

PREDAVANJE XV - ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ – ГОДИШЊИ (ЗАВРШНИ) РАЧУН

- 1. ИНВЕНТАРИСАЊЕ И ПРЕДЗАКЉУЧНА КЊИЖЕЊА**
- 2. ИЗРАДА ЗАКЉУЧНОГ ЛИСТА**
- 3. САСТАВЉАЊЕ БИЛАНСА И ДРУГИХ ИЗВЕШТАЈА**
- 4. ЗАКЉУЧАК И ОТВАРАЊЕ ПОСЛОВНИХ КЊИГА**

Састављање годишњег (завршног) рачуна је у стручној и професионалној надлежности **финансијског** рачуноводства, иако је одговорност на **менанцименту**. Главни задатак финансијских извештаја који се при том састављају је полагања рачуна о **стању и успеху** предузећа пред:

- власницима,
- потенцијалним инвеститорима,
- кредиторима,
- пословним партнерима,
- државним органима (контрола законитости, макро показатељи ...) и
- другим екстерним корисницима информација о предузећу.

Састављање завршног рачуна је и законска обавеза сваког привредног субјекта (Закон о рачуноводству и ревизији). Сви извештаји се односе на **дан 31.12.** текуће године, иако се овај посао обавља до краја фебруара наредне године. Израда завршног рачуна врши се не само на крају године већ и у случају статусних промена (спајање, раздвајање предузећа, стечај, ликвидација, продаја итд.)

Састављање завршног рачуна представља не само **стручан**, већ и прилично сложен и обиман посао, који обухвата низ техничко-књиговодствених послова, који се у основи могу груписати на следећи начин:

- 1) Инвентарисање и предзакључна књижења,
- 2) Израда закључног листа,
- 3) Састављање биланса и других извештаја,
- 4) Закључак и отварање пословних књига.

1) ИНВЕНТАРИСАЊЕ И ПРЕДЗАКЉУЧНА КЊИЖЕЊА

Тачност финансијских извештаја зависи од поузданости књиговодствене евиденције. Ни у најбоље организованом књиговодству стварно стање средстава, обавеза, прихода и расхода на крају године у предузећу, **није идентично** са књиговодственим стањем. Због тога је пре састављање завршних извештаја неопходно извршити њихово **усклађивање**, односно свођење тих разлика на што је могуће мању меру.

То подразумева да се најпре састави инвентар, тј. изврши попис целокупне имовине и извора у предузећу (посебно питање). Стање утврђено инвентарисањем представља **стварно стање** у предузећу. Потом се спроводе **предзакључна књижења**, која имају за циљ да књиговодствено стање (тј. стање у пословним књигама, односно на рачунима) сведу на стварно стање. Предзакључна књижења обухватају:

- 1) Књижење мањкова и вишкова,
- 2) Књижење сумњивих и спорних потраживања,
- 3) Књижење отписа сталне имовине и неисправних залиха,
- 4) Временско разграничење прихода и расхода (АВР и ПВР),
- 5) Развијање ативно-пасивних и пасивно-активних конта,
- 6) Усклађивање аналитичке и синтетичке евиденције и
- 7) Пречишћавање мешовитих рачуна (код нас их нема па се и не ради).

Већина књиговодствених промена које се односе на предзакључна књижења већ је обрађена у претходним наставним јединицама предавања и вежби. У **практикуму** су (стр. 175-178) још једном наведени примери типичних предзакључних промена ради приказа књижења.

2) ИЗРАДА ЗАКЉУЧНОГ ЛИСТА

Закључни лист је инструмент за проверу **техничке исправности књижења**, односно за израду биланса стања и успеха, као и других извештаја у оквиру завршног рачуна. Он представља **табеларни преглед** свих рачуна преко којих се евидентирају пословни догађаји у току године. Саставља се само на **крају године**, при изради завршног рачуна, и захтева комплетно инвентарисање имовине и обавеза.

Закључни лист може бити структуриран на два начина. Према једном начину (школском, теоријском) он изгледа као на првој слици на следећој страници, тј. како је рађен на вежбама. Други начин (друга слика) је једноставнији и у пракси чешћи.

Основна разлика између закључног листа и **пробног биланса** је што се пробни биланс саставља у току године, у краћим временским интервалима (месец, три месеца итд.), и то само на основу стања на рачунима. За његово састављање дакле није неопходно спроводити инвентарисање, а циљ је да провера техничке исправности књижења и утврђивање резултата у краћим временским периодима. Разлика је наравно и у колонама које садрже.

Закључни лист се саставља на основу **промета на контима финансијског књиговодства, тј. главне књиге**. Подаци из закључног листа служе за израду БС и БУ. Збирев дуговне и потражне стране **конта** уносе се у колоне „**брuto биланса**“. После провере њихове једнакости, утврђују се **салда** и уписују у колоне „салдо биланса“, које такође треба да се слажу. Коначно, салда се уписују у колоне „биланса стања“ и „биланса успеха“. Збирев потколona у оквиру биланса стања („актива“ и „пасива“) и биланса успеха („расходи“ и „приходи“) изједначавају се тек **након уписивања резултата на мању страну**. У овом случају ради се о **добитку** у износу од **107.050** динара, који је уписан на страну пасиве, односно расхода. Ако је финансијски резултат негативан (**губитак**) уписује се на страну активе, односно прихода.

У практикуму је урађен комплетан пример са свим књижењима у главној књизи и дневнику, на основу којих је састављен најпре Закључни лист, а потом и БС и БУ. Овде се само приказују ови извештаји, без књижења.

Табела 1. Закључни лист

Ред. бр.	К-то	НАЗИВ КОНТА	БРУТО БИЛАНС		САЛДО БИЛАНС		БИЛАНС СТАЊА		БИЛАНС УСПЕХА	
			Дугује	Потражује	Дугује	Потражује	Актива	Пасива	Расходи	Приходи
1	011	Патенти	3.200		3.200		3.200			
2	020	Земљиште	135.000		135.000		135.000			
3	022	Грађевински објекти	110.600		110.600		110.600			
4	023	Постројења и опрема	324.500	130.000	194.500		194.500			
5	032	Основно стадо	76.500		76.500		76.500			
6	040	Учешћа у капиталу	4.060		4.060		4.060			
7	0294	Исправка вредн. опреме	80.000	206.200		126.200	(126200)			
8	101	Материјал	215.000	109.706	105.294		105.294			
9	102	Резервни делови	84.000	66.000	18.000		18.000			
10	110	Недовршена производња	646.955		646.955		646.955			
11	120	Готови производи-соја	300.000	150.000	150.000		150.000			
12	204	Купци у земљи	939.331	214.500	724.831		724.831			
13	222	Потржи. од државн. органа	3.400		3.400		3.400			
14	236	Комерцијални записи	66.960	66.000	960		960			
15	241	Текући рачун	842.000	826.500	15.500		15.500			
16	243	Благајна	5.500		5.500		5.500			
17	280	Унапред плаћени трошкови	2.240		2.240		2.240			
18	270	ПДВ у примљ. факт.-20%	64.200		64.200		64.200			
19	271	ПДВ у примљ. факт.-10%	14.500		14.500		14.500			
20	2380	Примљене менице	222.000	222.000						
21	2381	Испр.вр. мени. за камату	7.500	7.500						
22	221	Потражив. од запослених	30.000		30.000		30.000			
23	300	Акцијски капитал		997.350		997.350		997.350		
24	321	Законске резерве		32.700		32.700		32.700		

25	350	Губитак ранијих година	5.600		5.600			-5.600		
26	414	Дугорочни кредити		154.000		154.000		154.000		
27	401	Дугорочна резервисања		5.200		5.200		5.200		
28	422	Краткорочни кредити	46.000	246.000		200.000		200.000		
29	435	Добављачи у земљи	327.500	775.400		447.900		447.900		
30	4291	Издате менице	170.000	182.500		12.500		12.500		
31	45..	Обавезе за зараде	350.000	468.910		118.910		118.910		
32	482	Обавезе порезе и царине		25.000		25.000		25.000		
33	4292	Издате менице- камата	10.500	10.500						
34	471	ПДВ у издатим фактур.- 10%		84.030		84.030		84.030		
35	482	Обаве зе порез на добит	22.000	22.000						
36	562	Расходи камата	14.500		14.500				14.500	
37	531	Транспортне услуге	36.000		36.000				36.000	
38	52..	Трошкови зарада	350.000		350.000				350.000	
39	540	Амортизација	160.000		160.000				160.000	
40	574	Мањкови	20.000		20.000				20.000	
41	553	Трошк. платног промета	500		500				500	
42	510	Набавка материјала	338.706	338.706	0				0	
43	511	Трошк. матер. за израду	272.706		272.706				272.706	
44	512	Трошкови мат. осталог	66.000		66.000				66.000	
45	614	Приходи од продаје		840.301		840.301				840.301
46	672	Добици од прод ХОВ		4.000		4.000				4.000
47	630	Повећање вредности залиха		196.955		196.955				196.955
48	662	Приходи од камата		7.500		7.500				7.500
49	721	Порески расход периода	22.000		22.000				22.000	
		С В Е Г А	6.389.458	6.389.458	3.252.546	3.252.546	2.179.040	2.071.990	941.706	1.048.756
	341	Резултат (добитак)						107.050	107.050	
		У К У П Н О	6.389.458	6.389.458	3.252.546	3.252.546	2.179.040	2.179.040	1.048.756	1.048.756

Пре састављања биланса и закључивања рачуна, неопходно је, на основу дневника и закључног листа, проверити основне једначине двојног књиговодства, а то су:

Дневник:	Σ Дугује	=	Σ Потражује
Бруто биланс:	Σ Дугује	=	Σ Потражује
Салдо биланс:	Σ Дугује	=	Σ Потражује
Збир дневника = Збир бруто биланса (тј. главне књиге)			
Добитак:	Σ Пасива	+	Добитак = Σ Актива
	Σ Расходи	+	Добитак = Σ Приходи
Губитак:	Σ Актива	+	Губитак = Σ Пасива
	Σ Приходи	+	Губитак = Σ Расходи

3) САСТАВЉАЊЕ БИЛАНСА И ДРУГИХ ИЗВЕШТАЈА

У оквиру завршног рачуна се састављају следећи финансијски извештаји (искази):

- 1) Биланс **стања** (средства и извори),
- 2) Биланс **успеха** (приходи, расходи и резултат),
- 3) Извештај о новчаним **токовима** (cash flow - приливи и одливи готовине),
- 4) Статистички **анекс** (разни помоћни подаци)
- 5) Извештај о **пословању** (састављају само средња и велика предузећа).
- 6) Извештај о променама на **капиталу**,
- 7)) Извештај о **осталом** резултату

С обзиром да ови извештаји представљају једини извор информација за екстерне кориснике важно је да буду **истинити, поштени**, састављени у складу са законском и професионалном **регулативом** (општеприхваћена рачуноводствена начела и стандарди). Слобода избора, која у оквиру ове регулативе постоји, не сме да се злоупотребљава, али то није искључено, будући да су интереси менаџмента и власника често **супротстављени**. Због тога је важно да наведени извештаји буду подвргнути независној (екстерној) рачуноводственој **ревизији**, која је код нас тек у развоју. Такође је препоручљиво да се организује и **интерна ревизија**.

У наставку дајемо поједностављену шему са примером биланса стања из практикума. Овај Биланс станаја је усаглашен са горе приказаним Закључним листом, као и са Билансом успеха који је приказан и објашњен у претходној наставној јединици.

Следеће године на предмету „Анализа пословања“ ови биланси ће се детаљније изучавати, а упознаћемо се и са осталим финансијски извештајима.

БИЛАНС СТАЊА					
Предузећа АД "Аграр" Нови Сад, за 2016. годину					
- у хиљадама динара					
Група, рачун	ПОЗИЦИЈА	АОП	Напо мена	ИЗНОС	
				Текућа	Претходна
1	2	3	4	5	6
	А К Т И В А:				
	А. УПИСАНИ А НЕУПЛАЋЕНИ КАПИТАЛ				
	Б. СТАЛНА ИМОВИНА (I до IV)			397.660	
	I. НЕМАТЕРИЈА. ИМОВИНА			3.200	
	II. НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА			313.900	
	1. Земљиште			135.000	
	2. Грађевински објекти			110.600	
	3. Постројења и опрема			68.300	
	4. Остало				
	III. БИОЛОШКА СРЕДСТВА			76.500	
	1. Шуме и вишегодишњи засади				
	2. Основно стадо			76.500	
	IV. ДУГОРОЧНИ ФИНАНС. ПЛАСМАНИ И ПОТРАЖ.			4.060	
	В. ОДЛОЖЕНА ПОРЕСКА СРЕДСТВА				
	Г. ОБРТНА ИМОВИНА (I до V)			1.781.380	
	I. ЗАЛИХЕ			920.249	
	1. Материјал, резервни делови и ситан инвент.			123.294	
	2. Недовршена производња			646.955	
	3. Готови производи			150.000	
	4. Остало				
	II. ПОТРАЖИВАЊА ПО ОСНОВУ ПРОДАЈЕ			758.231	
	1. Потраживања од купаца			724.831	
	2. Остала потраживања			33.400	
	III. КРАТКОРОЧНИ ФИНАНС. ПЛАСМАНИ			960	
	IV. ГОТОВИНСКИ ЕКВИВАЛЕНТИ И ГОТОВИНА			21.000	
	V. АВР, ПДВ и сл.			80.940	
	Д. УКУПНА АКТИВА = ПОСЛОВНА ИМОВИНА (А + Б + В + Г)			2.179.040	
	Ђ) ВАНБИЛАНСНА АКТИВА			27.000	

П А С И В А:					
	А. КАПИТАЛ (I до VII)			1.131.500	
	I. ОСНОВНИ КАПИТАЛ			997.350	
	1. Акцијски капитал			997.350	
	2. Удели друштава с ограниченом одговорношћу				
	3. Улози				
	4. Државни капитал				
	5. Друштвени капитал				
	II. УПИСАНИ А НЕУПЛАЋЕНИ КАПИТАЛ				
	III. ОТКУПЉЕНЕ СОПСТВЕНЕ АКЦИЈЕ				
	IV. РЕЗЕРВЕ			32.700	
	V. НЕРАСПОРЕЂЕНИ ДОБИТАК			107.050	
	VI. ГУБИТАК			5.600	
	В. ОДЛОЖЕНЕ ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ				
	Б. ДУГОРОЧНА РЕЗЕРВ. И ОБАВЕЗЕ (I + II)			159.200	
	I. ДУГОРОЧНА РЕЗЕРВИС.АЊА			5.200	
	II. ДУГОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ			154.000	
	1. Дугорочни кредити			154.000	
	2. Остале дугорочне обавезе				
	Г. КРАТКОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ (I + II)			888.340	
	I. КРАТКОРОЧНЕ ФИНАНСИЈСКЕ ОБАВЕЗЕ			212.500	
	II. ОБАВЕЗЕ ИЗ ПОСЛОВАЊА			591.810	
	1. Добављачи			447.900	
	2. Остале обавезе из пословања			143.910	
	IV. АВР, ПДВ и сл.			84.030	
	Д. ГУБИТАК ИЗНАД ВИСИНЕ КАПИТАЛА				
	Ђ. УКУПНА ПАСИВА (А + Б + В + Г- Д)			2.179.040	
	Е. ВАНБИЛАНСНА ПАСИВА			27.000	

4) ЗАКЉУЧАК И ОТВАРАЊЕ ПОСЛОВНИХ КЊИГА

На крају године, након што се **саставе** биланси и други финансијски извештаји, пословне књиге се **закључују**. Дуговна и потражна страна сваког синтетичког конта изједначава се уписивањем „**салда за изравнање**“, на мању страну. Након тога се сваки конто подвлачи са две црте, и потписује од стране овлашћеног лица. Техника затварања рачуна показује се на примеру текућег рачуна и добављача:

241 - Текући рачун		
Сдо	550.000	168.000 (1а
6в)	222.000	170.000 (2в
9а)	70.000	350.000 (7б
		66.000 (9
		22.000 (11а
		50.500 (13
Σ	842.000	826.500
Сдо изравнања		15500
Сдо = ∅		

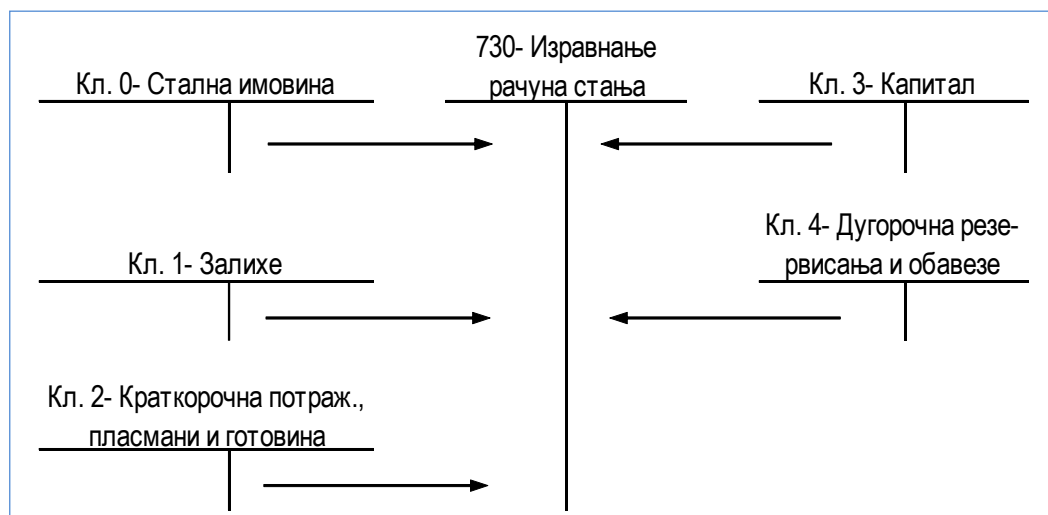
435 - Добављачи у земљи		
1а)	168.000	357.700 Сдо
2б)	159.500	168.000 (1
		206.500 (2
		43.200 (3
Σ	327.500	775.400
	447900	Сдо изравнања
Сдо = ∅		

Закључак рачуна **успеха** врши се путем рачуна групе **71-Закључак рачуна успеха**, тј. истовремено са утврђивањем финансијског резултата књиговодственом методом (показано у претходној лекцији и у практикуму).

Успешни рачуни расхода и прихода **немају** почетни салдо. Они се јављају током пословања и отварају се у току обрачунског периода, хронолошки како се поједине врсте прихода и расхода појављују. Рачуни прихода и расхода се дакле **не отварају**. Они су кумулативни рачуни, као и биланс успеха. Дакле, биланс успеха (БУ) приказује кумулативни збир прихода и расхода за годину дана. Утврђивањем резултата књиговодственом методом, ови рачуни се истовремено и затварају, а њихов коначни ефекат за годин дана је финансијски **резултат** (нето добит или губитак). Овај резултат се исказује у билансу стања (конта 341 или 351) као позиција сопственог капитала, позитивна (добит) или негативна (губитак).

За разлику од БУ, биланс стања (БС) представља пресек стања имовине и извора на дан 31.12. На овај датум се књиговодство заустави, утврди се стање (салдо) активних и пасивних рачуна (тј. направи се пресек) и унесе се у БС за текућу годину. Ова стања се у виду почетних салда, у поступку отварања књига, уносе на дуговну страну активних, односно на потражну страну пасивних рачуна. Након тога се даље наставља књижење у следећој години на тим истим рачунима, односно до следећег билансирања.

На дан годишњег биланса врши се **закључак** рачуна **стања** (активних и пасивних). Закључак ових рачуна врши се путем конта **730- Изравнање рачуна стања**. Схематски приказано, закључак рачуна стања изгледа:



Шема 1: Закључивање рачуна стања

На крају се рачун изравнања конта стања међусобно **гаси са рачуном добитка** и губитка. Након тога су сви рачуни закључени.

Паралелно са затварањем рачуна у **систематској** евиденцији, истоветан поступак изравнања се спроводи (књижи) и кроз **дневник**, после чега је закључена и хронолошка евиденција.

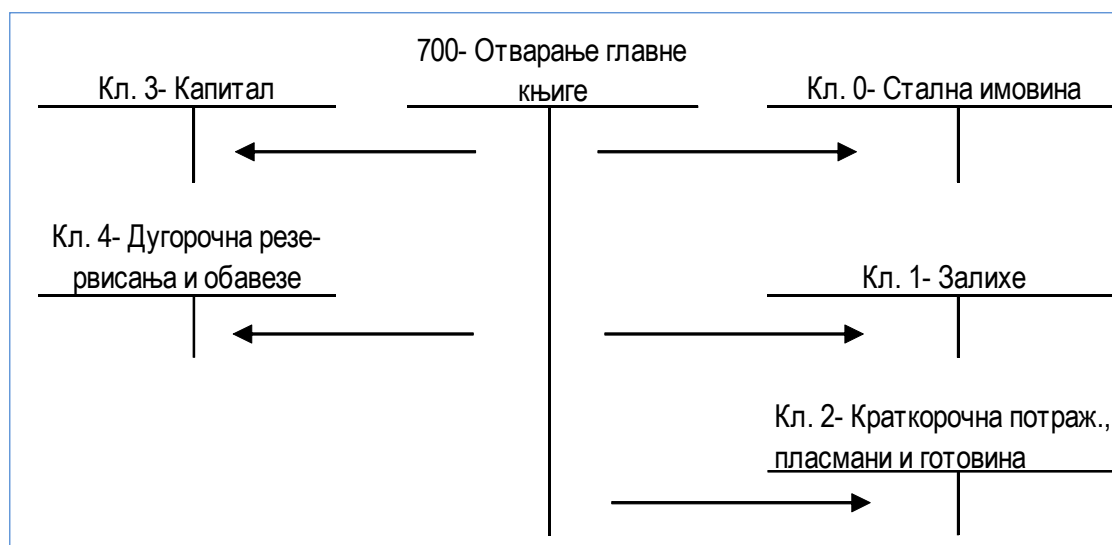
Треба нагласити да се затварају **само синтетичка конта**, али не и аналитичка.

Књижење закључка рачуна стања у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
21)	Изравнање рачуна стања	730	2.310.840	
	Патенти	011		3.200
	Земљиште	020		135.000
	Грађевински објекти	022		110.600
	Постројења и опрема	023		194.500
	Основно стадо	025		76.500
	Учешћа у капиталу	034		4.060
	Материјал	101		105.294
	Резервни делови	102		18.000
	Недовршена производња	110		646.955
	Готови производи-соја	120		150.000
	Купци у земљи	202		724.831
	Потраживања од државних органа	222		3.400
	Комерцијални записи	236		960
	Текући рачун	241		15.500
	Благајна	243		5.500
	Унапред плаћени трошкови	280		2.240
	ПДВ у примљеним фактурама-20%	270		64.200
	ПДВ у примљеним фактурама-10%	271		14.500
	Потраживања од запослених	221		30.000
	Губитак ранијих година	350		5.600
	<i>Закључак рачуна са дуговним салдом</i>			
21а)	Исправка вредности опреме		126.200	
	Акцијски капитал	350	997.350	
	Законске резерве	321	32.700	
	Дугорочни кредити	414	154.000	
	Дугорочна резервисања	401	5.200	
	Краткорочни кредити	422	200.000	
	Добављачи у земљи	433	447.900	
	Издате менице	4391	12.500	
	Обавезе за зараде	45	118.910	
	Обавезе порезе и царине	482	25.000	
	Издате менице- камата	4292	0	
	ПДВ у издатим фактурама- 10%	471	84.030	
	Обавезе порез на добит	482	0	
	Изравнање рачуна стања	730		2.203.790
	<i>Закључак рачуна са потражним салдом</i>			
	ЗБИР ДНЕВНИКА (0 до 21)		4.514.630	4.514.630

Отварање главне књиге врши се на почетку сваке пословне године, на почетку пословања новог предузећа, затим по основу статусних промена, промена облика организовања и власничке трансформације.

Стање почетних позиција активе и пасиве из Биланса стања евидентира се преко рачуна – **700- Отварање главне књиге**. Овај рачун се задужује у корист пасивних рачуна, односно, одобрава на терет активних рачуна. Након отварања свих рачуна главне књиге, збир дуговне и потражне стране рачуна 700 једнак је збиру биланса.



Шема 2: Отварање рачуна стања

Закључак и отварање рачуна стања у погонском књиговодству

Закључак рачуна погонског књиговодства (класа 9) врши се помоћу konta **999- закључак обрачуна трошкова**. Након тога класа 9 има салдо нулу (тј. нема салда) и не појављује се у билансима.

Отварање рачуна погонског књиговодства (класа 9) спроводи се истовремено са рачунима финансијског књиговодства. То је у ствари „пренос почетних залиха“ материјала, робе, готових производа и недовршене производње у погонско књиговодство, помоћу konta **900- Рачун за преузимање залиха**. Ово је такође рађено на вежбама и предавањима.