

PREDAVANJE XIII - САСТАВЉАЊЕ И КЊИЖЕЊЕ ОСНОВНИХ ИЗВЕШТАЈА ИЗ ПОГОНСКОГ КЊИГОВОДСТВА

1. ИЗВЕШТАЈ О ТРОШКОВИМА МАТЕРИЈАЛА

2. ИЗВЕШТАЈ О ПРОМЕНИ ВРЕДНОСТИ ЗАЛИХА УЧИНАКА

На крају обрачунског периода у погонском књиговодству састављају се извештаји о:

- 1) **трошковима материјала** (ако се материјал евидентира у погонском књиговодству) и
- 2) **промени вредности залиха учинака** (готових производа и недовршене производње).

На основу ових извештаја књиже се трошкови материјала у финансијском књиговодству (**класа 5**) и промене вредности **залиха** учинака. Након тога се класа 9 може затворити (**нема салдо** на крају године и не улази у билансе) и приступити изради финансијских извештаја.

Неопходност састављања наведених извештаја произилази из „билансног принципа“ систематизације рачуна у званичном Контном оквиру. Овај принцип подразумева двокружни (децентрализовани) систем организације књиговодства, односно одвојене евиденције (дневник и главна књига) у „финансијском“ и „погонском“ књиговодству. Оба књиговодства имају сопствену аритметичку равнотежу „дугује=потражује“, а у истој књиговодственој промени не могу се заједно наћи конта из финансијског и погонског књиговодства. Финансијско и погонско књиговодство **не могу самостално** егзистирати иако представљају две релативно одвојене целине. Извештаји о „трошковима материјала“ и „промени вредности залиха учинака“ који се разматрају у овом поглављу, управо служе за **повезивање ова два дела рачуноводства** у јединствену целину.

1) ИЗВЕШТАЈ О ТРОШКОВИМА МАТЕРИЈАЛА

У случају када се материјал евидентира у **погонском** књиговодству, неопходно је на крају обрачунског периода саставити извештај **о стварно насталим** трошковима појединих врста материјала. У току године се у погонском књиговодству евидентирају трошкови материјала (92,93,94 / 910, 9107), као и други видови смањења/повећања материјала (мањкови, кало, продаја, вишкови - 991,992,993/ 910,9107). Ови трошкови се у финансијском књиговодству књиже **тек на крају године**, на основу извештаја из погонског књиговодства (**51,57 /510**). Истовремено се врши корекција залиха материјала у односу на почетак обрачунског периода (**10/510**), односно обрнутим ставом за књижење ако су залихе смањене (510/10).

У току године се на рачунима из групе 10-Материјал ништа **не** евидентира. Они имају карактер «**мирујућих**» рачуна на којима се, само за потребе састављања биланса стања, исказује стање залиха материјала на дан израде биланса. У поступку отварања књига на почетку следеће године, залихе материјала се опет преузимају у погонско књиговодство (910,9107/900 - погледати тачку 4.4).

Набавка материјала се у току године само делимично евидентира у финансијском књиговодству, преко рачуна 510-Набавка материјала, уз одобрење одговарајућих рачуна из класе 4 и 2 (погледати тачке 2.1. и 2.2). Не користе се, дакле, рачуни из групе 10. Да

би ови рачуни приказивали стварно стање залиха материјала на дан састављања биланса, неопходно је претходно прокњижити промене настале у току године, што се, такође, ради на основу извештаја о трошковима материјала.

Извештај се саставља на бази података на контима 910 и 9107, што се илуструје кроз следеће примере.

Пример 1:

Саставити извештај о трошковима материјала и извршити потребна књижења, ако је стање на рачунима материјала следеће:

9100- Основни материјал				9101- Остали материјал (режијски)			
Почет. Сдо	300.000	105.000	Издато (1	Почет. Сдо	110.000	140.000	Издато 8)
2) Набавка	240.000	330.000	Издато (4	7) Набавка	140.000	48.000	Издато 9)
3) Набавка	450.000	15.000	Мањак (5	10) Вишак	6.500		
		100.000	Продаја (6				
Σ	990.000	550.000		Σ	256.500	188.000	
Сдо:	440.000			Сдо:	68.500		

9107- Одступања од ПЦ основн. матер.				9109- Одступања од ПЦ осталог матер.			
1) Издато	10.500	30.000	Почет. Сдо	Почет. Сдо	5.500	16.800	Набавка 7)
2) Набавка	19.200	16.400	Издато (4	8) Издато	6.328		
3) Набавка	49.500	497	Мањак (5	9) Издато	2.170		
		3.263	Продаја (6	10) Вишак	73		
Σ	79.200	50.160		Σ	14.070	16.800	
Сдо:	29.040					2.730	Сдо

Табела 1. Извештај о трошковима материјала

Ред. број	Врста материјала		Износ трошкова			На konto
			Плански	Одступања	Стварни	
1	Основни материјал: 9100, 9107	Трошкови (1 и 4)	435.000	5.900	440.900	511/510
2		Мањак (5)	15.000	497	15.497	574/510
3		Продаја (6)	100.000	3.263	103.263	573/510
I)	С в е г а:		550.000	9.660	559.660	
4	Остали мат: 9101,9109	Трошкови (8 и 9)	188.000	-8.498	179.502	512/510
5		Вишак: (10)	-6.500	-73	-6.573	510/674
II)	С в е г а:		181.500	-8.570	172.930	
III)	У К У П Н О (I + II):		731.500	1.089	732.589	

Ради се о релативно компликованом примеру јер обухвата различите врсте материјала и различите начине промене стања залиха материјала (набавка, издавање, продаја, мањкови, кало, вишкови). Неопходно је раздвојити поједине материјале (основни и остали), јер се и њихови трошкови евидентирају на различитим контима у групи 51. Пољопривредним предузећима би много више одговарало да су у званичном контном

оквиру предвиђени посебни синтетички рачуни за трошкове основног и помоћног материјала, а не да се евидентирају у оквиру једног конта 511-Трошкови материјала за израду, као што је то сада случај у званичном Контном оквиру.

Све трошкове треба свести на стварни износ, одузимањем или додавањем одступања, јер у биланс успеха улазе стварни трошкови материјала. Одступања која утичу на смањење трошкова, тј. она која су прокњижена на дуговој страни конта одступања (9107, 9109) у табели обрачуна су исказани са знаком минус. Вишкови, наравно, делују у правцу повећања залиха материјала, што значи да се књиже обрнуто од трошкова, мањкова и продаје материјала (510/674). У циљу детаљнијег објашњења у наставку се дају обрачуни за трошкове основног и осталог материјала, приказани под редним бројевима 1 и 4 у табели 1:

ред 1: $105.000 + 330.000 = 435.000$ –плански трошк.; $16.400 - 10.500 = 5.900$ –одступања
 ред 4: $140.000 + 48.000 = 188.000$ –плански трошк.; $- 6.328 - 2.170 = - 8.498$ –одступања

Књижење извештаја:

510 Набавка материјала		
Набавка-основ.	758.700	559.660 (1
Набавка-оста.	123.200	172.930 (2
Σ	881.900	732.589
Сдо за изравнање	→	149.311 (3
		≠

101- Материјал		
Почет. Сдо	385.500	
3)	149.311	
Крајњи Сдо	534.811	

511- Трошкови основн. материј.	
1)	440.900

574- Мањкови материјала	
1)	15.497

573- Губици од продаје материј.	
1)	103.263

512- Трошкови осталог материј.	
2)	179.502

674- Вишкови материјала	
	6.573 (2

У промени (1) прокњижени су стварни трошкови, мањкови и продаја основног материјала, а у промени (2) трошкови и вишкови осталог материјала. При том су вишкови одузети, тј. представљају одбитну ставку у оквиру исказаног износа од 172.930 динара на потражној страни конта 510 ($179.502 - 6.537 = 172.930$).

После ових књижења, лева страна рачуна 510 показује улаз (набавку) материјала у току обрачунског периода (основни: 758.700 динара, а остали: 123.200 динара). Десна страна овог конта исказује све видове излаза (смањења) материјала на залихама (трошкови, продаја, мањкови). Салдо конта 510, после прокњиженог извештаја, показује за колико су се повећале или смањиле залихе материјала у току године. Пошто је, у конкретном примеру, збир свих улаза (881.900 динара) већи од збира свих излаза (732.589 динара), значи да се вредност материјала повећала, и то за износ дуговог салда овог конта (149.311 динара). Да би се конто 510 затворио, овај износ је прокњижен на потражну страну, у виду салда за изравнање (промена 3). Други конто у овај промени (101- Материјал) мора бити задужен за исти износ. Овим књижењем су залихе материјала

повећане за 149.311 динара, а коначни салдо рачуна 101-Материјал, који улази у биланс стања, износи 534.811 динара.

Износ смањења или повећања залиха материјала утврђује се, дакле, преко затварања конта 510- Набавка материјала. Ако салдо за изравнање овог конта треба прокњижити на дуговној страни, значи да ће конто 101-Материјал потраживати за исти износ, односно доћи ће до смањења залиха материјала, и обрнуто.

Пример 2:

- 1) На почетку године предузеће на залихама има 200.000 динара НПК ђубрива по планским ценама. Стварна набавна вредност је 180.000 динара.
- 2) У току године купљено је НПК ђубриво фактурне вредности 90.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ од 10%. Планска вредност ђубрива је 84.000 дин.
- 3) Предузеће „Аграр“ је издало у производњу шећерне репе НПК ђубрива у вредности од 250.000 динара, по планским ценама.

Обрачун одступања:

% одступ.= Сдо 9107/ Дуг 9302= (20.000-6.000) / (200.000+84.000) = **4,93%**;

250.000 x 4.93% = **12.324** динара.

- 4) Саставити извештај и извршити потребна књижења.

9100- Основни материјал	
Почет. Сдо 200.000	250.000 Издато (3)
2) Набавка 90.000	
Σ 290.000	250.000
Сдо: 40.000	

9107- Одступања од ПЦ основн. матер.	
3) Издато 12.324	20000 Почет. Сдо
	6000 Набавка (2)
Σ 12.324	26000
	13676 Сдо

510 Набавка материјала	
Набавка-основ. 90.000	237.676 (4)
Σ 90.000	237.676
Сдо за израв. 4а) 147.676	

511- Трошкови основног материј.	
4) 237.676	

101- Материјал	
Почет. Сдо 180.000	147.676 4а)
Крајњи Сдо 32.324	

Табела 2. Трошкови материјала предузећа „Аграр“- извештај

Ред. број	Врста материјала	Износ трошкова			На конто
		Плански	Одступања	Стварни	
1.	Основни материјал: 9100, 9107	250000	-12324	237676	511/510

Објашњење: Кто 510: Σ Дуг 90.000 – Σ Пот 237.676 = 147.676 потражни салдо → значи да салдо за изравнање треба књижити на дуговну страну конта 510 уз одобрење конта 101- Материјал. Залихе материјала су се смањиле за овај износ. Крајњи салдо, тј. стање залиха материјала које ће ући у биланс стања износи 32.324 дин.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Материјал основни Одступања од планских цена матер. Рачун за преузимање залиха <i>Преузимање почетних залиха</i>	9100 9107 900	200.000	20.000 180.000
2)	Набавка материјала ПДВ у примљ. фактурама- посебна стопа Добављачи у земљи <i>За купљени материјал</i>	510 271 435	90.000 9.000	99.000
2а)	Материјал основни Одступања од планских цена матер. Рачун за преузимање набавке матер. <i>Преузимање набавке материјала</i>	9100 9107 901	84.000 6.000	90.000
3)	Производња шећерне репе Одступања од планских цена матер. Материјал основни <i>За издати материјал у производњу</i>	9302 9107 9100	237.676 12.324	250.000
4)	Трошкови материјала основног Набавка материјала <i>За трошкове по извештају</i>	511 510	237.676	237.676
4а)	Набавка материјала Материјал <i>Промене вредности залиха материјала</i>	510 101	147.676	147.676

2) ИЗВЕШТАЈ О ПРОМЕНИ ВРЕДНОСТИ ЗАЛИХА УЧИНАКА

Након што се на почетку обрачунског периода преузму у погонско књиговодство залихе учинака (недовршене производње и готових производа) прате се на рачунима тог књиговодства до краја обрачунског периода. На крају године је неопходно саставити извештај о промени вредности залиха учинака, на основу кога се у финансијском књиговодству књижи њихова промена и утврђује крајњи салдо, који улази у биланс стања.

Рачуни 110- Недовршена производња и 120- Готови производи, имају карактер „мирујућих рачуна“ на којима се у току године ништа не књижи. Само се на крају године, на основу извештаја из погонског књиговодства, књижи промена вредности залиха учинака (повећање или смањење). Залихе учинака се по фер вредности евидентирају у погонском књиговодству и по истој тој вредности исказују у билансу стања.

Пример 1:

Саставити извештај о промени вредности залиха учинака и извршити потребна књижења, ако је стање на рачунима недовршене производње (93,95) и готових производа (96) у погонском књиговодству следеће:

9300- Производња пшенице		
Поч. Сдо	470.000	690.000 (7
1)	150.000	
1а)	(15000)	
2)	85.000	
Σ	690.000	690.000
Сдо:	0	

9303- Производња соје		
Поч. Сдо	0	
3)	340.000	
4)	135.000	
5)	240.000	
Σ	715.000	0
Сдо:	715.000	

9600- Пшеница- зрно		
Поч. Сдо	0	334.800 (8
7)	558.000	
Σ	558.000	334.800
Сдо:	223.200	

9580- Полупроизвод- слама		
Поч. Сдо	0	
7)	70.000	
Σ	70.000	0
Сдо:	70.000	

9601- Кукуруз- зрно		
Поч. Сдо	660.000	462.000 (6
Σ	660.000	462.000
Сдо:	198.000	

Табела 3. Извештај о промени вредности залиха учинака

Ред. бр.	Врста залиха	С а л д о		Повећање / Смањење	Књижење на Кто:		
		Почетни	Крајњи		120	110	630 / 631
	1	2	3	4=3-2	5	6	7=5+6
1	П-ња пшенице 9300	470.000	0	-470.000		-470.000	
2	Кукуруз зрно 9601	660.000	198.000	-462.000	-462.000		
3	П-ња соје * 9303	0	715.000	715.000		715.000	
4	Пшеница зрно 9600	0	223.200	223.200	223.200		
5	Слама 9580	0	70.000	70.000		70.000	
	У К У П Н О:				-238.800	315.000	76.200

* Претпоставка је да производња соје није завршена, због комплетности примера.

Извештај показује промену вредности залиха учинака на крају у односу на почетак обрачунског периода. Промена (повећање или смањење) се утврђује одузимањем почетног салда (стања) од крајњег салда, појединих врста залиха учинака (4=3-2). Негативни износи у колони 4 значе да су се конкретне залихе смањиле у односу на почетак године.

Књижење извештаја:

120- Готови производи		
Почет. Сдо	660.000	238.800 (9)
Крајњи Сдо	421.200	

630- Повећање вредности залиха	
	76.200 (9)

110- Недовршена производња		
Почет. Сдо	470.000	
9)	315.000	
Крајњи Сдо	785.000	

У финансијском књиговодству се књиже само збирни износи смањења залиха готових производа (238.800 дин), односно повећања залиха недовршене производње (315.000 дин). Нето ефекат промене вредности свих залиха учинака (производа и недовршене производње) је повећање у износу од 76.200 динара (315.000 - 238.800). Овај износ се књижи на потражну страну конта 630-Повећање вредности залиха учинака. Крајња салда готових производа (421.200 дин.) и недовршене производње (785.000 дин) улазе у биланс стања предузећа. Ова стања се на почетку следеће године преносе у погонско књиговодство, али аналитички, по врстама готових производа (9601, 9600) и недовршене производње (9303, 9580).

У случају када је нето ефекат смањење вредности залиха, равнотежа (дугује = потражује) се успоставља на левој страни конта 631- Смањење вредности залиха учинака. Иако оба рачуна у називу имају реч „приходи“, само konto 630 представља повећање прихода у билансу успеха. Konto 631 представља смањење прихода, односно одбитну ставку на приходној страни биланса успеха.

Пример 2:

На основу евиденције у погонском књиговодству састављен је следећи извештај о промени вредности залиха учинака. Извршити књижење у финансијском књиговодству.

Ред. бр.	Врста залиха	С а л д о		Повећање/ Смањење	Књижење на Кто:		
		Почетни	Крајњи		120	110	630 или 631
	1	2	3	4=3-2	5	6	7=5+6
1	П-ња кукуруза* 9301	0	960.000	960.000		960.000	
2	Соја зрно 9603	320.000	280.000	-40.000	-40.000		
3	Тов јунади 9344	2.880.000	890.000	-1.990.000		-1.990.000	
4	Стајњак 9581	0	71.000	71.000	71.000		
	У К У П Н О:				31.000	-1.030.000	-999.000

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Готови производи	120	31.000	
	Смањење вредности залиха учинака	631	999.000	
	Недовршена производња	110		1.030.000
	<i>Промена вредности залиха</i>			