

РАЧУНОВОДСТВО ТРОШКОВА ЗАРАДА, ОСТАЛИХ ВРСТА ТРОШКОВА И РАСХОДА (I и II фаза)

- *ТРОШКОВИ ЗАРАДА И НАКНАДА ЗАРАДА*
- *ТРОШКОВИ ПРОИЗВОДНИХ УСЛУГА*
- *ТРОШКОВИ АМОРТИЗАЦИЈЕ И РЕЗЕРВИСАЊА*
- *НЕМАТЕРИЈАЛНИ ТРОШКОВИ*
- *ОСТАЛИ РАСХОДИ*

1) ОБРАЧУН И КЊИЖЕЊЕ ТРОШКОВА ЗАРАДА И НАКНАДА ЗАРАДА

Радна снага је први и основни фактор сваког процеса производње, односно привређивања уопште. Заједно са средствима за рад и предметима рада чини три незаобилазна фактора сваког процеса репродукције. Међутим, док се средства за рад и предмети рада троше у процесу производње и тако преносе своју вредност на нове производе, за уложени рад је карактеристично да „ствара нову вредност“ у виду „дохотка“, и тако доприноси вредности новог производа. Посматрано из угла послодавца односно предузећа, издаци за радну снагу представљају наравно трошак као и сваки други.

Радна снага је врло важан фактор пољопривредне производње због њених бројних специфичности, а посебно због изражене сезонности. Правовремено обезбеђивање сезонске радне снаге, одговарајућег квалитета и квантитета, од приоритетног је значаја за одређене гране пољопривреде. Генерално посматрано, пољопривреда је карактеристична као радно интензивна привредна грана. Услед константног техничко-технолошког напретка постоји јасан тренд смањења трошкова радне снаге у свим делатностима па и у пољопривреди. Ипак, пољопривреда још увек ангажује доста радне снаге (бројчано и вредносно), с тим да постоје велике разлике између појединих грана/линија производње. Познато је да, на пример, воћарство, виноградарство, повртарство или производња млека захтевају значајне трошкове рада, на супрот ратарству, производњи товних свиња, пилића и др.

У структури укупних расхода наших пољопривредних предузећа трошкови рада у (пост)транзицијском периоду бележе прилично изражену тенденцију пада, али су увек релативно значајни, и чине у просеку око 10% укупних расхода (на пример, 2003/04. године овај удео је био око 15%). Међутим, и овде постаје значајне разлике између појединих предузећа, у зависности од заступљености радно интензивних линија производње. Трошкови рада су још увек релативно значајни у пољопривредним предузећима, и често представљају озбиљан резервоар за уштеду на страни расхода. Радна снага је фактор који је у већини предузећа најлакше смањити, и по правилу је прва „на удару“ кризних мера, о чему сведоче поступци савременог менаџмента у условима кризе.

Све ово указује на значај обезбеђивања поуздане информационе подршке у циљу квалитетног управљања радном снагом у пољопривреди. Управо је то основни задатак рачуноводственог праћења трошкова рада. Посебно је захтевно и важно организовати ефикасно прикупљање података о трошковима рада. У пољопривредним предузећима

ово није једноставан задатак, превасходно због природе делатности односно биолошког карактера производње (условљеност климатским факторима, значајно присуство сезонских радника, међусобна условљеност радних процеса и активности, проблеми у организацији посла, могући застоји, значајна заступљеност прековременог рада, периоди ван сезоне када се не ради и сл.).

Извештаји о раду („радни листови“) представља основни документ за прикупљање података о утрошеном раду радника. Њиме се документује извршени рад по количини и по вредности за сваког радника, и на основу тога врши обрачун и књиговодствено обухватање зарада. Веома је важно правилно конципирати „извештај о раду“, јер они треба да обезбеде детаљне и поуздане податке о утрошцима и ценама рада. Они представљају основу за обрачун плата по раднику, односно обрачун и књижење трошкова рада у погонском и финансијском књиговодству. Ови документи се у пракси јављају у врло различитим формама и са различитим садржајем (подацима), јер их предузећа прилагођавају сопственим потребама.

Извештај о раду, или радне листе могу се посебно састављати за (1) директан (производни) рад и (2) режијски рад. У погледу времена на који се односе, радни листови могу бити: дневни, недељни, петнаестодневни или месечни. Независно од врсте и периода на који се односи, извештај о раду углавном треба да садрже податке о:

- раднику,
- радном налогу,
- месту трошкова,
- радној операцији и врсти рада,
- стварном утрошеном радном времену (редовном, продуженом, ноћном и др.),
- оствареном учинку,
- платној тарифи (цени рада) по часу и по јединици остварене производње,
- потписи лица која састављају и контролишу радне листе, као и друге податке важне за правилан обрачун зарада.

Посебно је важно да извештај о раду садржи податак о месту трошкова, односно о технолошкој операцији на коју се односи извршени рад. Ово се једноставно обезбеђује уписом одговарајућих шифри, а користи су велике, пре свега у погледу ефикасног управљања трошковима. Због дужине процеса репродукције, у пољопривреди је јако важно да се планирање, контроле и анализе трошкова, врше у краћим оперативним периодима који су усклађени са агротехничким операцијама.

У пољопривредним предузећима су обрачуни зарада, односно радни листови, најчешће повезани са радним налозима, који се издају за извршење одређених послова (нпр. за орање, сетву, заштиту, бербу и сл.).

Попуњени и преконтролисани извештаји о раду достављају се **аналитичком књиговодству зарада** где се уносе недостајући вредносни подаци. Потом се врше неопходни обрачуни и књижења у вези трошкова рада, и то:

- 1) по појединим радницима (за потребе обрачуна и исплате зарада и накнада) и
- 2) по местима (носиоцима) трошкова на које се зараде односе (за потребе обрачуна трошкова у погонском књиговодству).

Подаци о трошковима рада уносе се дакле у: (1) аналитичке картице (конта) радника и (2) аналитичке картице места трошкова. Раније се то морало уписивати ручно два пута, или евентуално скраћено копирним књижењем, а сада савремени рачуноводствени софтвери подразумевају унос ових података само једном (један налог за књижење). Важно је да се унесу неопходни улазни подаци (поред осталог и шифре МТ, операције итд.) како би софтвер могао извршити књижење на свим предвиђеним контима/картицама.

Страница: _____		Радник: _____		Конто: _____										
Година: _____		Статус: _____		Број рад. налога: _____										
Месец: _____		Рад. јед.: _____		Место трошкова: _____										
				Операција: _____										
Датум	Радни налог	Ефективно време						Вредност рада						
		Редовно	Продужено	Ноћно	Празник	Остало	Укупно	Редовно	Продужено	Ноћно	Празник	Остало	Укупно	

Шема 1: Могућа форма књиговодственог рачуна (картице) за производни рад

Књиговодствено обухватање примања запослених врши се у складу са МРС 19 – *Примања запослених*. Поред тога, обрачун зарада и накнада зарада је регулисан великим бројем прописа из области радног и пореског законодавства, као и колективним уговорима. Трошкови рада обухватају више врста расхода по основу ангажовања радне снаге:

- трошкове зарада (по основу уложеног рада, мереног учинком или временом проведеним на раду);
- накнаде зарада (припадају запосленима за време: годишњих одмора, државних и верских празника, плаћеног одсуства, боловања до 30 дана, војне вежбе и сл.);
- остали лични расходи (накнаде по основу: уговора о делу, ауторских уговора, привремених и повремених послова, исхране у току рада, регреса за годишњи одмор, учешће запослених у добити, накнаде члановима управног одбора и др.).

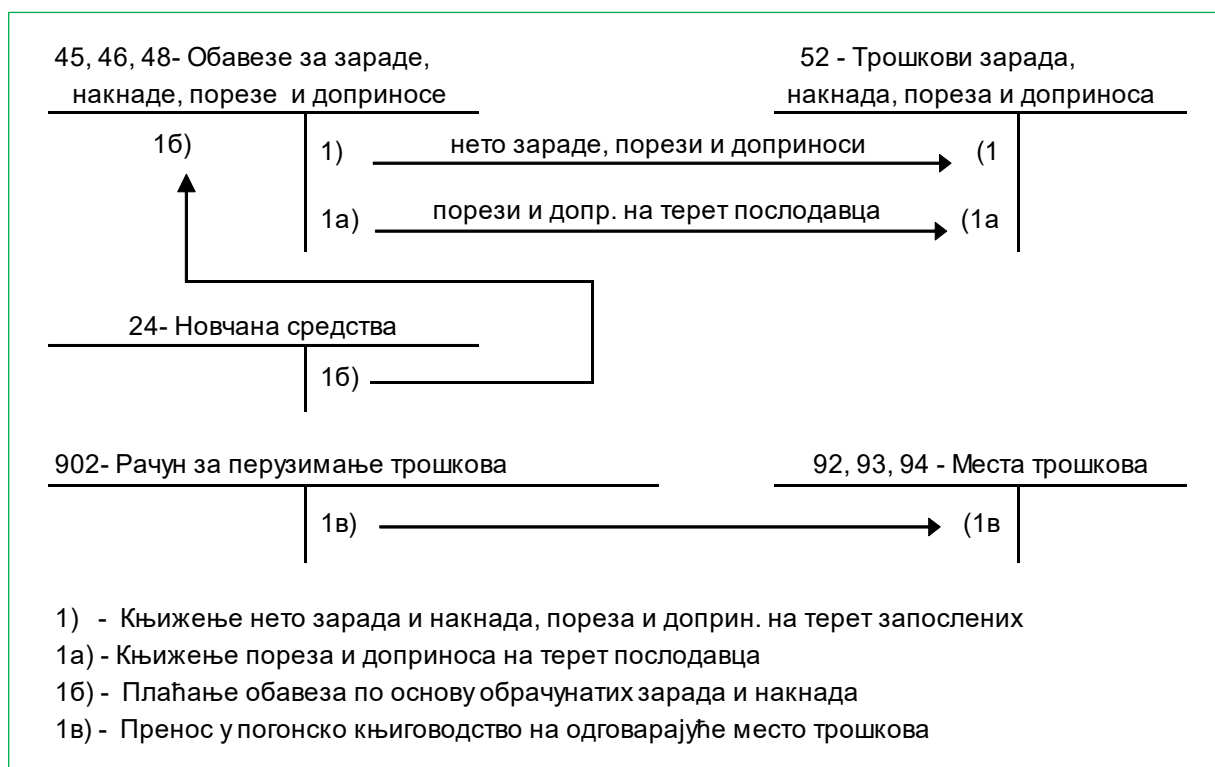
На свако од ових примања обрачунавају се прописани порези и доприноси, и то најчешће у различитим процентима. Све то значајно усложњава обрачун и књижење трошкова рада. Сходно томе, при обрачуну трошкова рада треба разликовати:

- (а) **нето зараде** (које припадају запосленима у виду плата) и
- (б) **брuto зараде** (поред нето зарада обухватају и разне порезе и доприносе).

Према тренутно важећим прописима порези и доприноси чине око 63% у односу на износ нето зараде. Порези и доприноси на друге врсте личних примања (уговора о делу, ауторских уговора, привремених и повремених послова итд.) су различити и углавном знатно мањи у односу на редовне зараде.

За предузеће трошкове представљају бруто износи обрачунатих зарада и накнада зарада, јер практично се све мора платити (у наставку пример). Бруто износ обрачунатих издатака по основу ангажовања радне снаге појављује се као елемент калкулације цене коштања производа.

Обрачун и књиговодствено обухватање зарада се врши месечно, а исплата у виду аконтације може да се врши у краћим периодима (петнаестодневно, недељно). Сви трошкови у вези зарада се књиже на контима групе 52, која је рашчлањена на већи број синтетичких рачуна намењених за поједине елементе ових трошкова.



Шема 2. Књиговодствено обухватање трошкова зарада

Примери:

1) Предузеће је обрачунало трошкове зарада на следећи начин:

Ред. бр.	О П И С	Износ
1	Бруто зараде	800.000
2	Основица за порез (1 - 16.300* дин)	783.700
3	Порез на доходак грађана (2 x 10%)	78.370
4	Доприноси за пензијско, здравствено и незапослене (1 x 19,9%)	159.200
5	Нето зараде (1 - 3 - 4)	562.430
6	Доприноси на терет послодавца (1 x 16,7%)	133.200
7	Укупни трошкови зарада (1 + 6)	933.200

*16.300 динара је износ неопорезивог дела зараде према Закону о порезу на доходак грађана. Овај износ је склон променама, као и стопе пореза и доприноса.

Трошкови зарада се односе на производњу шећерне репе 300.000 динара, кукуруза 260.000 динара, јабука 140.000 динара и на запослене у управи 233.200 динара. Нето зараде су исплаћене у готовини.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Трошкови зарада и накнада зарада (брutto)	520	800.000	
	Обавезе за нето зараде	450		562.430
	Обавезе за порезе на зараде	451		78.370
	Обавезе за доприносе - запослени	452		159.200
	<i>Зараде на терет запосленог</i>			
1а)	Трошкови доприноса на зараде- послодавац	521	133.200	
	Обавезе за доприносе - послодавац	453		133.200
	<i>Зараде на терет послодавца</i>			
1б)	Благајна	243	562.430	
	Прелазни рачун	2419		562.430
	<i>Зараде на терет запосленог</i>			
1ц)	Обавезе за нето зараде	450	562.430	
	Благајна	243		562.430
	<i>Зараде на терет запосленог</i>			
1д)	Прелазни рачун	2419	562.430	
	Обавезе за порезе на зараде	451	78.370	
	Обавезе за доприносе - запослени	452	159.200	
	Обавезе за доприносе - послодавац	453	133.200	
	Текући рачун	2410		933.200
	<i>За измирене обавезе</i>			
1е)	Производња шећерне репе	9302	300.000	
	Производња кукуруза	9301	260.000	
	Производња јабука	9350	140.000	
	ОТ управе	9420	233.200	
	Рачун за преузимање трошкова	902		933.200
	<i>Пренос трошкова у погонско књигов.</i>			

Кратко објашњење:

Видимо да се појединачни елементи обрачуна укупних трошкова зарада књиже на посебне рачуне трошкова и обавеза. Нето плата коју добију радници у нашем примеру износи 562.430 дин. Све остало су порези и доприноси (370.770 дин), који су формално раздвојени на оне које иду на „терет радника“ и оне који иду на „терет послодавца“, али нема суштинске разлике, пошто све порезе и доприносе у нашем обрачунском систему плаћа послодавац (тј. радник не плаћа ништа). За послодавца трошкове представља укупан износ из претходног обрачуна (тј. брutto износ зарада: 933.200 дин), јер све мора да плати, само различитим корисницима (радницима, буџету РС, фонду за пензијско осигурање, фонду за здравствено осигурање).

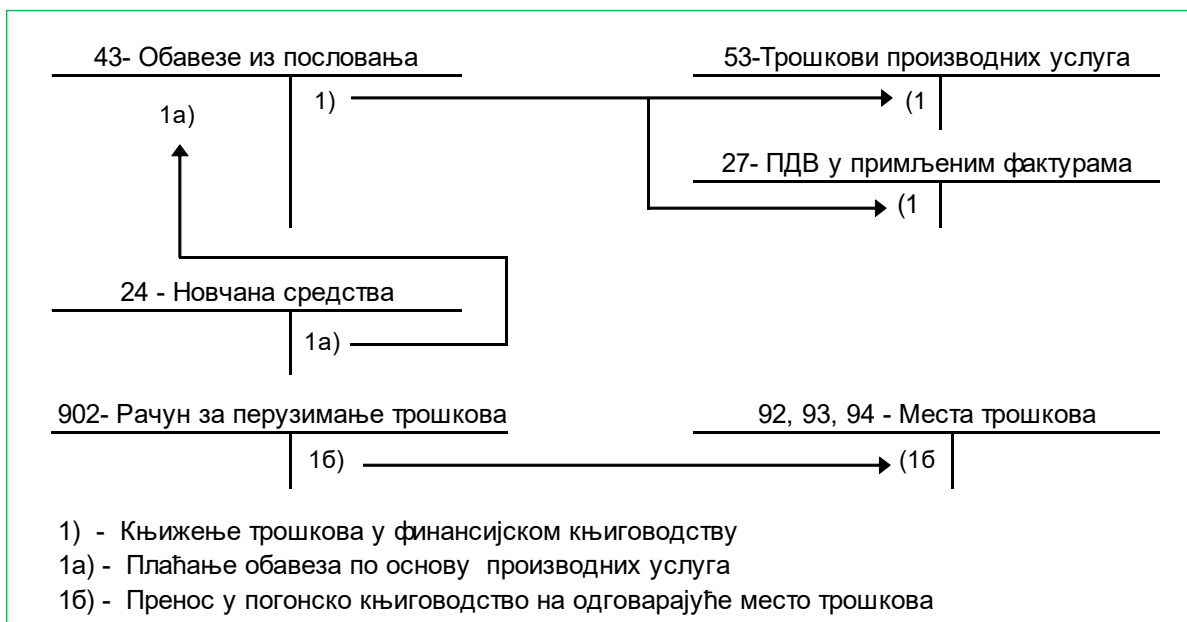
Промена **1е)** означава другу фазу књижења трошкова, односно везивање за одговарајућа места (МТ) на која се односе. У тексту промене је увек написано који износ трошкова се односи на поједина МТ, или се из текста промене може недвосмислено утврдити.

У примеру се нето зараде исплаћују у готовом (због вежбања подизања готовине), што је сада већ редак случај у пракси, јер се уплата нето зараде најчешће врши на текући рачун радника. У **практикуму** ће бити и таквих примера, као и више примера обрачуна различитих врста примања запослених.

2) ОБРАЧУН И КЊИЖЕЊЕ ТРОШКОВА ПРОИЗВОДНИХ УСЛУГА

Ради се о доста бројним и разноврсним екстерним услугама, за које се према актуелном Правилнику о Контном оквиру сматра да су „ производног карактера“ (мада има и оних које то у суштини нису). У сваком случају ради се о услугама које су неопходне за нормално одвијање пословних активности предузећа (услуге на изради учинака, транспортне услуге, услуге одржавања, затим трошкови закупнина, сајмова, рекламе и пропаганде, истраживања и сл.). То су услуге које предузеће не може само да изврши или би то било мање исплативо. Због тога се ангажују пословни партнери односно добављачи за извођење производних услуга у случају када их она сама не могу извршити, или им се то не исплати. Ова врста трошкова може бити врло значајна у пољопривредним предузећима.

Књиговодствено обухватање трошкова производних услуга, у *првој фази* књижења, врши се у оквиру *групе 53 (шема 1)*. Још једном треба нагласити да се у класу 9, на места трошкова (*друга фаза*) преноси само износ који је претходно прокњижен у класи 5, односно да ПДВ не улази у трошкове и не преноси се на места трошкова.



Шема 3. Књиговодствено обухватање трошкова производних услуга

Примери:

- 1) Предузећу је стигла фактура за услуге комбајнирања соје. Цена извршене услуге је 230.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ по општој стопи. Обавезе су плаћене.
- 2) Трошкови текућег одржавања комбајна по фактури овлашћеног сервиса износе 140.000 динара. На овај износ је зарачунат и у фактури исказан ПДВ по општој стопи.
- 3) Трошкови рекламе производа сувог воћа износе 105.000 динара. На овај износ је зарачунат и у фактури исказан ПДВ по општој стопи.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Трошкови услуга на изради учинака ПДВ у примљеним фактурама- 20%	530 270	230.000 46.000	
	Добављачи у земљи <i>За услуге жетве соје по фактури бр..</i>	435		276.000
1а)	Добављачи у земљи Текући рачун <i>Плаћање обавеза</i>	435 241	276.000	276.000
1б)	Производња соје Рачун за преузимање трошкова <i>Пренос трошкова у погонско књигов.</i>	9303 902	230.000	230.000
2)	Трошкови текућег одржавања ПДВ у примљеним фактурама- 20%	532 270	140.000 28.000	
	Добављачи у земљи <i>За услуге одржавања</i>	435		168.000
2а)	Комбајни - универзални Рачун за преузимање трошкова <i>Пренос трошкова у погонско књигов.</i>	9230 902	140.000	140.000
3)	Трошкови рекламе и пропаганде ПДВ у примљеним фактурама- 20%	535 270	105.000 21.000	
	Добављачи у земљи <i>За услуге рекламе</i>	435		126.000
3а)	ОТ управе * Рачун за преузимање трошкова <i>Пренос трошкова у погонско књигов.</i>	9420 902	105.000	105.000

* Трошкови сајмова, рекламе и пропаганде припадају, у ствари, «ОТ продаје», али ми овај конто из разлога једноставности не користимо, већ и ове трошкове евидентирамо у оквиру «ОТ управе». Ако је то неопходно и доприноси прецизности обрачуна, ОТ Продаје се у пракси могу водити као посебно МТ.

Још једном да подсетимо, на све врсте услуга (производних и непроизводних) ПДВ се обрачунава по општој стопи од 20%. Изузетак су образовне, научне и здравствене услуге услуге које су ослобођене ПДВ-а.

На **вежбама** и у Практикуму биће урађено више примера из ове групе трошкова.

3) ТРОШКОВИ АМОРТИЗАЦИЈЕ И ДУГОРОЧНИХ РЕЗЕРВИСАЊА

Трошкови **амортизације** детаљно су обрађени у оквиру *лекције 14*, (појам, обухват, методи, специфичности, књижење итд.). Трошкови дугорочних резервисања су обрађени у оквиру *лекције 17*, у оквиру објашњења обавеза по основу дугорочних резервисања *40-Дугорочна резервисања*, које се јављају паралелно са трошковима дугорочних резервисања (конта 541 до 549). У наставку дајемо само неколико битних напомена и пример књижења за амортизацију.

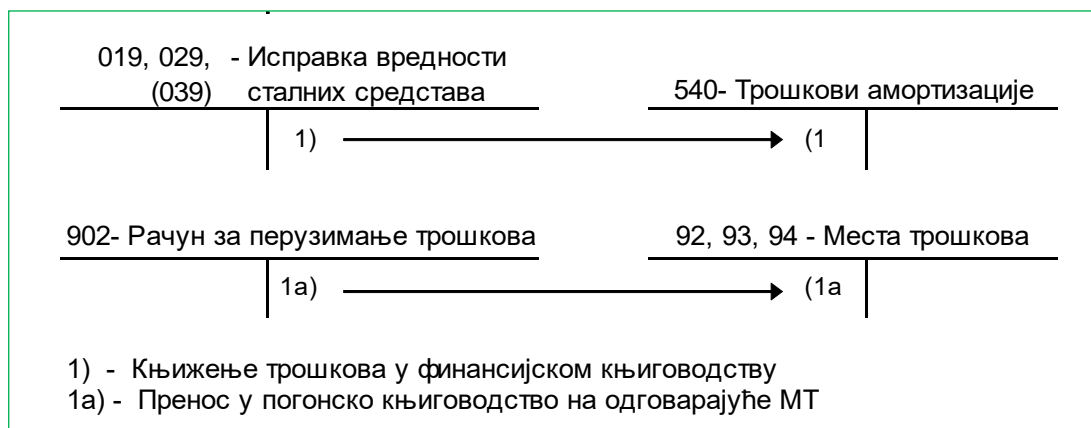
Амортизација представља трошење основних средстава, које се дешава постепено у току века њихове експлоатације. Путем амортизације основна средства преносе своју вредност на нове производе. Трошкови амортизације се обрачунавају и књиже као и сви друге врсте трошкова, улазе у цену коштања учинака, и у билансу успеха се појављују као редовни пословни расходи. Треба разликовати појам амортизације од појма „отписивања средстава“. Амортизација је суштински трошак, док „отпис основних средстава“ представља књиговодствено-технички поступак којим се врши обрачун и књижење амортизације, односно корекција вредности (исправка/смањење вредности) основних средстава за износ утврђене амортизације.

Амортизација се редовно обрачунава за групе *01-Нематеријална улагања* и *02-Некретнине*, постројења и опрема, а само по изузетку и за групу *03-Биолошка средства*. Према важећој законској и професионалној регулативи, предузећа практично морају вршити два одвојена обрачуна амортизације за:

- **рачуноводствене** сврхе, у складу са МРС, која се исказује у билансу успеха и
- **пореске** сврхе, у складу са пореским прописима, која се исказује у пореском билансу.

Ми се овде бавимо превасходно обрачуном и књижењем амортизације за рачуноводствене сврхе. Амортизација за пореске сврхе се не књижи.

Трошкови амортизације књиже се на терет конта *540-Трошкови амортизације* и у корист корективног аналитичког конта «исправке вредности». Основни и корективни конто треба посматрати заједно, јер њихов заједнички (нето) салдо показује садашњу вредност основних средстава.



Шема 4. Књиговодствено обухватање трошкова амортизације

Пример:

1) Обрачунати су трошкови амортизације са следећим подацима:

- Трактори лаки 82.000 динара
- Путнички аутомобили..... 51.000 динара
- Опрема за мужу 27.000 динара
- Прикључне машине у ратарству 73.000 динара
- Опрема система за наводњавање 45.000 динара
- Објекат сушаре 29.000 динара

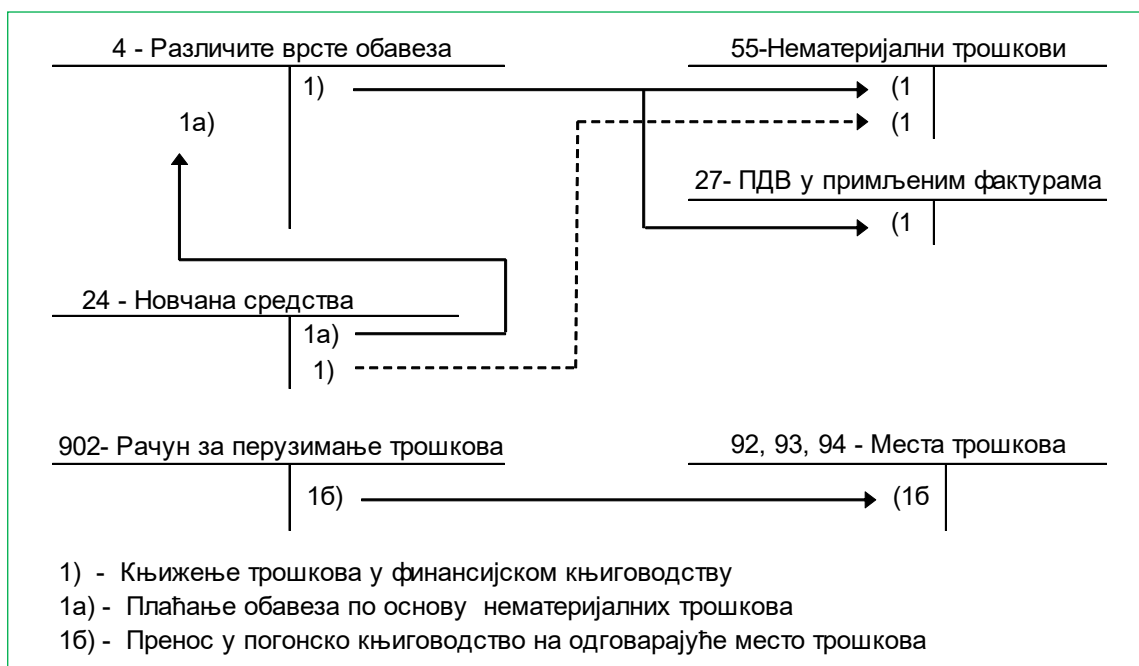
Укупно: 307.000 динара

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Трошкови амортизације	540	307.000	
	Исправка вредности грађевинских објеката	0292		29.000
	Исправка вредности постројења и опреме	0294		278.000
	<i>За обрачунату амортизацију</i>			
1а)	ОТ управе	9420	51.000	
	Производња млека - краве	9340	27.000	
	ОТ биљне производње	9410	73.000	
	Сушара	9250	29.000	
	Трактори - лаки	9222	82.000	
	Систем за наводњавање	9270	45.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		307.000
	<i>Пренос у погонско књиговодство (II фаза)</i>			

4) ОБРАЧУН И КЊИЖЕЊЕ НЕМАТЕРИЈАЛНИХ ТРОШКОВА

Нематеријални трошкови нису непосредно везани за производно функционално подручје, али су нужни за функционисање предузећа. По основу њих настају реални и често значајни издаци, који се надокнађују на терет укупног прихода, што значи да се и ови трошкови морају исказивати на страни расхода биланса успеха, односно третирати у обрачунском смислу као и све друге врсте трошкова.



Шема 5. Књиговодствено обухватање нематеријалних трошкова

Ради се о доста хетерогеној групи трошкова која се евидентира у оквиру групе 55-*Нематеријални трошкови* (непроизводне услуге, репрезентација, премије осигурања, трошкови платног промета, чланарина, одређених пореза и доприноса и др.). Јављају се у свим предузећима, у већем или мањем обиму, у зависности од делатности, величине, организационе структуре предузећа и других фактора. За пољопривреду се, као значајнији, могу издвојити трошкови осигурања и пореза на имовину.

Књиговодствено обухватање ових трошкова је релативно једноставно, пошто се по правилу књиже у корист одговарајућег рачуна обавеза, најчешће су то добављачи. У одређеним случајевима књижи се непосредно плаћање трошкова, одобрењем рачуна новчаних средстава без претходног издавања фактуре, што приказује *промена 5)* - означено *испрекиданом линијом на шеми* (нпр. непосредно плаћање банкарских провизија, чланарина и сл.). Код неких врста нематеријалних трошкова ПДВ се не обрачунава, што се у наставку показује кроз примере.

Примери:

- 1) По добијеној фактури плаћене су услуге ревизије у износу од 31.000 динара. ПДВ се обрачунава по општој стопи од 20%.
- 2) Добијена је фактура за трошкове пословног ручка генералног директора предузећа у износу од 13.200 динара, плус ПДВ по општој стопи.
- 3) Примљен је рачун за полугодишњу претплату на стручни часопис „Савремено сточарство“ у износу од 8.000 динара, плус ПДВ по општој стопи.
- 4) Предузеће је по фактури осигуравајућег друштва платило трошкове осигурања имовине за текућу годину у износу од 84.000 динара. Осигурање се односи на: управну зграду 20.000 динара, комбајн за брање малина 14.000 динара, свиње у тову 23.000 динара и на путничке аутомобиле 27.000 динара.
- 5) Увидом у извод утврђено је да је банка зарачунала и наплатила трошкове платног промета у износу од 12.800 динара.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Трошкови рачуноводствене ревизије	5503	31.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- 20%	270	6.200	
	Добављачи у земљи	435		37.200
	<i>За услуге ревизије по фактури бр..</i>			
1а)	Добављачи у земљи	435	37.200	
	Текући рачун	241		37.200
	<i>Исплата обавеза по изводу бр..</i>			
1б)	ОТ управе	942	31.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		31.000
	<i>Пренос трошкова у погонско књиговодство</i>			
2)	Трошкови репрезентације	551	13.200	
	ПДВ у примљеним фактурама- 20%	270	2.640	
	Добављачи у земљи	435		15.840
	<i>За трошкове репрезентације</i>			
2а)	ОТ управе	9420	13.200	
	Рачун за преузимање трошкова	902		13.200
	<i>Пренос трошкова у погонско књиговодство</i>			
3)	Трошкови непроизводних услуга	550	8.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- 20%	270	1.600	

	Добављачи у земљи <i>За стручну литературу</i>	435		9.600
3а)	ОТ сточарства Рачун за преузимање трошкова <i>Пренос трошкова у погонско књиговодство</i>	9411 902	8.000	8.000
4)	Трошкови премија осигурања * Добављачи у земљи <i>За трошкове осигурања</i>	552 435	84.000	84.000
4а)	Добављачи у земљи Текући рачун <i>Исплата обавеза по изводу бр..</i>	435 241	84.000	84.000
4б)	Производња товних свиња ОТ управе Производња малина Рачун за преузимање трошкова <i>Пренос трошкова у погонско књиговодство</i>	9343 9420 9356 902	23.000 47.000 14.000	84.000
5)	Трошкови платног промета Текући рачун <i>За банкарску провизију</i>	553 241	12.800	12.800
5а)	ОТ управе Рачун за преузимање трошкова <i>Пренос трошкова у погонско књиговодство</i>	9420 902	12.800	12.800

* Обвезник ПДВ-а на услуге осигурања је осигуравајуће друштво, па се исти не фактурише осигуранику.

За трошкове платног промета банка не испоставља фактуру предузећу, већ их на основу уговора директно наплаћује са текућег рачуна.

Више примера на **вежбама** и у Практикуму.

5) РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ОСТАЛИХ ВРСТА РАСХОДА

Према званичном Контном оквиру сви расходи се налазе у *класи 5*, а у оквиру њих можемо разликовати следеће групе расхода:

- пословни расходи 50-55 (трошкови)
 - финансијски расходи – 56
 -
 - остали и ванредни расходи - 57 до 59
- } **РЕДОВНИ РАСХОДИ**
- } **ВАНРЕДНИ РАСХОДИ**

Расходи су шири појам од трошкова. Према званичном Контном плану трошкови се поклапају са пословним расходима, *групе 51-55*, са изузетком наравно *конта 510-Набавка материјала*. Расходи, дакле, поред пословних обухватају и финансијске расходе (56), остале расходе (57), расходе по основу обезвређивања имовине (58) и расходе пословања које се обуставља (59). Последње три групе (57, 58 и 59) често се у литератури заједно називају „**остали и ванредни**“ расходи или „**непословни /ванредни**“ расходи, док се пословни (50-55) и финансијски (56) обично називају „**редовни расходи**“.

Постоји и суштинска разлика између трошкова и осталих расхода. Не улазећи детаљније у теорију трошкова, наводимо неколико најважнијих. Трошкови су

непосредно (технолошки трошкови/трошкови израде) или посредно (режијски трошкови) условљени пословном активношћу предузећа. Они одражавају улагање односно трошење фактора производње у којој се као резултат јављају нови учинци (производи и услуге). Њихов настанак је, дакле, непосредно условљен добијањем нових учинака, односно стварањем нових прихода. Трошкови одражавају трансформацију репродукционих инпута у нове вредности (производе и услуге). Трошкови увек имају, мање или више јасно изражену, количинску компоненту (утрошак) и ценовну компоненту.

Наведене карактеристике трошкова најчешће нису својствене осталим врстама расхода. Због тога трошкови улазе у цену коштања нових производа, сви или само део, у зависности од система обрачуна и рачуноводствене политике предузећа. Са друге стране, остали расходи се појављују на расходној страни биланса успеха али се не могу укалкулисати у цену коштања учинака (нема их у калкулацијама производа).

Изузетак од претходног су „расходи финансирања“ који спадају у „редовне расходе“ и непосредно су повезани са пословним активностима предузећа. Они могу да се укључе у цену коштања учинака, али само код привредних субјеката са дугачким процесом производње и сезонским карактером продаје, каква је управо и пољопривреда. Ако се ова могућност прихвати, онда се са финансијским расходима се поступа као и са другим трошковима, тј. преузимају се у погонско књиговодство и даље укључују у цену коштања пољопривредних производа. У овом материјалу није прихваћено овакво решење (тј. расходи финансирања се не преузимају у погонско књиговодство), јер то компликује обрачун и отвара низ књиговодствено-техничких проблема.

У претходним тачкама /лекцијама детаљно смо обрадили појмовне и рачуноводствене аспекте трошкова односно пословних расхода. У наставку ћемо укратко објаснити најважнија питања рачуноводственог обухватања осталих врста расхода. С обзиром да се најважније пословне промене у вези ових расхода јављају у оквиру књижења одређених врста имовине и извора, овде се дају само неки карактеристични примери за илустрацију.

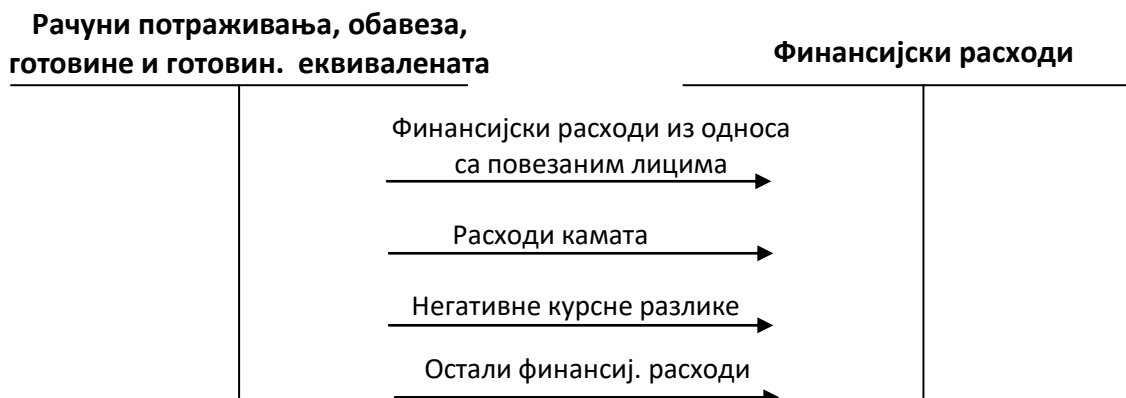
Финансијски расходи (група 56) у суштини обухватају расходе по основу: камата, негативних курсних разлика, негативних ефеката по основу валутне клаузуле и остале финансијске расходе. Посматрано са аспекта дефинисаних синтетичких рачуна у званичном Контном оквиру, финансијски расходи се могу груписати на:

- (1) расходе из односа са повезаним правним лицима (матичним, зависним, осталим),
- (2) расходе камата,
- (3) негативне курсне разлике и ефекти валутне клаузуле и
- (4) остали финансијски расходи.

У стручној литератури се за финансијске расходе често користи појам трошкова позајмљивања. То произилази из чињенице да ту спадају сви они трошкови које пословни субјекат плаћа за коришћење туђих извора, односно на основу својих обавеза¹.

¹ Љиљана Дмитривић Шапоња, Ђерђи Петкович и Дејан Јакшић: Рачуноводство, Економски факултет Суботица, стр. 352.

Код одређених обавеза камата се уговара или је њен обрачун утврђен законом (кредити, негативне курсне разлике, обавезе за неизмирене порезе, по основу валутне клаузуле и сл.). Постоје међутим и позајмљени извори на које се углавном не плаћа камата, односно не у прописаним/уговореним роковима измирења. То су разне обавезе из текућег пословања, углавном према добављачима и другим пословним партнерима, на које се евентуално обрачунава камата ако се пробију уговорени или законски рокови плаћања.



Шема 6. Књиговођствено обухватање финансијских расхода

Примери:

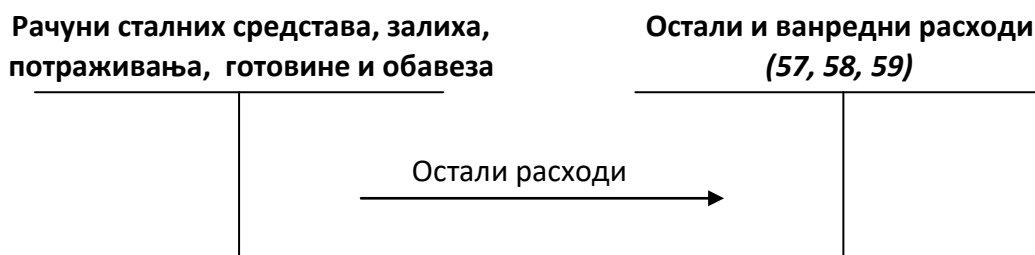
- 1) Предузеће има потраживања од страног купца у износу од 10.000 евра, што је по средњем курсу НБС у моменту продаје од 1 ЕУР = 118 динара износило 1.180.000 динара. У моменту наплате средњи курс НБС је био 1 ЕУР = 116 динара, што износи 1.160.000. Разлика од 20.000 динара представља негативне курсне разлике.
- 2) Предузећу је одобрен краткорочни кредит од банке у износу од 100.000. Банка је предузећу обрачунала трошкове обраде кредитног захтева по стопи од 1,5% (1.500 дин), које је наплатила обуставом од одобреног износа приликом уплате кредита предузећу.
- 3) Предузеће је вратило рату кредита из претходне промене у износу од 10.700 динара, од чега је 700 динара камата а остатак главница дуга.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Девизни рачун	244	1.160.000	
	Негативне курсне разлике	563	20.000	
	Купци у иностранству <i>За наплаћена потраж из иностранства</i>	205		1.180.000
2)	Текући рачун	241	98.500	
	Остали финансијски расходи	569	1.500	
	Краткорочни кредити у земљи <i>За одобрени кредит, по изводу бр..</i>	422		100.000
3)	Краткорочни кредити у земљи	422	10.000	
	Расходи камата	562	700	
	Текући рачун <i>Пренос трошкова у погонско књигов.</i>	241		10.700

Група „остали и ванредни“ расходи су доста различити и хетерогени, самим тим што су разврстани у три различите групе (*групе 57, 58 и 59*). Већина од њих су чисто „ванредног“ карактера, појављују се повремено и непланирано, односно нису резултат редовне пословне активности предузећа.

У остале расходе убрајамо расходе пословног субјекта који су настали у току пословања али не доприносе стварању прихода. Ванредни расходи се не могу везивати за редовно одвијање пословног процеса. Резултат су непредвиђених, случајних околности².



Шема 7. Књиговодствено обухватање „осталих и ванредних“ расхода

Остали расходи (*група 57*) представљају доста бројну групу расхода који се могу поделити на следећи начин:

- губици по основу расходања и продаје нематеријалне имовине, некретнина, постројења и опреме, биолошких средстава, учешћа у капиталу, хартија од вредности и материјала,
- мањкови (сталне и обртне имовине),
- расходи по основу директних отписа потраживања и остали непоменути расходи.

Јасно је да се ради о непланираним и ванредним расходима (губицима, мањковима, отписима и сл.). Њиховим настанком се не ствара нова вредност на страни прихода. Расходи из ове групе се релативно често појављују у нашим пољопривредним предузећима, добрим делом и због неповољних и нерегулисаних (пост)транзицијских услова пословања.

„**Расходи по основу обезвређења имовине** која се вреднује по фер вредности кроз биланс успеха“ (*група 58*), као што сам назив говори, обухватају расходе по основу обезвређења:

- сталне имовине (нематеријалне, биолошких средстава, објеката, постројења и опреме и дугорочних финансијских пласмана),
- залиха материјала и робе,
- потраживања, краткорочних финансијских пласмана и остале имовине

Обезвређење односно умањење вредности имовине настаје у случају када је тзв. „**надокнадива вредност**“ неког средства мања од његове књиговодствене (садашње) вредности. Ако се примењује метод вредновања по „набавној вредности“, онда надокнадива вредност представља реалну употребну вредност средства, која се може проценити као дисконтована (тј. садашња) вредност будућих новчаних прилива која се

² Љ. Дмитровић Шапоња, Ђ. Петкович, Д. Јакшић, исто, стр. 354.

од средства очекују у току корисног века употребе и његове продајне вредности на крају века употребе. У случају када се примењује вредновање по „методу ревалоризације“, надокнадиву вредност представља утврђена фер вредност средстава, тј. тржишна вредност умањена за евентуалне трошкове продаје³.

Обезвређивање имовине може наступити из различитих разлога, као што су физичко оштећење односно истрошеност, технолошка застарелост, економска неисплативост, или на пример, због смањења обима производње услед чега одређена средства имају мању употребну вредност. Корекције треба да се примењују само ако је разлика између „надокнадиве вредности“ и књиговодствене вредности материјално значајна.

„Губитак пословања које се обуставља, ефекти промене рачуноводствене политике, исправке грешака ранијих периода и пренос расхода“ (група 59)- обухвата рачуне неколико врста расхода, на којима се врше одређена књижења која су добрим делом књиговодствено-техничког карактера. Релативно ретко се појављују у предузећима, посебно пољопривредним. Могу се груписати на следећи начин:

- губици и расходи организационих делова за које је донета одлука да се њихово пословање обуставља (нпр. губици по основу процене и продаје имовине, текући расходи пословања ових делова пре продаје итд.),
- расходи по основу ефеката промене рачуноводствених политика и по основу исправки грешака из ранијих година, под условом да нису материјално значајне. Ако су ови ефекти односно грешке материјално значајне, онда се врши корекција почетног стања резултата (јер се ради о ефектима односно грешкама из претходне године).

Примери:

1. Предузеће је расходовало путнички аутомобил чија је набавна вредност 1.000.000 динара, отписана 700.000 динара и садашња 300.000 динара. Вредност резервних делова (материјала) који се могу искористити процењена је на 120.000 динара. Материјал се води у финансијском књиговодству по стварним ценама.
2. Предузеће је продало полован камион за 400.000 динара. Набавна вредност камиона је 2.000.000 динара, отписана 1.400.000 динара, а садашња 600.000 динара.
3. Утврђен је мањак горива у вредности од 10.000 динара, на шта се рачуна и ПДВ по општој стопи. Мањак иде на терет предузећа, а материјал се евидентира по стварним ценама у финансијском књиговодству.
4. Предузеће је на крају године извршило обрачун вредности приплодних крмача и утврдило да је због пада тржишних цена, дошло до смањења њихове вредности у укупном износу од 730.000 динара.
5. Из погона за који је донета одлука да се пословање обуставља, продато је опреме за 100.000 динара. Процењена вредност опреме је 240.000 динара.

³ Методи вредновања по „набавној вредности“ и по „фер вредности“ обрађени су у лекцији 12- Вредновање основних средстава и у лекцији 14. У приказаним примерима, из разлога једноставности, нису коришћени рачуни 582 и 682, већ само конто 330-Ревалоризационе резерве, што је у напоменама детаљно образложено.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Исправка вредности постројења и опреме	0294	700.000	
	Губици по основу расходања опреме	570	180.000	
	Резервни делови (материјал)	102	120.000	
	Постројења и опрема <i>За расходовани аутомобил</i>	023		1.000.000
2)	Купци у земљи	204	480.000	
	Исправка вредности опреме	0294	1.400.000	
	Губици по основу продаје опреме	570	200.000	
	Обавезе за ПДВ по издатим фактурама	470		80.000
	Постројења и опрема <i>За продати камион, по фактури бр..</i>	023		2.000.000
3)	Мањкови материјала	5740	12.000	
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		2.000
	Материјал - гориво <i>Мањкови материјала</i>	1013		10.000
4)	Обезвређење биолошких средстава	580	730.000	
	Обезвређење основног стада <i>За обрачунато смањење вредности</i>	0394		730.000
5)	Купци у земљи	204	120.000	
	Губитак пословања које се обуставља	590	140.000	
	Обавезе за ПДВ по издатим фактурама	470		20.000
	Средства пословања које се обуставља	147		240.000
	<i>Продаја опреме пословања које је обустављено</i>			