

ПОГОНСКО КЊИГОВОДСТВО – класа 9

- ПОЈАМ, ЗАДАЦИ, САДРЖАЈ И СПЕЦИФИЧНОСТИ ПОГОНСКОГ КЊИГ. У ПОЉОПР.
- ИЗБОР АНАЛИТИЧКИХ РАЧУНА И ВРСТЕ МЕСТА ТРОШКОВА
- ОДНОС ПОГОНСКОГ И ФИНАНСИЈСКОГ КЊИГОВОДСТВА
- ФУНКЦИОНИСАЊЕ ОБРАЧУНА ТРОШКОВА У ПОЉОПРИВРЕДИ

1) ПОЈАМ, ЗАДАЦИ, САДРЖАЈ И СПЕЦИФИЧНОСТИ У ПОЉОПРИВРЕДИ

* За овај део рачуноводства се у званичном Контном оквиру користи појам „Обрачун трошкова и учинака“, а као синоними, користе се још термини: „погонско књиговодство“, „погонски обрачун“, „интерни обрачун“, „рачуноводство трошкова“, „рачуноводство производње“ и др. У пракси се најчешће може чути термин „погонско књиговодство“, и ми га примарно користимо у оквиру нашег предмета. Овај термин је, наравно, настао у рачуноводству индустријских предузећа, а касније је преузет у пољопривредно рачуноводство. „Погонско књиговодство“, као посебан организациони део рачуноводства, настало је и креирано за потребе рачуноводства индустријских предузећа, а знатно након тога је преузето и прилагођено за пољопривредна предузећа. У књиговодствено-организационом погледу погонско књиговодство обухвата класу 9, док све остале класе (0-8) чине „финансијско књиговодство“. Овај део рачуноводства регулисан је са више Међународних рачуноводствених стандарда (МРС), а посебно са МРС 2 – *Залихе*, који је општег карактера, и МРС 41 – *Пољопривреда*, који управо регулише велики број специфичности пољопривредне делатности у домену обрачуна трошкова и учинака, а превасходно у вези биолошких средстава.

Према актуелној законској регулативи, производна предузећа су обавезна да воде погонско књиговодство, бар у минималном облику. Међутим, дуг је пут од испуњења законског минимума до добро организованог и ефикасног обрачуна трошкова. Законска и професионална регулатива оставља прилично велику слободу предузећима да изврше прилагођавање овог дела рачуноводства према сопственим потребама. Управо су у пољопривреди неопходна значајна прилагођавања, због изражених специфичности, о чему се у наставку више говори.

У већини наших пољопривредних предузећа постоји, мање или више добар, облик погонског обрачуна. За то је добрим делом заслужна и традиција, односно навика, јер је ова обавеза постојала још у време административног управљања привредом (после II светског рата) и остала је блиска рачуноводственим кадровима у нашим предузећима. Тако да су домаћа пољопривредна предузећа имала „обрачун трошкова“ и у оним периодима када то законом није било прописано, и то на релативно задовољавајућем нивоу, знатно вишем него у индустријским предузећима. Пољопривредна предузећа често представљају доста велике и сложене системе, са повезаном ратарском и сточарском производњом (понекад и прерадом), издвојеним организационим јединицама, територијално разуђеним земљиштем, великим бројем различитих производњи, бројним помоћним местима трошкова итд. У таквим условима је без солидно организованог погонског обрачуна практично немогуће утврдити довољно тачну цену коштања, односно саставити поуздану калкулацију. У новије време, после

приватизације и даљег развоја пољопривредних предузећа, већа пажња се поклања и погонском књиговодству, односно „управљачком рачуноводству“.

„Обрачун трошкова и учинака“ представља важан сегмент управљачког рачуноводства и може се сматрати ембрионом из кога се развило¹. Управљачко рачуноводство се постепено, кроз дужи временски период развијало и надограђивало управо из погонског књиговодства. Погонско књиговодство је остало суштински ослонац управљачког рачуноводства, из којег црпи податке и креира најважније информације за потребе управљања интерном економијом предузећа. Будући да се „погонски обрачун“ бави не само трошковима, већ најчешће и интерним утврђивањем резултата, у литератури се често сусреће и назив *«обрачун трошкова и учинака»*. У фокусу интересовања овог дела рачуноводства налази се превасходно интерна економија предузећа, па је и у погледу усмерености информација које обезбеђује претежно интерно оријентисан, тј. за потребе менаџмента свих нивоа, а највише средњег и нижег.

Основни **задатак** погонског књиговодства је да изврши поуздан обрачун трошкова, односно да састави што тачнију **калкулацију** учинака (производа и услуга). У оквиру израде калкулације, подразумева се утврђивање укупне цене коштања и по јединици учинака, док се у развијенијим погонским обрачунима посебно исказује и цена коштања за потребе билансирања, односно цена коштања само по варијабилним и/или по стандардним трошковима, у зависности од примењеног система обрачуна трошкова и постављених задатака пред овај део књиговодства. У пољопривреди је уобичајено да аналитичке калкулације садрже и цену коштања по јединици капацитета (1 ha, грлу), као и вредност производње, односно остварене резултата по појединим линијама производње.

Калкулација је, дакле, основни извештај (документ) који се продукује у погонском књиговодству. У предузећима са развијенијим управљачким рачуноводством, поред калкулације, саставља се и низ других аналитичких извештаја о трошковима и резултатима, а може се састављати и интерни биланс успеха по методу „*трошкова продатих производа*“. Иначе, званични биланс успеха, који се обавезно саставља у финансијском књиговодству, је по методу „*укупних трошкова*“.

Степен развијености обрачуна трошкова цени се на основу његове способности да одговори постављеним информационим захтевима. Врста, ширина и приоритет циљева, односно задатака који се пред обрачун трошкова постављају зависи од организационе и управљачке структуре сваког конкретног предузећа, али се као главни могу истаћи следећи²:

- утврђивање цене коштања учинака, за потребе реалног билансирања готових производа и недовршене производње;
- утврђивање финансијског резултата по производњама, унутрашњим организационим јединицама и др.;
- за планирање и контролу трошкова по организационим јединицама, профитним центрима, местима и носиоцима трошкова;
- вођење политике цена учинака;

¹ Никола Стевановић и Дејан Малинић: *Управљачко рачуноводство*, Економски факултет, Београда, 2003, стр. 29.

² Љиљана Дмитровић-Шапоња, Ђерђи Петкович и Дејан Јакшић: *Рачуноводство*, Економски факултет, Суботица, 2006, стр. 356.

- планирање асортимана производа у услуга;
- доношење алтернативних пословних одлука, одлука у вези са мотивисањем итд.

Садржај: Наведене задатке није могуће остварити без детаљног евидентирања трошкова по местима њиховог настанка, нарочито не у предузећима са већим бројем места трошкова (МТ), каква су углавном и наша пољопривредна предузећа. Добро организовано погонско књиговодство треба да обухвата детаљну евиденцију трошкова по МТ, интерни обрачун и расподелу између појединих МТ, израду калкулација цене коштања производа, евиденцију о залихама готових производа и полупроизвода, укључујући и њихову продају. Такође, може да садржи и интерно утврђивање резултата, и то аналитички и/или за предузеће у целини.

Погонско књиговодство је доста обиман и сложен сегмент рачуноводства, иако је смештено у само једну класу (класу 9). Ово се огледа не само у броју књиговодствених промена, већ и у прикупљању и обради података, бројности и садржају документације која се продукује, обиму и сложености разних обрачуна итд. У погонском књиговодству се води, такође, комплетно књиговодство трошкова и учинака, односно књиговодство производње, укључујући ту и књиговодство готових производа/полупроизвода, а често и робно и материјално књиговодство (у варијанти када се евидентирају у класи 9).

Бројне специфичности пољопривредне производње нарочито долазе до изражаја у домену обрачуна и евиденције трошкова. Као најзначајније, које непосредно утичу на организацију књиговодства трошкова, могу се навести следеће:

- Пољопривредна предузећа, по правилу, имају релативно велики број места трошкова - МТ (главних, помоћних и општих) што знатно усложњава овај сегмент књиговодства. Без погонског књиговодства, у пољопривреди практично није могуће утврдити цену коштања са задовољавајућим степеном тачности.
- У ратарству је неопходно отворити посебна места трошкова за исту врсту производње која се завршава у различитим годинама (нпр. пшеница 2018. године и пшеница 2019. године су посебна главна МТ), као и посебна МТ за меркантилну и семенску производњу.
- У сточарству се одвојено прате поједине категорије у оквиру исте врсте стоке (нпр. краве, телад, јунице до 1 године, јунице 1-2 године, итд.). Све то, наравно, повећава број места трошкова, односно компликује погонско књиговодство.
- Јавља се проблем правилног вредновања споредних производа, који немају општепознату тржишну цену, као и питање вредновања полупроизвода, који су у пољопривреди значајно заступљени.
- Значајан број готових производа у пољопривреди се не складишти, већ се одмах испоручује купцима, што такође изазива специфичне поступке обрачуна и књижења.
- Ту је и питање правилног вредновања биолошких средстава уопште, односно утврђивања поуздане фер вредности.
- Услед биолошког карактера и значајне условљености природним (климатским) факторима, постоје озбиљне потешкоће и специфичности у погледу отежаног планирања, контроле и анализе трошкова резултата у пољопривреди.

2) ИЗБОР АНАЛИТИЧКИХ РАЧУНА И ВРСТЕ МЕСТА ТРОШКОВА

Суштину и највећи део садржаја погонског књиговодства, чини евиденција трошкова по местима њиховог настанка, укључујући и неопходне пратеће обрачуне. Због тога је, пре разраде „аналитичког контног плана за погонско књиговодство“, неопходно објаснити основне појмове о **местима и носиоцима трошкова** у пољопривреди.

Места трошкова (МТ) представљају «производно-техничке и организационо заокружене целине или центре активности, чији рад можемо планирати, организовати, мерити и контролисати»³. То су „ужи организациони делови предузећа у оквиру којих се обављају одређени сродни односно хомогени послови и чији се трошкови и учинци могу пратити и вредновати”⁴. МТ су настала превасходно из потребе да се одговори на важно питање: „где су настали поједини трошкови предузећа”? Формирају се према различитим критеријумима, а у пољопривреди су најзначајнији територијални и функционални критеријум.

У пољопривредним предузећима се јављају следеће врсте места трошкова:

1) **Главна МТ** у пољопривреди представљају линије производње (пшеница, кукуруз, соја, сунцокрет, шећерна репа итд.; кромпир, парадајз, паприка, боранија итд.; јабука, крушка, шљива, винско грожђе итд.; производња млека, тов свиња, производња јаја итд.; прерада грашка, воћа, млека итд.). У оквиру исте линије производње, могуће је формирати више места трошкова, за различите парцеле, односно сорте/расе. То је препоручљиво само ако различите парцеле истовремено значе и битно различите услове производње у погледу квалитета земљишта, предусева, могућности наводњавања, удаљености, односно различите трошкове и резултате. Сличан принцип важи и за сорте/расе - само ако различите сорте/расе подразумевају и битно различиту технологију производње, односно различите трошкове и резултате, онда за њих треба отворити посебна главна МТ.

Подразумева се отварање посебних МТ за меркантилну и семенску производњу, као и за ратарске производње које се завршавају у различитим календарским годинама.

2) **Помоћна МТ** представљају помоћне делатности у предузећу које омогућавају нормално одвијање основне делатности (трактори по категоријама - лаки, средњи, тешки; комбајни - универзални, специјални; затим радионица, сушара, мешаона сточне хране, систем за наводњавање и евентуално транспортна служба). У већим предузећима је препоручљиво дефинисати и помоћно МТ за «прикључне машине», чији се трошкови иначе најчешће обухватају у оквиру општих трошкова гране.

3) **Места општих трошкова** се у пољопривредним предузећима најчешће јављају у виду општих трошкова (ОТ) гране (биљне производње, сточарске производње и прераде), ОТ управе и ОТ продаје (комерцијалне службе). У већим и организационо сложенијим предузећима, у којима се погонском књиговодству посвећује значајнија пажња, могуће је извршити и детаљније рашчлањавање.

У оквиру ОТ гране могу се дефинисати посебна места општих трошкова за ратарство и за повртарство, или још уже, за сродне групе производњи (на пример: за жита, за

³ Кисић Д., Рекецки Ј., Обреновић Д: *Основи рачуноводства и пољопривредно рачуноводство*, Савремена администрација, Београд, 1990, стр. 257.

⁴ Дмитриновић Шапоња Љ., Петкович Ђ., Јакшић Д., наведено дело, 2007, стр. 357.

индустријско биље, за крмно биље итд.). Трошкови комерцијалне службе могу се раздвојити на ОТ набавке и ОТ продаје (што је препоручљиво), а могуће је дефинисати и ОТ механизације (обично се евидентирају у оквиру МТ радионица), као и ОТ истраживања и развоја. При томе, треба имати у виду да већи број МТ значи детаљнији и прецизнији обрачун, али истовремено и компликованији, мање прегледан и скупљи обрачун трошкова. Треба тежити оптимуму између ове две крајности, према конкретним условима у сваком појединачном предузећу.

Носиоци трошкова су учинци (тј. производи и услуге) због којих, у крајњој линији, сви трошкови и настају. Код појединачне и серијске производње директни трошкови се везују за рачуне носилаца трошкова, а индиректни за рачуне МТ. За пољопривреду је карактеристичан обрачун по принципима масовне производње, што значи да се преко МТ најчешће прате не само индиректни већ и директни трошкови (*шема 1*).



Шема 1. Места трошкова у пољопривреди

Директни трошкови⁵ се одмах везују за главна МТ, док се индиректни најпре «сакупљају» на помоћним и општим МТ, а потом се расподељују на главна МТ. По завршетку производње врши се пренос трошкова на рачуне готових производа. То практично значи да се конта «носилаца трошкова» не користе. Рачуни носилаца трошкова могу се отворити и за помоћна МТ ако ово МТ пружа и екстерне услуге (нпр.

⁵ Подела трошкова: по природним врстама, на директне и индиректне, фиксне и варијабилне, везивање и расподела по МТ, као и друге класификације и карактеристике трошкова у пољопривреди, детаљно се обрађује у оквиру предмета *Калкулације и Економика пољопривредних газдинстава*. Ми се овде бавимо преваходно рачуноводственим аспектом обрачуна трошкова, и понављамо само најосновније појмове који су неопходни за разумевање и приказ основних обрачуна и књижења трошкова у свим фазама.

услужно комбајнирање, орање, транспорт, сушење и сл.). У том случају, ова МТ служе и за евидентирање трошкова (цене коштања) екстерно реализованих услуга.

Дефинисање и разрада **аналитичког контног плана погонског књиговодства** (класа 9) представља најважнији задатак у организацији овог дела рачуноводства. Ово је суштинско питање од кога практично зависи како ће изгледати и функционисати погонско књиговодство у сваком предузећу. Аналитички контни план погонског књиговодства треба да уважава бројне специфичности обрачуна трошкова у пољопривреди и да истовремено задовољава основне принципе израде контних планова.

Предузећима је остављена значајна «слобода» да самостално креирају аналитички контни план погонског књиговодства. Привредни субјекти имају довољно простора да, одговарајућим рашчлањавањем класе 9, сачине аналитички контни план према сопственим потребама, уважавајући своје производне, технолошке, организационе и друге специфичности.

Добро је што је правилник о контном оквиру флексибилан у погледу рашчлањавања класе 9, али то ствара проблеме у погледу уједначености, односно упоредивости добијених података. Ово се првенствено односи на форму и методологију састављања калкулације, као основног извештаја погонског књиговодства. Предузећа имају различите калкулације, не само по форми, већ и по начину израчунавања појединих елемената. Важно је да се постигне неопходни минимум уједначености калкулација пољопривредних производа, како би се створиле претпоставке за разна поређења, упросечавања и друге агроекономске анализе.

Аналитички контни план, који је састављен за потребе извођења наставе из овог предмета, може послужити као полазна основа за даљу разраду и надоградњу, односно прилагођавање конкретним условима појединих пољопривредних предузећа⁶.

Правилник о контном оквиру⁷ прописује да привредни субјекти који обављају производну делатност (привредна друштва, задруге и предузетници који воде двојно књиговодство) у класи 9 обавезно воде:

- рачуне 900, 902,
- групе рачуна 95 и 96 и
- рачуне 980, 982 и 983.

Остале рачуне предузећа могу да отварају у складу са својим потребама. Није, дакле, прописана обавезна употреба рачуна главних МТ (93), већ само рачуна носилаца трошкова (95) То би, строго узевши по правилнику, значило две могућности:

- 1) Прва је да се рачуни групе *93-Главна места трошкова* уопште не користе, а да се група *95-Носиоци трошкова* рашчлани по линијама производње (као што је то у практикуму урађено са групом 93). У том случају би се на контима носилаца трошкова евидентирали сви трошкови, и по завршетку производње преносили на готове производе (96/95).

⁶ Аналитички контни план класе 9 налази се у **практикуму** из *Рачуноводства пољопривредних предузећа*, а такође је саставни део комплетног Аналитичког контног плана који су студенти добили у оквиру материјала за реализацију наставе из овог предмета.

⁷ Правилник о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике, Сл. гласник РС, бр. 95/14, члан 66.

- 2) Друга могућност је да се користе и група 93 и група 95. Трошкови би се евидентирали на рачунима главних МТ, а по завршетку производње, прво би се преносили на рачуне носилаца трошкова (95/93), а потом на рачуне готових производа (96/95). Очигледно је да би овде имали један књиговодствени став више, без праве сврхе и користи.

Водећи рачуна о специфичностима пољопривредне производње, и посебно о принципима једноставности и прегледности, за потребе извођења наставе одлучили смо се за традиционални поступак обрачуна и књижења трошкова у пољопривреди. То значи да се трошкови сабирају на рачунима главних МТ (93), а по завршетку производње непосредно се преносе на рачуне готових производа (96/93). Конта носилаца трошкова користе се само за евидентирање полупроизвода и евентуалних екстерних услуга.

3) ОДНОС ПОГОНСКОГ И ФИНАНСИЈСКОГ КЊИГОВОДСТВА

Систематизација рачуна у контном оквиру може се извршити по билансном или функционалном принципу (*што је већ објашњено у лекцији 09*). Наш званични Контни оквир развијен је по билансном принципу, што подразумева двокружни (децентрализовани) систем организације књиговодства (тзв. организациони дуализам). То значи паралелно постојање „*финансијског књиговодства*» и „*погонског књиговодства*».

Финансијско књиговодство обухвата класе од **0 до 8**, а погонско књиговодство само класу **9**. У организационо-техничком погледу то су две заокружене књиговодствене целине. Свака од њих има своје одвојене пословне књиге (дневник, главну књигу и помоћне књиге), са сопственом равнотежом дугове и потражне стране. Управо због ове одвојености и релативне самосталности, у истој пословној промени **не могу се заједно наћи** конта из финансијског и конта из погонског књиговодства. То условљава постојање групе *90-Рачуни односа са финансијским књиговодством*, чији рачуни служе за успостављање равнотеже приликом размене података између ова два дела рачуноводства (*што је већ показано код набавке материјала*).

Финансијско и погонско књиговодство су две посебне целине, али нису независне, односно не могу самостално да егзистирају. Ипак су део јединственог система рачуноводства и вишеструко су повезане у оба правца. Погонско књиговодство од финансијског књиговодства преузима податке о:

- 1) трошковима по примарним врстама (*II фаза књижења трошкова*);
- 2) почетним залихама готових производа, недовршене производње и полупроизвода;
- 3) ако се материјал евидентира у погонском књиговодству, преузимају се и подаци о набавци материјала (*претходна лекција*), као и почетне залихе материјала;
- 4) могу се преузимати и подаци о приходима у погонско књиговодство, ради утврђивања резултата у овом делу књиговодства (*ово није предвиђено да се ради у оквиру предмета Рачуноводство пољопривредних предузећа*).

Финансијско књиговодство, пре израде завршних рачуноводствених извештаја, преузима од погонског књиговодства податке о:

- 1) промени вредности залиха учинака (готових производа и недовршене производње) и
- 2) ако се материјал евидентира у погонском књиговодству, онда преузима и податке о трошковима појединих врста материјала (*ми радимо ову варијанту*).

Да би погонско књиговодство обезбедило наведене податке за потребе финансијског, неопходно је саставити одговарајуће извештаје, што ће у наставку бити показано. После састављања ових извештаја, и спровођења осталих књиговодствено-техничких радњи, погонско књиговодство се затвара на крају године. Ово значи да класа 9 на крају године нема салдо (тј. салдо је нула) и не појављује се ни у једном билансу.

Само погонско књиговодство, као део укупног књиговодства у предузећу, организовано је (развијено) по процесном (функционалном, калкулацијском) принципу. То практично значи да се логичким редоследом прати набавка материјалних средстава за производњу, затим улагање тих средстава и рада у производњу, потом евиденција промена у вези самог процеса производње, и коначно, завршетак производње, складиштење и продају производа. Управо због овога је „интерни биланс успеха“, уколико се саставља у оквиру погонског књиговодства, по методу „*трошкова продатих производа*“, а не по методу „*укупних трошкова*“ као званични биланс успеха.

4) ФУНКЦИОНИСАЊЕ ОБРАЧУНА ТРОШКОВА У ПОЉОПРИВРЕДИ

Калкулација учинака и други аналитички извештаји погонског књиговодства, састављају се на крају обрачунског периода, али су резултат континуираног обрачуна и евидентирања трошкова у погонском књиговодству. То се може пратити по одређеним „фазама књижења трошкова“, које су јасно разграничене у књиговодствено-техничком и организационом погледу (*шема 2*).

У литератури се могу пронаћи и класификације са само четири фазе књижења трошкова, при чему је изостављена V фаза: „*Књижење трошкова продатих производа*“. Књиговодствено обухватање трошкова по фазама пружа одговоре на важна управљачка питања: I фаза - шта се и колико троши?; II и III фаза - где се троши?; IV фаза - ради чега се троши?

Редни број фазе	Назив фазе	Ознака на шеми
I Фаза	Евидентирање трошкова по врстама у финансијском књиговодству	Ф
II Фаза	Пренос трошкова из финансијског књиговодства на одговарајуће место трошкова у погонском књиговодству	2
III Фаза	Интерни обрачун између места трошкова	3 и 4
IV Фаза	Коначан обрачун носилаца трошкова, тј. завршетак производње	5
V Фаза	Књижење трошкова продатих производа	6

Шема 2. Фазе књижења трошкова у пољопривреди

Поједине фазе обрачуна трошкова детаљније се обрађују у следећим поглављима предавања. Пре тога, да би се стекла потпунија слика, даје се приказ функционисања комплетног обрачуна трошкова у пољопривреди (*шема 3*). Представљени шематски приказ је општег карактера и може се прилагодити потребама различитих пољопривредних предузећа. Приказ је усаглашен са претходно разрађеним аналитичким контним планом класе 9, званичним Контним оквиром и другим професионалним нормативима који се односе на овај део рачуноводства. За боље разумевање приказа неопходно је истаћи најзначајнија методолошка решења на којима се заснива:

- Примењује се издвојени погонски обрачун, са сопственим заокруженим системом рачуна, развијених по калкулацијском (функционалном) принципу;
- Залихе материјала се у основној варијанти евидентирају у финансијском књиговодству, а приказана је и варијанта када се материјал евидентира у погонском књиговодству;
- Трошкови управе и продаје сматрају се *«трошковима производа»*, тј. преносе се на главна места трошкова и даље улазе у цену коштања залиха производа;
- У погонско књиговодство се не преузимају пословни приходи, мада та могућност постоји. Предузећа самостално бирају да ли ће преузимати и пословне приходе, у циљу утврђивања резултата у погонском књиговодству.

ОБЈАШЊЕЊЕ ШЕМЕ:

Функционисање погонског обрачуна укључује следеће основне књиговодствене ставове (*шема 3*):

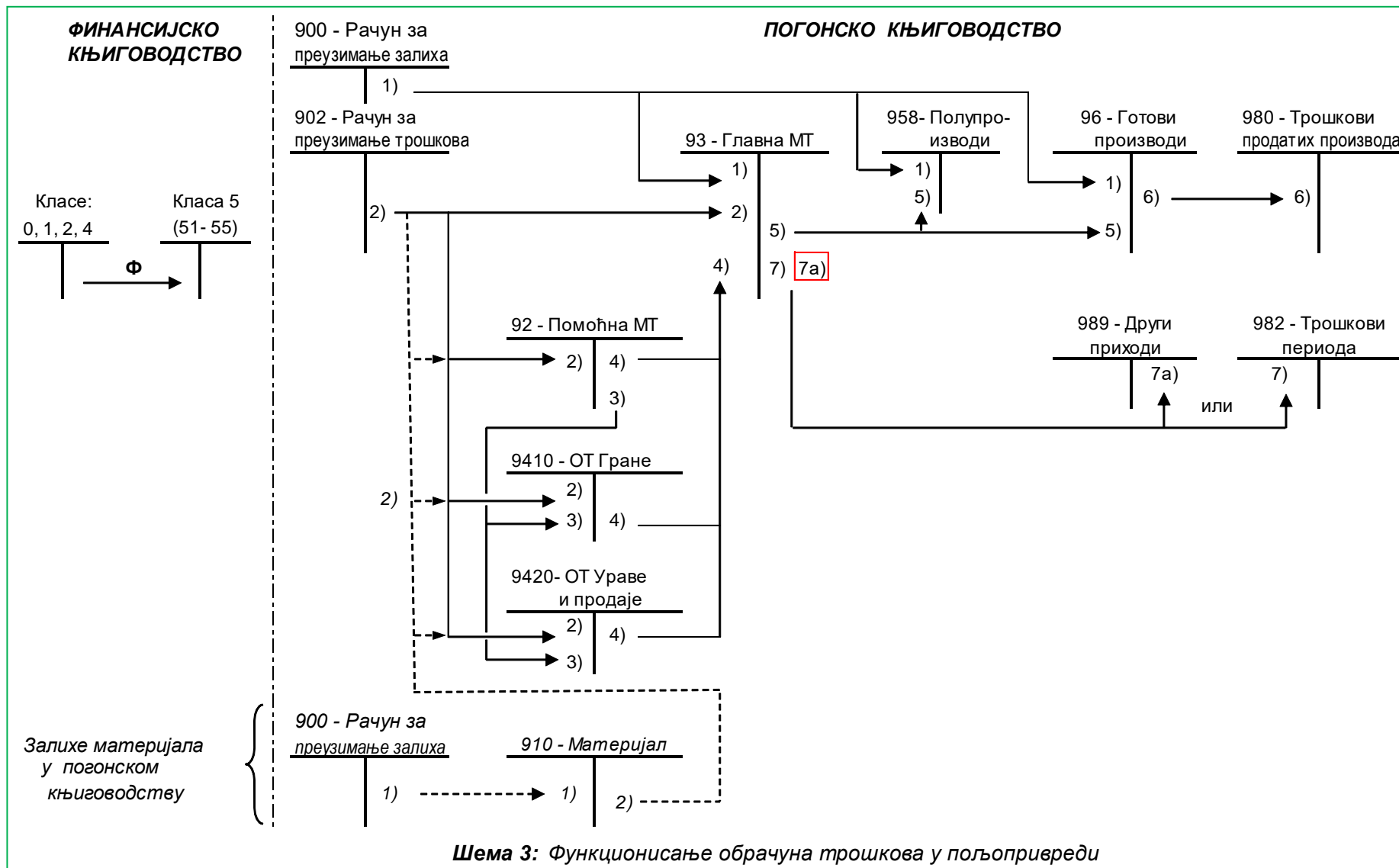
Ф) Означава **прву фазу** рачуноводственог обухватања трошкова. Трошкови се евидентирају по примарним врстама у **финансијском књиговодству** (класа 5), и то за предузеће у целини.

1) Ова промена се не односи непосредно на трошкове, већ на **преузимање залиха** на почетку обрачунског периода. Залихе производње у току преносе се на конта главних МТ (група 93), залихе полупроизвода на аналитичке рачуне у оквиру 958-*Полупроизводи*, а залихе готових производа на конта групе 96. У случају када се материјал евидентира у погонском књиговодству, по истом принципу као за готове производе, преузимају се и почетне залихе материјала (910,9107/900).⁸ У току обрачунског периода преузимају се набављене количине материјала преко конта 901-*Рачун за преузимање набавке материјала*, укључујући и одступања (910,9107/901), што на шеми није приказано због ограничености простора.

2) Означава **другу фазу** књижења трошкова, односно преузимање примарних врста трошкова из финансијског књиговодства и њихово везивање за одговарајућа МТ.

3) Расподела и пренос трошкова са помоћних МТ на места главних и општих трошкова (**први део треће фазе**). Ова промена укључује и прерасподелу између појединих помоћних МТ, на пример, између трактора и радионице. Ако се у оквиру помоћне

⁸ На шеми није приказано књижење одступања од планских цена материјала (конто 9107), због ограничености простора, али је објашњено у тексту.



делатности појављују и екстерно реализоване услуге (нпр. орање, комбајнирање, сушење и сл.), онда се врши пренос сразмерног дела трошкова ових активности на сопствене носиоце трошкова (957/92, и даље 980/957), што због прегледности на шеми није приказано.

4) Пренос општих трошкова гране, управе и продаје на главна МТ (други део треће фазе). ОТ управе могу се расподељивати и на помоћна МТ, али је због једноставности усвојено решење да се расподељују само на главна МТ. Ако се предузеће одлучи да опште трошкове управе и продаје у целости или делимично сматра „расходима периода“ у коме су настали књижење би било 982/942. Пољопривредна предузећа због дужине производног процеса и сезонског карактера производње и продаје, могу да бирају да ли ће прихватити овакав третман ОТ управе и продаје. У нашим пољопривредним предузећима је најчешће решење да се ОТ управе и продаје у целости сматрају „трошковима производа“ (тј. расподељују се на главна МТ и даље улазе у цену коштања залиха готових производа. Овакво решење је прихваћено и у нашем шематском приказу, као и касније кроз примере и објашњења.

5) Завршетак производње, односно пријем производа (главних и споредних) и полупроизвода на складиште по њиховој фер вредности (четврта фаза). У пољопривреди се сви производи који су намењени сопственој (репродукционој) потрошњи сматрају полупроизводима, независно од нивоа финализације. То у књиговодственом смислу подразумева њихово задржавање на конту *958-Полупроизводи*, све до момента потрошње, када се књиже на терет конта одговарајућег МТ у коме су употребљени (93/958), што на шеми због прегледности није приказано.

6) Књижење трошкова продатих производа (пета фаза). Ово је само део књижења продаје производа, будући да се први део спроводи у финансијском књиговодству (204/614,470). Евентуални мањкови и отписи производа књиже се преко конта 983 (983/960), а вишкови на супротној страни истог конта (960/983), што због недостатка простора није приказано на шеми.

7) Књижење разлике између фер вредности и цене коштања завршених производа. Ако је фер вредност мања од стварне цене коштања производа разлика ће се књижити на дуговну страну конта *982- Трошкови периода* (982/93). У супротном случају књижење ће се вршити у корист конта *989- Други приходи* (93/989). Ова промена се може књижити тек када је позната пуна цена коштања производа, а то је у пољопривреди често тек на крају године, тј. када се расподеле и индиректни трошкови.

За потребе састављања биланса стања и биланса успеха, у погонском књиговодству се на крају обрачунског периода саставља извештај о промени вредности залиха учинака (готових производа и недовршене производње) у току обрачунског периода (објашњено у наставку). Ако се материјал евидентира у погонском књиговодству, на крају године се саставља и извештај о трошковима материјала (објашњено у наставку).

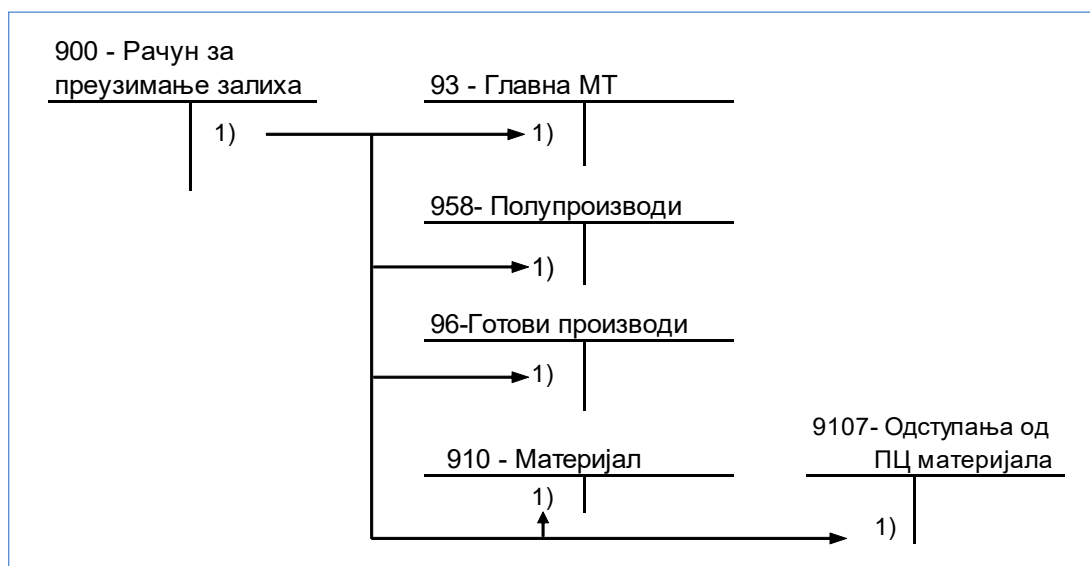
На крају године, после књижења свих промена, врши се закључак погонског књиговодства, односно затварање свих рачуна. То се спроводи преко конта *999- Закључак обрачуна трошкова и учинака* (задужењем свих рачуна који имају потражни

салдо и одобрењем рачуна који имају дуговни салдо), што због прегледности на шеми није приказано. После ове промене погонско књиговодство **нема салдо**, тј. салдо је нула. Рачуни из класе 9 се, дакле, не појављује у билансима.

4.1. Преузимање почетних залиха у погонско књиговодство

Погонско књиговодство се на крају године затвара, а залихе се исказују у билансу стања, на контима *класе 1*. На почетку следеће године, у поступку отварања књига, неопходно је пренети у погонско књиговодство почетне залихе (*шема 4*):

- производње у току (93 / 900),
- полупроизвода (958 / 900),
- готових производа (960 / 900) и
- материјала (910/900) – само ако се материјал евидентира у погонском књиговоду.



Шема 4. Преузимање почетних залиха у погонско књиговодство

Полупроизводи и готови производи се вреднују по фер вредности, а материјал по стварним или планским ценама. Ако се материјал евидентира по планским ценама, књиже се и одступања на одговарајућу страну корективних конта 9107 (на шеми је приказано само књижење негативних одступања- ПЦ<СЦ).

На почетку године се, осим озимих усева, као производња у току јављају и извршена улагања у јесењу припрему земљишта, евентуално ђубрење и сл. С обзиром на могуће измене сетвеног плана, најцелисходније је да се ови трошкови пренесу збирно (9329-*Јесењи радови*), а да се касније, у пролеће, изврши њихово прекњижавање на одговарајућа конта заснованих производњи. Производња у току се увек евидентира по стварним ценама.

Конта из групе *90-Рачуни односа са финансијским рачуноводством* су техничког карактера. Њихова улога је успостављање равнотеже (дугује = потражује) у погонском књиговоду. То је неопходно с обзиром да је контни оквир развијен по билансном принципу (организациони дуализам) у коме финансијско и погонско књиговодство представљају релативно заокружене и самосталне целине, са посебним дневником и

главном књигом, односно сопственом равнотежом «дугује = потражује». У таквим условима се у једном ставу за књижење не могу заједно наћи рачун из финансијског и рачун из погонског књиговодства. Сличну функцију имају и рачуни 510- *Набавка материјала* и 500- *Набавка робе*. Рачуни групе 90 могу се рапчлањавати по врстама залиха, односно трошкова, али ми то овде не примењујемо, из разлога једноставности.

Примери:

- 1) На почетку године предузеће има залихе семена кукуруза по планској вредности од 160.000 динара, стварна вредност је 148.000 дин. Материјал се евидентира у класи 9.
- 2) На почетку године предузеће има залихе резервних делова по планској вредности од 100.000 динара Одступање од планске цене је 10% негативно (ПЦ<СЦ).
- 3) На почетку године предузеће има залихе сламе по процењеној тржишној (фер) вредности од 410.000 динара. Слама се користи за сопствене потребе.
- 4) На почетку године предузеће има залихе зрна соје по фер вредности од 820.000 дин.
- 5) На почетку обрачунског периода предузећа поседује залихе:
 - недовршене производње пшенице у вредности од 470.000 динара (подразумева се по стварној вредности),
 - залихе минералног ђубрива по планској вредности од 190.000 динара (стварна вредност је 176.000 динара -позитивно одступање),
 - залихе готових производа сунцокрета по фер вредности од 610.000 динара.
 Извршити преузимање почетних залиха у погонско књиговодство.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Материјал - основни	9100	160.000	
	Одступање од план. цена материјала	9107		12.000
	Рачун за преузимање залиха <i>Преузимање почетних залиха</i>	900		148.000
2)	Резервни делови	9103	100.000	
	Одступање од план. цена материјала	9107	10.000	
	Рачун за преузимање залиха <i>Преузимање почетних залиха</i>	900		110.000
3)	Полупроизводи - слама	9580	410.000	
	Рачун за преузимање залиха <i>Преузимање почетних залиха</i>	900		410.000
4)	Готови производи - соја	9603	820.000	
	Рачун за преузимање залиха <i>Преузимање почетних залиха</i>	900		820.000
5)	Производња пшенице	9300	470.000	
	Материјал - основни	9100	190.000	
	Готови производи - сунцокрет	9605	610.000	
	Одступање од план. цена материјала	9107		14.000
	Рачун за преузимање залиха <i>Преузимање почетних залиха</i>	900		1.256.000

Видимо да се konto 900 увек јавља као равнотежа, односно служи да се у промени изједначи дуговни и потражни износ.

На **вежбама** ће наравно бити више примера за књижење и самосталан рад.