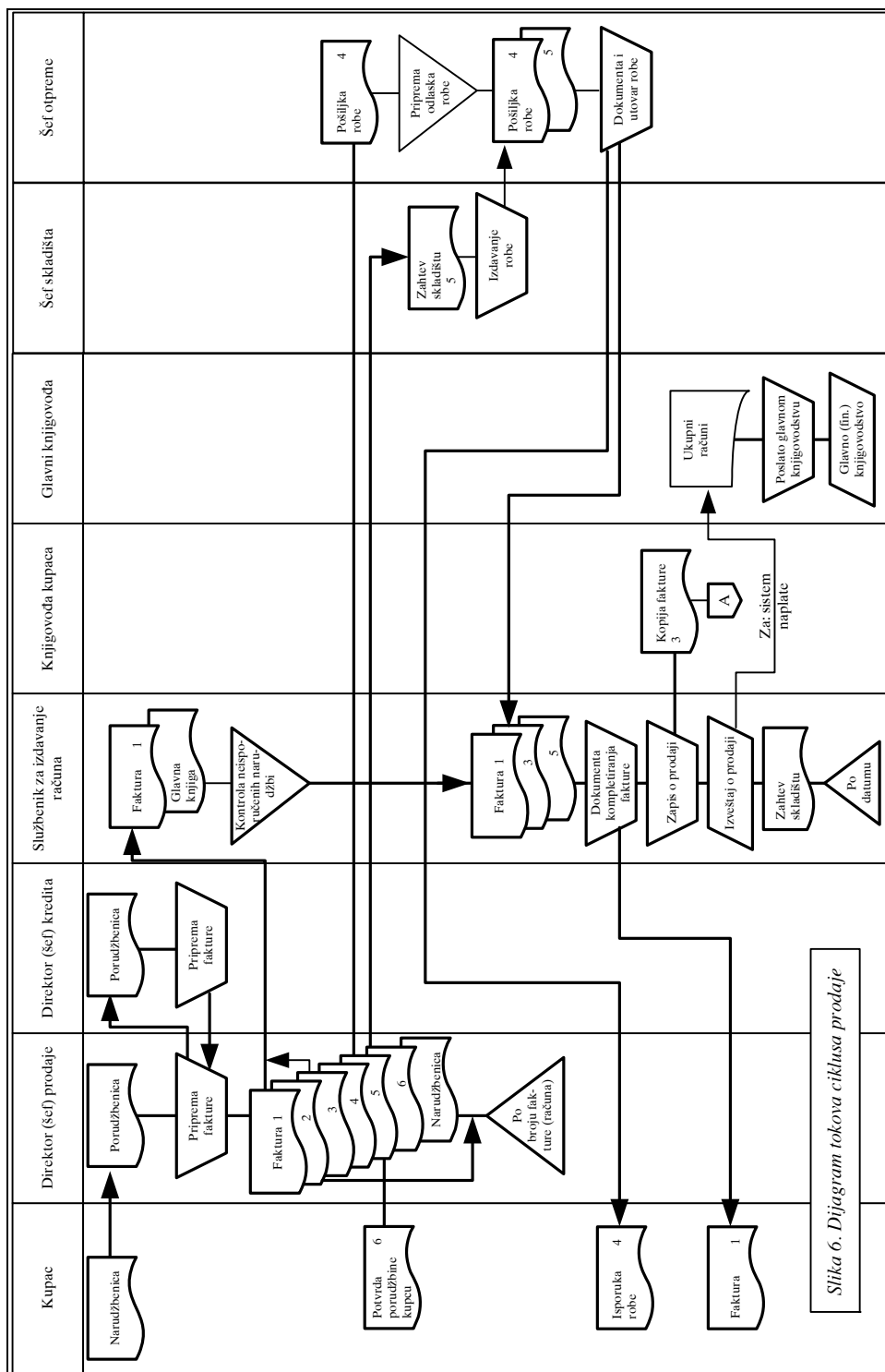
Proizvod ukupne računovodstvene funkcije u preduzeću, a to znači zapravo svih aktivnosti koje je sačinjavaju, jeste i uspostavljanje takvog računovodstvenog informacionog sistema kao dela integralnog upravljačkog informacionog sistema preduzeća koji će pružati kvalitetne, ažurne i značajne informacije ne samo „vrhu menadžmenta“, već i svim funkcijama u preduzeću. Ovo je bitno, zbog toga, što nema funkcije, to jest aktivnosti u bilo kom preduzeću koja svoje poslovanje u sadašnjosti i budućnosti ne zasniva na podacima i informacijama iz prošlosti.

Rezultat ovakvih potreba „funkcijskih“ delova preduzeća, kao i njegovog upravljačkog aparata, jeste i postojanje veoma raznolike poslovne dokumentacije i pre svega definisanje njenog sadržaja, kao i tokova njenog kretanja.

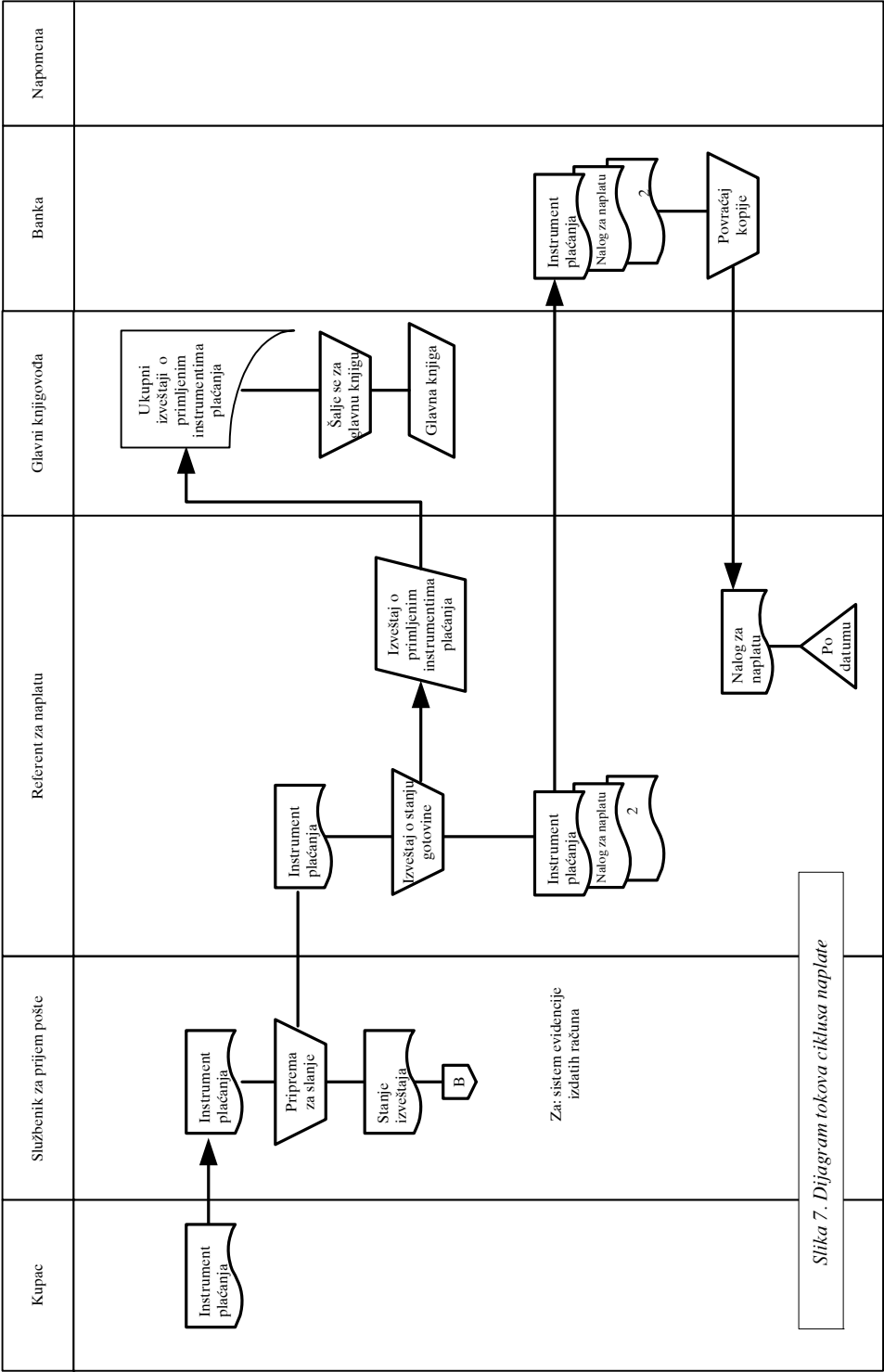
Sledeći korak u cilju zadovoljenja pomenutih potreba (a pri ustroju računovodstvenog informacionog sistema) jeste tzv. definisanje zahteva, tj. izlaza, odnosno izlaznih izveštaja, pregleda i slično.

U ovom koraku poželjno je da to učini svaki funkcijski deo preduzeća, a naravno i menadžment. Od toga, koliko su celovito, jasno i precizno definisani korisnički zahtevi, u velikoj meri zavisi i kvalitet izlaza, tj. izveštaja, pregleda i sl. što čini output računovodstvenog informacionog sistema.

Na ovaj način posmatrano, može se odrediti za svaku funkciju u preduzeću koje su to vrste informacija čiji izvor treba da bude računovodstveni informacioni sistem, kao i kakav izgled treba da imaju „izlazi“ (izveštaji, pregledi) računovodstvenog informacionog sistema, slika 8 i slike 9-20.







FUNKCIJA	RAČUNOVODSTVENE INFORMACIJE
<b>NABAVNA FUNKCIJA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Stanje zaliha materijala, energije, sitnog inventara i slično;</li> <li>– Vrednost zaliha materijala, energije, sitnog inventara i slično;</li> <li>– Stanje obaveza prema dobavljačima;</li> <li>– Stanje potraživanja od dobavljača;</li> <li>– Kretanje nabavnih cena po materijalu;</li> <li>– Kretanje nabavnih cena po dobavljaču;</li> <li>– Broj dana vezivanja zaliha materijala;</li> <li>– ...</li> </ul>
<b>FINANSIJSKA FUNKCIJA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Ostvarenje plana sredstava i izvora sredstava;</li> <li>– Ostvarenje plana prihoda i rashoda;</li> <li>– Ostvarenje plana dobiti i njene raspodele;</li> <li>– Istrošenost osnovnih sredstava;</li> <li>– Ostvarenje plana investicija;</li> <li>– Cena pozajmljenih (tuđih) sredstava;</li> <li>– Prosečan iznos priliva finansijskih sredstava;</li> <li>– Prosečan dnevni odliv finansijskih sredstava;</li> <li>– ...</li> </ul>
<b>PROIZVODNA FUNKCIJA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Step en iskorišćenja kapaciteta;</li> <li>– Ostvarenje plana obima proizvodnje;</li> <li>– Ostvarenje plana strukture proizvodnje;</li> <li>– Odstupanje stvarnih od planiranih direktnih troškova po mestu nastanka troškova;</li> <li>– Odstupanje stvarnih od planiranih direktnih troškova po nosiocima troškova;</li> <li>– Kriterijum za raspodelu zajedničkih troškova;</li> <li>– Troškovi održavanja sredstava za rad;</li> <li>– Troškovi zbog loma i kvara mašina;</li> <li>– Troškovi zbog lošeg kvaliteta proizvoda;</li> <li>– Rentabilnost davanja osnovnih sredstava u zakup;</li> <li>– Broj dana vezivanja nedovršene proizvodnje;</li> <li>– ...</li> </ul>
<b>PRODAJNA FUNKCIJA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Struktura cene koštanja proizvoda;</li> <li>– Struktura prodajne cene;</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Prihod po proizvodu;</li> <li>– Dobit po proizvodu;</li> <li>– Prihod sa domaćeg tržišta;</li> <li>– Prihod sa ino tržišta;</li> <li>– Nenaplaćena potraživanja od kupaca;</li> <li>– Neizmirene obaveze prema kupcima;</li> <li>– Način plaćanja kupaca;</li> <li>– Datum nastanka dužničko-poverilačkog odnosa;</li> <li>– Stanje zaliha gotovih proizvoda;</li> <li>– Vrednost zaliha gotovih proizvoda;</li> <li>– Troškovi propagande ukupno i po proizvodima;</li> <li>– Troškovi istraživanja tržišta ukupno i po proizvodima;</li> <li>– Broj dana vezivanja zaliha gotovih proizvoda;</li> <li>– Prihodi po prodavcu (osobi);</li> <li>– ...</li> </ul>
<b>KADROVSKA FUNKCIJA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Iskorišćenje fonda radnog vremena;</li> <li>– Efikasnost sistema vrednovanja rada;</li> <li>– Ekonomska opravdanost uvođenja nove smene;</li> <li>– Produktivnost rada;</li> <li>– Visina lične zarade po radniku;</li> <li>– Visina lične zarade po vrsti stručne spreme;</li> <li>– ...</li> </ul>
<b>RAZVOJNA FUNKCIJA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Troškovi razvoja novog proizvoda;</li> <li>– Troškovi kupovine licenci;</li> <li>– ...</li> </ul>
<b>MENADMENT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Bilans stanja (bilans sredstava i izvora sredstava);</li> <li>– Bilans uspeha (bilans rashoda i prihoda);</li> <li>– Bilans dobiti i raspodele dobiti;</li> <li>– Parcijalni bilans (bilans obrtnih sredstava i bilans tuđih izvora sredstava i sl.);</li> <li>– Bilans neposlovnih sredstava;</li> <li>– ...</li> </ul>

**Slika 8. Računovodstvene informacije za funkcije u preduzeću i upravljače**

PREDUZEĆE

PREGLED

PRIJEMNICA

UNOS

VS    OC    SKL    DOK    DATUM

R. BR.	BROJ NARUDŽ.	ŠIFRA DOBAV.	CARINA I DAŽBINE	TROŠKOVI TRANSPORTA	OSTALI TROŠKOVI NABAVKE	UKUPNA NABAVNA VREDNOST

R. BR.	IDENT. BROJ	JED. MERE	NAZIV	ZAPREMLJENA KOLIČINA	CENA	VREDNOST

KONTROLISAO:

PREUZEO:

ŠIFRA REFERENTA NABAVKE:

Slika 9. Prijemnica (unos)

<b>PREDUZEĆE:</b>				<b>PREGLED:</b>			
<b>ZALIHE ISPOD KOLIČINE NA DAN: PO ŠIFRI PLANERA: DNEVNI PREGLED (PO NAZIVU)</b>							
<b>IFRA:</b>							
IDENT	JED. MERE	NAZIV	REFERENTNI DOKUMENT	IZLAZ KOLIČINA	STANJE KOLIČINA	SIGNALNA KOLIČINA	NARUČENA KOLIČINA

*Slika 10. Stanje zaliha ispod količine*

<b>PREDUZEĆE:</b>				<b>PREGLED:</b>					
<b>STANJE ZALIHA NA DAN: PO ŠIFRI UREĐAJA U: KUMULATIV OD: (PO NAZIVU)</b>									
<b>IFRA:</b>									
IDENT	JED. MERE	NAZIV	REFERENTNI DOKUMENT	ULAZ		IZLAZ		STANJE KOLIČINA	SIGNALNA KOLIČINA
				DAT.	KOL.	DAT.	KOL.		

*Slika 11. Stanje zaliha po uređaju*

<b>PREDUZEĆE:</b>				<b>PREGLED:</b>				
<b>NEAKTIVNE ZALIHE NA DAN: PO ŠIFRI UREĐAJA U: KUMULATIV OD: (PO NAZIVU)</b>								
<b>IFRA:</b>								
IDENT	JED. MERE	NAZIV	REFERENTNI DOKUMENT	ULAZ		STANJE KOLIČINA	CENA JEDINIČ.	VREDNOST
				DAT.	KOL.			

Slika 12. Neaktivne zalihe

<b>PREDUZEĆE:</b>				<b>PREGLED:</b>			
<b>REGISTAR NEISPORUČENIH ROBA PO ŠIFRI UREĐAJA U: (PO IDENT)</b>							
<b>IFRA:</b>							
IDENT	JED. MERE	NAZIV	REFERENTNI DOKUMENT	STANJE KOLIČINA	SIGNALNA KOLIČINA	NARUDŽBA KOLIČINA	
<b>UREĐAJ: ŠIFRA: NAZIV:</b>							

Slika 13. Registar neisporučenih roba

<b>PREDUZEĆE:</b>				<b>PREGLED:</b>		
<b>DATUM:</b>						
<b>REKAPITULACIJA PROMENA PO VRSTAMA I SKLADIŠTIMA</b>						
VRSTA DOKUM.	VRSTA ROBE	SKLAD.	BROJ STAVKI	DUGUJE	POTRAŽUJE	SALDO
UKUPNO ZA VRSTU ROBE						
UKUPNO ZA VRSTU ROBE						
UKUPNO ZA VRSTU ROBE						
UKUPNO ZA VRSTU ROBE						
UKUPNO ZA VRSTU ROBE						

***Slika 14. Rekapitulacija promena po vrstama i skladi tima***

<b>PREDUZEĆE:</b>				<b>PREGLED:</b>	
<b>DATUM:</b>					
<b>REKAPITULACIJA NABAVKE PO SKLADIŠTIMA</b>					
SKLAD.	FAKTURNNA VREDNOST	CARINA	TRANSPORTNI TROŠKOVI	OSTALI TROŠKOVI	NABAVNA VREDNOST

***Slika 15. Rekapitulacija nabavke po skladi tima***





<b>PREDUZEĆE:</b>								
<b>KONTO:</b> <b>STANJE NA DAN:</b>								
<b>SPECIFIKACIJA</b> <b>POTRAŽIVANJA OD KUPACA – OBAVEZA PREMA DOBAVLJAČIMA</b>								
NALOG		OPIS PROMENE	BROJ KUF/KIF	DATUM	ORG. JED.	VALUTA	IZNOS	
DATUM	BROJ						DUGUJE	POTRAŽUJE

*Slika 18. Specifikacija potraivanja od kupaca*

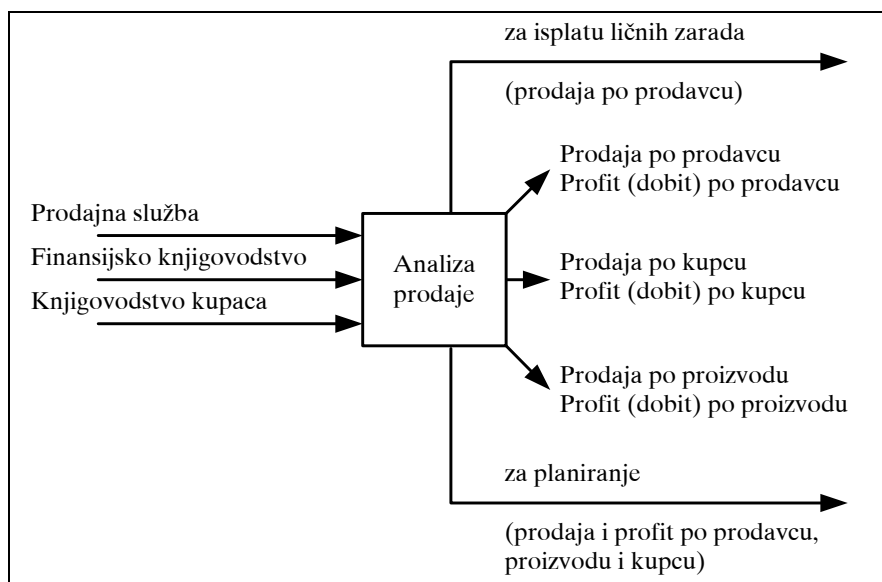
<b>PREDUZEĆE:</b>					
<b>STANJE NA DAN:</b>					
<b>BILANS STANJA</b>					
KONTO	NAZIV KONTA	PROMET		SALDO	
		DUGUJE	POTRAŽUJE	DUGUJE	POTRAŽUJE

*Slika 19. Bilans stanja*

<div> <div>PREDUZEĆE:</div> <div>STANJE NA DAN:</div> </div>				
<div>BRUTO BILANS</div> <div>REKAPITULACIJA PO KLASAMA</div>				
KLASA	PROMET		SALDO	
	DUGUJE	POTRAŽUJE	DUGUJE	POTRAŽUJE
0				
1				
2				
3				
4				
5				
7				
8				
9				
ZBIR BILANSA				

**Slika 20. Bruto bilans – rekapitulacija po klasama**

Ukoliko su korisnički zahtevi vezani za analizu ciklusa prodaje primene na izlazne podatke i izveštaje računovodstvenog informacionog sistema, dobijaju se računovodstveni tokovi i korisnički zahtevi dati na slici 21, kao i sledeće vrste računovodstvenih izveštaja, slike 22-27.



**Slika 21. Računovodstveni tokovi i korisnički zahtevi**

PREDUZEĆE: „MOST“ SMEDEREVO		ANALIZA PROFITA PO PRODAVCU PERIOD: 01.01. - 30.09.2005.			DATUM: 30.09.2005.
Šifra prodavca	Ime prodavca	Iznos prodaje	Troškovi	Profit (suma)	u %
21701	Ivan Andrić	21.500,00	12.000,00	9.500,00	44,18
21702	Zoran Adžić	43.800,00	21.400,00	22.400,00	51,14
21703	Milan Mitrović	19.800,00	11.200,00	8.600,00	43,43
21704	Petar Drašković	51.000,00	23.000,00	28.000,00	54,90
21705	Dragan Vujić	38.000,00	16.200,00	21.800,00	57,36
UKUPNO		174.100,00	83.800,00	90.300,00	

Slika 22. Analiza profita po prodavcu preduzeća „Most“

PREDUZEĆE: „MOST“ SMEDEREVO			ANALIZA PRODAJE PO PRODAVCU PERIOD: 01.01. - 30.09.2005.		DATUM: 30.09.2005.
Šifra prodavca	Ime prodavca	Iznos prodaje	Iznos prodaje u istom periodu prošle godine	u %	
21701	Ivan Andrić	21.500,00	20.100,00	+6,50	
21702	Zoran Adžić	43.800,00	28.800,00	+52,08	
21703	Milan Mitrović	19.800,00	24.000,00	-21,21	
21704	Petar Drašković	51.000,00	38.000,00	+34,21	
21705	Dragan Vujić	38.000,00	26.200,00	+45,03	
UKUPNO		174.100,00	137.100,00		

Slika 23. Analiza prodaje po prodavcu preduzeća „Most“

PREDUZEĆE: „MOST“ SMEDEREVO								ANALIZA PROFITA PO PROIZVODU PERIOD: 01.01. - 30.09.2005.				DATUM: 30.09.2005.	
PROIZVOD			Proizv- edeno	Cena po komadu	Troškovi po kom.	Ukupan iznos		Iznos profita	Profit u %				
Klasa	Šifra	Naziv				Prodaje	Troškova						
20	21200	Zakivak	100	12	8	1.200,00	800,00	400,00	+33,33				
20	21202	Odkivak	320	15	11	4.800,00	3.520,00	1.280,00	+26,66				
UKUPNO ZA KLASU			420			6.000,00	4.320,00	1.680,00					
30	32230	Eksre R-1	720	4	1	2.880,00	720,00	2.160,00	+75,00				
30	32234	Eksre R-2	880	10	8	8.800,00	7.040,00	1.760,00	+20,00				
30	32401	Eksre R-3	220	6	3	1.320,00	660,00	660,00	+50,00				
UKUPNO ZA KLASU			1.820			13.000,00	8.420,00	4.580,00					
UKUPNO			2.240			19.000,00	12.740,00	6.260,00					

Slika 24. Analiza profita po proizvodu preduzeća „Most“

PREDUZEĆE: „MOST“ SMEDEREVO			ANALIZA PRODAJE PO PROIZVODU PERIOD: 01.01. - 30.09.2005.		DATUM: 30.09.2005.
PROIZVOD			Ukupan iznos prodaje	Iznos prodaje u istom periodu prošle godine	u %
Klasa	Šifra	Naziv			
20	21200	Zakivak	1.200,00	1.120,00	+7,00
20	21202	Odkivak	4.800,00	2.800,00	+71,43
UKUPNO ZA KLASU			6.000,00	3.920,00	
30	32230	Eksre R-1	2.880,00	4.200,00	-31,43
30	32234	Eksre R-2	8.800,00	5.100,00	+72,55
30	32401	Eksre R-3	1.320,00	900,00	+46,66
UKUPNO ZA KLASU			13.000,00	10.200,00	
UKUPNO			19.000,00	14.120,00	

Slika 25. Analiza prodaje po proizvodu preduzeća „Most“

PREDUZEĆE: „MOST“ SMEDEREVO			ANALIZA PROFITA PO KUPCU PERIOD: 01.01. - 30.09.2005.		DATUM: 30.09.2005.
Šifra kupca	Naziv kupca	Iznos prodaje	Troškovi prodaje	Iznos profit	u %
01123	„PKB“	22.100,00	15.200,00	6.900,00	+31,22
01125	„RAD“	4.300,00	3.300,00	1.000,00	+23,25
01127	„7. JULI“	29.000,00	20.000,00	9.000,00	+31,03
01232	„RK BEOGRAD“	86.800,00	53.500,00	33.300,00	+38,36
01236	„ZMAJ“	12.200,00	9.000,00	3.200,00	+26,22
01239	„ARMATURE“	31.000,00	28.000,00	3.000,00	+9,67
UKUPNO		185.400,00	129.000,00	56.400,00	

Slika 26. Analiza profita po kupcu preduzeća „Most“

PREDUZEĆE: „MOST“ SMEDEREVO			ANALIZA PRODAJE PO KUPCU PERIOD: 01.01. - 30.09.2005.		DATUM: 30.09.2005.
Šifra kupca	Naziv kupca	Iznos prodaje	Iznos prodaje u istom periodu prošle godine	u %	
01123	„PKB“	22.100,00	15.000,00	+47,33	
01125	„RAD“	4.300,00	4.000,00	+7,50	
01127	„7. JULI“	29.000,00	35.000,00	-17,14	
01232	„RK BEOGRAD“	86.800,00	70.000,00	+24,00	
01236	„ZMAJ“	12.200,00	6.000,00	+103,33	
01239	„ARMATURE“	31.000,00	27.000,00	+14,81	
UKUPNO		185.400,00	157.000,00		

Slika 27. Analiza prodaje po kupcu preduzeća „Most“

### 3.5. Kompjuterizovan računovodstveni informacioni sistem

Upravljanje poslovanjem nezamislivo je, kao što je već rečeno bez poslovnog upravljačkog informacionog sistema, čiji sastavni deo čini i računovodstveni informacioni podsistem. Pri tome, računovodstveni informacioni podsistem ima jednu od najznačajnijih uloga u tom procesu, s obzirom da raspolaže podacima o svim aspektima poslovanja preduzeća. Otuda i zahtev da informacije koje čine „output“ ovog informacionog sistema moraju „biti kvalitetne, tj. potpune i ažurne“. „Kvalitet“ izlaznih informacija između ostalog, u velikoj meri, zavisi od sredstava koja se koriste pri njihovoj obradi. Naime, funkcionisanje računovodstvenog informacionog sistema može biti zasnovano na tzv. „ručnoj obradi podataka“ („klasičan“ računovodstveni informacioni sistem) ili na tzv. „mašinskoj obradi podataka“ (automatizovan računovodstveni informacioni sistem). No, imajući u vidu veliku dinamiku u poslovanju preduzeća u današnjim uslovima, tj. priličan broj raznovrsnih poslovnih transakcija koje se svakodnevno događaju u preduzeću, očigledno je da klasičan (ručni) način obrade podataka u računovodstvu ne može da zadovolji zahtev za potpunim i ažurnim informacijama računovodstvenog informacionog sistema. Stoga se može konstatovati, da jedino automatizovani računovodstveni informacioni sistem predstavlja kvalitetnu osnovu poslovnog upravljačkog informacionog sistema.

#### 3.5.1. Osnovne komponente automatizovanog računovodstvenog informacionog sistema

Osnovne komponente automatizovanog računovodstvenog informacionog sistema mogu se svrstati u dve grupe – „Hardver“ i „Softver“. Svi kompjuterizovani sistemi sadrže obe osnovne komponente, a veći relativni značaj jedne ili druge, zavisi od posebnosti sistema i perspektive njegovog korišćenja.

Izraz „Hardver“ (HARDWARE) odnosi se na mašine koje se koriste u sistemu. Tačnije, većina ljudi pod „HARDVEROM“, podrazumeva kompjuter, ili sistem kompjutera. Usled toga što su mašine, tj. hardver vidljive golim okom, uglavnom se veća pažnja poklanja njima, nego softverskim komponentama sistema.

Izraz „Softver“ (SOFTWARE) odnosi se na ulaznu mrežu instrukcija koje usmeravaju i kontrolišu aktivnosti hardvera (mašine – kompjutera). Zajedno, hardver i softver čine kompjuterski sistem koji može da funkcioniše i razvija se normalno.<sup>15</sup>

Za razumevanje mašina kako ovaj sistem funkcioniše može poslužiti jednostavan džepni kalkulator. Da bi kalkulator mogao da se koristi,

---

<sup>15</sup> J. Page, P. Hooper „Accounting and information systems“, PHI, 1987, str. 161.

problem koji treba rešiti, jeste poznavanje čitave serije koraka – njihovog redosleda. Ovi koraci se moraju pretvoriti u mrežu instrukcija i naredbi (softver) koje neko zadaje kalkulatoru (hardver). Jedan deo kalkulatora je tako oblikovan i konstruisan da može da primi te instrukcije-naredbe, tako da mašina prenosi ove instrukcije napolje u vidu traženih podataka. U kalkulatoru, tastatura brojeva i matematičkih funkcija predstavlja izlaz hardverskih komponenata. Sve naredbe moraju proći kroz ovu hardversku komponentu. Ukoliko naredbe prolaze preko tastature, one moraju biti „uskладиštene“, a zatim prerađene od strane drugih hardverskih komponenti. Naredbe se obično prenose izvan kalkulatora pomoću elektronskog kola sadržanog u mašini, a zatim se prenosi i rezultat ili odgovor osobi koja je „postavila problem kalkulatoru“. Izlazni deo kalkulatora je vizuelno izložen i na njemu se očitavaju cifre koje su rešenje zadatog problema.

#### ***a) Kompjuterski hardver***

Iako postoji veliki broj različitih mašina, ipak je moguće odrediti neophodne komponente svakog kompjuterskog sistema. Naime, hardversku osnovu mora da sačinjava svaka od sledećih funkcija:

- ULAZI;
- UNOŠENJE;
- POSTUPAK;
- IZLAZI.

#### ***b) Kompjuterski softver***

Kompjuterski softver čine sledeće komponente:

- Operativni sistem, kao mreža internih „uskладиštenih“ opštih naredbi koje kontrolišu i koordiniraju aktivnosti različitih hardverskih funkcija. Ove naredbe poznate su pod imenom kontrolni program, ili operativni sistem; i
- Aplikativni program je druga softverska komponenta. Njega čine takođe instrukcije-naredbe koje moraju biti date u pisanom obliku od strane preduzeća za „proizvodnju“ softvera, svima koji te softvere kupuju.

### **3.5.2. Mikrokompjuter – osnova računovodstvenog informacionog sistema**

Već je rečeno da se poslovanje svakog preduzeća u današnjim uslovima, karakteriše velikom dinamičnošću, tj. velikim brojem poslovnih transakcija. Usled toga, praćenje takvog obima poslovanja zahteva stalno unošenje i prerađu ogromnog kvantuma podataka. No, može se reći da sve ove potrebe većine preduzeća, veoma uspešno mogu da zadovolje mikrokompjuteri, ili kako se popularno zovu personalni računari.

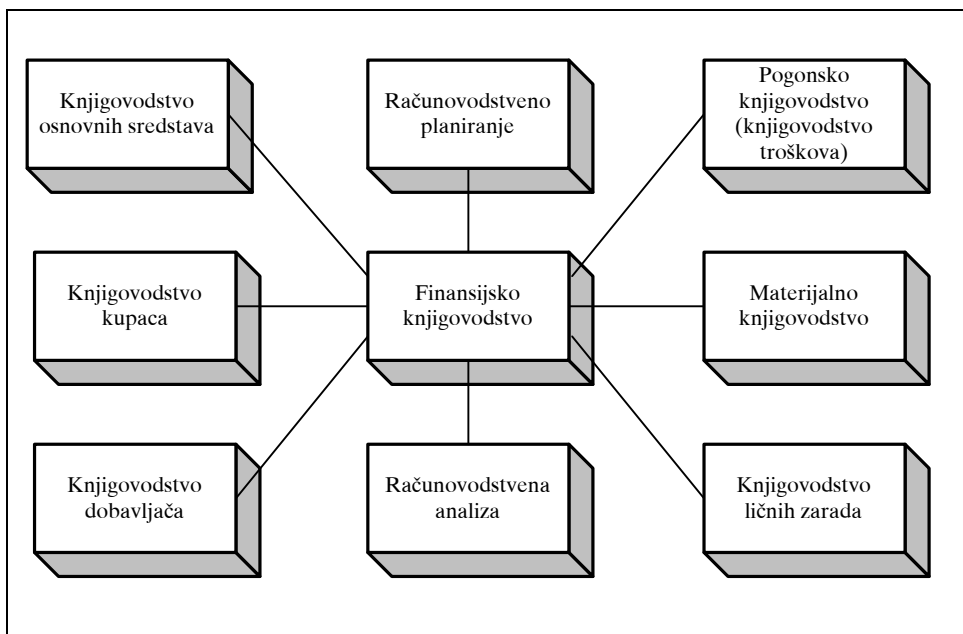
Mikrokompjuteri omogućavaju automatizaciju knjigovodstva i računovodstvenog poslovanja i pružaju mogućnost za brzo sačinjavanje različi-

tih izveštaja i pregleda. U isto vreme postojanje različitih programa za računovodstveno poslovanje, kojim se ono automatizuje, čini sve podatke o poslovanju ažurnim, te dostupnim i za svaku vrstu poslovnog odlučivanja.

Automatizacija računovodstvenog poslovanja, te na toj osnovi moguće uspostavljanje računovodstvenog informacionog sistema, podrazumeva i odgovarajuću softversku podršku.

Kako se automatizacija u svetu vrši uvođenjem personalnih računara, to su i razvijeni softveri tj. programski paketi za računovodstveno poslovanje. Pošto je računovodstveno poslovanje prilično kompleksno s obzirom da mu je suština u praćenju svih segmenata poslovanja i pri tome „operiše“ sa velikim brojem poslovnih dokumenata, a imajući uz to i zahteve za pružanje velikog spektra informacija, pregleda i izveštaja, to se programski paket za računovodstveno poslovanje uglavnom zasniva na modularnom pristupu, čiju osnovu čini paket finansijskog knjigovodstva (glavna knjiga).

Rezultat ovakvog pristupa jeste postojanje većeg broja modula – programa koji svi zajedno čine integralan računovodstveni programski paket – softver, slika 28.



**Slika 28. Računovodstveni programski paket (modularni pristup)**

Međutim, treba naglasiti i to, da primeni određenog softvera za potrebe računovodstvenog informacionog sistema treba prilaziti veoma selektivno. Naime, pojedinačne potrebe svakog preduzeća, odnosno zahtevi koji proizilaze iz različitosti prirode i sadržaja poslovanja, a stavljaju se pred

računovodstveni informacijski sistem, zahtevaju detaljnu analizu svih ponuđenih softverskih paketa, kako bi se izabrao onaj „pravi“.

## **4. Organizacija računovodstvene funkcije**

### **4.1. Elementi organizacije računovodstva**

Aдекватna organizacija računovodstvene funkcije predstavlja komponentu upravljanja računovodstvom, s obzirom da omogućuje njegovo sprovođenje. Kao što bez dobre organizacije poslovanja nema dobrog upravljanja poslovanjem, tako i bez organizacije računovodstva nema upravljanja računovodstvom u preduzeću. Zadatak organizacije računovodstvene funkcije je da obezbedi što racionalnije obavljanje svih računovodstvenih procesa, a u okviru njih i svih računovodstvenih poslova i zadataka, kao i da pruži adekvatne računovodstvene informacije.

Organizaciju računovodstva treba racionalno postaviti, tj. računovodstvenu funkciju treba organizovati tako da ona bude efikasna i ekonomična. To znači da treba stvoriti takvu organizaciju računovodstva koja će omogućiti ostvarenje računovodstvenih zadataka sa što manjim troškovima.

Za racionalnu organizaciju računovodstvene funkcije potrebno je da postoji:

- skladan odnos između pojedinih funkcija preduzeća, i
- usklađenost unutar računovodstvene funkcije.

Ukoliko ne postoji skladan odnos između računovodstvene i ostalih funkcija, onda organizacija računovodstva ne može biti racionalna. Ako je računovodstvena funkcija predimenzionirana u odnosu na ostale funkcije, ona neće biti ekonomična. Ako je računovodstvena funkcija mala u odnosu na ostale funkcije, tj. ako je nedovoljna, ona neće biti efikasna i neće odgovarati zadacima koji se od nje očekuju.

Usklađenost unutar računovodstvene funkcije znači da struktura računovodstvene službe u kvalitativnom i kvantitativnom pogledu bude takva da broj i vrste odeljenja i radnih mesta u računovodstvu odgovaraju njegovim zadacima.

Organizacija računovodstva može biti racionalna samo onda ako je izgrađena za potrebe konkretnog preduzeća. Svako preduzeće ima svojih specifičnosti i zato je nemoguće izgraditi idealnu organizaciju računovodstva, koja bi odgovarala svim preduzećima. Usled toga, pri postavljanju organizacije računovodstva, treba poći od specifičnosti preduzeća, od podataka koji se traže od računovodstva i tehnike sa kojom raspolaže računovodstvo, da bi se mogla postići usklađenost između računovodstvene i ostalih funkcija, kao i usklađenost unutar same računovodstvene funkcije.



Za racionalnu organizaciju računovodstva potrebna je čvrsta koordinacija između računovodstvene-službe i ostalih službi preduzeća. Ta koordinacija treba da dođe do izražaja naročito kod kretanja računovodstvene dokumentacije, jer bez koordinacije nema pravilnog i brzog priticanja računovodstvenih dokumenata, što predstavlja bitan uslov za ažurnost i efikasnost računovodstvene službe.

Organizacija računovodstvene funkcije preduzeća zavisi od mnogih objektivnih preduslova i okolnosti, a pre svega od:

- a) veličine preduzeća,
- b) vrste delatnosti,
- c) tehničke opremljenosti računovodstva,
- d) kvalifikacione strukture radnika u računovodstvu, i
- e) razvijenosti tehnologije rada u računovodstvu.

a) **Veličina preduzeća** je jedan od bitnih elemenata racionalne organizacije računovodstva. Veća preduzeća imaju veću masu osnovnih i obrtnih sredstava, veći broj zaposlenih, veće kapacitete, veći ukupan prihod i dobit, veći broj računovodstvenih promena, pa shodno tome, treba da imaju i razgranatiju računovodstvenu službu od manjih preduzeća.

Veća preduzeća, obično, imaju veći broj organizacionih jedinica. Za njih je potrebno voditi posebnu evidenciju i vršiti posebne obračune troškova i finansijskog rezultata, kao i sumiranje pokazatelja pojedinih obračunskih jedinica za preduzeće u celini. To zahteva obimniju i složeniju organizaciju računovodstva. U načelu, veće preduzeće deluje u pravcu decentralizovane organizacije računovodstva, a manje u pravcu centralizovane organizacije računovodstva.

Veća preduzeća mogu lakše da primenjuju savremena tehnička sredstva za obradu podataka od manjih preduzeća, jer su finansijski jača i mogu brže da obezbede potrebna finansijska sredstva za njihovu nabavku i da omogućе bolje korišćenje njihovih kapaciteta. Isto tako, veća preduzeća imaju stručniji računovodstveni kadar. Sve to omogućuje da računovodstvo u većim preduzećima bude bolje organizovano i racionalnije, nego u manjim preduzećima.

b) **Vrsta delatnosti** isto tako utiče na organizaciju računovodstvene funkcije u preduzeću.

One delatnosti kod kojih se svakodnevno obavlja veliki broj poslovnih transakcija, naročito finansijskih, moraju imati nešto veću, ali i specifično organizovanu računovodstvenu funkciju, sa većim brojem izvršilaca na onim poslovima i zadacima na koje se direktno odražava povećan broj transakcija u preduzeću, tj. preduzeća sa okruženjem. Isto tako, preduzeća u delatnostima koja imaju spor obrt kapitala, (zbog prirode delatnosti) kao što je brodogradnja, neke grane crne metalurgije i mašinogradnje, nemaju veliki obim

posla, a ni veliki broj svakodnevnih promena, odnosno transakcija vezanih za nabavku materijala, izlaz proizvoda iz proizvodnje u skladište, prodaju gotovih proizvoda i slično, ali zato imaju veliki obim posla vezan za računovodstvenu kalkulaciju, analize, vođenje knjigovodstva po mestima troškova, proizvodima i sl. Suprotno stanje ovim delatnostima imaju preduzeća u oblasti tekstilne industrije, trgovine, turizma, prehrambene industrije i drugih.

c) **Tehnička opremljenost** računovodstva je jedan od najznačajnijih elemenata racionalne organizacije računovodstva. Step en primenjene mehanizacije računovodstva odraziće se prvenstveno na brzinu obrade podataka, na broj i stručnost ljudi koji rade u računovodstvu i na tip organizacije računovodstva.

Niska mehanizacija računovodstva karakteriše se sporom obradom podataka i ograničenim brojem pokazatelja koje pruža računovodstvo.

Primena srednje mehanizacije omogućava bržu obradu podataka i dobijanje većeg broja pokazatelja. Broj ljudi koji rade u računovodstvu se smanjuje, a njihova stručnost se povećava, zato što rade sa savršenijim sredstvima. Srednja mehanizacija omogućava kombinovanu i decentralizovanu organizaciju računovodstva u većim preduzećima, jer su mašine takvih osobina da omogućavaju racionalno korišćenje u pojedinim obračunskim jedinicama.

Primena visoke mehanizacije umnogome povećava brzinu obrade podataka i broj pokazatelja koji pruža računovodstvo. Broj ljudi se osetno smanjuje, a njihova stručnost se znatno povećava. Visoka mehanizacija deluje u pravcu centralizovane organizacije računovodstva. Računovodstvena služba se prostorno koncentriše na jedno mesto, jer je visoka mehanizacija skupa i sa velikim kapacitetom, zbog čega njena primena u pojedinim organizacionim jedinicama ne bi bila racionalna.

d) **Kvalifikaciona struktura radnika** u računovodstvu je posebno značajan element racionalne organizacije računovodstva. Broj ljudi koji rade u računovodstvu treba da odgovara organizaciji i tehnici računovodstva. Računovodstveni kadrovi treba da budu stručni, tj. da poseduju potrebnu školsku spremu i odgovarajuću praksu. Od stručnosti računovodstvenih kadrova umnogome zavisi uspešno funkcionisanje računovodstvene službe.

Automatizacijom poslovanja u računovodstvu, smanjuje se broj računovodstvenog kadra, ali se povećava stručnost kadrova. Ako su broj i stručnost računovodstvenih kadrova prilagođeni organizaciji računovodstva i primenjenoj tehnici, to će doprineti da organizacija računovodstva bude racionalnija.

e) **Tehnologija rada** u računovodstvu utiče na informacije o promenama koje nastaju poslovanjem preduzeća. Na osnovu njih vrši se knjiženje i

obrada podataka sa različitih aspekata, tako da se dobijaju razni pokazatelji koji su neophodni organima rukovođenja i upravljanja za donošenje poslovnih odluka.

Racionalna organizacija računovodstva zahteva da računovodstvena dokumenta budu prilagođena organizaciji i tehnici računovodstva. U prvom redu treba odrediti odgovarajuće obrasce za snimanje i praćenje poslovnih promena. Obrasce treba (o čemu je već bilo reči), standardizovati i duže vreme upotrebljavati (iste obrasce), jer se tako olakšava manipulisanje sa njima. Promene obrazaca treba vršiti samo kada je neophodno, tj. kada su postali neadekvatni, bilo zbog izmene organizacije računovodstva, ili zbog uvođenja nove tehnike za obradu podataka.

Pored standardizovanih obrazaca, za racionalnu organizaciju računovodstva treba da postoji plan pritanja i obrade računovodstvenih dokumenata. U tom planu treba detaljno predvideti koja dokumenta treba sastavljati, na kojim obrascima, na kojim radnim mestima, kada i ko treba da sastavlja dokumenta, kako snimiti, odnosno registrovati poslovne promene na dokumentima, vreme kretanja i zadržavanja dokumenata od mesta formiranja do knjigovodstva, kontrolu dokumenata, vreme i način obrade dokumenata i pokazatelje koje treba dobiti obradom dokumenata.

## **4.2. Organizaciono strukturiranje računovodstva u preduzeću**

Organizaciona struktura računovodstva predstavlja kvalitativan i kvantitativan sastav organizacione jedinice računovodstvene funkcije. U kvalitativnom pogledu računovodstvena funkcija u preduzeću treba da sadrži sve organizacione oblike koji su potrebni da računovodstvo odgovori zahtevima koji se pred njim postavljaju.

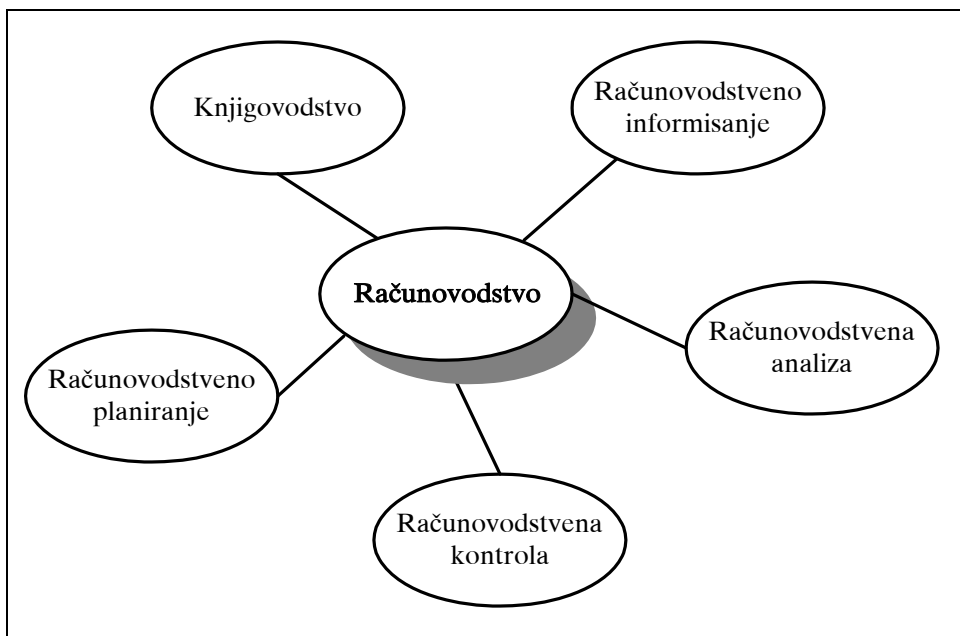
U kvantitativnom pogledu obim pojedinih organizacionih oblika treba da odgovara obimu poslova i uslova za njihovo izvršenje. Adekvatna struktura računovodstva u kvalitativnom i kvantitativnom pogledu predstavlja osnovu organizacije računovodstva.

Pri organizacionom strukturiranju računovodstvene funkcije, neophodno je poći od osnovnih grupa računovodstvenih poslova i zadataka. Osnovne grupe računovodstvenih poslova i zadatka proizilaze iz osnovnih računovodstvenih aktivnosti, a to su:

- a) računovodstveno planiranje,
- b) računovodstvena kontrola,
- c) računovodstvena analiza,
- d) računovodstveno informisanje, i
- e) knjigovodstvo, slika 29.

Međutim, iako sve navedene aktivnosti čine sadržaj računovodstvene funkcije, ipak se najveći deo poslova i zadataka u svim preduzećima odnosi na knjigovodstvene poslove. Ova napomena daje se radi pravilnog di-

menzioniranja i strukturiranja računovodstvenih aktivnosti.



**Slika 29. Osnovne grupe računovodstvenih poslova i zadataka**

#### 4.2.1. Knjigovodstvo

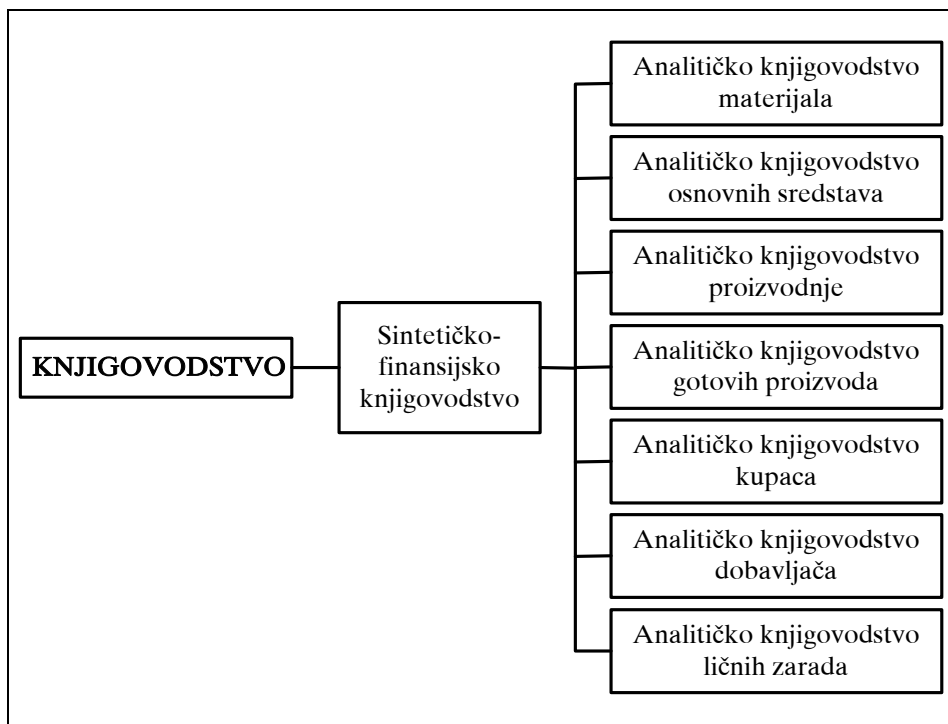
Knjigovodstvo prati (na tri nivoa) sva poslovna zbivanja u preduzeću koja su predmet knjigovodstvenih evidencija. To su tzv. stepeni, ili faze knjigovodstvenog obračuna u:

- 1) analitičkim evidencijama, gde se vrši najdetaljniji obračun,
- 2) tzv. glavnoj knjizi ili sintetičkoj evidenciji, gde se vrši sintetizovani obračun, i
- 3) bilansima stanja i uspeha, gde se vrši sasvim sumaran obračun.

S tim u vezi može se sastaviti i sledeća šema, slika 30.

Sintetičko knjigovodstvo obuhvata knjigovodstvenu sintetičku evidenciju koja se temelji na podacima analitičkih evidencija, ili se pak knjiženja u njoj vrše na osnovu posebno sastavljenih evidencija prilagođenih za potrebe knjiženja u sintetičkoj evidenciji. Tu se evidentiraju i poslovne promene na onim analitičkim kontima koja se iz praktičnih razloga ne vode u posebnim analitičkim evidencijama, ali je to u osnovi sintetika. Zatim se tu sastavljaju sumarni obračuni kao što su bilans stanja, bilans uspeha i prilozi uz završne račune i periodične obračune. Odsek analitičkog knjigovodstva usklađuje stanje na računima glavne knjige sa stanjima u odgovarajućim is-

kazima analitičkih evidencija.



**Slika 30. Faze knjigovodstvenih obračuna**

Polazeći od modela proizvodnog preduzeća, najčešće se vodi sedam analitičkih knjigovodstava, i to:

- 1) analitičko knjigovodstvo materijala,
- 2) analitičko knjigovodstvo osnovnih sredstava,
- 3) analitičko knjigovodstvo proizvodnje,
- 4) analitičko knjigovodstvo gotovih proizvoda,
- 5) analitičko knjigovodstvo potraživanja od kupaca,
- 6) analitičko knjigovodstvo obaveza prema dobavljačima, i
- 7) analitičko knjigovodstvo ličnih zarada.

U analitičkim knjigovodstvima knjiže se pojedinačno poslovni događaji i na kraju nedelje ili meseca sastavljaju izveštaji o stanju i promenama na analitičkim kontima.

Svako analitičko knjigovodstvo takođe treba posebno organizovati. U analitičkim knjigovodstvima najčešće se posao organizuje tako da se raspoređuje na izvršiocyte prema broju analitičkih konta, broju poslovnih promena i složenosti poslova. Tako, na primer, u analitičkom knjigovodstvu sirovina i materijala mnogo je lakše proknjižiti, ili pak, kontrolisati poslovne

promene, nego na primer u knjigovodstvu proizvodnje. Zato će na jednaki broj poslovnih promena, ili pak analitičkih kartica, trebati da se angažuje manji broj knjigovođa u materijalnom knjigovodstvu, nego u knjigovodstvu proizvodnje. Inače, posao se ne retko raspoređuje na izvršioca u analitičkim knjigovodstvima i prema kriterijumu povezanosti s računima u glavnoj knjizi, ili u sintetičkom knjigovodstvu.

Knjigovodstvena evidencija nadovezuje se na računovodstveno planiranje, dok se na nju nadovezuju računovodstvena kontrola i računovodstvena analiza.

Knjigovodstvene podatke koriste ne samo preduzeća, nego i subjekti iz okruženja. To su u prvom redu nadležne resorne državne institucije, kao i mnoge druge društvene organizacije i institucije. Knjigovodstveni dokumenti, kao što su bilans stanja (bilans sredstava i obaveza prema izvorima) i bilans uspeha (bilans rashoda i prihoda) nezamenljivi su prilikom sagledavanja rezultata poslovanja preduzeća, utvrđivanja boniteta i kreditne sposobnosti (od strane banaka, poslovnih partnera itd.).

Za bolje razumevanje navedenih grupa knjigovodstvenih poslova i zadataka potrebno je ukratko i objasniti sadržaj svake od njih.

#### ***a) Sintetičko (finansijsko) knjigovodstvo***

Finansijsko knjigovodstvo predstavlja najvažniju grupu poslova u knjigovodstvu. Ono sinhronizuje rad čitave knjigovodstvene službe i pruža sve važnije podatke o poslovanju preduzeća koji su potrebni organima rukovođenja i upravljanja, kao i društvenoj zajednici, koja preko određenih organa vrši kontrolu nad poslovanjem preduzeća. Zbog toga se finansijsko knjigovodstvo naziva i glavno ili centralno knjigovodstvo, za razliku od drugih analitičkih knjigovodstava.

Finansijsko knjigovodstvo vodi Glavnu knjigu u vrednosnim pokazateljima. Glavna knjiga vodi se u vidu kartoteke, koja je svrstana po klasama i sadrži sintetičke račune koji su propisani Osnovnim kontnim planom za preduzeća.

Knjiženje u finansijskom knjigovodstvu vrši se uglavnom sumarno i to obično posle detaljnog knjiženja u analitičkim knjigovodstvima. Neke promene, kao što su vanredni rashodi, vanredni prihodi, vremenska razgraničenja, razne usluge, i slično, knjiže se direktno u finansijskom knjigovodstvu. Na taj način, sve knjigovodstvene promene, bilo sumarno ili pojedinačno, dolaze do izražaja u finansijskom knjigovodstvu.

Pored tekućih knjiženja, finansijsko knjigovodstvo vrši raspored opštih troškova na pojedine organizacione jedinice i proizvode, utvrđuje ukupan prihod, dobit i vrši raspodelu dobiti, sastavlja mesečna stanja, periodične obračune i završni račun.

***b) Analitičko knjigovodstvo materijala (materijalno knjigovodstvo)***

Materijalno knjigovodstvo vodi evidenciju o stanju i kretanju zaliha sirovina i materijala, sitnog inventara, ambalaže i autoguma u naturalnim i vrednosnim pokazateljima.

Materijalno knjigovodstvo predstavlja analitičku evidenciju materijala i pruža detaljne podatke o nabavci materijala po vrstama, o utrošku materijala u proizvodnji, o materijalu koji se nalazi u obradi, doradi i manipulaciji, o visini zaliha pojedinih vrsta materijala, o reklamacijama koje se čine dobavljačima zbog neodgovarajućeg kvaliteta primljenog materijala i slično.

U svom radu, materijalno knjigovodstvo sarađuje sa skladišnom i nabavnom službom, od kojih prima dokumentaciju za knjiženje i sa finansijskim knjigovodstvom, kome dostavlja izveštaje i odgovarajuću dokumentaciju o promenama na zalihama materijala, radi knjiženja kroz glavnu knjigu.

Krajem svakog meseca, materijalno knjigovodstvo usklađuje svoje stanje sa magacinskom evidencijom materijala u naturalnim pokazateljima i sa finansijskim knjigovodstvom u vrednosnim pokazateljima.

***c) Analitičko knjigovodstvo osnovnih sredstava***

Knjigovodstvo osnovnih sredstava vodi evidenciju o stanju i kretanju osnovnih sredstava u naturalnim i vrednosnim pokazateljima. Ono registruje pribavljanje osnovnih sredstava koje nastaje: kupovinom, izgradnjom i primanjem bez naknade i otuđenje osnovnih sredstava koje nastaje: prodajom, rashodovanjem i ustupanjem bez naknade. S tim u vezi ono vodi evidenciju o dobavljačima i kupcima za osnovna sredstva.

Knjigovodstvo osnovnih sredstava, takođe pruža podatke o tome koja se osnovna sredstva nalaze u funkciji, koja su van funkcije i zbog čega su data na posluđu drugim preduzećima, kao i o tome koja se osnovna sredstva nalaze u pripremi (oprema, investicioni materijal i novčana sredstva namenjena za investicije). Na osnovu toga knjigovodstvo osnovnih sredstava izračunava pokazatelje o stepenu iskorišćenja kapaciteta osnovnih sredstava.

U knjigovodstvu osnovnih sredstava sastavlja se obračun: troškova amortizacije i održavanja osnovnih sredstava, osiguranja osnovnih sredstava i slično.

Knjigovodstvo osnovnih sredstava pruža podatke o nabavnoj, otpisanoj i sadašnjoj vrednosti osnovnih sredstava po vrstama i tehničke podatke za svako osnovno sredstvo. Na osnovu toga, procenjuje se starost i funkcionalna sposobnost i planira zamena dotrajalih i nabavka novih osnovnih sredstava.

***d) Analitičko knjigovodstvo proizvodnje (pogonsko knjigovodstvo)***

Pogonsko knjigovodstvo predstavlja analitičku evidenciju proizvodnje. Ono evidentira ulaganje (utroške) sredstava za rad, predmeta rada i živog ljudskog rada u procesu proizvodnje, odnosno završenu proizvodnju. Ovu evidenciju pogonsko knjigovodstvo vodi u naturalnim i vrednosnim pokazateljima za obračunske jedinice i proizvode.

Pogonsko knjigovodstvo sastavlja obračunsku (stvarnu) kalkulaciju cene koštanja za svaku obračunsku jedinicu i za pojedine proizvode. Stvarna kalkulacija cene koštanja upoređuje se sa planskom kalkulacijom, radi sagledavanja odstupanja stvarnih od planskih troškova. Na osnovu stvarne kalkulacije cene koštanja obračunava se uspeh po obračunskim jedinicama i proizvodima. Stvarna kalkulacija predstavlja bazu za određivanje prodajne cene pojedinih vrsta proizvoda. Zbog toga, pogonsko knjigovodstvo ima specifičnu ulogu u proizvođačkim preduzećima i po svome značaju ono nadmašuje druga analitička knjigovodstva.

Stvarna kalkulacija cene koštanja obuhvata sve troškove koji po svome karakteru mogu biti direktni i opšti. Direktni troškovi su oni koji se odnose samo na jedan proizvod i koji se obuhvataju neposredno pri proizvodnji pojedinih proizvoda, kao što su: materijal za izradu, lične zarade i slično. Opšti troškovi vezani su za mesta troškova i odnose se na pojedine obračunske jedinice (pogonska režija) ili na čitavo preduzeće (upravno-prodajna režija), kao što su: amortizacija, lične zarade, materijal i sl.

***e) Analitičko knjigovodstvo gotovih proizvoda (robno knjigovodstvo)***

Robno knjigovodstvo predstavlja analitičku evidenciju gotovih proizvoda (robe) i pokazuje stanje i kretanje pojedinih vrsta gotovih proizvoda (robe). Ono registruje završavanje i prodaju gotovih proizvoda po vrstama u naturalnim i vrednosnim pokazateljima.

U svome radu, robno knjigovodstvo sarađuje sa skladišnom i prodajnom službom (od kojih prima dokumentaciju za knjiženje) i sa finansijskim knjigovodstvom, kome dostavlja izveštaje i odgovarajuću dokumentaciju o promenama na zalihama gotovih proizvoda (robe) radi knjiženja kroz glavnu knjigu.

Krajem svakog meseca robno knjigovodstvo usklađuje svoje stanje sa magacinskom evidencijom u naturalnim pokazateljima i sa finansijskim knjigovodstvom u vrednosnim pokazateljima. Kao takvo, robno knjigovodstvo predstavlja vezu između finansijskog knjigovodstva i magacinske evidencije gotovih proizvoda (robe).



### ***f) Analitičko knjigovodstvo kupaca***

Ovo knjigovodstvo predstavlja analitičku evidenciju potraživanja, obaveza preduzeća od i prema kupcima. Knjigovodstvo kupaca vodi se u formi kartoteke, tako da se za svakog kupca vodi poseban račun. Na pojedinim računima registruju se sve promene koje nastaju prodajom robe kupcima, naplatom potraživanja od kupaca, odobravanjem popusta i sl. Knjigovodstvo kupaca koristi prvenstveno finansijskoj službi za naplatu potraživanja od kupaca, a analitička služba ga koristi za izradu različitih analiza o kupcima preduzeća. Ovo knjigovodstvo koriste prodajna, nabavna, pravna i druge službe u preduzeću.

Pre izrade bilansa, analitička evidencija kupaca služi za sumiranje i razdvajanje kupaca-dužnika i kupaca-poverilaca.

### ***g) Analitičko knjigovodstvo dobavljača***

Sadržaj ovog analitičkog knjigovodstva čini analitička evidencija potraživanja i obaveza preduzeća od dobavljača i prema dobavljačima. Kao i druga analitička knjigovodstva i ovo je organizaciono povezano sa finansijskim knjigovodstvom u kome se vodi poseban račun i na svakom takvom računu evidentiraju se promene koje nastaju kupovinom robe dobavljača, davanjem avansa dobavljaču, isplatom obaveza dobavljačima i slično.

Isto kao i knjigovodstvo kupaca i ovo analitičko knjigovodstvo koriste i druge službe tj. funkcije u preduzeću.

### ***h) Analitičko knjigovodstvo ličnih zarada***

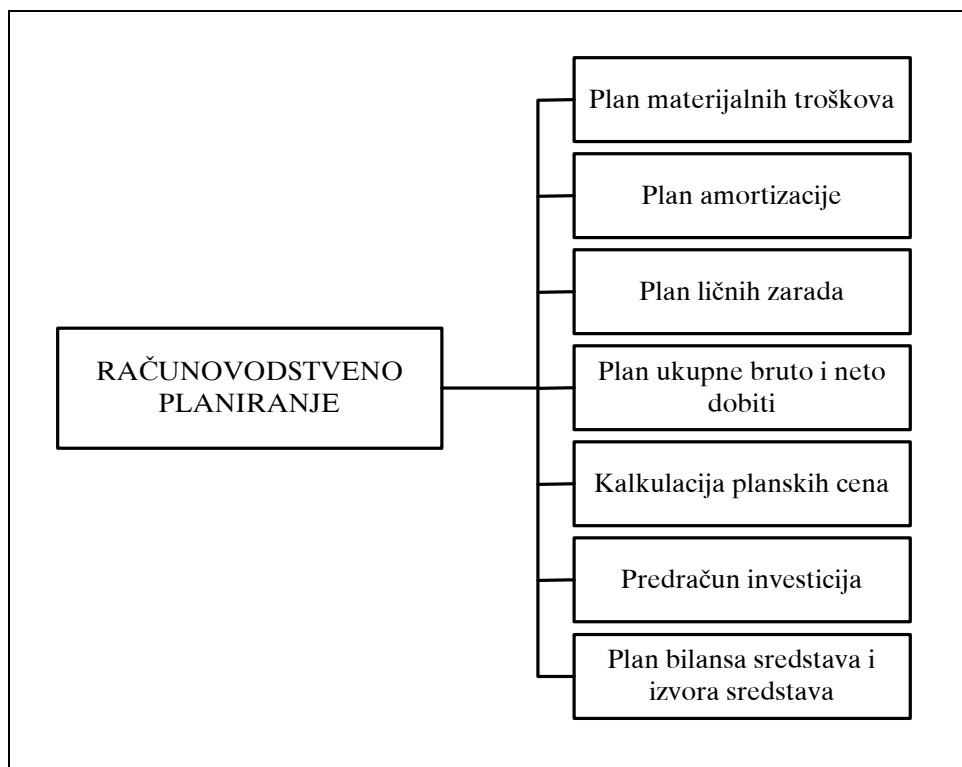
Knjigovodstvo ličnih zarada predstavlja analitičku evidenciju ličnih zarada. Ono pruža podatke o stanju i kretanju zaposlenih radnika po obračunskim jedinicama. Svakodnevno se evidentira za svakog radnika vreme provedeno na radu i vreme odsustvovanja iz raznih razloga, kao što su: godišnji odmori, bolovanje, državni praznici, vojna vežba i sl. Ukoliko se radnici nagrađuju po učinku, onda se vodi evidencija o učinku pojedinih radnika, odnosno grupe radnika.

Na osnovu vremena provedenog na radu, ili učinka, vrši se obračun ličnih zarada i odgovarajućih doprinosa za svakog radnika. Taj obračun se vrši mesečno, tj. na početku svakog meseca za protekli mesec. Obračun treba izvršiti što pre i dostaviti ga finansijskoj operativi, radi isplate ličnih zarada.

Posle izvršene isplate ličnih zarada, ovo knjigovodstvo dostavlja finansijskom knjigovodstvu podatke o isplaćenim ličnim zaradama i doprinosima, kao i o obustavama iz ličnih zarada po raznim osnovama (sudske i administrativne zabrane, krediti i sl.) radi sprovođenja odgovarajućih knjiženja.

#### 4.2.2. Računovodstveno planiranje

Vrednosno planiranje daje svoje „produkte“ u obliku predračuna. Šematski se sadržaj računovodstvenog planiranja može postaviti na način kako je to prikazano na slici 31.



**Slika 31. Računovodstveno planiranje**

Kao što se vidi, osnovni delovi „računovodstvenog planiranja“ jesu:

- 1) plan materijalnih troškova,
- 2) plan amortizacije,
- 3) plan ličnih zarada,
- 4) plan ukupne bruto i neto dobiti,
- 5) kalkulacija planskih cena,
- 6) predračun investicija, i
- 7) plan bilansa sredstava i izvora sredstava.

Svaki od tih delova može biti osamostaljen, u smislu da se organizuje kao poseban odsek, ili referat. A kad su u pitanju izvršioci, onda se može i više srodnih poslova dodeliti jednom izvršiocu.

Organizacioni delovi „računovodstvenog planiranja“ povezani su neposredno s drugim delovima računovodstvene službe, zatim s organima planiranja u proizvodnji, nabavci, prodaji, razvoju i drugim u preduzeću. Organizacioni delovi računovodstvenog planiranja dobijaju osnovne (količinske) elemente za vrednosni plan od proizvodnje i od drugih funkcija. U delu „računovodstveno planiranje“ ti se elementi dalje obrađuju, daje im se vrednosni izraz i tako se prilagođavaju potrebama drugih u okviru računovodstva, posebno u odeljenju knjigovodstva. Metodološka usklađenost predračuna što ih sastavlja odeljenje „računovodstvenog planiranja“ s knjigovodstvenim obračunima, bitna je pretpostavka uspešnog obavljanja poslova u drugim delovima računovodstva koji se nadovezuju na računovodstveno planiranje.

### 4.2.3. Računovodstvena kontrola

Računovodstvena kontrola samo je deo ukupne kontrole preduzeća. Može se reći da se računovodstvena kontrola usmerava na četiri područja i to na:

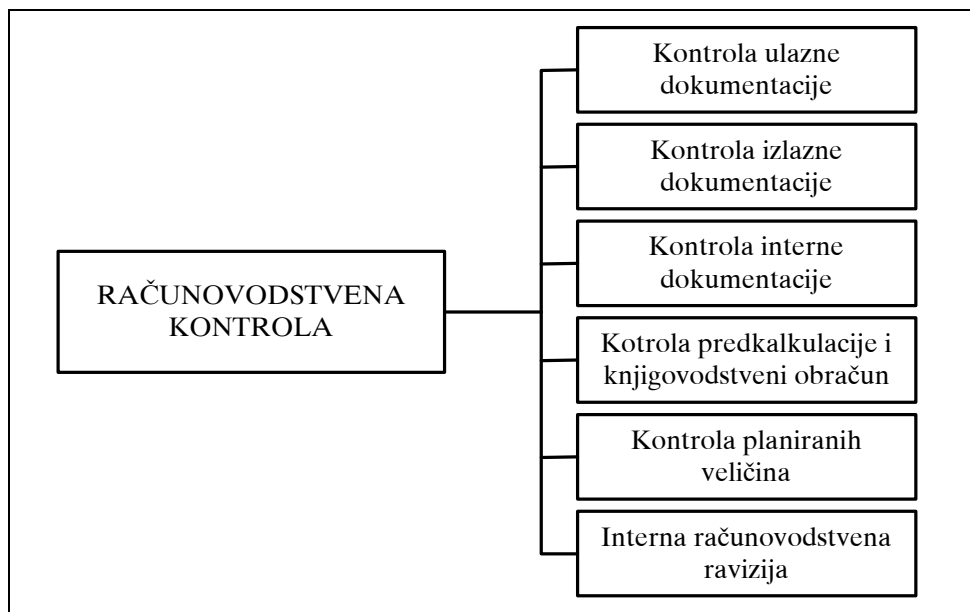
- 1) ulaznu dokumentaciju,
- 2) računsku kontrolu izvršenih knjiženja i obračuna,
- 3) izlazne računovodstvene dokumente, i
- 4) planirane računovodstvene veličine i pokazatelje, izveštaje i informacije.

Deo računovodstvene kontrole vrši praktično svaki radnik u računovodstvu. Međutim, deo kontrole dokumenata koji su osnova za knjiženje obavlja se prethodno izvan računovodstva. To najčešće rade druge funkcije (na primer, finansijsku dokumentaciju kontroliše finansijska funkcija pre nego što na osnovu te dokumentacije izvrši isplatu ili naplatu; kontrolu ulaznih i izlaznih faktura vrši nabavna, odnosno prodajna služba itd.).

Međutim, tu istu dokumentaciju kontroliše i knjigovodstvo. I to manje sa suštinske strane, što treba prethodno da urade drugi, a više sa računsko-formalne strane.

Polazeći od sadržaja rada računovodstvene kontrole, ona bi mogla imati u preduzeću sledeće (referate):

- 1) kontrola ulazne dokumentacije,
- 2) kontrola izlazne dokumentacije,
- 3) kontrola interne dokumentacije,
- 4) kontrola predkalkulacije i knjigovodstvenih obračuna,
- 5) kontrola planiranih veličina, i
- 6) interna računovodstvena revizija, slika 32.



**Slika 32. Računovodstvena kontrola**

#### **4.2.4. Računovodstvena analiza**

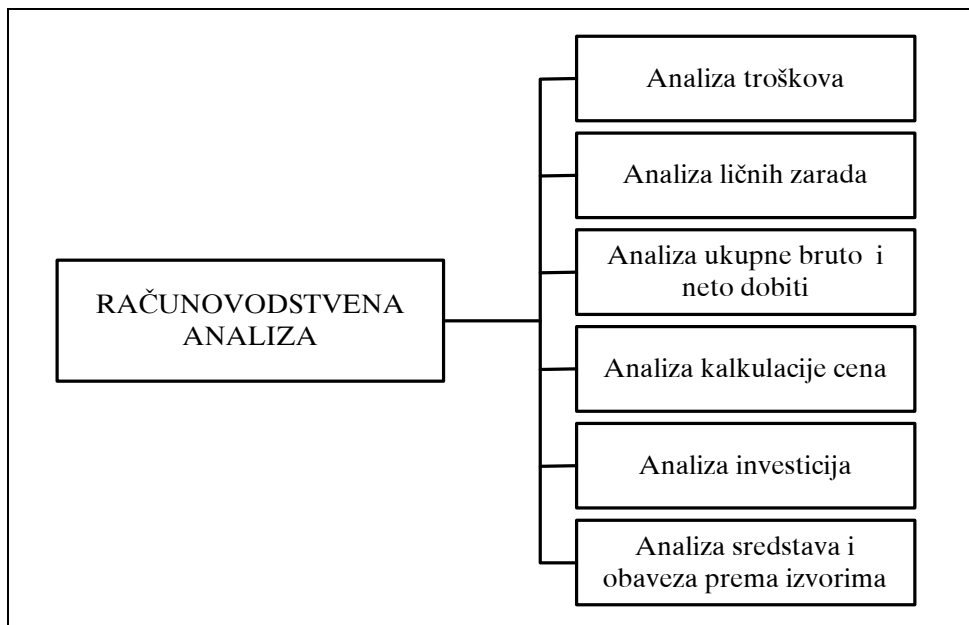
Računovodstvena analiza deo je ukupne analize što se obavlja u preduzeću. Sama računovodstvena analiza zasniva se na podacima računovodstva i osnovni joj je predmet analiziranje procesa reprodukcije na bazi računovodstvene dokumentacije.

Računovodstvena analiza, obuhvatala bi sledeće grupe poslova:

- 1) analizu troškova,
- 2) analizu ličnih zarada,
- 3) analizu ukupne bruto i neto dobiti,
- 4) analizu kalkulacije cena,
- 5) analizu investicija, i
- 6) analizu sredstava i obaveza prema izvorima sredstava,

a koji su prikazane na slici 33.

Računovodstvena analiza najuže sarađuje s drugim delovima računovodstva i drugim organizacionim delovima preduzeća. Analize što ih taj deo uradi, treba da su takve da omoguće sastavljanje raznovrsnih računovodstvenih informacija. Oblikovanje računovodstvenih informacija logički se nadovezuje na poslove računovodstvene analize.



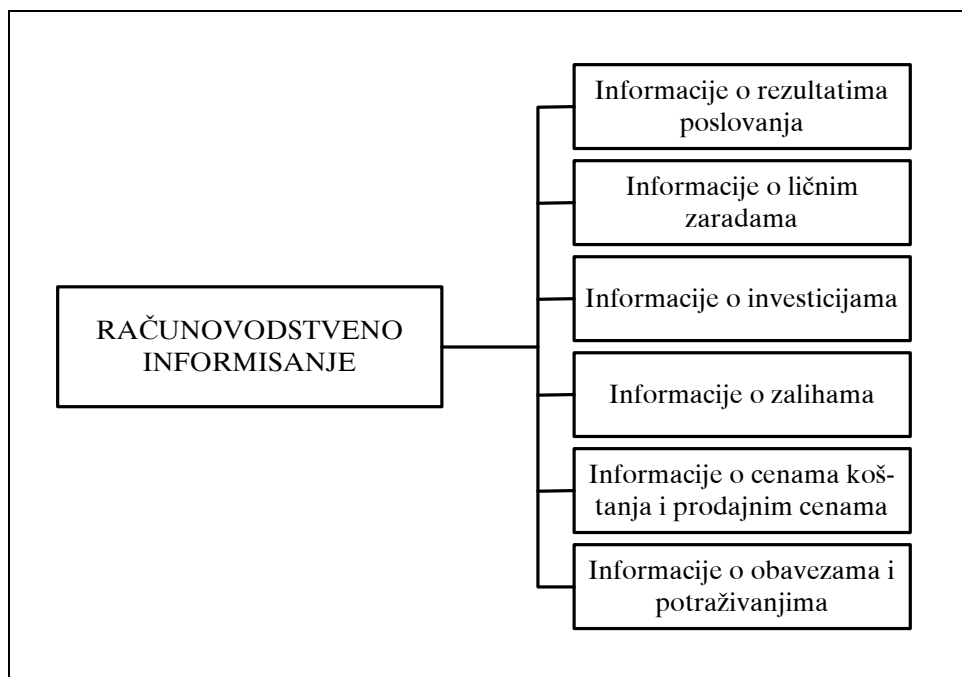
*Slika 33. Računovodstvena analiza*

#### 4.2.5. Računovodstveno informisanje

Računovodstvene informacije su završna faza računovodstvenog procesa u sklopu celovitog sistema računovodstva. U njima računovodstvo prezentira rezultate svoga rada mnogobrojnim korisnicima kao što su druge poslovne funkcije, organi upravljanja, poslovni organi, te društveni organi i institucije. Upravo iz razloga što se u tim informacijama prikazuju rezultati rada i poslovanja, taj deo računovodstvenog procesa posebno je osetljiv. Ako se informacije ne sastave pravovremeno i ne dostave korisnicima, ili se pak uopšte ne sastave i samo računovodstvo znatno gubi u svome prestižu, jer najveći deo rezultata njegovog rada ostaje bez pravog smisla i koristi. Zato je nužno da se taj deo računovodstvenog procesa obavi u posebnom organizacijskom delu računovodstva.

Deo računovodstvenog informisanja mogao bi imati ove odseke (referate):

- 1) informacije o rezultatima poslovanja,
- 2) informacije o ličnim zaradama,
- 3) informacije o investicijama,
- 4) informacije o zalihama,
- 5) informacije o cenama koštanja i prodajnim cenama, i
- 6) informacije o obavezama i potraživanjima, slika 34.



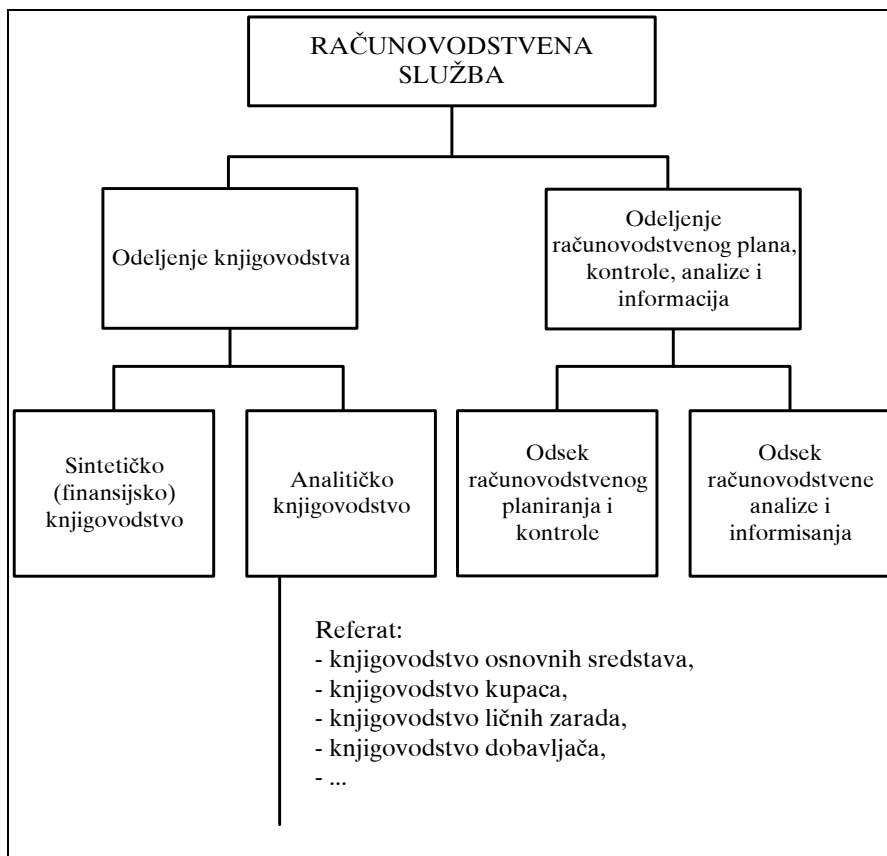
*Slika 34. Računovodstveno informisanje*

### **4.3. Mogući modeli organizacije računovodstvene funkcije u preduzeću**

Raščlanjavanjem računovodstvene funkcije na aktivnosti, a aktivnosti na osnovne grupe računovodstvenih poslova i zadataka došlo se do sadržaja računovodstvene funkcije u preduzeću, koja je očigledno vrlo složena. Usled toga, kvalitetno obavljanje računovodstvenih aktivnosti, poslova i zadataka je u funkciji ne samo upravljanja ovom funkcijom, već i upravljanja ukupnim poslovima preduzeća. Organizaciono modeliranje računovodstvene funkcije, iako polazi od raščlanjene računovodstvene funkcije, tj. od činilaca na koje se može razložiti (grupe računovodstvenih poslova i zadataka), znači zapravo tehnološko povezivanje ovih grupa poslova, zadataka u određene celine.

Ovaj proces može imati za rezultat i više mogućih organizacionih modela računovodstvene funkcije, što zavisi od mnogih faktora (veličina preduzeća, delatnost, kadrovi, tehnička opremljenost i dr.). No, prvo treba reći da računovodstvena funkcija može biti organizovana kao posebna služba, ili pak kao tzv. finansijsko-računovodstvena služba. U praksi se sreću oba modela, no, autor ipak smatra da je samostalna računovodstvena služba bolje organizaciono rešenje za računovodstvenu funkciju i za finansijsku funk-

ciju, s obzirom na to da se radi o dve samostalne i odvojene funkcije. Ukoliko bi se prihvatilo postojanje samostalne računovodstvene službe, tada bi model organizacije računovodstvene funkcije mogao izgledati kao na slikama 35 i 36.

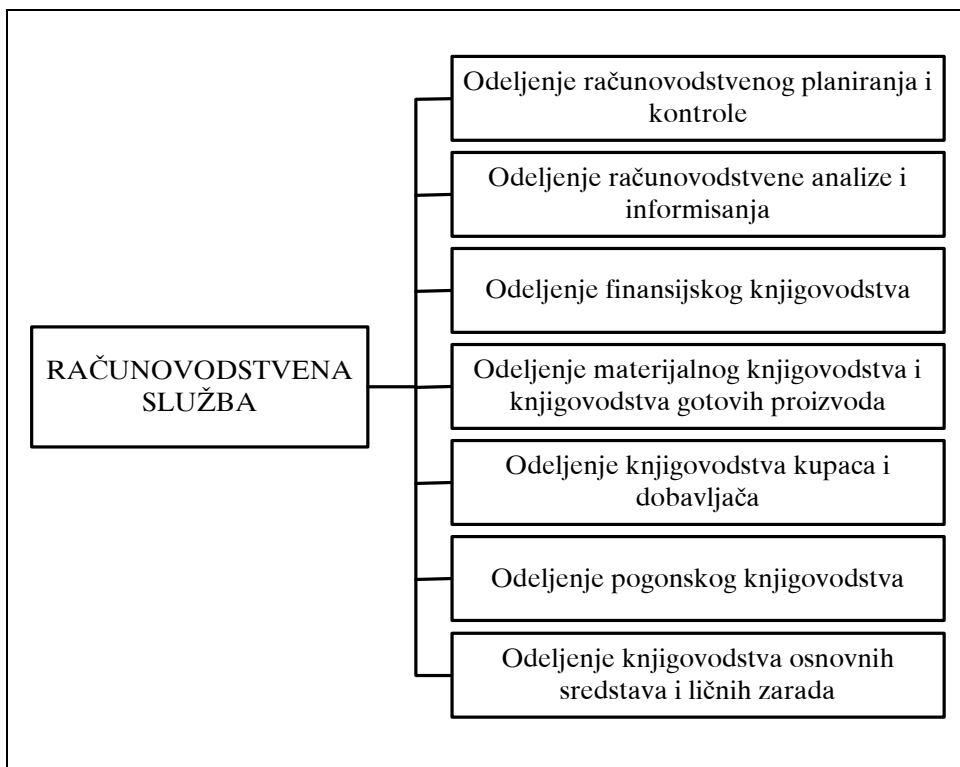


**Slika 35. Model „duboke organizacije“ računovodstvene službe**

Slika 35 predstavlja model tzv. „duboke organizacije“, a model sa slike 36 tzv. „plitku organizaciju“ računovodstvene službe u preduzeću. „Duboka organizacija“ je zapravo centralizovana organizacija u kojoj se koordinacija poslova i zadataka obavlja preko manjeg broja rukovodilaca (menadžera), dok „plitka organizacija“ je decentralizovana organizacija kojoj je svojstven veći broj rukovodilaca (menadžera).

Prihvatljivost jednog ili drugog rešenja zavisi od svih onih faktora od kojih zavisi ukupan organizacioni model preduzeća, uz uvažavanje specifičnosti računovodstvene funkcije. Naravno, da dalje organizaciono strukturiranje podrazumeva definisanje manjih organizaciono-tehnoloških celina, kao što su referati i radna mesta, kao i dimenzionisanje obima i kvaliteta po-

sla u svakoj takvoj celini, kroz određivanje broja i strukture izvršilaca. Rezultat takvog celovitog organizacionog strukturiranja mogao bi biti model dat na slici 37.



**Slika 36. Model „plitke organizacije“ računovodstvene službe**

Treba naglasiti da posebnu poteškoću u organizacionom strukturiranju računovodstvene funkcije, a za potrebe upravljanja računovodstvom, a i celim poslovanjem, predstavlja njeno modelovanje u velikim preduzećima – tzv. složenim sistemima, kod kojih su mnogi organizacioni punktovi dislocirani.

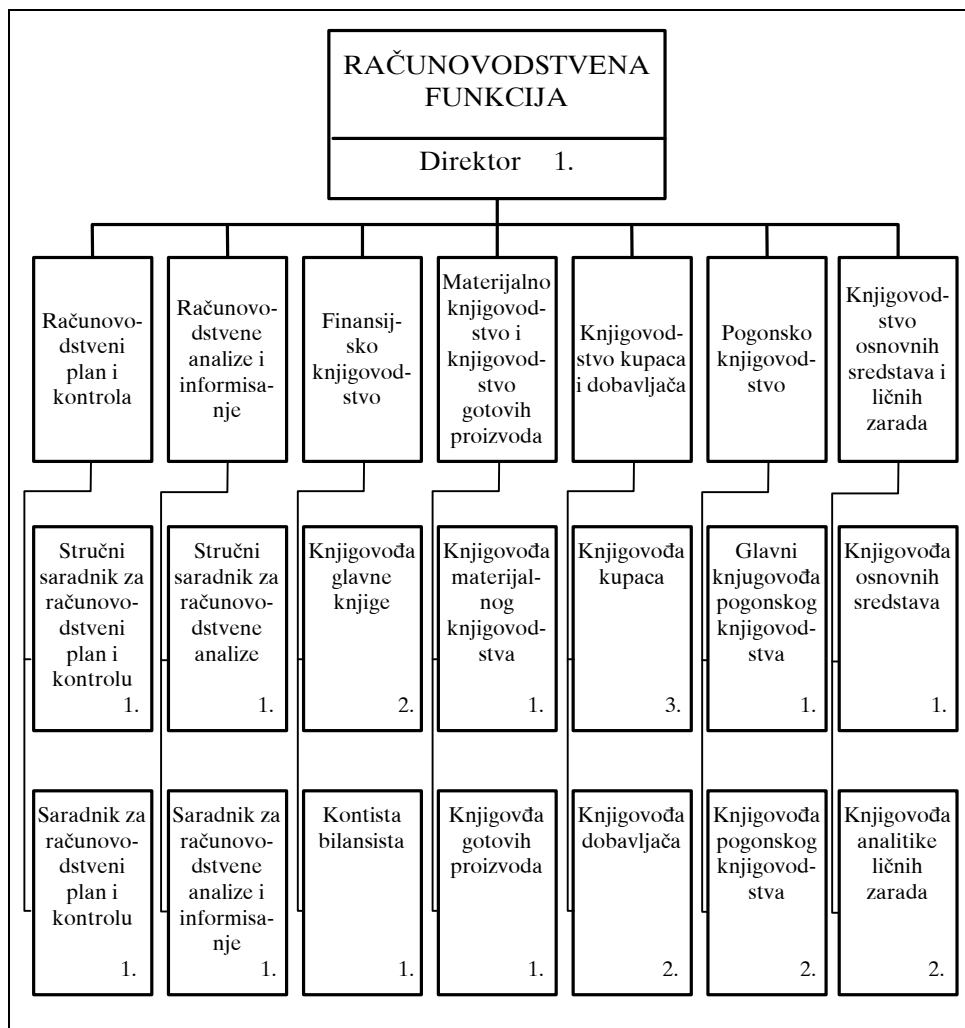
Kod takvih preduzeća moguća su dva rešenja:

- da se na nivou složenog preduzeća organizaciono postavi celina računovodstvene funkcije, ili
- da se na nivou složenog preduzeća postavi onaj deo računovodstvene funkcije neophodan za potrebe upravljanja, tj. delovanja u složenom sistemu.

U praksi uspešnih velikih sistema u svetu, sreće se i jedno i drugo rešenje, sa napomenom da se čini da je kod takvih „ogromnih“ preduzeća



ipak prihvatljivije drugo rešenje, kojim se na nivou složenog preduzeća postavlja onaj deo računovodstvene funkcije koji je u funkciji sagledavanja ukupne poslovne problematike i poslovnih tokova svih organizacionih delova složenog preduzeća. Taj deo računovodstva jeste već pomenuto tzv. „upravljачko računovodstvo“ koje opslužuje vrh „menadžmenta“ preduzeća.



**Slika 37. Model računovodstvene funkcije**



G L A V A   X I  
**UPRAVLJANJE RAČUNOVODSTVOM**

Ime i prezime: \_\_\_\_\_

Broj indeksa: \_\_\_\_\_

T E S T

Pitanje	Odgovor	Broj poena
1.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
2.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
3.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
4.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
5.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
6.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
7.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
8.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
9.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
10.	a) <input type="checkbox"/> b) <input type="checkbox"/> c) <input type="checkbox"/> d) <input type="checkbox"/>	_____
UKUPNO POENA:		_____

Ocena: \_\_\_\_\_

Datum

Predmetni nastavnik

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_



## L I T E R A T U R A

„Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements“, American Accounting Association College of Commerce and Administration, The Ohio University, Columbus, Ohio.

Bierman H. „Financial Accounting Theory“, Macmillan, New York, 1965.

Dickey R. I. „Accountants Cost Handbook“, The Roland Press Company, New York, 1960.

Fess E. P., Warren S. C. „Accounting Principles“, South-Western Publishing Co., Chicago, Illinois, 1987.

Garison R., Noreen E. „Managerial Accounting“, IRWIN, 1997.

Grupa autora, „Računovodstvo“, Ekonomski fakultet, Subotica, 1995.

Harbison F., Meyers C. „Management in the Industrial World“, MacGraw-Hill Book Company, New York, 1959.

Hawkins F. D. „Corporate Financial Reporting and Analysis – text and cases“, Izrwin, Homewood, Illinois, 1986.

Hornigren C., Harison W., Lemon M., Dilworth C. „Accounting“, Prentice-Hall, 1991.

Jezdimirović M. „Definicija računa“, Ekonomika, br. 1-2, Beograd, 1973.

Jezdimirović M. „Teorija i metodologija knjigovodstva“, Naučna knjiga, Beograd, 1988.

„Jugoslovenski računovodstveni standardi“, Beograd, 1998.

Kilger W. „Flexible Plankostenrechnung“, Westdeustcher Verlag Koln und Opazalden, 1967.

Kovačević M. „Sistem obračunavanja troškova“, Privredna štampa, Beograd, 1982.

Kovačević M., Momirović J. „Finansijska situacija osnovnih organizacija udruženog rada“, Delta Pres, Beograd, 1976.

Krajčević F. „Organizacija računovodstva standardnih troškova u industrijskim preduzećima“, Zagreb, 1965.

Laopold A. B., Calvin E. „Advanced Accounting“, Irwin, Homewood, Illinois, 1982.

„Leksikon računovodstva i poslovnih finansija“, Beograd, 1983.

Massie J. „Essentials of Management“, PHI, New York, 1987.

Mellerowicz K. „Kosten und Kostenrechnung“, F/1 W. de Gruyter Co Berlin, 1958.

Moonitz M. „The Basic Postulate of Accounting“, Accounting Research Study, No 1, AICPA, New York, 1961.

Murphy B. „Management Accounting“, Teach Yourselfs Books, 1978.

Nikolajević-Teofanović R. „Prilog izučavanju odnosa makro-računovodstva i mikroručunovodstva“, Knjigovodstvo, br. 8. Beograd, 1970.

Nikolajević-Teofanović R. „Teorija i metodologija računovodstva“, Savremena administracija, Beograd, 1981.

Page J., Hooper P. „Accounting and Information Systems“, PHI, 1987.

Radovanović R., Škarić-Jovanović K. „Finansijsko računovodstvo“, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000.

Rockley L. „Finance for the Nonaccountant“, Business Books Paperbacks, 1986.

Šikanjić B. „Računovodstvo“, Beograd, 2005.

Tadijančević S. „Financijsko računovodstvo“, Informator, Zagreb, 1983.

---

The European Accounting Review, December 1992.

Turk I., Tepšić R., Petrović M. „Računovodstvena funkcija“, Informator, Zagreb, 1980.

Wheeler P. „Economics and Accounting“, p 47/8 „Handbook of Modern Accounting“, New Theory, New York, 1955.

Wixon R., Kelly W.G. „Accountants Handbook“, The Roland Press Company, New York, 1960.

„Zakon o računovodstvu“, Službeni list SRJ, br. 18/93, 24/93, 24/94, 12/95 i 46/96, Beograd.

Zeremski V., Žarkić-Joksimović N. „Upravljanje finansijama u organizacijama udruženog rada“, Centar, Beograd, 1987.

Zeremski V. „Osnovi knjigovodstva“, Zadrugar, Sarajevo, 1960.

