

ОБРАЧУН И КЊИЖЕЊЕ ЗАВРШЕТКА ПРОИЗВОДЊЕ И ПРОДАЈЕ ПРОИЗВОДА (IV и V фаза)

1. **ЗНАЧАЈ И ФОРМА КАЛКУЛАЦИЈА У ПОЉОПРИВРЕДИ**
2. **РАЗДВАЈАЊЕ ЗАЈЕДНИЧКИХ ТРОШКОВА НА ПОЈЕДИНЕ ПРОИЗВОДЕ**
3. **КЊИГОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ГОТОВИХ ПРОИЗВОДА**
 - **ПОСЛОВНЕ КЊИГЕ ГОТОВИХ ПРОИЗВОДА**
 - **КЊИГОВОДСТВЕНИ ДОКУМЕНТИ ГОТОВИХ ПРОИЗВОДА**
 - **КЊИЖЕЊЕ ГОТОВИХ ПРОИЗВОДА У БИЉНОЈ ПРОИЗВОДЊИ**
 - **КЊИЖЕЊЕ ГОТОВИХ ПРОИЗВОДА У СТОЧАРСКОЈ ПРОИЗВОДЊИ**
 - **КЊИЖЕЊЕ ПОЉОПРИВРЕДНИХ ПРОИЗВОДА КОЈИ СЕ НЕ СКЛАДИШТЕ**

Пре књижења завршетка производње неопходно је извршити одређене обрачуне, укључујући и састављање калкулације. У добро организованом погонском обрачуну, на контима главних МТ постоје сви подаци потребни за састављање калкулације. Неопходно је још извршити додатне обрачуне ради утврђивања цене коштања по јединици производа, главног и споредног.

Претходно је неопходно јасно разграничити трошкове (цену коштања) завршене од трошкова недовршене производње. Ово се сматра врло сложеним послом у рачуноводству, али у пољопривредним предузећима је нешто лакше. У биљној производњи су трошкови текуће производње строго одвојени од трошкова производњи које се завршавају у следећој години, што значи да је на посебним аналитичким контима МТ све већ разграничено. Проблем може бити знатно компликованији у сточарским производњама, јер најчешће захтева мерење ради утврђивања натуралних показатеља (комад, килограм итд.).¹

1) ЗНАЧАЈ И ФОРМА КАЛКУЛАЦИЈА У ПОЉОПРИВРЕДИ

Калкулација учинака је основни извештај (документ) који се продукује у погонском књиговодству. Сврха постојања погонског књиговодства управо се огледа у настојању да се изврши што прецизнији обрачун трошкова учинака, односно да се састави што тачнија калкулација.

Будући да се ради о претежно интерно оријентисаном извештају, предузећима је остављена слобода, да у складу са својим производно-технолошким специфичностима и циљевима које желе постићи, уз поштовање основних принципа и правила, самостално одреде структуру и форму калкулације. Бројне специфичности пољопривредне производње условљавају и значајне разлике у погледу структуре калкулације у односу на друге делатности.

Основни задаци калкулације углавном су подударни са задацима самог обрачуна трошкова, а као основни могу се навести обезбеђивање података:²

- о билансној цени залиха,
- о пуној цени коштања производа,
- за потребе контроле и анализе трошкова,
- за потребе пословног одлучивања.

¹ Кисић Д., Рекецки Ј., Обреновић Д., наведено дело, стр. 311.

² Детаљније погледати: Стевановић Н., Малинић Д: „Управљачко рачуноводство“, Економски факултет, Београд, 2003.

Наведени задаци углавном се постављају пред калкулацију у свим системима обрачуна трошкова, али је разлика у приоритету задатака, односно у квалитету података које поједини системи обезбеђују. Тако обрачун по стварним трошковима инсистира на што тачнијој пуној цени коштања, обрачун по стандардним трошковима инсистира на контроли трошкова по местима њиховог настанка, док обрачун по активностима (ABC- Activity based costing) акценат ставља на прикупљање информација за управљачке потребе.

Табела 1. Калкулација производње пшенице – класична форма

Површина (ha) 100		Парцеле: Т-2; Т-5; Т-7а; Т-10				МТ: 9300		
Ред. број	ВРСТА ТРОШКОВА	И З Н О С		Структ ура (%)	Варијаб ил. (%)			
		Коли.	Цена			У к у п н о	по 1 ха	
1	Семе	27,0	34.250	924.750	9.248	12,7	100	
2	Минерална ђубрива	42,5	41.050	1.744.625	17.446	24,0	100	
3	Заштитна средства	320,0	1.380	441.600	4.416	6,1	100	
4	Остало			42.350	424	0,6	100	
I	Свега трошкови материјала			3.153.325	31.533	43,3	100	
5	Тешки трактори	550	1.850	1.017.500	10.175	14,0	45,8	
6	Средњи трактори	510	820	418.200	4.182	5,7	70,9	
7	Лаки трактори	310	440	136.400	1.364	1,9	67,1	
8	Комбајн универзални	140	2.510	351.400	3.514	4,8	34,8	
II	Свега сопствене услуге			1.923.500	19.235	26,4	52,7	
9	Осигурање производње			355.000	3.550	4,9	100,0	
10	Остале производне услуге			65.000	650	0,9	100,0	
11	Зараде сталних радника	1250	155,0	193.750	1.938	2,7	100,0	
12	Накнаде повремених радника	720	140,0	100.800	1.008	1,4	100,0	
A)	ДИРЕКТНИ ТРОШКОВИ ПРОИЗВОДЊЕ (1 до 12)			5.791.375	57.914	79,6	79,7	
13	Општи трошкови набавке			75.240	752	1,0	2,0	
14	Општи трошкови гране			520.630	5.206	7,2	0,0	
B)	ТРОШКОВИ ПРОИЗВОДА (1 до 14)			6.387.245	63.872	87,8	67,7	
15	Општи трошкови управе			730.400	7.304	10,0	0,0	
16	ТРОШКОВИ - директни			126.300	1.263	1,7	72,2	
17	ПРОДАЈЕ - општи			34.200	342	0,5	0,0	
B)	УКУПНИ ТРОШКОВИ (1 до 17)			7.278.145	72.781	100	57,9	
Г)	ВАРИЈАБИЛНИ ТРОШКОВИ			4.937.230	49.372	67,8		
Д)	ОСТВАРЕНИ РЕЗУЛТАТИ	ha	П р и н о с		Тржиш. цена	Вредност производње		ПУНА ЦЕНА К.
			t / ha	Укупно		Укупно	по 1 ха	11.108,9
18	Главни производ	100	6,20	620	16.500	10.230.000	102.300	930,0
19	Споредни производ	100	4,2	420	930	390.600	3.906	PROIZVODNA Ц.К.
20	Приходи од субвенција	100	-	-	4.200	420.000	4.200	9.672,0
21	Приходи од осигурања	-	-	-	-	53.250	533	930,0
Ђ)	ВРЕДНОСТ ПРОИЗВОДЊЕ (18 до 21)					11.093.850	110.939	ВАРИЈАБ. Ц. К.
Е)	ДОБИТ (Ђ - В)					3.815.705	38.157	7.535,9
Ж)	МАРЖА ПОКРИЋА (Ђ - Г)					6.156.620	61.566	630,9

Предуслов за састављање поуздане калкулације је добро организован обрачун трошкова. Важно је да обрачун трошкова буде довољно аналитичан, односно правилно

рашчлањен хоризонтално (на потребан број места трошкова) и вертикално (на поједине врсте трошкова). У том случају калкулација се скоро аутоматски може добити са аналитичке картице главног МТ.

С обзиром да се рашчлањеност калкулације неповољно одражава на њену прегледност, потребно је наћи оптимално решење које ће обезбедити да калкулација буде истовремено и довољно информативна и довољно прегледна. Приказана форма калкулације (*таб. 1*) представља једно од могућих решења, које задовољава већину управљачких захтева.

Табела 2. Калкулација производње пшенице – по операцијама

Површина (ha):		100		Парцеле: Т-4; Т-5; Т-9; Т-13			МТ: 9300		
Ред. бр.	А К Т И В Н О С Т И (ОПЕРАЦИЈЕ)	Вари јаб.	Матери јал	Механи зација	Трошк. рада	И З Н О С			
						Укупно	по 1ha	%	
1	Основно ђубрење	в1	1.221.238	104.550	15.100	1.340.888	13.409	18,4	
2	Основна обрада	ф		763.125	34.250	797.375	7.974	11,0	
3	Припрема земљишта	ф		254.375	17.200	271.575	2.716	3,7	
4	Сетва	в1	924.750	83.640	36.540	1.044.930	10.449	14,4	
5	Анализа земљишта	ф		27.280	7.540	34.820	348	0,5	
6	Нега	в1				0	0	0,0	
7	Заштита	ф	441.600	54.560	37.240	533.400	5.334	7,3	
8	Прихрањивање	в1	523.388	104.550	18.250	646.188	6.462	8,9	
9	Наводњавање	в1				0	0	0,0	
10	Жетва	в2		351.400	35.240	386.640	3.866	5,3	
11	Спремање сламе	в2	42.350	54.560	87.940	184.850	1.849	2,5	
12	Ситњење остатака	ф		125.460	5.250	130.710	1.307	1,8	
13	Сушење	в2				27.800	278	0,4	
14	Дорада и чување	в2				0	0	0,0	
16	Остале производне услуге	ф				37.200	372	0,5	
17	Осигурање производње	в2				355.000	3.550	4,9	
А)	ДИРЕКТНИ ТРОШК. ПРОИЗВОДЊЕ		3.153.325	1.923.500	294.550	5.791.375	57.914	79,6	
18	Активности набавке					75.240	752	1,0	
19	Секундарне активности производње					520.630	5.206	7,2	
Б)	УКУПНИ ТРОШКОВИ ПРОИЗВОДЊЕ (1 до 19)					6.387.245	63.872	87,8	
21	Активности управе					730.400	7.304	10,0	
21	АКТИВНОСТИ	в2	- дистрибуција			126.300	1.263	1,7	
22	ПРОДАЈЕ	- остале активности			34.200	342	0,5		
В)	УКУПНИ ТРОШКОВИ (1 до 22)					7.278.145	72.781	100	
23	ВАРИЈАБИЛНИ		- варијабилни - в1 :			3.158.305	31.583	43,4	
24	ТРОШКОВИ		- варијабилни - в2 :			954.290	9.543	13,1	
Г)	ОСТВАРЕНИ РЕЗУЛТАТИ	ha	П р и н о с		Тржишна цена	Вредност производње		ЦЕНА КОШТ:	
			t / ha	Укупно		по 1 ha	Укупно	П У Н А	
25	Главни производ	100	6,20	620	16.500	102.300	10.230.000	11.108,9	
26	Споредни производ	100	4,2	420	930	3.906	390.600	930,0	
27	Приходи од субвенција	100	-	-	4.200	4.200	420.000	ПРОИЗВОДНА	
28	Приходи од осигурања	-	-	-	-	533	53.250	9.672,0	
Д)	ВРЕДНОСТ ПРОИЗВОДЊЕ (25 до 28)					110.939	11.093.850	930,0	
Ђ)	Д О Б И Т (Д - В)					38.157	3.815.705		

Прилагођено према: Вукоје, В.: „Обрачун трошкова по активностима“, 2006, стр. 89.

Специфичности пољопривредне производње условљавају и низ особености у погледу састављања калкулација:

- калкулације се примарно састављају за линије производње, а не за производе, као у већини других делатности;
- на крају се врши раздвајање заједничких трошкова, односно израчунавање цене коштања појединих производа;
- трошкови се у поступку планирања, обрачунавања и контроле везују, пре свега, за основну јединицу капацитета (ha, грло), а тек потом и за јединицу производа;
- време производње најчешће се протеже на два обрачунска периода итд.

Структура и форма калкулације коју обезбеђује ABC битно је различита од калкулације у класичним системима обрачуна (*таб. 2*).

Трошкови се примарно разврставају по активностима (агротехничким мерама), а не по врстама, при чему су јасно издвојене групе примарних и секундарних активности. Оваква структура калкулације углавном је сагласна са редоследом извођења појединих агротехничких мера, односно са фазама производње у пољопривреди. Калкулације по активностима усаглашене су и са производним плановима у пољопривреди, који се такође израђују по појединим фазама и врстама радова. То омогућава да се анализа трошкова по појединим агротехничким мерама усклади са анализом оперативних планова производње, што је у пољопривреди посебно важно. При том се подразумева одговарајући степен ажурности књиговодства трошкова.

Важан информациони допринос калкулације по активностима огледа се и у обезбеђивању података за анализу реаговања трошкова на промену нивоа интензивности производње. Према овом критеријуму трошкови свих агротехничких операција у биљној производњи могу се разврстати у три групе: в1- варијабилни трошкови од којих зависи висина приноса, в2- варијабилни трошкови који зависе од висине оствареног приноса, и ф- фиксни трошкови.³

2) РАЗДВАЈАЊЕ ЗАЈЕДНИЧКИХ ТРОШКОВА НА ПОЈЕДИНЕ ПРОИЗВОДЕ

После расподеле помоћних и општих трошкова (трећа фаза), сви трошкови се „преваљују“ на конта главних места трошкова (93.), што је и логично. То значи да збир леве стране ових конта представља укупне трошкове, односно укупну цену коштања појединих линија производње. То такође значи да се на левој страни ових конта налазе углавном сви подаци за састављање калкулације појединих производњи, односно производа.

Калкулације могу бити са становишта времена састављања:

- 1) планске или претходне (преткалкулације),
- 2) међукалкулације,
- 3) обрачунске или накнадне.

У пољопривреди се најчешће примењују следеће методе калкулације:

- 1) дивизиона калкулација,
- 2) калкулација помоћу додатака,

³ Детаљније погледати: Лисавац, С., наведено дело, стр. 56.

3) калкулација везаних производа.

Дивизиона калкулација

Из укупних трошкова производње дељењем с произведеном количином производа или услуга утврђује се просечна цена коштања једне јединице. Предуслов примене овог метода је да се трошкови односе на једну врсту производа или да се остварена услуга изражава јединственим мерилем (пређени километри, остварени часови и сл.).

Употребљава се за обрачун цене електричне енергије или за обрачун интерних услуга помоћних делатности (трактора, комбајна, система за заливање итд.). Обрачун се дакле врши без општих троскова, тј. општи трошкови се не расподељују на помоћна МТ.

Додатна калкулација

Састављање ове калкулације се обавља се у две фазе.

У првој се исказују сви директни трошкови, а у другој се општи трошкови гране (билне производње, сточарства и прераде), општи трошкови управе и продаје помоћу кључева додају (тј. расподељују) на директне трошкове. Након додавања општих трошкова добија се укупна цена коштања датог производа. Цену коштања за једну јединицу добијамо ако укупне трошкове поделимо с укупним обимом произведених учинака по обрасцу:

$$\text{Ц.К.} = \frac{\sum T}{\sum Q}$$

По овом методу се врши калкулисање цена коштања у свим случајевима када се као резултат директних трошкова јавља један производ, као на пример сено, луцерка, силажни кукуруз итд.

Калкулација везаних производа

Пољопривредна производња има карактеристике везане (купловане) производње. Као резултат јединственог технолошког процеса, а то значи и углавном јединствених трошкова производње, често се добија више производа, који могу бити главни и споредни. На пример, у производњи пшенице: зрно- главни и слама- споредни производ; у производњи млека: млеко, телад и прираст- главни, а стајњак- споредни итд.

У везаној производњи највећи део представљају заједнички трошкови, а тек после раздвајања настају и њихови појединачни трошкови. То су, на пример, у производњи пшенице: балирање, превоз и камарисање сламе, односно транспорт и складиштење зрна; или у производњи млека: изјубравање и превоз стајњака, односно трошкови муже, чувања и превоза млека. Ови трошкови се могу директно везати за конкретан производ, односно обухватити на конту датог носиоца трошкова.⁴ Међутим, то се углавном не ради, из практичних разлога, јер би то захтевало отварање посебних конта за заједничке и појединачне трошкове, као и разграничавање ових трошкова у свим фазама обрачуна. Истовремено, ефекти на прецизност обрачуна не би били посебно

⁴ Кисић Д., Рекецки Ј., Обреновић Д., наведено дело, стр. 316.

значајни, јер се, по правилу, ради о неупоредиво мањем делу укупних трошкова производње. Најчешће се сви трошкови евидентирају на једном конту производње, а на крају се, приликом састављања калкулације, посебним обрачунским поступком, укупни трошкови растављају на поједине производе. Овај поступак се не би могао избећи ни у случају одвојеног евидентирања директних трошкова, јер би се опет морали раздвајати заједнички трошкови.

Постоји више различитих метода за раздвајање заједничке цене коштања на поједине производе, а у наставку се разматрају следећи:

- 1) Стари метод,
- 2) Метод релације и
- 3) Нови метод.

2.1. „СТАРИ МЕТОД“

Стари метод („метод остатка“, „метод супстракције“) је најједноставнији и највише се примењује. Погодан је када се као резултат заједничке производње добија један главни и један или више споредних производа. Поступак се састоји у томе да се од укупне цене коштања (тј. укупних заједничких трошкова производње) одузме вредност споредних производа, а остатак представља цену коштања главног производа. Потом се дељењем са количином добија цена коштања по јединици главног производа.

При томе се вредност споредних производа може утврђивати по: планској цени коштања, по планској продајној цени, или по тржишној цени. Најбоље решење је да се споредни производи вреднују по тржишној цени, јер се у калкулацији и главни производи исказују по тржишној цени. Осим тога, то ово је у складу са МРС 41-Пољопривреда, који прописује да се пољопривредни производи у моменту убирања вреднују по фер (тржишној) вредности. Ово решење се примењује и у овом практикуму. Ако производи немају општепознату тржишну цену, што је са споредним пољопривредним производима чест случај, може узети и цена са локалног тржишта, односно цена последње познате трансакције.

У наставку се приказује поступак раздвајања укупне цене коштања на главни и споредни производ, користећи податке из претходне калкулације производње пшенице (таб. 3).

Табела 3. Утврђивање цене коштања „старим методом“

Површина (ha) : 100		Парцеле: Т-2; Т-5; Т-7а; Т-10			МТ: 9300		
Д)	ОСТВАРЕНИ РЕЗУЛТАТИ	ha	П р и н о с		Тржи. цена	Вредност производње	Цена коштања
			t / ha	Укупно			
19	Зрно пшенице	100	6,2	620,0	16.500	10.230.000	11108,9
20	Слама	100	4,2	420,0	930	390.600	930,0
21	Приходи од субвенција	100	-	-	4.200	420.000	
22	Приходи од осигурања	-	-	-	-	53.250	
Ђ)	ВРЕДНОСТ ПРОИЗВОДЊЕ (19 до 22)					11.093.850	
В)	УКУПНИ ТРОШКОВИ					7.278.145	

Обрачун:

- Тржишна цена сламе = 930 дин/тони; → тржишна вредност = 390.600 дин.
- Остатак вредности: 7.278.145 укупни трошкови - 390.600 вредност сламе = 6.887.545 дин.
- Цена коштања 1 тоне зрна = 6.887.545 дин. : 620 тона = **11.108,94** дин/тони

По овом методу, тржишна (фер) цена и цена коштања споредног производа су исте, односно споредни производ има само једну цену. Значи да се по основу споредног производа остварује неутралан финансијски резултат.

Приходи од субвенција и осигурања такође се исказују у калкулацији, иако се књиже као посебне врсте прихода (640 и 679), тј. независно од прихода по основу продаје производа (614). Њихово исказивање у калкулацији је врло корисно, јер калкулација треба да покаже реалну рентабилност укупне производње. У претходном обрачуна цене коштања ови приходи немају никакву улогу. Књижење претходног обрачуна (тј. завршетка производње) приказује се у следећој тачки 3.

2.2. „МЕТОД РЕЛАЦИЈЕ“

Растављање заједничке цене коштања по овом методу врши се сразмерно тржишној вредности производа, независно да ли се ради о главним или споредним производима. То значи, да сваки производ преузима сразмеран део трошкова и сразмеран део „одговорности“ за успех укупне производње.

Формула за израчунавање индивидуалне цене коштања конкретног производа купловане производње је следећа:

$$\text{Релација (P)} = \frac{\text{Укупна цена коштања (B)}}{\text{Укупна вредност производње (A)}}$$

Цена коштања појединачног производа = Тржишна цена производа x P

Табела 4. Утврђивање цене коштања „методом релације“

Површина (ha) : 354		Парцеле: Т-2; Т-5; Т-7а; Т-10				MT: 9300	
	ОСТВАРЕНИ РЕЗУЛТАТИ	ha	П р и н о с		Тржи. цена	Вредност производње	Цена коштања
			t / ha	Укупно			
19	Зрно пшенице	100	6,2	620,0	16.500	10.230.000	11307,2
20	Слама	100	4,2	420,0	930	390.600	637,3
21	Приходи од субвенција	100	-	-	4.200	420.000	
22	Приходи од осигурања	-	-	-	-	53.250	
ВРЕДНОСТ ПРОИЗВОДЊЕ (19 до 22)						11.093.850	
УКУПНИ ТРОШКОВИ						7.278.145	

$$P = B / A = 7.278.850 / (10.230.000 + 390.600) = 0,68529$$

$$\text{Цена коштања 1 тоне зрна: } 16.500 \times 0,68529 = \mathbf{11307,2} \text{ дин./ тони}$$

$$\text{Цена коштања 1 тоне сламе: } 930 \times 0,68529 = \mathbf{637,3} \text{ дин./ тони}$$

По овом методу, зрно пшенице има већу цену коштања (11307,2 дин/тони) него по претходном (11.108,94 дин/тони), што значи да „преузима“ већи део трошкова. Овај метод се примењује и у оквиру предмета „Калкулације у пољопривреди“. Погодан је за утврђивање цене коштања у воћарству, када се добијају исти производи различитог квалитета (нпр. I, II и III класа јабука), што може да се појави на писменом.

2.3. „Нови метод“

Нови метод представља комбинацију старог метода са методом релација или неким другим сличним методом. Најпре се од укупне цене коштања одузме вредност споредних производа, по планској цени коштања, или како је усвојено у овом материјалу, по фер (тржишној) цени. Остатак трошкова се расподељује на главне производе, применом метода релације, или неког другог погодног метода.

Нови метод је погодан за примену када се у везаној производњи добијају два или више главних производа, и један или више споредних производа. Типичан пример је производња млека, где су млеко, телад и прираст главни, а стајњак споредни производ. У наставку се нови метод илуструје управо на примеру производње млека.

Табела 5. Утврђивање цене коштања млека “новим методом”

	ОСТВАРЕНИ РЕЗУЛТАТИ	Бр. грла	П р и н о с		Тржи. цена	Вредност производње	Цена коштањ
			по Ј.М.	Укупно			
27	Млеко	95	5110	485.450	27,00	13.107.150	23,7
28	Телад	91	42,0	3.822	285,0	1.089.270	249,7
29	Прираст	95	22,0	2.090	165,0	344.850	144,5
30	Стајњак	95	8,0	760	940,0	714.400	940,0
31	Премија за млеко			436.905	7,0	3.058.335	
32	Приходи од осигурања					667.000	
УКУПНА ВРЕДНОСТ ПРОИЗВОДЊЕ (27 до 32)						18.981.005	
УКУПНИ ТРОШКОВИ						13.452.300	

Подаци о цени коштања добијају се на основу следећег обрачуна:

Ред. бр.	О П И С				И З Н О С
1	Укупни трошкови производње				13.452.300
2	Тржишна вредност стајњака				714.400
3	Остатак вредности (1-2)				12.737.900
4	Вредност главних производа				14.541.270
5	Коефицијент (3/4)				0,8760
ПРОИЗВОДИ	Тржишна цена	Коефицијент	Цена коштања	Количина	Укупна цена коштања
1	2	3	4 = 3 x 2	5	6
- Млеко	27	0,8760	23,7	485.450	11.481.636
- Телад	285	0,8760	249,7	3.822	954.182
- Прираст	165	0,8760	144,5	2.090	302.083
- Стајњак	940	1,0000	940,0	760	714.400
УКУПНО:					13.452.300

Примењена је, дакле, комбинација „старог метода“ и „метода релације“. Вредност главних производа (ред 4) не садржи вредност стајњака, као ни вредност премија и осигурања (13.107.150 + 1.089.270 + 344.850 = 14.541.270).

3) КЊИГОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ГОТОВИХ ПРОИЗВОДА

По завршетку прве три фазе књижења трошкова, сви трошкови се налазе на рачунима главних МТ (93). Збир дуговне стране ових конта представља укупну цену коштања

свих производа који су добијени у конкретној производњи. Пошто се укупни трошкови раздвоје на поједине производе (претходна тачка), књижи се пријем производа у складиште, на контима групе 96- Готови производи (IV фаза).

У књиговодственом обухватању готових производа у пољопривреди постоје одређене специфичности које се морају респектовати, као што су:

- 1) Приноси у производњи шећерне репе обрачунавају се на основу стварно предате количине шећеранама;
- 2) У производњи дувана за принос се узима количина зелених листова дувана, која се касније коригује за губитак тежине услед сушења и манипулације;
- 3) Приноси житарица изражавају се количином сувог зрна, тј. са максим. 14% влаге;
- 4) У воћарству и виноградарству ускладиштене количине се касније мењају услед калирања, манипулације, а треба вредновати и промене у квалитету;
- 5) Са пашњака се као готови производи могу књижити количине које су као сено преузете у складиште, а преостала улагања (преостали део цене коштања) распоређује се на поједине категорије стоке, сразмерно ефективним часовима испаше по условном грлу;
- 6) У сточарској производњи технолошки процес је завршен када се производи испоруче купцима, а као принос се обрачунавају стварно предате количине купцима. У пракси се ови производи најчешће не складиште, а то значи да се не евидентирају на контима групе 96 – Готови производи, већ одмах на 98– Трошкови продатих производа, при чему се истовремено књижи и продаја (202/612, 98.../93..). Слично је и са неким биљним производњама, пре свега, са шећерном репом, примери рађени на вежбама.
- 7) У сточарској производњи се као специфична врста приноса јављају приплод и прираст, што захтева доста специфичне и компликоване обрачуне (рађено код основног стада – кл. 0).

Рачуноводствена теорија, као и ранија пракса, говоре о евидентирању пријема готових производа у складиште по цени коштања (стварној или планској) и по продајној цени (стварној или планској). Међутим, усвајањем МРС 41-Пољопривреда и његовом применом у пракси, битно се мења начин процењивања и евидентирања пољопривредних производа. Према овом стандарду, производи се процењују (вреднују) по «фер вредности умањеној за процењене трошкове продаје на месту узгоја, у тренутку жетве/убирања». Фер вредност се, дакле, заснива на тржишној вредности коју производ има на релевантном тржишту (Продуктна берза у Новом Саду, или СТИПС- Систем тржишних информација у пољопривреде Србије). При том се полази од претпоставке да пољопривредни производи увек имају познату тржишну цену, што је најчешће тачно за главне пољопривредне производе. За оне производе који немају општепознате тржишне цене (на пример, слама, силажа, кукурузовина, стајњак, сено итд.), оставља се могућност коришћења цена са локалног тржишта, односно цена последње познате трансакције.

У пратикуму је наравно прихваћено решење које предвиђа МРС 41, и које се примењује у рачуноводственој пракси домаћих пољопривредних предузећа. То значи да се сви завршени пољопривредни производи, независно да ли су главни или

споредни, финални или полупроизводи, евидентирају по фер (тржишној) цени, односно фер вредности. На овај начин је књиговодствено обухватање готових производа знатно поједностављено, с обзиром да нема обрачуна одступања од планских цена у фази пријема на складиште, односно продаје производа. Такође је побољшана и ажурност књиговодства, јер је фер вредност позната по завршетку производње и касније се не мења. Овај метод има и извесне недостатке, превасходно у домену управљачког рачуноводства због одсуства планских цена, мада се оне могу користити у ванкњиговодственим обрачунима и анализама. Извесни недостаци се могу појавити и у погледу реалности односно упоредивости резултата у пољопривредним предузећима, с обзиром на дужину репродукционог процеса и релативно променљиву структуру производње.

Најбоље је да се заједно са завршетком производње (IV фаза) прикаже и продаја производа (V фаза). На овај начин се избегава дуплирање примера, а и најразумљивије је ако се производи примљени у складиште одмах продају.



Шема 1. Књижење готових производа у погонском књиговодству

Шема показује само део продаје производа који се књижи у погонском књиговодству (980/960), док се други део књижи у финансијском књиговодству (204/614,471). Детаљније објашњење књижења даје се у наставку на конкретним примерима.

Да ли ће неки производ у пољопривреди бити финални производ или полупроизвод, зависи превасходно од његове намене, а не од степена финализације. Такође није битно да ли се ради о главном или о споредном производу. Исти производ може бити и финални и полупроизвод. На пример, зрно кукуруза продато на тржишту је финални производ, а исто то зрно, употребљено као сточна храна, представља полупроизвод. Или, слама употребљена за исхрану стоке је полупроизвод, а део сламе који се евентуално прода ван предузећа, представља финални производ.

Прописивањем фер вредности МРС 41– Пољопривреда практично регулише и питање обухватности «билансне цене» пољопривредних производа. Значи да се и билансна вредност залиха производа заснива на фер (тржишним) ценама, при чему није битно, односно стандард не говори, које врсте трошкова могу ући у њен састав. У практикуму је усвојено решење да се, поред директних трошкова, у цену коштања залиха учинака

укључују и сви општи трошкови. При том, у билансну цену залиха трошкови могу ући само до висине фер вредности производа, док се евентуални вишак стварно насталих трошкова књижи на терет расхода периода.

3.1. ПОСЛОВНЕ КЊИГЕ ГОТОВИХ ПРОИЗВОДА

Аналогно књижењу материјала, и готови производи се књиже:

1) Аналитички, и то у:

- магацину – само количински, на магацинским картицама,
- робном књиговодству – количински и вредносно;

2) Синтетички:

- у финансијском књиговодству – само вредносно, тј. на синтетичким картицама (контима) главне књиге и у дневнику.

Наведене пословне књиге су идентичне са одговарајућим књигама за евиденцију материјала.

3.2. КЊИГОВОДСТВЕНИ ДОКУМЕНТИ ГОТОВИХ ПРОИЗВОДА

Јављају се следећи основи документи:

- Пријемница (предатница, доставница) готових производа – на основу ње се врши пријем готових производа у магацин;
- Повратница производа – на основу ње се књижи повраћај готових производа од стране купца (нпр. ако испоручини производи не одговарају уговореном квалитету, или из других разлога);
- Отпремница – је документ на основу кога се производи из магацина отпремају купцима, издаје је магационер на основу налога комерцијалне службе;
- Фактура излазна – је основни документ на основу кога се врши продаја производа купцима, издаје је финансијско књиговодство;
- Требовање производа (издатница) – служи за издавање готових производа у производњу. Овде се ради о тзв. полупроизводима, који се користе као репроматеријал у сопственој производњи, тј. „враћају“ се у производњу. Пољопривреда је карактеристична по великом учешћу полупроизвода (слама, сточна храна, семе ...).

3.3. КЊИЖЕЊЕ ГОТОВИХ ПРОИЗВОДА У БИЉНОЈ ПРОИЗВОДЊИ

За биљну производњу је карактеристично да процес производње траје дуго, а потом се производи жању/убирају у кратком временском периоду. У ратарству се жетва врши углавном једном годишње, док се период убирања у воћарству и повртарству може продужити на одређени временски период, односно сезону. Са књиговодствено-техничког аспекта књижење производа у биљној производњи је једноставније, с обзиром да се врши ређе него у сточарству. Већина биљних производа се може ускладиштити, што значи да се најчешће користи конто 960- Готови производи, уз одређене изузетке који се у наставку објашњавају.

Пример:

- 1) Прокњижити пример завршетка производње пшенице из претходне тачке (таб. 3). Обрачун раздвајања укупних трошкова на главни и споредни производ извршен је применом „старог метода“, и добијени су следећи подаци:

Укупни трошкови производње (Σ Дуг 9300).....	= 7.278.145 дин.
- Тржишна (фер) вредност сламе	= 390.600 дин.
= Укупна цена коштања зрна (остатак вредности).....	= 6.887.545 дин.
Фер (тржишна) вредност зрна	= 10.230.000 дин.

<u>9300- Производња пшенице</u>		<u>9580 - Полупроизводи-слама</u>	
---	10.620.600 (1	1)	390.600
---	(3342455) (2		

-----		<u>9600 - Пшеница-зрно</u>	
	7.278.145	1)	10.230.000
	7.278.145		
	≠		
		<u>9890-Други приходи- пшеница</u>	
			3.342.455 (2

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Готови производи- пшеница зрно	9600	10.230.000	
	Полупроизводи- пшеница слама	9580	390.600	
	Производња пшенице	9300		10.620.600
	<i>Пријем производа у складиште</i>			
1а)	Производња пшенице	9300		(3342455)
	Други приходи - пшеница	9890		3.342.455
	<i>Разлика између фер вредности и цене кош.</i>			

По завршетку производње утврђује се фер вредност пољопривредних производа, и по тој вредности се производи примају у складиште (промена 1). Промена 2 означава књижење разлике између фер вредности производа и њихове укупне цене коштања. У овом случају је фер вредност већа од цене коштања, па се разлика књижи на потражној страни конта 989- Други приходи и сторнирањем на потражној страни конта 930- Производња пшенице. Може се књижити и без сторнирања (930/989), али је сторно уобичајен начин књижења оваквих промена. Треба избегавати књижења на десној страни конта расхода и левој страни конта прихода све до њиховог коначног затварања. У случају када је фер вредност мања од цене коштања књижење се врши на терет конта 982-Трошкови периода (930/982).

Промена 2 може се књижити тек када је позната укупна цена коштања производа, тј. укупни трошкови који су настали у производњи пшенице (7.278.145 динара). У пољопривреди је то често значи тек на крају обрачунског периода, када се расподеле сви индиректни трошкови. Конто 982 и 989 неопходно је рашчланити по појединим производима, како би се обезбедили аналитички подаци за сваки производ.

Утврђена фер (тржишна) вредност завршених производа (главног и споредног) представља вредност по којој се ови производи књиже у погонском књиговодству, односно по којој се билансирају евентуалне залихе ових производа на крају године.

Пример:

2) Продат је сав род зрна пшенице из претходног примера за 13.000.000 динара, на шта је зарачунат и ПДВ по посебној стопи од 10%.

9600 - Пшеница-зрно	9800- Трошкови продатих производа -пшеница зрно
10.230.000 (2а)	2а) 10.230.000
<i>Део који се књижи у финансијском књиговодству:</i>	
204 - Купци у земљи	614- Приходи од продаје
2) 14.300.000	13.000.000 (2)
471- Обавезе за ПДВ	
1.300.000 (2)	

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
2)	Купци у земљи	204	14.300.000	
	Обавезе за ПДВ- посебна стопа	471		1.300.000
	Приходи од продаје производа	614		13.000.000
	<i>Продаја производа</i>			
2а)	Трошкови продатих произ.- пшеница зрно	9800	10.230.000	
	Готови производи- пшеница зрно	9600		10.230.000
	<i>За трошкове продатих производа</i>			

Производи за које се унапред зна да ће се користити за репродукциону потрошњу (нпр. слама, кукурузовина, стајњак, луцерка, затим део зрна кукуруза, јечма итд.) одмах се евидентирају на конту 958- Полупроизводи. Ако се део тих полупроизвода прода екстерно, може се поступити на два начина:

- да се за њих отвори посебан аналитички конто у оквиру конта 980- Трошкови продатих производа, и потом, приликом продаје се књижи (980/958), или
- да се претходно „преведу“ у финалне производе (96/958), и потом књижи продаја, као и за све друге готове производе (980/96).

У практикуму се користи други начин (под б), јер ако се полупроизводи већ продају, онда представљају финалне производе.

Пример:

3) Продата је половина од укупне количине сламе из примера 1) за 200.000 динара. ПДВ је такође 10%. (50% од 390.600 = 195.300 дин.)

9580 - Полупроизводи - слама			
	1) 390.600		
	3) (195300)		
9608 - Готови производи - пшеница слама		9808- Трошкови продатих производа -пшеница слама	
3) 195.300	195.300 (36	36) 195.300	
Део који се књижи у финансијском књиговодству:			
204 - Купци у земљи		614- Приходи од продаје	
3а) 220.000		200.000	3а)
		471- Обавезе за ПДВ	
		20.000	3а)

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
3)	Готови производи- пшеница слама	9608	195.300	
	Полупроизводи- пшеница слама	9580	(195.300)	
<i>Продаја производа</i>				
3а)	Купци у земљи	204	220.000	
	Обавезе за ПДВ- посебна стопа	471		20.000
	Приходи од продаје производа	614		200.000
<i>Продаја производа</i>				
3б)	Трошкови продатих произ.- пшеница слама	9808	195.300	
	Готови производи- пшеница слама	9608		195.300
<i>За трошкове продатих производа</i>				

На **вежбама** и у Практикуму биће урађено више примера.

3.4. КЊИЖЕЊЕ ГОТОВИХ ПРОИЗВОДА У СТОЧАРСКОЈ ПРОИЗВОДЊИ

Књиговодствено обухватање готових производа у сточарству је нешто комплексније и захтевније у односу на биљну производњу. У сточарству се, по правилу, јавља већи број производа главних и споредних у оквиру исте производње, добар део производа се не складишти, неке сточарске производње су континуираног карактера што захтева чешће обрачуне и књижења итд. Правилан обрачун трошкова и резултата у сточарству захтева знатно обимнију аналитичку и ванкњиговодствену евиденцију него у биљној производњи (листови стоке, евиденција о квалитету млека, подмлатку и сл.).

Пример:

1) Прокњижити пример завршетка производње млека из претходне тачке (таб. 23, стр. 145). Обрачун раздвајања укупне цене коштања на поједине производе извршен је применом „новог метода“, и добијене су следеће укупне цене коштања за поједине производе:

ПРОИЗВОДИ	Фер (тржишна) вредност	Укупна цена коштања	Разлика
1	2	3	4 (2-3)
- Млеко	13.107.150	11.481.636	1.625.514
- Телад	1.089.270	954.182	135.088
- Прираст	344.850	302.083	42.767
- Стајњак	714.400	714.400	0
УКУПНО:	15.255.670	13.452.300	1.803.370

Треба прокњижити завршетак производње уз претпоставку да је:

- једна половина телади намењена узгоју основног стада и преведена у категорију „телад до 6 месеци“, (фер вредност: $1.089.270 / 2 = 544.635$ дин),
- једна четвртина телади је преведена у тов (фер вредност: $1.089.270 / 4 = 272.318$ дин),
- друга четвртина телади је продата за 280.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ по стопи од 10%.

<u>9340- Производња млека-краве</u>	
---	13.452.300 (7)

Σ=	<u>13.452.300</u>

<u>9582 - Полупроизводи-стајњак</u>	
7)	714.400
<u>9640 - Производи-млеко</u>	
7)	13.107.150

<u>9344-Производња товних јунади</u>	
7)	272.318

<u>9807- Трошкови продатих производа- телад</u>	
7)	544.635
7)	272.318

<u>9808- Трошкови продатих производа- прираст</u>	
7)	344.850

<u>9894- Други приходи -млеко</u>	
	1.803.370 (7)

Део који се књижи у **финансијском** књиговодству:

0323 - Основно стадо - краве	
7б)	344.850

621- Приходи од активира. учинака	
	544.635 (7а)
	344.850 (7б)

0320 - Основно стадо - телад	
7а)	544.635

204- Купци у земљи	
7в)	308.000

614- Приходи од продаје производа	
	280.000 (7в)

471- ПДВ посебна стопа	
	28.000 (7в)

Млеко као готов производ пренето је на konto 9640- Готови производи- млеко по фер (тржишној) вредности од 13.107.150 динара, док је разлика између њихове стварне цене коштања и фер вредности у износу од 1.625.514 динара (табела) пренета на konto 9894- Други приходи- млеко. Одступања између цене коштања и фер вредности за све производе књижена је збирно на истом конту, тј. на потражној страни конта 9894- Други приходи- млеко ($1.625.514 + 135.088 + 42.767 = 1.803.370$). Из разлога једноставности и прегледности, овај konto није даље рашлађаван по производима, као што је препоручљиво у пракси.

Промена 7а) односи се на превођење у категорију сточног подмлатка, који представља основно стадо у подизању. Ова промена се књижи по фер (тржишној) вредности преведене телад од 544.635 дин ($1.089.270 / 2 = 544.635$). Подразумева се да се у оквиру аналитичке евиденције воде и одговарајући натурални подаци (број телад, укупна тежина итд.). Истовремено се у промени 7) задужује konto 9807-Трошкови продатих производа-телад, за исти износ (544.635 дин).

На левој страни конта 9807-Трошкови продатих производа-телад прокњижена је и фер вредност екстерно реализоване телад 272.318 дин ($1.089.270 / 4 = 272.318$).

За преосталу четвртину укупне фер вредности телад (272.318 дин) непосредно се задужује konto 9344-Производња товних јунади. И у овом случају је такође књижена фер вредност (а не цена коштања), иако се ради о интерној размени полупроизвода између две производње. Телад представљају завршен производ, и треба да се вреднују по фер вредности одмах по одвајању од крава, као и сваки други готов производ у пољопривреди. Тек након краћег или дужег временског периода се, на основу намене, зна да ли ће производ бити реализован екстерно, или интерно у виду полупроизвода.

Обрачун прираста се врши посебним поступком, на крају обрачунског периода (погледати тачку 1.4.2). Овде је претпостављено да је тај обрачун извршен и да фер (тржишна) вредност прираста износи 344.850 дин. Промена 7б) се односи на књижење повећања основног стада по основу прираста. Прираст представља инвестициону потрошњу, односно има карактер екстерне реализације, и као такав, треба да се прокњижи преко одговарајућег конта прихода (621). Истовремено је у промени број 7) прокњижен исти износ од 344.850 динара (9808/9340).

С обзиром да се телад намењена продаји не могу складиштити, не преносе се на рачуне групе 96-Готови производи, већ непосредно на трошкове продатих производа (9807/9340), што се у наставку детаљније објашњава.

3.5. КЊИЖЕЊЕ ПОЉОПРИВРЕДНИХ ПРОИЗВОДА КОЈИ СЕ НЕ СКЛАДИШТЕ

Добар део пољопривредних производа не може се складиштити (шећерна репа, утовљене свиње, јунад и др.). Ови производи се, у књиговодствено-техничком погледу, не преузимају на конта готових производа (96), већ се непосредно задужују трошкови продатих производа (98) уз одобрење конта производње (93). Неопходно је да се још на расходе периода (982) прокњижи разлика између укупних трошкова насталих у посматраној производњи и фер вредности добијених производа.



Шема 2. Завршетак производње и продаја производа који се не складиште