

РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ НАБАВКЕ МАТЕРИЈАЛА

- ПОЈАМ И КЛАСИФИКАЦИЈА МАТЕРИЈАЛА
- ВРСТЕ ЕВИДЕНЦИЈЕ И ДОКУМЕНТАЦИЈА
- НАЧИН (МЕСТО) ЕВИДЕНЦИЈЕ МАТЕРИЈАЛА
- НАБАВКА МАТЕРИЈАЛА ПО СТВАРНИМ ЦЕНАМА
- НАБАВКА МАТЕРИЈАЛА ПО ПЛАНСКИМ ЦЕНАМА
- СПЕЦИФИЧНИ ОБЛИЦИ ПОВЕЋАЊА И СМАЊЕЊА МАТЕРИЈАЛА

1) ПОЈАМ И КЛАСИФИКАЦИЈА МАТЕРИЈАЛА

Класа 1: ЗАЛИХЕ И СТАЛНА СРЕДСТВА НАМЕЊЕНА ПРОДАЈИ

- 10 - Залихе материјала
- 11 – Недовршена производња
- 12 – Готови производи
- 13 – Роба¹
- 14 – Стална средства намењена продаји
- 15 – Дати аванси

Рачуноводствено обухватање залиха регулисано је преваходно МРС 2- Залихе, односно Правилником о Контном оквиру и одговарајућим МСФИ. Залихе представљају материјални облик обртне (текуће) имовине предузећа. Евидентирају се у класи 1-Залихе која обухвата све врсте залиха, класификованих у посебне рачуноводствене групе (материјал, недовршена производња, готови производи, *стална средства намењена продаји* и роба).

У оквиру овог предавања ми се бавимо преваходно групом 10- Залихе материјала. Залихе недовршене производње и готових производи (*групе 11 и 12*) ми практично током године евидентирамо у погонском књиговодству (класа 9), а на контима група 11 и 12 исказујемо их само на крају године, и то привремено, само за потребе израде завршног рачуна, тако да су ове групе практично током године „мирујуће“, тј. на њима ништа не књижимо (*ово се у наставку градива детаљно објашњава*).

За сваки производни пословни субјект књиговодствено обухватање залиха материјала је од изузетног значаја, јер залихе материјала имају велики промет, односно велики број промена у току године. Правилно евидентирање материјала захтева велики обим књижења, мада се углавном ради о књижењу великог броја истоврсних догађаја који се обављају рутински.

¹ Рачуноводствено обухватање робе (*група 13*) нећемо радити, јер то није предвиђено програмом овог предмета, уз напомену да је врло слично као за готове производе, што ћемо детаљно обрадити у наставку градива. Такође се нећемо бавити групом 14 – *Стална средства намењена продаји*, јер нису толико честа ни битна за Рачуноводство пољопривредних предузећа. Ради се о средствима која су иницијално била стална имовина, а онда је предузеће из неких разлога одлучило да их прода, и класификовало их у обртну имовину. Пошто планира да их прода у текућој пословној години логично је да их рекласификује у краткорочну имовину, уз одређене услове који за то морају бити испуњени.

Материјал (група 10) је доста хетерогена категорија која обухвата: сировине и основни материјал, помоћни материјал, гориво и мазиво, остали материјал, резервне делове, ситан инвентар, амбалажу и ауто-гуме. У званичном контном оквиру ова група је рашчлањена на три основна синтетичка рачуна (остали су помоћног/техничког карактера), али се у класичном пољопривредном предузећу отвара велики број аналитичких конта материјала, с обзиром на бројност и разноврсност материјала који се користе.

- Сировине су производи примарне производње који су обрађени само у мери у којој је било неопходно да се припреме за даљу прераду/употребу (нафта, руда, балвани, памук и др.).
- Основни материјал је производ који је прошао одређену фазу обраде пре него што је набављен (на пример: семе, сточна храна, ђубрива и сл.). Основни материјал целокупном својом супстанцом улази у нове производе, тј. чини њихову градивну супстанцу.
- Помоћни материјал учествује у производном процесу, може и да улази у састав нових производа, али не чини његову основну супстанцу (на пример у пољопривреди: заштитна средства, лекови, или у индустрији боје, лакови др.).
- У гориво и мазиво спадају енергенти и средства за подмазивање (бензин, мазут, уље за машине и др.).
- Остали материјал је материјал који није разврстан у претходне категорије (оловке, папир за фотокопир, CD, сапун и др.).
- Резервни делови у смислу материјала су ситнији предмети који се уграђују у некретнине, постројења и опрему (филтери, свећице, каблови и др.).
- Ситан инвентар који је разврстан у ову групу (*10-Залихе материјала*) представља дакле обртну имовину, и у књиговодственом смислу се третира исто као и све друге врсте материјала. Ради се о доста хетерогеној групи имовине, релативно мање појединачне вредности, као што су: противпожарни апарати, заштитна одећа, разне врсте алата и прибора у радионици, чаше, есцајг итд . То значи да се приликом издавања на коришћење он отписује у потпуности, тј. књижи се као трошак материјала (512/103). Иако се по правилу корити дуже од једне године, овај ситан инвентар је разврстан у обртну (краткорочну) имовину, а не у сталну имовину као што је то случај са алатом и инвентаром у групи у класи нула (*0250-Алат и инвентар са калкулативним отписом*). Разлог је преваходно његова мала вредност која не прелази прописану, односно интерно дефинисану вредност у складу са начелом материјалности.
- Амбалажа служи за паковање производа и може бити неповратна (лименке, тетрапак, вреће и др.) или повратна (стаклене флаше, палете и др.).
- Ауто-гуме на залихама су резервне гуме које ће бити монтиране на возила (тракторе, камионе, путничке аутомобиле и др.).

У књиговодственом смислу, материјалом се не сматрају сопствени производи употребљени за репродукциону потрошњу, тзв. полупроизводи, којих у пољопривреди има доста (нпр. слама, силажа, луцерка, кукуруз и друга сточна храна из сопствене производње; сопствено семе, сточни подмладак који је намењен тову и сл.).

Књиговодствено обухватање материјала одражава се и на биланс стања и на биланс успеха. У билансу стања исказује се неутрошени материјал који се налази на залихама у тренутку састављања биланса, док се у билансу успеха у оквиру пословних расхода налази вредност материјала који је утрошен у току године. Ово је важно приликом одређивања излазних цена материјала, о чему се у наставку детаљније говори.

2) ВРСТЕ ЕВИДЕНЦИЈЕ И ДОКУМЕНТАЦИЈА

Евиденција материјала у пољопривредном предузећу је доста обимна и захтевна, имајући у виду велики број различитих материјала који се користи. Веома је важно да ова евиденција буде квалитетно организована и да правовремено пружа неопходне информације менаџменту за потребе управљања залихама материјала. Посебно је важно да се обезбеди ажурна и квалитетна евиденција која ће продуковати правовремене и поуздане информације за потребе контроле издавања/трошења материјала. Исто тако, јако су важне и информације о стању и кретању залиха, како би се квалитетно планирала и благовремено реализовала набавка неопходних материјала, који су у пољопривреди не само врло вредни, него по правилу, и доста кабасти.

Књиговодствено обухватање материјала у предузећима обавља се аналитички и синтетички. При том се под „**књиговодством материјала**“ обично подразумева његова аналитичка евиденција, која се често појављује као посебно књиговодство у организационом погледу, или заједно са књиговодством производа – „робно-материјално књиговодство“.

Уобичајено је да се за књижење материјала користе следеће врсте евиденције, односно пословне књиге:

- 1) **Магацинско књиговодство** – воде се тзв. „магацинске картице“ у којима се евидентирају само количинске промене појединих материјала (улаз, излаз, стање), али не и вредносне. Ову евиденцију води сам магационер, како би постојао увид у кретање залиха појединих врста материјала.
- 2) **Материјално књиговодство** – представља аналитичко књиговодство материјала. За сваки материјал се отвара посебна аналитичка картица односно konto материјала, у којој се прате све количинске и вредносне промене.
- 3) **У финансијском књиговодству** – евиденција се врши кроз главну књигу (синтетичка конта материјала, односно синтетичке картице) и истовремено у дневнику (хронолошка евиденција). Ово је дакле синтетичка евиденција, тј. књижи се само вредносно и збирно, и само у овој евиденцији важи правило да у

свакој промени мора бити прокњижен исти износ на дуговној и потражној страни два или више конта.

ДОКУМЕНТАЦИЈА: Приликом набавке и издавања материјала издају се наравно одговарајућа документа, која служе и као доказ/потврда да је одређена промена стварно настала. На основу ове документације врши се касније књижење пословних промена у вези са материјалом.

Документација у вези **набавке** материјала:

- Фактура добављача - за материјал и посебне фактуре за зависне трошкове набавке (транспорт, шпедиција, складиштење, осигурање итд.). Фактура је основни финансијски документ за набавку и служи као основ за књижење набавке.
- Отпремница - која прати материјал у транспорту.
- Пријемница - која настаје у складишту у којем се заприма материјал.
- Повратница материјала – издаје се у случају поврата материјала из производње у складиште, тј. ако се не утроши цела количина потребног материјала.
- Калкулација набавне цене материјала- ако треба да се сачини, тј. у случају компликованијих набавки, са већим бројем фактура и сл.
- Остали документи (уговори, увозне царинске декларације за материјал набављен из увоза, записници о пријему материјала и евентуалним разликама и др.).

Документација у вези **издавања** материјала:

- Требовање материјала - главни документ на основу којег се издаје материјал из складишта у производњу; издаје се у више примерака, односно у електронској форми упућује на више адреса/корисника;
- Отпремница која се издаје у случају отпреме материјала неком екстерном купцу или на пример на дораду и обраду; У случају продаје издаје се наравно и излазна фактура према купцима.
- Међускладишница – је документ на основу којег се врши примопредаја (тј. премештање) материјала између различитих складишта у оквиру истог предузећа. Значи служи истовремено и за пријем и за издавање материјала.
- Радни налог – се такође може сматрати документом повезаним за издавање материјала. То је документ којим се практично издаје налог радној групи (трактористи, возачи, техничари, помоћни радници итд.) да обави тачно одређени посао, на пример, сетву пшенице на три парцеле. На основу радног налога се прво врши требовање материјала (семена, горива, ђубрива и сл), а касније се на налогу евидентира и потрошња (за коју производњу, коју парцелу, када, колико је потрошено, колико је враћено итд.). Радни налози су јако важни документи за добру организацију рачуноводства трошкова у пољопривреди, што је често од пресудног значаја за квалитет целокупног рачуноводства, посебно управљачког.

3) НАЧИН ЕВИДЕНЦИЈЕ МАТЕРИЈАЛА

Наш званични Правилник о примени контног плана, у складу са билансним принципом устројства Контног оквира (*лекција 09*), даје могућност да се рачуноводствено праћење материјала (набавка, трошење и стање/промена залиха) организује на два начина (система), односно у два различита дела (*места*) књиговодства. Билансни принцип, поред осталог, подразумева двокружни (децентрализовани) систем организације књиговодства, тзв. организациони дуализам, односно одвојену евиденцију за праћење пословних догађаја из области финансијског књиговодства (кл.1-8) и погонског књиговодства (кл.9). Независно од места евиденције, књиговодствено праћење материјала у главној књизи увек се врши на контима класе **1, 5 и 9**, али је питање који део евиденције се спроводи у којој класи.

Могућа су, дакле, **два начина (система)** евидентирања материјала:

- 1) **У финансијском књиговодству:** Сва евиденција о почетном стању, набавци, трошењу и крајњем стању материјала води се у оквиру групе 10- Залихе материјала. При томе се наравно користе и *класа 5* код евиденције трошкова материјала (*I фаза*), а касније и места трошкова у *класи 9* за евиденцију осталих фаза књижења трошкова материјала (*II-V фаза*).
- 2) **У погонском књиговодству:** Евиденција о набавци и трошењу материјала у току године се води на конту *910-Материјал*. Приликом набавке материјала користи се конто *510-Набавка материјала*, одакле се материјал одмах преузима на конто 910 (910/901). На крају обрачунског периода се, на основу промета конта 910, саставља „извештај о трошковима материјала“, на основу кога се врши књижење трошкова материјала у финансијском књиговодству (кл. 5), као и промена стања залиха материјала на контима *групе 10*.

Видимо да се у оба случаја користе конта из финансијског и погонског књиговодства, али је опредељујуће где се врши евиденција „набавке“ и „трошења“ материјала у току године, односно где се материјал налази/евидентира током године. Предузеће самостално одлучује на који начин ће евидентирати материјал, у зависности од: природе делатности, организационе структуре предузећа, бројности материјала и промена у вези са набавком/издавањем, значаја информација из материјалног књиговодства итд. За евидентирање материјала у погонском књиговодству углавном се опредељују привредни субјекти који имају захтевније рачуноводство материјала и производње уопште, развијеније погонско књиговодство, више пажње посвећују управљачком рачуноводству и сл.

Евиденција у погонском књиговодству захтева више књиговодствених ставова (промена) приликом набавке материјала, али мање приликом трошења, тј. издавања материјала. При томе, треба имати у виду да је трошење материјала знатно чешћа пословна промена у пољопривредним предузећима. У наставку се равноправно третирају оба начина евиденције, детаљно се објашњава методологија књижења и у финансијском и у погонском књиговодству.

4) НАБАВКА МАТЕРИЈАЛА ПО СТВАРНИМ ЦЕНАМА

Набавну вредност материјала чине фактурна вредност материјала без ПДВ-а, и зависни трошкови набавке (превоз, утовар, истовар, евентуалне царине, осигурање и др.). Ако се рад о сложенијој набавци, са већим бројем фактура и других докумената, препоручљиво је саставити калкулацију набавне цене материјала. Као што смо већ показали код набавке сталне имовине. ПДВ не улази у набавну цену материјала, као ни у трошкове материјала.

Материјал (и остале врсте залиха) се за разлику од некретнина, постројења, опреме и биолошких средстава не могу вредновати по фер вредности већ искључиво по историјском трошку (тј. трошковима набавке). Разлог за то је што су залихе по својој природи краткорочне. Логична претпоставка је да у кратком року не долази до значајне промене вредности на тржишту па се историјски трошак може прихватити као реална вредност залиха.

Књиговодствено обухватање набавке материјала може се вршити по:

- **стварним** набавним ценама, и по
- **планским** набавним ценама.

Планске цене имају предност не само у погледу ажурности, већ и са контролно-управљачког аспекта. Само књижење је нешто компликованије јер подразумева посебан обрачун и књижење одступања од планских цена и у фази набавке и у фази издавања. Сваки пословни субјект самостално сагледава предности и недостатке и одлучује да ли ће материјал евидентирати по стварној или по планској вредности. Ипак, предузећа са развијенијим управљачким рачуноводством предност ће дати евиденцији материјала по планским ценама, и то у погонском књиговодству.

У наставку се приказују поступак набавке материјала за обе врсте цена (стварне и планске), и за оба начина/места евиденције (финансијско и погонско књиговодство).

4.1. СТВАРНЕ ЦЕНЕ – ФИНАНСИЈСКО КЊИГОВОДСТВО

Уколико се материјал евидентира у финансијском књиговодству, може се користити конто **100-Обрачун набавке материјала**. На овом конту се „сакупљају“ сви трошкови везани за набавку материјала (фактурна вредност и зависни трошкови набавке – транспорт, утовар, истовар, осигурање, евентуалне царине, испитивање квалитета итд.). У следећем кораку се овај конто затвара, тј. сабирају се сви трошкови набавке и преносе на основни конто **101-Материјал** (101,102,103/100).

Предузећа могу самостално да бирају да ли ће користити конто 100 или ће одмах директно употребити конто 101. Препоручљиво је, и пракси је чешће решење, да се користи обрачунски конто 100, поготову код набавки са већим бројем рачуна који често не стижу истовремено.



Шема 1. Набавка материјала по **стварним** ценама - у **финансијском** књиговодству

Примери:

- 1) Купљено минерално ђубриво НПК од страног добављача. Пошто се ради о сложенијој набавци, са већим бројем добављача и обимнијом документацијом, састављена је калкулација трошкова набавке материјала.

Табела 1. Калкулација набавке материјала

Ред. бр.	О П И С	Количина (т)	Цена (дин./т)	Износ (дин.)
1	Н П К	10	40.000	400.000
2	Царина			33.000
3	Трошкови превоза			52.000
4	Осигурање			10.000
5	Шпедитерски трошкови			5.000
I)	Свега набавна вредност (1 до 5)			500.000
6	Набавна цена по тони (I : 10 т)			50.000
7	ПДВ на ђубриво - 10% (1 x 0,10)		10%	40.000
8	ПДВ на услуге превоза шпедиције -20% (3+5) x 0,20		20%	11.400
II)	УКУПНИ ТРОШКОВИ НАБАВКЕ (I+7+8)			551.400

Књижење у Главној књизи финансијског књиговодства:

4360 - Добављачи у иностранству "А"	100 - Обрачун набавке материјала	101- Материјал-
440000 1)	1) 500000 500000 1a)	1a) 500000
	≠	
4361 - Добављачи у иностранству "Б"	270 - ПДВ у примљеним	271 - ПДВ у примљеним фактурама - посебна
62400 1)	1) 11400	1) 40000

482 - Обавезе за цари- не и друге	4362 - Добављачи у иностранству "В"	4363 - Добављачи у земљи "Г"
33000 1)	6000 1)	10000 1)

Књижење у дневнику:

Ред. Бр.	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Обрачун набавке материјала	100	500.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	11.400	
	ПДВ у примљеним фактурама- посебна стопа	271	40.000	
	Добављач "А"	4360		440.000
	Добављач "Б"	4361		62.400
	Добављач "В"	4362		6.000
	Добављач "Г"	4363		10.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		33.000
	<i>Калкулација набавке материјала</i>			
1а)	Материјал - основни	1010	500.000	
	Обрачун набавке	100		500.000
	<i>За набављено минерално ђубриво</i>			

- 2) Купљена је сточна храна (основни материјал) чија је вредност по фактури добављача 300.000 динара. На тај износ зарачунат је ПДВ по посебној стопи. Трошкови транспорта, по фактури превозника, износе 18.000 динара, плус ПДВ по општој стопи. Прокњижити набавку материјала по стварној набавној цени.
- 3) Предузеће је набавило помоћни материјал у вредности од 60.000 динара, плус ПДВ 20%. Исти добављач је испоставио фактуру за превоз на 5.000 динара, плус ПДВ 20%. Материјал је примљен у складиште по стварној набавној цени.
- 4) Претпоставимо да је купљени материјал из претходне промене преузеће допремило сопственим транспортним средствима.
- 5) Купљени су резервни делови за 32.000 динара, плус ПДВ 20%. Прокњижити набавку материјала по стварној набавној цени.

Књижење у дневнику:

Ред. Бр.	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
2)	Обрачун набавке материјала	100	318.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	3.600	
	ПДВ у примљеним фактурама- посебна стопа	271	30.000	
	Добављач "А"	4350		330.000
	Добављач "Б"	4351		21.600
	<i>Калкулација набавке материјала</i>			
2а)	Материјал - основни	1010	318.000	
	Обрачун набавке	100		318.000
	<i>За набављено семе</i>			
3)	Материјал - помоћни	1011	65.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	13.000	
	Добављачи у земљи	435		78.000
	<i>За набављени помоћни материјал</i>			

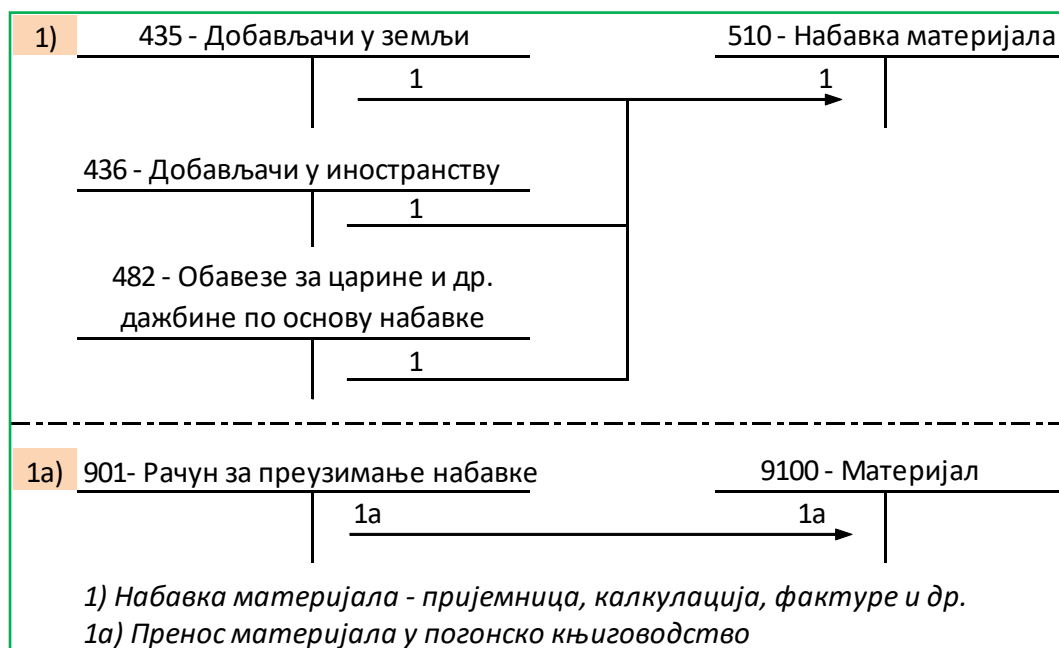
4)	Материјал - помоћни	1011	65.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	12.000	
	Добављачи у земљи	435		72.000
	Приходи од активирања или потрошње производа/услуга за сопствене потребе	621		5.000
	<i>За набављени помоћни материјал</i>			
5)	Резервни делови	102	32.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	6.400	
	Добављачи у земљи	435		38.400
	<i>За набављене резервне делове</i>			

Кратка објашњења:

- 1) Коришћен је обрачунски конто 100, на коме су „сакупљени“ сви трошкови набавке, наравно без ПДВ-а. Пошто се ради о различитим добављачима у истој пословној промени коришћена су посебна аналитичка конта да би се раздвојили. Обавезе према добављачима се наравно увек повећавају за цео износ фактуре, тј. набавна вредност плус ПДВ. (1а) Пренета је набавна вредност на основни конто материјала 101, уз истовремено затварање привременог конта 100, који после ове промене има салдо нулу. У тексту промене није наглашено да је извршено плаћање добављачима, што значи да то не треба књижити.
- 2) Промена два је методолошки иста као промена 1), само нису коришћена „Т“ конта.
- 3) У промени није коришћен конто 100, јер се ради о једном добављачу који је испоставио две фактуре, па је прокњижено збирно. Могла је да се књижи и посебно свака фактура, то је чак исправније поготову ако су различите стопе ПДВ-а.
- 4) С обзиром да је транспорт извршен сопственим средствима, за тај део трошкова нема улазне фактуре добављача нити ПДВ-а. ПДВ је обрачунат само на основној фактури за материјал ($60.000 \times 20\% = 12.000$ дин). Међутим, вредност сопственог транспорта је ушла у набавну цену материјала, јер су то реално настали трошкови набавке, који ће бити евидентирани на конту/картици превозног средства (камион или трактор). Наспрам ових трошкова морају да стоје и одговарајући приходи (621) јер је предузеће активирало сопствене учинке (услуге превоза) за сопствене потребе, тј. повећало вредност материјалу, који ће преко реализације производа за које је утрошен, опет стићи до прихода. Пошто су приходи и расходи исти (5.000 дин), значи да је предузеће по основу овог активирања остварило неутралан резултат.
- 5) Нема ништа специфично, осим што се ради о резервним деловима. За све врсте залиха материјала у оквиру *групе 10* методологија књижења је иста.

4.2. СТВАРНЕ ЦЕНЕ – ПОГОНСКО КЊИГОВОДСТВО

У овом случају се набавка и трошење материјала у току године евидентирају на конту *910-Материјал*. Приликом набавке материјала користи се конто *510-Набавка материјала*, који служи као равнотежа добављачима у финансијском књиговодству. У следећем кораку односно ставу за књижење (промена *1а* на шеми) материјал се преузима на конто *910 (910/901)*, одакле се издаје/троши материјал током године. На крају године се саставља „извештај о трошковима материјала“, на основу којег се врше завршна књижења у вези трошкова и залиха материјала у финансијском књиговодству (*што се у наставку градива детаљно обрађује*).



Шема 2. Набавка материјала по **стварним** ценама- у **погонском** књиговоду

У наставку се приказује књижење свих промена из претходне тачке (4.1.), али у варијанти када се материјал евидентира у погонском књиговоду:

Књижење у дневнику:

Ред. бр.	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Набавка материјала	510	500.000	
	ПДВ у примљеним фактурама - општа стопа	270	11.400	
	ПДВ у примљеним фактурама посебна стопа	271	40.000	
	Добављач "А"	4360		440.000
	Добављач "Б"	4361		62.400
	Добављач "В"	4362		6.000
	Добављач "Г"	4363		10.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		33.000
	<i>Калкулација набавке материјала</i>			
1a)	Материјал - основни	9100	500.000	
	Рачун за преузимање набавке	901		500.000
	<i>За пренос у погонско књиговодство</i>			
2)	Набавка материјала	510	318.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	3.600	
	ПДВ у примљеним фактурама - посебна стопа	271	30.000	
	Добављач "А"	4350		330.000
	Добављач "Б"	4351		21.600
	<i>Калкулација набавке материјала</i>			
2a)	Материјал - основни	9100	318.000	
	Рачун за преузимање набавке	901		318.000
	<i>За пренос у погонско књиговодство</i>			
3)	Набавка материјала	510	65.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	13.000	
	Добављачи у земљи	435		78.000
	<i>По фактурама бр...</i>			

3a)	Материјал - помоћни Рачун за преузимање набавке <i>За пренос у погонско књиговодство</i>	9101 901	65.000	65.000
4)	Набавка материјала ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа Добављачи у земљи Приходи од активирања или потрошње производа/услуга за сопствене потребе <i>По фактурама бр...</i>	510 270 435 621	65.000 12.000	72.000 5.000
4a)	Материјал - помоћни Рачун за преузимање набавке <i>За пренос у погонско књиговодство</i>	9101 901	65.000	65.000
5)	Набавка материјала ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа Добављачи у земљи <i>По фактурама бр...</i>	510 270 435	32.000 6.400	38.400
5a)	Резервни делови Рачун за преузимање набавке <i>За пренос у погонско књиговодство</i>	9103 901	32.000	32.000

Кратка објашњења:

- Разлике су већ наглашене напред код објашњења *шеме 2*, а у дневнику су осенчене. Дакле, прва разлика је у томе што се уместо конта из групе 10 (101, 1102, 103) користи конто **510**- Набавка материјала. На крају године, на основу већ поменутог „извештаја о трошковима материјала“ извршиће се књижења којима се овај конто затвара. Друга разлика је у томе што има једна промена више **(1a)**, којом се материјал преузима у погонско књиговодство.

5) НАБАВКА МАТЕРИЈАЛА ПО ПЛАНСКИМ ЦЕНАМА

Предузеће самостално одлучује да ли ће материјал евидентирати по стварним или планским ценама. Планске цене су практично „сталне цене“ које се утврђују унапред, на почетку пословне године, водећи рачуна о ценама материјала на крају претходне године и очекиваним кретањима цена у наредном периоду. Овако утврђене планске цене важе за целу годину, користе се и за набавку и за издавање, и не могу се мењати у току године. Планске цене се утврђују за сваки појединачни материјал.

Коришћење планских цена има своје предности и недостатке, које предузеће сагледава приликом одлучивања. Као основне **предности** могу се навести:

- **Ажурност** – омогућава књижење набавке и пре него што стигну све фактуре и друга документације. Коришћењем факсова, мејлова и других савремених средстава комуникације за слање документације, проблем ажурности је углавном решен.
- **Стална цена** – омогућава увек књижење излаза материјала, тј. пре него што су прокњижене евентуалне набавке које су се у међувремену десиле, што може представљати значајно олакшање у књиговоду. Код стварних просечних цена

ово није могуће јер се обрачунавају после сваке набавке (*што ће у наставку бити објашњено*).

- Планирање и контрола трошкова – планска цена омогућава благовремену (оперативну) контролу трошкова, што је од кључне важности у пољопривреди због дужине процеса производње. Коришћење планских, или неких сличних сталних цена (стандардних, процењених), подразумева се у предузећима са развијенијим управљачким рачуноводством.

Основни недостаци примене планских цена могу бити:

- Уколико постоји велики број различитих врста материјала у предузећу може се јавити проблем реалног одређивања планских цена због обима посла. Уз помоћ савремених рачуноводствених софтвера овај проблем се релативно лако решава.
- Када је стопа инфлације висока планске цене постају нереалне (потцењене), а одступања превисока. При том се у току године планске цене не могу мењати јер то нарушава цео систем. Већ дуже време у нашој земљи инфлација је релативно ниска (до неколико процената) и не представља проблем за коришћење планских цена.
- Код евиденције по планским ценама се појављује један књиговодствени став више, којим се књижи одступање између планских и стварних цена. Ово не представља значајније повећање обима посла у књиговодству, с обзиром да се обрачун и књижење одступања за издати материјал врши периодично, а у фази набавке много помажу савремени рачуноводствени софтвери (могу да препознају одговарајући аналитички конто одступања и на њему прокњиже разлику).

Ценећи значај изнетих предности и недостатака, сматрамо да се примена планских цена у пољопривредним предузећима може препоручити, не само из организационо-техничких, већ превасходно, из контролно-управљачких разлога. Тим пре ако се имају у виду значајне специфичности пољопривреде у погледу биолошког карактера, дужине производног процеса, климатских и других ризика, спорог обрта и других фактора који наглашавају значај и неопходност ефикасног управљања трошковима у пољопривреди у циљу постизања веће профитабилности производње.

Када се материјал евидентира по планским ценама неопходно је користити посебан аналитички конто *1019-Одступања од планских цена материјала*. Ово је корективни конто (непотпуни конто) који треба посматрати као целину са основним контом *101-Материјал*. Њихов заједнички салдо (нето/пребијени салдо) показује стварну вредност материјала на залихама. За сваку врсту материјала отвара се посебан аналитички конто одступања, како би се избегло међусобно пребијање позитивних и негативних одступања између различитих материјала.

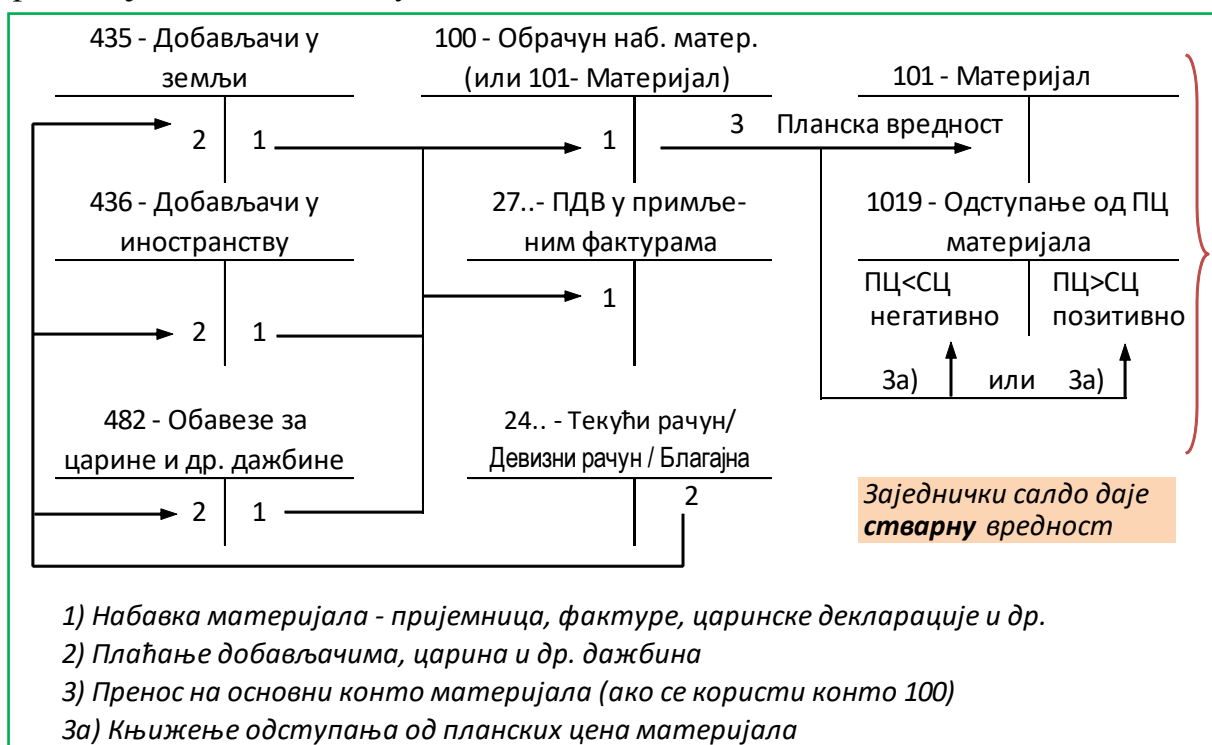
У току године има већи број набавки, код неких је одступање позитивно код других негативно, а такође се континуирано врши и издавање материјала са залиха. Да би се утврдило стварно стање залиха и трошкова материјала неопходно је периодично вршити обрачун и књижење одступања, односно разлике између планских и

стварних вредности. Обрачун одступања се обавезно врши на крају године, а препоручљиво је да се ради и у краћим временским периодима. Обрачун је увек кумулативан, тј. узима се цео период од почетка године, независно од тога колико често се врши. Обрачуном одступања се планске вредности залиха материјала и трошкови материјала своде на њихове стварне вредности. Ово значи да се и при коришћењу планских цена (исто као и код стварних) залихе материјала у билансу стања исказују по стварној вредности, а такође и трошкови материјала у билансу успеха.

И приликом коришћења планских цена материјал се, наравно, може евидентирати у финансијском или погонском књиговодству, што ће у наставку бити приказано

5.1. ПЛАНСКЕ ЦЕНЕ – ФИНАНСИЈСКО КЊИГОВОДСТВО

Следећа шема приказује поступак књижења набавке материјала по планским ценама у финансијском књиговодству.



Шема 3. Набавка материјала по **планским** ценама - у **финансијском** књиговодству

Шема на први поглед може деловати компликовано, али у ствари није, разлика у односу на стварне цене се појављује тек у последњем ставу, приликом књижења позитивних/негативних одступања (промена 3 и 3а).

На основни конто материјала (101) увек се књижи планска вредност која је задата у тексту промене. Када је планска цена мања од стварне набавне цене („негативно”²

² Уобичајено је да се одступање зове „негативно“ када је ПЦ < СЦ, јер је дошло до „пробијања“ планске цене материјала као и трошкова материјала такође, што асоцира на негативну (лошу) ствар за предузеће. У супротном случају имамо „позитивно“ одступање, тј. када је ПЦ > СЦ.

одступање“) разлика се књижи на леву (дуговну) стану корективног конта одступања (1019). Ово је логично, јер је потребно повећати планску вредност материјала до његове стварне вредности, а то захтева књижење на истој (дуговној) страни корективног конта. После тога њихов заједнички (нето) салдо показује стварну набавну вредност материјала.

У супротном случају, када је планска цена већа од стварне набавне цене („позитивно одступање“) разлика се књижи на десну (потражну) стану конта одступања. Тиме се планска вредност, која је увек на левој страни конта 101, своди (умањује) на стварну набавну вредност материјала.

Због лакше упоредивости, у наставку се приказује књижење већине промена (не свих) из претходне тачке (4.1.), али у варијанти када се материјал евидентира по планским ценама у финансијском књиговодству. Ради лакшег праћења поново дајемо калкулацију и текст промена.

Примери:

- 1) Купљено минерално ђубриво НПК од страног добављача и састављена је калкулација трошкова набавке. Планска цена (тј. вредност) купљеног материјала је 540.000 дин.

Табела 2. Калкулација набавке материјала

Ред. бр.	О П И С	Количина (т)	Цена (дин./т)	Износ (дин.)
1	Н П К	10	40.000	400.000
2	Царина			33.000
3	Трошкови превоза			52.000
4	Осигурање			10.000
5	Шпедитерски трошкови			5.000
I)	Свега набавна вредност (1 до 5)			500.000
6	Набавна цена по тони (I : 10 т)			50.000
7	ПДВ на ђубриво - 10% (1 x 0,10)		10%	40.000
8	ПДВ на услуге превоза шпедиције -20% (3+5) x 0,20		20%	11.400
II)	УКУПНИ ТРОШКОВИ НАБАВКЕ (I+7+8)			551.400

- 2) Претпоставимо да је планска вредности материјала из претходно промене 480.000 динара. Остали подаци су исти.
- 3) Предузеће је набавило помоћни материјал у вредности од 60.000 динара, плус ПДВ 20%. Исти добављач је испоставио фактуру за превоз на 5.000 динара, плус ПДВ 20%. Материјал је примљен у складиште по планској набавној вредности од 69.000 дин.
- 4) Претпоставимо да је купљени материјал из претходне промене преузеће допремило сопственим транспортним средствима и да је планска набавна вредност 63.000 дин.
- 5) Обавезе према добављачу за помоћни материјал (из претходне промене) плаћене су меницом номиналне вредности 77.000 динара. По истеку рока доспећа меница је наплаћена.

У литератури се могу наћи и другачији (тј. обрнути) називи за одступања. Како ће се назвати које одступање ствар је конвенције, и зависи преваходно од тога да ли се пореде стварне са планским (као у нашем случају) или планске са стварним ценама.

ГЛАВНА КЊИГА ФИНАНСИЈСКОГ КЊИГОВОДСТВА: (промена 1)

4360 - Добављачи у иностранству "А"	100 - Обрачун набавке материјала	101- Материјал- основни
440000 1)	1) 500000 500000 1а)	1а) 540000
4361 - Добављачи у иностранству "Б"	270 - ПДВ у примљеним фактурама - општа стопа	1019 - Одступање од ПЦ материјала
62400 1)	1) 11400	40.000 1а)
482 - Обавезе за царине и др. дажбине	271 - ПДВ у примљеним фактурама - посебна	
33000 1)	1) 40000	
4363 - Добављачи у земљи "Г"	4362 - Добављачи у иностранству "В"	
10000 1)	6000 1)	

Књижење у дневнику:

Ред. бр.	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Обрачун набавке материјала	100	500.000	
	ПДВ у примљеним фактур. - општа стопа	270	11.400	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	40.000	
	Добављач "А"	4360		440.000
	Добављач "Б"	4361		62.400
	Добављач "В"	4362		6.000
	Добављач "Г"	4363		10.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		33.000
	<i>Калкулација набавке материјала</i>			
1а)	Материјал - основни	1010	540.000	
	Одступање од планских цена материјала	1019		40.000
	Обрачун набавке	100		500.000
	<i>За набављено минерално ђубриво</i>			
2)	Обрачун набавке материјала	100	500.000	
	ПДВ у примљеним фактур. - општа стопа	270	11.400	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	40.000	
	Добављач "А"	4360		440.000
	Добављач "Б"	4361		62.400
	Добављач "В"	4362		6.000
	Добављач "Г"	4363		10.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		33.000
	<i>Калкулација набавке материјала</i>			
2а)	Материјал - основни	1010	480.000	
	Одступање од планских цена материјала	1019	20.000	
	Обрачун набавке	100		500.000

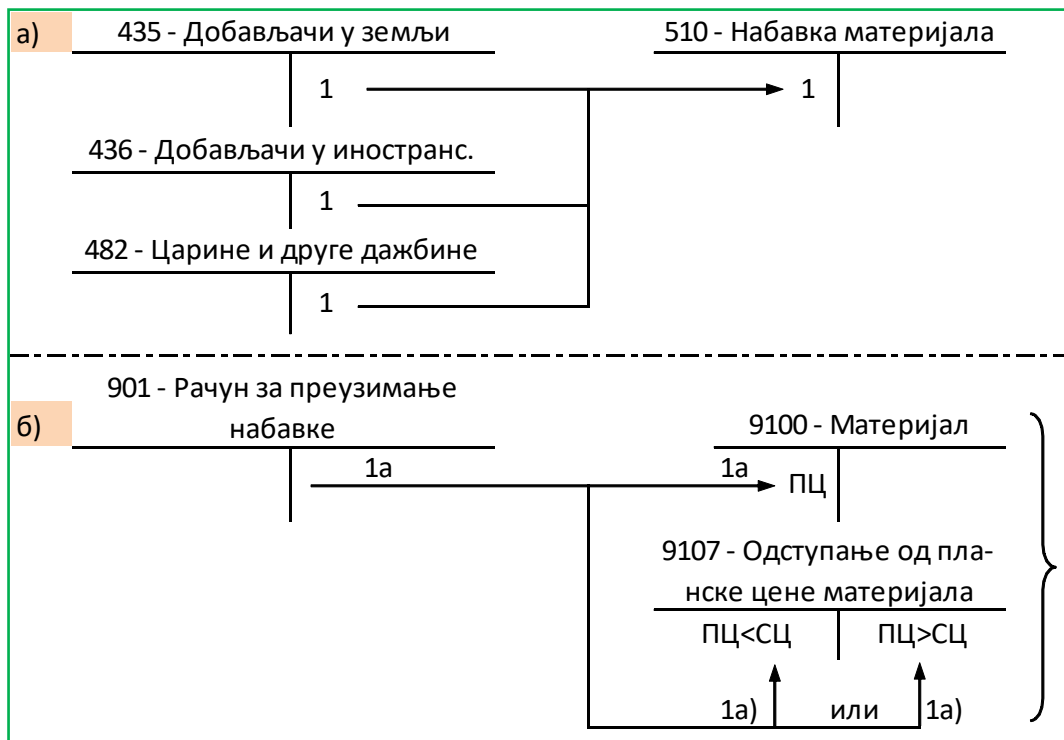
<i>За набављено минерално ђубриво</i>				
3)	Материјал - помоћни	1011	69.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	13.000	
	Одступање од планских цена материјала	1019		4.000
	Добављачи у земљи	435		78.000
<i>За набављени помоћни материјал</i>				
4)	Материјал - помоћни	1011	63.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	12.000	
	Одступање од планских цена материјала	1019	2.000	
	Добављачи у земљи	435		72.000
	Приходи од активирања или потрошње производа за сопствене потребе	621		5.000
<i>За набављени помоћни материјал</i>				
5)	Добављачи у земљи	435	72.000	
	Исправка вредн. менице за камату	4292	5.000	
	Обавезе по издатим меницама	4291		77.000
<i>Плаћање путем менице</i>				
5а)	Обавезе по издатим меницама	4291	77.000	
	Текући рачун	241		77.000
<i>За исплаћену меницу, извод бр...</i>				
5б)	Расходи камата	562	5.000	
	Исправка вредн. менице за камату	4292		5.000
<i>За обрачунате расходе камата</i>				

Кратка објашњења:

- 1) Као што смо већ рекли, разлика у односу на стварне цене се појављује тек у промени 3. На основни конто (101) се увек књижи (задужује) **планска вредност** материјала, која је задата у тексту промене. Остаје дилема на коју страну књижити одступања тј. разлику између планске и стварне вредности? Правила су напред већ изнета, али их не треба учити напамет. Треба се држати логике да одступањима планску вредност материјала, која је увек на левој страни основног конта 101, треба да **коригујемо** (повећамо или смањимо) на стварну вредност материјала (стварни трошкови набавке). Повећање се врши књижењем на истој страни корективног конта као и на основном конту (тј. на дуговној), а смањење на супротној страни (тј. на потражној).
У нашем примеру смо одступања у износу 40.000 дин књижили на потражну страну конта 1019 и на тај начин планску вредност материјала од 540.000 дин (дуг 101) кориговали на његову стварну вредност 500.000 дин.
- 2) У овој промени смо одступања у износу 20.000 дин књижили на дуговну страну конта 1019 и на тај начин планску вредност материјала од 480.000 дин (дуг 101) кориговали на његову стварну вредност 500.000 дин. Остала књижења су иста као у промени 1.
- 3) Нисмо користили конто 100, већ директно 101, пошто је набавка обрачунски једноставна. Одступања смо књижили на потражној страни конта 1019 (4.000 дин), и тако кориговали већу планску (69.000 дин) на стварну набавну вредност материјала (65.000 дин).
- 4) Овде смо одступањима на дуговној страни конта 1019 (2.000 дин) кориговали (повећали) мању планску вредност материјала (63.000 дин) на његову стварну набавну вредност (65.000 дин).
- 5) Дат је карактеристичан пример плаћања меницом, што је већ обрађено у лекцији 17, али смо га поновили јер је важан и студентима често прави проблем.

5.2. ПЛАНСКЕ ЦЕНЕ – ПОГОНСКО КЊИГОВОДСТВО

Евиденција материјала у погонском књиговодству, било да се ради о стварним или планским ценама, увек има један књиговодствени став више, којим се материјал преузима у погонско књиговодства на conto 910 (910/901). У односу на књижење по стварним ценама у погонском књиговодству, разлика се појављује тек у последњем ставу, приликом књижења позитивних/негативних одступања (*промена 1а*).



Шема 4. Набавка материјала по **планским** ценама - у **погонском** књиговодству

Ради лакшег поређења и праћења разлика, у наставку се приказују књижења промена из претходне тачке (5.1.), али сада у варијанти евиденције материјала у погонском књиговодству по планским ценама.

Књижење у дневнику:

Ред. бр.	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Набавка материјала	510	500.000	
	ПДВ у примљеним факту.- општа стопа	270	11.400	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	40.000	
	Добављач "А"	4360		440.000
	Добављач "Б"	4361		62.400
	Добављач "В"	4362		6.000
	Добављач "Г"	4363		10.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		33.000
	<i>Калкулација набавке материјала</i>			
1а)	Материјал - основни	9100	540.000	
	Одступање од планских цена матер.	9107		40.000

	Рачун за преузимање набавке <i>Преузимање у погонско књиговодство</i>	901		500.000
2)	Набавка материјала	510	500.000	
	ПДВ у примљеним факту.- општа стопа	270	11.400	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	40.000	
	Добављач "А"	4360		440.000
	Добављач "Б"	4361		62.400
	Добављач "В"	4362		6.000
	Добављач "Г"	4363		10.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		33.000
	<i>Калкулација набавке материјала</i>			
2а)	Материјал - основни	9100	480.000	
	Одступање од планских цена матер.	9107	20.000	
	Рачун за преузимање набавке <i>Преузимање у погонско књиговодство</i>	901		500.000
3)	Набавка материјала	510	65.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	13.000	
	Добављачи у земљи	435		78.000
	<i>За набављени помоћни материјал</i>			
3а)	Материјал - помоћни	9101	69.000	
	Одступање од планских цена матер.	9107	4.000	
	Рачун за преузимање набавке <i>Преузимање у погонско књиговодство</i>	901		65.000
4)	Набавка материјала	510	65.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	12.000	
	Добављачи у земљи	435		72.000
	Приходи од активирања или потрошње производа за сопствене потребе	621		5.000
	<i>За набављени помоћни материјал</i>			
4а)	Материјал - помоћни	9101	63.000	
	Одступање од планских цена матер.	9107	2.000	
	Рачун за преузимање набавке <i>Преузимање у погонско књиговодство</i>	901		65.000
	<i>Промена 5) је иста као код књижења у финансијском књиговоду, па нема потребе да се понавља.</i>			

Кратка објашњења:

- 1) Одступање се књижи тек у погонском књиговоду, тј. приликом преноса материјала на konto 910 (910/9107,901). Сви принципи и објашњења која су дата у вези књижења одступања приликом евиденције у финансијском књиговоду важе и овде. Дакле, на потражној страни conta *901-Рачун за преузимање набавке* материјала увек се књижи стварна вредност (тј. она са conta 510), а на дуговној страни основног conta *910-Материјал* увек се књижи планска вредност материјала која је задата у тексту промене. Значи да износ одступања на конту *9107* треба књижити на мању страну, односно по принципу изједначавања: **дугује = потражује у тој промени**. У нашем примеру одступања смо прокњижили на потражној страну conta 9017, после чега је у промени *1а*) исти износ прокњижен на дуговној и на потражној страни (540.000 дин), што је основно правило двојног књиговодства.

6) СПЕЦИФИЧНИ ОБЛИЦИ ПОВЕЋАЊА И СМАЊЕЊА МАТЕРИЈАЛА

Независно од тога да ли се материјал евидентира у финансијском или погонском књиговодству, по стварним или планским ценама, постоје одређене специфичне ситуације код набавке материјала:

- Евидентирање набавке нефактурисаног материјала
- Евидентирање материјала на путу
- Евидентирање материјала у обради, доради и манипулацији
- Евидентирање материјала враћеног у магацин

Нефактурисани материјал: Приликом набавке може се десити да у предузеће стигне материјал, али да фактура добављача још увек није примљена. У таквим околностима јавља се проблем евидентирања, јер предузеће још увек нема све податке који су неопходни за утврђивање вредности материјала односно за књижење набавке. У том случају се користи привремени аналитички конто **4358-Добављачи у земљи за нефактурисане обавезе**, а вредност се одређује на основу расположивих и претпостављених података (уговор или отпремница ако постоје, претходне сличне набавке, усмени договор и сл.). Када стигне фактура и сва остала неопходна документација, привремени конто **4358** се затвара у корист конта **435-Добављачи у земљи**. Истовремено се на основу фактуре обрачунава и књижи ПДВ, као и евентуалне разлике између стварне (тј. фактурне) и привремене вредности материјала.

Много је лакше ако се користе планске цене, јер се тада материјал привремено заприма и књижи по планској цени, која је иначе стална цена по којој се врши евиденција током године. Када стигне фактура добављача и изврше неопходни обрачуни, разлика се књижи преко корективног конта **1019-Одступања од планских цена материјала**.

Материјала на путу: Може се десити да добијемо фактуру добављача (електронски, поштом и сл.) а да материјал још није физички стигао у предузеће. пре материјала. Ако је уговором дефинисано да купац преузима материјал у свом складишту (франко купац) онда нема основа да се приспела фактура књижи. Међутим, ако је материјал прешао уговорено место преузимања (нпр. магацин продавца, лука, жељезничка станица и сл.), фактура се може књижити. У том случају се користи привремени аналитички конто који треба отворити, на пример: **1018-Материјал на путу**, на коме се привремено књижи материјал на основу података из фактуре. Када материјал стигне и компетира се сва документација, затвара се привремени конто **1018-Материјал на путу** и вредност пребацује на основни конто **1010-Материјал**.

Материјала у обради, доради и манипулацији: Дешава се да предузеће шаље материјал у друга предузећа на обраду, дораду или манипулацију (под манипулацијом се подразумева нпр. препакивање, сушење и сл.), како би се припремио за употребу у сопственој производњи. Књижење се врши тако што се

за вредност послатог материјала смањује основни конто *1010-Материјал уз задужење аналитичког конта 1014- Материјал у обради, доради и манипулацији (1014/1010)*. Када се обрада/дорада изведу и материјал врати назад у предузеће врши се обрнуто књижење (1010/1014), али се претходно увећа вредност материјала у доради за износ услуга дораде/обrade по фактури извршиоца, тј. добављача.

Материјал враћен у магацин: Ради се о материјалу који је раније био издат у производњу, али из неких разлога није утрошен, па се враћа назад у магацин. У овом случају се издаје документ „повратница материјала“, а књижење је углавном обрнуто у односу на књижење издавања материјала (101/511), с тим да се обично спроводи црвеним сторном.

Ако се **материјал премешта** између различитих магацина унутар истог предузећа то представља интерно кретање материјала које се такође мора евидентирати. Документ који се издаје том приликом је „међускладишница“, а књижење се врши у оквиру магацинске односно аналитичке евиденције материјала. Један аналитички рачун/картица се задужује а други одобрава, али то не изазива никакве промене на синтетичким рачунима материјала.

У случају појаве мањкова и вишкова материјала (што је редовна појава у предузећима) књижење се врши уз помоћ конта осталих (ванредних) расхода и прихода (*групе 57 и 67*), што се обрађује и у оквиру предзакључних књижења.

Дешава се, такође, да предузеће прода материјал који је претходно купило за потребе производње. Ово се не сматра уобичајеном односно редовном активношћу предузећа, јер се материјал купује да би се од њега произвели готови производи који се потом продају и предузеће остварује редовне приходе од продаје. Због тога се приликом продаје материјала појављују остали (ванредни) расходи и приходи (*групе 57 и 67*), а не редовни приходи продаје (група 61).

Примери из претходно објашњених специфичних видова повећања и смањења материјала биће урађени у оквиру вежби.