

РАЧУНОВОДСТВО ПОЉОПРИВРЕДНИХ ПРЕДУЗЕЋА

Овај материјал је интерног карактера и служи искључиво за потребе презентације наставних јединица из предмета „Рачуноводство пољопривредних предузећа“. Састављен је углавном на основу наведених литерарних извора (списак на крају материјала), уз јасно цитирање преузетих делова од појединих аутора, који наравно задржавају сва ауторска права.

Студијски програм / студијски програми: АГРОЕКОНОМСКИ / АГРОТУРИЗАМ И РУРАЛНИ РАЗВОЈ			
Врста и ниво студија: ОСНОВНЕ АКАДЕМСКЕ СТУДИЈЕ			
Назив предмета: Рачуноводство пољопривредних предузећа Accounting of agricultural enterprises			
Наставник: Др Вељко П. Вукоје, редовни професор			
Сарадник: Др Александар Б. Миљатовић			
Статус предмета: Обавезни			
Број ЕСПБ: 7			
Услов: -			
Циљ предмета: Основни циљ предмета је да студенти савладају методологију двојног књиговодства и упознају се са рачуноводственом функцијом у пољопривредним предузећима, и другим привредним субјектима чија је делатност повезана са пољопривредом.			
Исход предмета: Студенти кроз овај предмет развијају способност да у конкретним условима пољопривредних предузећа организују и воде књиговодствену евиденцију, састављају и тумаче различите рачуноводствене извештаје.			
Садржај предмета			
Теоријска настава:			
Појам, значај, предмет и задаци рачуноводства. Рачуноводствена начела, рачуноводствени стандарди и политике. Систем и механизам двојног књиговодства. Начела документовања економских промена. Рачуноводство пољопривредних предузећа - специфичности. Контни оквир као средство организације рачуноводства. Разрада аналитичког контног плана за пољопривредна предузећа. Књиговодствено обухватање: основних средстава, материјала новчаних средстава, потраживања, капитала и обавеза. Књиговодствено обухватање трошкова у финансијском и погонском књиговодству. Књиговодствено обухватање готових производа у биљној и сточарској производњи. Књиговодствено обухватање прихода и расхода, финансијског резултата и његове расподеле. Предзакључна књижења, закључни лист, биланс стања, биланс успеха, биланс новчаних токова и закључна књижења.			
Практична настава: Вежбе, Други облици наставе, Студијски истраживачки рад:			
Задаци, примери и илустрације из: Класификација средстава и извора средстава. Састављање биланса по различитим принципима. Утицај основних билансних промена на биланс. Обрачуни и књижење: сталних средстава, обрта и прираста основног стада, материјала и ситног инвентара, краткорочних потраживања и пласмана, обавеза и капитала. Књижење трошкова: у финансијском књиговодству и по местима у погонском књиговодству за пољопривреду. Књижење завршетка производње у пољопривреди, продаје производа, прихода, расхода и резултата. Израда комплетног примера обрачуна и књижења трошкова и резултата за пољопривредно предузеће. Састављање закључног листа, биланса стања и биланса успеха.			
Литература:			
1. Вукоје, Вељко: Рачуноводство пољопривредних предузећа – Практикум, Пољопривредни факултет, Нови Сад, 2017.			
2. Кисић, Д., Рекецки, Ј., Обреновић, Д.: Основи рачуноводства и пољопривредно рачуноводство, Савремена администрација, Београд, 1991.			
3. Дмитровић Шапоња, Љиљана, Петкович, Ђерђи, Јакшић, Дејан: Рачуноводство, Економски факултет, Суботица, 2012.			
4. Група аутора: Примена контног оквира за привредна друштва, задруге и предузетнике, СРРС, Београд, 2015.			
5. Вукоје, Вељко: Рачуноводство пољопривредних предузећа - материјал са предавања, 2017.			
Број часова активне наставе	Теоријска настава: 4x15=60	Практична настава: 4x15=60	
Методе извођења наставе: Предавања пропраћена power point презентацијама, активно укључивање студента, дискусије, анализе примера из праксе. Практична настава обухвата обрачун и књижења конкретних примера, демонстрационе вежбе, упознавање са рачуноводственим софтвером и др. Писмена и усмена провера знања.			
Оцена знања (максимални број поена 100)			
Предиспитне обавезе	поена	Завршни испит	поена
активност у току предавања	8	писмени испит	30
практична настава	8	усмени испит	30
тестови	24		

САДРЖАЈ

I) ТЕОРИЈСКО-МЕТОДОЛОШКЕ ОСНОВЕ РАЧУНОВОДСТВА	6
1. ПОЈАМ РАЧУНОВОДСТВА	6
1.1. Рачуноводство као основ информисања	7
1.2. Место рачуноводства у организационој структури предузећа	9
2. ПРИВРЕДНА ЕВИДЕНЦИЈА	10
2.1. Књиговодство као део привредне евиденције	10
2.1.1. <i>Задаци књиговодства</i>	10
2.1.2. <i>Принципи књиговодства</i>	11
2.2. Оперативна и статистичка евиденција	14
3. СИСТЕМИ КЊИГОВОДСТВА	14
3.1. Просто књиговодство	15
3.2. Камерално књиговодство	16
3.3. Константно књиговодство	17
3.4. Двојно књиговодство	17
3.5. Стање рачуноводствене евиденције на пољ. газдинствима у нашој земљи	17
4. БИЛАНСНО ПРИКАЗИВАЊЕ СРЕДСТАВА И ИЗВОРА СРЕДСТАВА	27
4.1. Појам и класификација средстава и извора средстава	29
4.2. Принципи груписања билансних позиција	31
4.3. Билансне промене	34
4.3.1. <i>Основне билансне промене (еквивалентне)</i>	34
4.3.2. <i>Билансне промене у вези појаве прихода и расхода (нееквивалентне)</i>	36
5. КЊИГОВОДСТВЕНИ РАЧУНИ И ПОСЛОВНЕ КЊИГЕ	39
5.1. Појам књиговодствених рачуна и основна правила књижења	39
5.1.1. <i>Одређивање назива и стављање ознака на књиговодственом рачуну</i>	40
5.1.2. <i>Принципи књижења на рачунима</i>	40
5.1.3. <i>Облици рачуна</i>	41
5.1.4. <i>Врсте рачуна</i>	45
5.2. Врсте пословних књига и поступак књижења	50
5.2.1. <i>Књиге за систематску евиденцију</i>	50
5.2.2. <i>Књиге за хронолошку евиденцију</i>	50
5.2.3. <i>Основна правила и поступак књижења</i>	51
6. КЊИГОВОДСТВЕНА ДОКУМЕНТА	55
6.1. Врсте књиговодствених докумената	56
6.2. Ликвидација књиговодствених докумената	57
6.3. Одлагање и чување књиговодствених докумената	58
7. ЈЕДНООБРАЗНО КЊИГОВОДСТВО И КОНТНИ ПЛАН	61
8. ГРЕШКЕ У КЊИГОВОДСТВУ	63
9. СПЕЦИФИЧНОСТИ РАЧУНОВОДСТВА ПОЉОПРИВРЕДНИХ ПРЕДУЗЕЋА	68
II) РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ СТАЛНЕ ИМОВИНЕ	72

1. ПОЈАМ И КЛАСИФИКАЦИЈА СТАЛНИХ СРЕДСТАВА.....	72
1.1. Документација о основним средствима	75
1.2. Пословне књиге основних средстава.....	75
2. ВРЕДНОВАЊЕ ОСНОВНИХ СРЕДСТАВА	77
2.1. Почетно вредновање основних средстава.....	78
2.2. Вредновање основних средстава након почетног признавања	78
3. ПРИБАВЉАЊЕ (ПОВЕЋАЊЕ) СТАЛНИХ СРЕДСТАВА	83
3.1. Изградња основних средстава.....	83
3.2. Куповина основних средстава.....	87
3.3. Вишкови основних средстава и пријем без накнаде	90
4. СМАЊЕЊЕ СТАЛНИХ СРЕДСТАВА	91
4.1. Продаја основних средстава.....	91
4.2. Расхоровање, мањкови и уступање без накнаде.....	92
4.3. Амортизација основних средстава.....	94
4.3.1. Обрачун амортизације за рачуноводствене сврхе.....	94
4.3.2. Обрачун амортизације за пореске сврхе.....	99
5. БИОЛОШКА СРЕДСТВА	101
5.1. Шуме и вишегодишњи засади.....	101
5.2. Основно стадо	103
6. ДУГОРОЧНИ ФИНАНСИЈСКИ ПЛАСМАНИ И ПОТРАЖИВАЊА.....	109
III) РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ОБРТНЕ ИМОВИНЕ	112
1. ПОЈАМ И КЛАСИФИКАЦИЈА ОБРТНИХ СРЕДСТАВА.....	112
2. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ НАБАВКЕ МАТЕРИЈАЛА	112
2.1. Појам и класификација материјала.....	112
2.2. Врсте евиденције и документација	114
2.3. Начин евиденције материјала.....	115
2.4. Набавка материјала по стварним ценама	116
2.4.1. Стварне цене – Финансијско књиговодство	117
2.4.2. Стварне цене – Погонско књиговодство.....	120
2.5. Набавка материјала по планским ценама.....	122
2.5.1. Планске цене – Финансијско књиговодство	124
2.5.2. Планске цене – Погонско књиговодство.....	128
2.6. Специфични облици повећања и смањења материјала	130
3. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ГОТОВИНЕ, КРАТКОРОЧНИХ ПОТРАЖИВАЊА И ПЛАСМАНА	131
3.1. Готовина и готовински еквиваленти	131
3.2. Краткорочна потраживања	134
3.3. Краткорочни финансијски пласмани.....	136
3.4. Активна временска разграничења	139
4. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ПДВ-А	141
4.1. Основне карактеристике ПДВ-а.....	141

4.2. Обрачун и књижење ПДВ-а.....	142
4.3. Статус пољопривредника у систему ПДВ-а	145
V) РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ИЗВОРА ФИНАНСИРАЊА	147
1. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ КАПИТАЛА	147
2. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ОБАВЕЗА.....	151
2.1. Дугорочна резервисања	151
2.2. Обавезе	152
2.3. Пасивна временска разграничења.....	155
V) РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ТРОШКОВА И ПРОЦЕСА ПРОИЗВОДЊЕ	158
1. ЗНАЧАЈ И САДРЖАЈ ПОГОНСКОГ КЊИГОВОДСТВА У ПОЉОПРИВРЕДИ.....	158
1.1. Избор аналитичких рачуна и врсте места трошкова.....	160
1.2. Однос погонског и финансијског књиговодства	164
1.3. Функционисање обрачуна трошкова у пољопривреди.....	165
1.4. Преузимање почетних залиха у погонско књиговодство	169
2. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ПРИМАРНИХ ВРСТА ТРОШКОВА И ЊИХОВ ПРЕНОС НА МЕСТА ТРОШКОВА (I И II ФАЗА).....	171
2.1. Обрачун и књижење трошкова материјала.....	172
2.1.1. Методи издавања материјала.....	172
2.1.2. Књижење трошкова материјала по стварним ценама	177
2.1.3. Књижење трошкова материјала по планским ценама	179
2.2. Обрачун и књижење трошкова зарада и накнада зарада	181
2.3. Обрачун и књижење трошкова производних услуга	186
2.4. Обрачун и књижење трошкова амортизације и дугорочних резервисања	187
2.5. Обрачун и књижење нематеријалних трошкова	189
2.6. Рачуноводствено обухватање осталих врста расхода.....	191
3. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ СЕКУНДАРНИХ ТРОШКОВА (III ФАЗА).....	196
3.1. Обрачун и књижење трошкова помоћних делатности	198
3.1.1. Обрачун и књижење трошкова радионице	198
3.1.2. Обрачун и књижење трошкова трактора	200
3.1.3. Обрачун и књижење трошкова комбајна	202
3.1.4. Обрачун и књижење трошкова система за наводњавање.....	204
3.2. Обрачун и књижење општих трошкова	206
3.2.1. Обрачун и књижење општих трошкова гране	207
3.2.2. Обрачун и књижење општих трошкова управе	208
3.3. Састављање погонског обрачунског листа	211
4. ОБРАЧУН И КЊИЖЕЊЕ ЗАВРШЕТКА ПРОИЗВОДЊЕ И ПРОДАЈЕ ПРОИЗВОДА (IV И V ФАЗА).....	214
4.1. Значај и форма калкулација у пољопривреди.....	214
4.2. Раздвајање заједничких трошкова на поједине производе.....	217

4.2.1. „Стари метод“	219
4.2.2. „Метод релације“	220
4.2.3. „Нови метод“	220
4.3. Књиговодствено обухватање готових производа.....	221
4.3.1. Пословне књиге готових производа.....	223
4.3.2. Књиговодствени документи готових производа.....	224
4.3.3. Књижење готових производа у биљној производњи	224
4.3.4. Књижење готових производа у сточарској производњи.....	227
4.3.5. Књижење пољопривредних производа који се не складиште.....	229
5. САСТАВЉАЊЕ И КЊИЖЕЊЕ ОСНОВНИХ ИЗВЕШТАЈА ИЗ ПОГОНСКОГ КЊИГОВОДСТВА	229
5.1. Извештај о трошковима материјала.....	230
5.2. Извештај о промени вредности залиха учинака	234
6. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ПРИХОДА	236
6.1. Пословни приходи.....	238
6.2. Финансијски приходи	240
6.3. Остали и ванредни приходи	241
7. МЕТОДОЛОШКИ ПОСТУПАК УТВРЂИВАЊА ФИНАНСИЈСКОГ РЕЗУЛТАТА	244
7.1. Методе утврђивања званичног финансијског резултата	244
7.1.1. Књиговодствени метод утврђивања финансијског резултата	245
7.1.2. Билансни метод утврђивања финансијског резултата	246
7.2. Варијанте настанка добити и губитка	248
7.3. Расподела добити и покриће губитка	251
8. ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ – ГОДИШЊИ (ЗАВРШНИ) РАЧУН	254
8.1. Инвентарисање и предзакључна књижења	254
8.2. Израда закључног листа.....	255
8.3. Састављање биланса и других извештаја.....	258
8.4. Закључак и отварање пословних књига	260
VI) ЛИТЕРАТУРА.....	264

1) ТЕОРИЈСКО-МЕТОДОЛОШКЕ ОСНОВЕ РАЧУНОВОДСТВА¹

1. ПОЈАМ РАЧУНОВОДСТВА

Појам – два опредељења у литератури

1. књиговодство = рачуноводство
2. рачуноводство шири појам (*већ одавно преовладало*)

Кодекс рачуноводствених начела – рачуноводство представља системску целину која обухвата:

- 1) Књиговодство
- 2) Рачуноводствено планирање (буџетирање)
- 3) Рачуноводствену контролу (надзор)
- 4) Рачуноводствену анализу
- 5) *Рачуноводствено информисање*

Постоје и друге дефиниције које уже или најчешће још шире (тј. обухватније) дефинишу појам рачуноводства.

- **АССА** (Association of Chartered Certified Accountants) као тренутно највеће међународно професионално удружење овлашћених рачуновођа, које је присутно у преко 160 земаља, такође прихвата ову дефиницију са пет делова, тј. и са **рачуноводственим информисањем**.
- Ми ћемо се држати оне прве школске дефиниције са четири сегмента, јер је основна сврха свих делова управо **информативна**, тако да информисање није сегмент као остала четири.

Ми се бавимо углавном **књиговодством**, као најобимнијим и најзначајнијим делом, на који се **ослањају** остали делови рачуноводства, тј. оно је **основа**.

Књиговодство је заокружен систем који се бави:

- ♦ сакупљањем података
- ♦ сређивањем
- ♦ обрађивањем,
- ♦ класирањем и
- ♦ контирањем и књижењем пословних догађаја.

У књиговодству се води евиденција о:

- средствима,
- изворима средстава,
- приходима,
- расходима и
- резултату.

Књиговодство се састоји од:

¹ Поглавље **1** је у највећој мери урађено на основу: „Кисић, Д., Рекецки, Ј., Обреновић, Д.: *Основи рачуноводства и пољопривредно рачуноводство*, Савремена администрација, Београд, 1991“, док су остали литерарни извори коришћени у мањој мери.

- 1) **Финансијско** књиговодство (централно, главно, синтетичко) - даје **вредносне** информације синтетичког карактера (сумарне, збирне);
- 2) **Аналитичка** књиговодства (основних средстава, материјала, робе, купаца, добављача, производње, зарада итд.) – дају аналитичке информације **натуралног и вредносног** карактера.

Рачуноводствено планирање (буџетирање) бави се пројекцијом тј. предвиђањем будућег пословања.

- Оријентисано је ка будућности, за разлику од књиговодства које је оријентисано према прошлости.
- Циљ је израда различитих предрачуна: набавке материјала, трошкова, производње, продаје, биланса успеха, биланса стања и др.
- Саставни је део укупног процеса планирања у предузећу, и одговорно углавном за квантитативни односно вредносни део планирања.
- Код нас је за сада углавном недовољно развијено.
- Методолошки треба да буде усклађено са књиговодством.

Рачуноводствена контрола (надзор) – има два аспекта:

- контрола исправности обављеног пословања, заснива се на поређењу оствареног са одређеним референтним величинама, најчешће са планираним. Указује на одступања, идентификује одговоре.
- контрола самог књиговодства са аспекта прописа (исправност докумената, књижења, састављених извештаја, очувања имовине и сл.).

Рачуноводствена анализа: бави се свим сегментима пословања, а превасходно трошковима, резултатима и билансима (стања и успеха - анализа биланса). Заснива се најчешће на подацима књиговодства и рачуноводственог планирања. Анализира узроке одступања и предлаже решења.

1.1. Рачуноводство као основ информисања

У обављању својих активности савремени менаџмент је наглашено **информационо зависан**. Најважнији предуслов за доношење исправних пословних одлука је поседовање знања, а основно својство информација је управо увећање знања. Успешно управљање захтева располагање потребним фондом квалитетних информација. Интуиција и искуство могу бити корисни при доношењу пословних одлука, али само као помоћна средства, никако као основна. Неопходно је, дакле, постојање интегралног пословног **информационог система**. Најзначајнији део тог система је рачуноводствени информациони систем (**РИС**) који обезбеђује 60-80% свих интерних информација у предузећу. РИС прикупља податке о насталим пословним променама, као и друге податке од значаја за пословање предузећа, врши њихову контролу, селекцију, обраду, генеришући информације које презентира и доставља њиховим корисницима.

Основна улога и сврха постојања целокупног рачуноводства је **информативна**. Сви делови рачуноводства (књиговодство, рачуноводствено планирање, рачуноводствена контрола и рачуноводствена анализа) имају задатак да обезбеде бројне и врло разноврсне информације различитим корисницима, који могу бити:

- 1) **Интерни:**

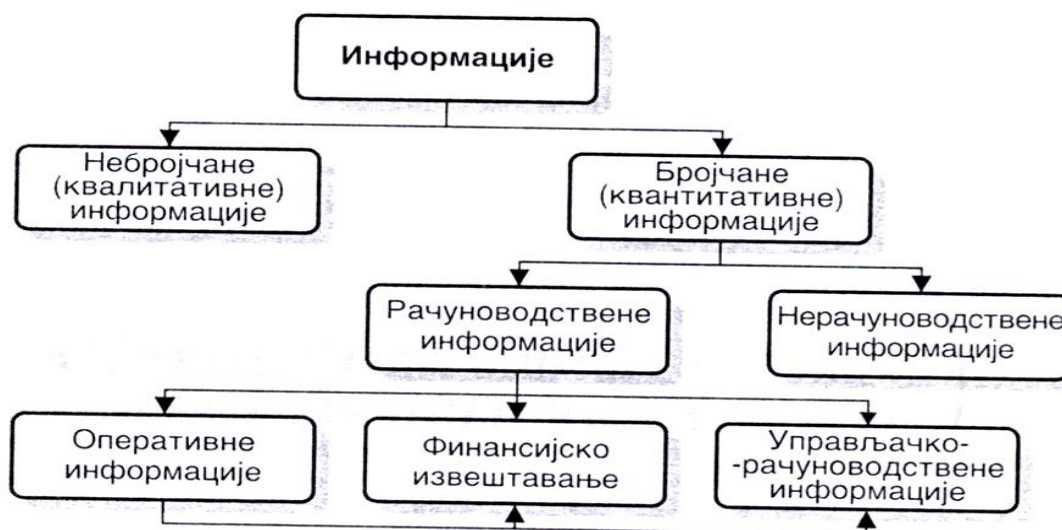
- *Власници капитала* – информације о будућим ефектима својих улагања, које користе за доношење одлука о инвестирању/деинвестирању, награђивању или смењивању менаџмента и сл.;
- *Менаџмент предузећа* – практично је заинтересован за све информације о пословању предузећа (рентабилност, ликвидност, солвентност, финансијска равнотежа, задуженост, броју и структури радне снаге, искоришћености капацитета итд.);
- *Радници и синдикати* – висина плата и других бенефиција, услови рада и сл.;
- *Стручне службе* – служба набавке, продаје, планирања, анализе, техничке службе итд., заинтересоване су за бројне и разноврсне информације.

2) Екстерни:

- *Потенцијални инвеститори* – информације о ефектима евентуалних улагања, пре свега о профитабилности и солвентности предузећа, и ризику улагања;
- *Кредитори (банке)* – информације за процену кредитне способности, пре свега ликвидност, солвентност, задуженост, уредност враћања претходних кредита, послу у који се новац улаже и сл.;
- *Држава и њени органи (Пореска управа, министарства, службе, и др.)* – заинтересовани су за законитост пословања, правилност располагања евентуалним државним капиталом, затим правилност обрачуна и уплате пореза на добит, плате, имовину, ПДВ-а, разних доприноса, царина, итд.;
- *Остали повериоци (добављачи и др.)* – пре свега за ликвидност предузећа;
- *Статистички заводи, привредне коморе и сл.* – информације о количини, ценама, вредности, зарадама, оствареном увозу, извозу итд.

Екстерни корисници су углавном заинтересовани за **глобалне** информације, а интерни и за **глобалне и детаљне** (аналитичке) информације.

Информације могу бити: - **квалитативне** (небројчане, описне) и
- **квантитативне** (бројчане).



Извор. Дмитривић-Шапоња Љиљана и др. „Рачуноводство“, 2007.

Схема I-1. Информације

Квалитативне информације могу бити корисне за доношење пословних одлука, али је одлучивање на бази квантитативних информација **знатно поузданије**. На пример, описна информација „*продаја се последњих месеци повећава*” је свакако значајна, али је знатно поузданија информација „*продаја је у последња три месеца порасла за 8%*”.

Нерачуноводствене квантитативне информације (тржишне, производно-техничке, технолошке, опште економске и др.) могу бити врло важне за менаџмент, али су рачуноводствене незаменљиве. Главна предност **рачуноводствених** информација је у томе што је рачуноводство једини потпун систем перманентног бројчаног праћења и анализе пословања предузећа.

Рачуноводствене информације треба да представљају најпоузданије информације које је могуће добити у предузећу, што није увек случај. За то је неопходно постојање добро организоване рачуноводствене службе, и уважавање комплетне законске и професионалне рачуноводствене **регулативе** у вођењу рачуноводства. Ту је наравно и **ревизија**, која проверава (потврђује или оспорава) квалитет информација презентираних у основним рачуноводственим исказима.

1.2. Место рачуноводства у организационој структури предузећа

Положај и унутрашња организација рачуноводствене службе **не** могу се посматрати **једнообразно**, јер зависе од више различитих фактора, а најважнији су:

- Величина и организациона структура предузећа – званична класификација је према величини укупног прихода и броју запослених на: велика, средња и мала и микро; врста предузећа: друштво лица, инокосно предузеће, друштво капитала; модел организационе структуре: функционални, дивизионални, мешовити; разуђеност производног програма: једнопрограмска, вишепрограмска.
- Врста делатности – односно грана којој предузеће припада (производњом трговина, услужне делатности, ванпривредне делатности), имају врло значајне пословне специфичности, које битно утичу на задатке и организацију рачуноводства.
- Тип производње – може бити **појединачна, серијска и масовна**. Код прве две трошкови се прате по носиоцима, односно радним налозима, а код масовне по местима трошкова. Пољопривредна производња је специфична, а у обрачунском смислу је слична масовној, и код ње се трошкови прате по местима.
- Техничка опремљеност рачуноводства – увођењем рачунара значајно се повећала ефикасност рада рачуноводствене службе, а такође је промењена и поједностављена организација рачуноводства у предузећу.
- Концепција рачуноводствене службе – тиче се садржине послова које она треба да обухвати, а могуће је:
 - обухватање **хетерогених** послова,
 - **хомогених** послова и
 - **непотпуних** послова.

Концепција хомогених послова је најчешћа и најпогоднија.

2. ПРИВРЕДНА ЕВИДЕНЦИЈА

Да би се нека појава сачувала од заборавља, потребно је да буде **забележена**, односно евидентирана. При томе се подручје привреде на сврсисходан начин обухвата преко **привредне евиденције**. Евидентирање привредних појава и процеса не састоји само у њиховом простом бележењу, него у таквом бележењу које омогућује да се ови процеси **прате, проучавају и контролишу**.

Са развојем привреде пред привредну евиденцију се постављају све обимнији и компликованији захтеви, који се крећу од пуког евидентирања имовине и насталих привредних догађаја, па до омогућавања ефикаснијег планирања, контроле и управљања.

При томе се ова евиденција може разликовати и посматрати као:

- 1) привредна евиденција **друштва као целине** и,
- 2) привредна евиденција **предузећа и других привредних субјеката**

Нас превасходно интересује евиденција у предузећу, која се јавља у следећа три облика:

- 1) књиговодство,
- 2) оперативна евиденција и
- 3) статистичка евиденција

Зато ћемо у наредним излагањима укратко указати на главне карактеристике и разлике између ова три облика евиденције.

2.1. Књиговодство као део привредне евиденције

Књиговодство је посебна врста привредне евиденције која се односи на регистровање процеса репродукције у **предузећу**. Преко књиговодства се прате сва средства и њихови извори, приходи и расходи, као и резултати пословања предузећа. Ово праћење се обавља **на основу насталих привредних промена** које се могу изразити у **новцу**. Те промене су врло бројне и разноврсне, о чему ће у наставку бити више речи. Поред вредносних, књиговодство се при евиденцији користи и са **натуралним**, као допунским подацима.

У књиговодству се евидентирање обавља **континуирано** из дана у дан, из године у годину и то од момента оснивања, па до момента ликвидације предузећа. То значи да је књиговодство хронолошка евиденција која се искључиво обавља на основу докумената.

Књиговодство је такође и систематска евиденција, а што се огледа у чињеници да се свака пословна промена књижи преко **одговарајућих рачуна**, тј. преко **система рачуна** који се води у књиговодству. Књиговодство са својим системом рачуна представља основни део рачуноводства, преко кога се **прати и контролише** пословање предузећа. При томе је систем рачуна тако поставља да се омогући праћење и контрола пословања за потребе предузећа и за потребе шире друштвене заједнице. Самим тим књиговодствена евиденција предузећа представља **интегрални део** шире друштвене привредне евиденције.

2.1.1. Задаци књиговодства

Ови су се задаци у историјском развоју књиговодства стално **мењали**, проширивали и усклађивали са датим степеном привредног развитка. Промене су ишле у правцу све већег обезбеђивања информација за потребе **управљања предузећем**. Тако се развио посебан сегмент рачуноводства који се зове управљачко рачуноводство.

Полазећи од одредби постојећег Закона о рачуноводству, сматрамо да би се ови задаци могли груписати на следећи начин:

- 1) праћење кретања средстава и извора средстава, прихода и расхода, као и оствареног резултата пословања (дохотка и добити) и његове расподеле;
- 2) праћење процеса рада и процеса трошења са гледишта израде калкулација и обезбеђења података за план и анализу;
- 3) обезбеђење података за потребе различитих облика интеграционог повезивања и друштвеног планирања и
- 4) праћење кретања средстава за задовољење општих и заједничких потреба и обезбеђење података за билансирање ових потреба.

2.1.2. Принципи књиговодства

У књиговодственој пракси и литератури утврђено је више принципа, а ми ћемо се овде осврнути на неке од њих који су, по нашем мишљењу, важнији:

- 1) документованост,
- 2) уредност,
- 3) сигурност,
- 4) повезаност,
- 5) ажурност,
- 6) економичност,
- 7) прегледност и
- 8) поделу рада у књиговодству.

Документованост

Принцип документованости се састоји у томе што се књижења у књиговодству могу обављати само на основу уредно састављених **књиговодствених докумената**, тј. таквих докумената који су исправни у суштинском, формалном и рачунском погледу. *О документима, као о врло значајном инструменту књиговодства, детаљније ћемо говорити у посебном одељку овог материјала.*

Уредност

Приликом обављања књижења у пословним књигама морају се респектовати одређена правила ради обезбеђења поузданости и прегледности књиговодствених података. Та се правила називају „начела уредности вођења пословних књига“ и на њих ћемо се осврнути како следи.

1. У пословним књигама треба обезбедити податке о целокупном пословању предузећа и о појединим пословним променама по хронолошком редоследу и у брuto износу без пребијања.

Обухватање целокупног пословања предузећа значи: да се у пословним књигама морају прокњижити **сва средства** по структури и **извори** по намени; да се обухвате сви **приходи** и **расходи**; да се на одговарајући начин искажу **односи са пословним партнерима** и друштвеном заједницом и да се обухвате **сви интерни процеси** везани за пословање.

Књижење по **хронолошком редоследу** подразумева да се промене евидентирају по оном временском току како су и настале, тј. без прескакања и без књижења у неки следећи период у којем нису настале (месец, година и сл.).

Бруто-принцип књижења се састоји у томе што се пословне промене књиже у непребијеном стању, те се на тај начин омогућује посебно исказивање средстава од извора и прихода од расхода. Овај се принцип, на пример, примењује при одвојеном књижењу купаца од добављача, вишкова од мањкова, плаћених од примљених камата и сл.

2. Књиге треба да се воде мастилом, мастиљавом оловком или машином, директним уписивањем или копирањем. Ово начело полази од потребе да се пословне књиге трајно чувају, па зато књижење није дозвољено са графитном оловком, јер се са њом извршени уписи лако бришу; нити са хемијском оловком, јер се са њом извршена књижења размазују, па постају нејасна и после дужег стајања изгледе.
3. У књигама се приликом књижења не смеју остављати празнине, већ се по хронолошком реду попуњава сав простор намењен за књижење и уколико се појаве празнине исте се прецртавају. Ово се начело заснива на потреби да се онемогуће разне злоупотребе које би се евентуално могле остварити накнадним књижењима у непопуњеним просторима.
4. **Извршена књижења се не смеју брисати, а по правилу ни прецртавати.** Ако се, пак, прецртавање изузетно врши то треба обавити на такав начин да се јасно види прецртано, тј. неисправно књижење, изнад кога се уписује исправно. И ово правило је инспирисано онемогућавањем разних злоупотреба.
5. **Погрешно извршена књижења исправљају се сторнирањем.** Ово сторнирање се може извршити обичним или црвеним сторном.
6. **Из повезаних пословних књига не смеју се вадити листови, нити неповезани уништавати.** Са забраном уништавања било повезаних или неповезаних листова у пословним књигама спречавају се разне злоупотребе.

Сигурност

Принцип сигурности у књиговодству се огледа у томе што је потребно обезбедити:

- 1) хронолошку евиденцију пословних промена,
- 2) документовање прокњижених промена и
- 3) цифарско и текстуално обележавање прокњижених промена.

Потреба за хронолошким евидентирањем пословних промена, које се обавља у дневнику, произилази из чињенице што ће се постићи потпуна сигурност у погледу књиговодственог обухватања свих насталих пословних промена само у том случају ако се исте региструју по оном редоследу како су и настале.

Документима се верификују стварно настале пословне промене, које једино и могу бити предмет књижења.

Цифарско и текстуално обележавање прокњижених промена обезбеђује сигурност при књижењу у том смислу што су овако прокњижене промене видљиве и јасне у погледу њихове економске садржине.

Повезаност

Принцип повезаности се огледа у томе што је приликом књижења потребно извршити повезивање прокњижених промена и то, с једне стране, између дневника и главне књиге и,

с друге, са документима. Повезивање између дневника и главне књиге се обавља на тај начин што се у одговарајуће колоне уписују бројеви конта и странице дневника на којима је обављено књижење, а повезивање са документом – на тај начин што се уписују број и датум прокњижене промене на конту, на дневнику и на документу.

Поштовање принципа повезаности условљава да књиговодство егзистира као једна целина, односно као један систем који омогућава правилно књижење и контролу правилности извршених књижења.

Ажурност

Ажурност представља такав принцип по коме све пословне промене треба прокњижити истог дана када су и настале. Међутим, при књижењу ови заостаци су углавном редовна појава, те се интегрална ажурност у њеном изворном значењу за све пословне промене скоро и не постиже. Одступања су бројна и са врло различитим узроцима; негде су иста условљена немогућношћу да се формирају документа у истом моменту када су одређене пословне промене и настале.

Ажурност се у пракси нешто еластичније посматра. Тако се са гледишта наших прописа сматра да је књиговодство ажурно уколико се сваки документ прокњижи или унесе у одговарајући табелар за групно књижење у року од **осам дана** од момента његовог издавања, с тим што се књижења у књизи благајне морају обавити истог дана када су промене по основу уплата и исплата новчаних средстава и настале.

Према томе, ажурност треба прилагодити потребама предузећа и законским прописима. А да би се и једно и друго реализовало, при организацији књиговодства на одговарајући начин се морају решити и питања која су везана за издавање, пријем и обраду књиговодствених докумената и питања која су везана за њихово књижење.

Економичност

Принцип економичности се састоји у томе да се са што мањим трошковима остваре што већи ефекти. Примена квалитетних рачуноводствених софтвера значајно повећава економичност рада рачуноводствене службе.

Прегледност

Треба обезбедити прегледност прокњижених пословних промена у складу са потребама управљања. Да би се ово остварило нарочито је потребно правилно конципирати пословне књиге и књиговодствена документа. При томе се код конципирања образаца за уношење пословних промена мора настојати да исти задовоље и потребе књиговодства и потребе других функција којима такође служе, а код конципирања пословних књига – да су прилагођене начину књижења и да се у њима подаци што лакше и брже проналазе.

Подела рада

У пракси се обично основна подела врши тако што се одговарајуће помоћне књиге (материјала, робе, трошкова и др.) воде посебно и то у оквиру јединственог књиговодства и што се, следствено томе, такође посебно води главна књига. У оквиру ове основне поделе послови се и даље могу делити по групама конта, по групама артикала, по

магацинима, по пословима из домена припреме и по пословима из домена књижења докумената и др.

Затим постоје и неки послови који нису непосредно везани за одређену помоћну или за главну књигу, него се односе на књиговодство као целину (контрање, пословно извештавање и сл.) или још и шире – на рачуноводство (послови рачуноводственог планирања, контроле и анализе), па се и за ове послове могу задуживати посебна лица.

2.2. Оперативна и статистичка евиденција

Оперативном евиденцијом се, на пример, у производним предузећима приказују различите врсте потрошње у производњи (материјала, енергије, рада и др.), запосленост и искоришћење капацитета, остварење производње и продаје по количини и вредности, стање различитих залиха по структури, стање новчаних средстава, стање обавеза, матична евиденција основног стада итд. Сви се ови подаци могу приказивати у различитим формама, тј. графички, табеларно, по количини и вредности итд. Због свега наведеног ова евиденција се углавном разликује од књиговодствене у томе:

- 1) што обухвата и појаве које се не могу вредносно изразити,
- 2) што се не мора односити на целокупно пословање организације,
- 3) што се не мора базирати на документима,
- 4) што се не мора односити само на настале пословне догађаје, него се са њоме могу обухватити и извесне предвиђене величине и
- 5) што се не обавља преко рачуна.

Статистичка евиденција, за разлику од књиговодствене и оперативне, се не бави евидентирањем појединачних, него масовних појава (нпр. производња одређених привредних грана у току једног периода и на одређеној територији). Такође се статистичка евиденција, исто као и оперативна, разликује од књиговодствене по томе што не оперише искључиво са подацима из докумената о претходно насталим пословним променама и са подацима који су везани само за вредносно изражавање. Самим тим, са гледишта објекта посматрања статистика има шири домен од књиговодства. Међутим, између статистичке евиденције и књиговодства постоји прилично чврста повезаност, а која се огледа у томе што се за ову евиденцију, поред података који се непосредно прикупљају путем анкета, пописивања и сл, користе и подаци из књиговодства (о средствима и њиховим изворима, расходима и приходима и др.). Статистичка евиденција приказује податке у облику табела, релативних бројева, графикона и сл, који у том облику служе за даља проучавања, за контролу пословања и за вођење пословне политике у предузећу.

3. СИСТЕМИ КЊИГОВОДСТВА

Током развоја су се појавили различити **системи** књиговодства, који се разликују према:

- **циљевима** којима служе и
- **принципима** на којима се евиденција обавља

У литератури се најчешће разликују следећа четири система књиговодства:

1. Просто књиговодство
2. Камерално књиговодство
3. Константно књиговодство

4. Двојно књиговодство

3.1. Просто књиговодство

Непотпун систем књиговодствене евиденције, преко кога се прате само неки имовински делови и обавезе које су за одређени привредни субјект од **посебног значаја**.

Преко посебних евиденција води се, по правилу, стање и кретање:

- готовине,
- дужника и
- поверилаца.

При томе се ове евиденције воде изолирано једна од друге.

При књижењу у овом књиговодству се **не** води рачуна о укупности средстава и извора средстава, нити о укупности прихода и расхода.

Ово представља основне недостатке простог књиговодства, тј. његова **непотпуност**.

Управо због тога, стање укупних средстава и извора средстава може утврдити само њиховим инвентарисањем (пописивањем).

Најважнија пословна књига је, дакле, **књига инвентара** или једноставно „**инвентар**“.

Помоћу ове књиге се, такође, утврђује и финансијски резултат, јер се у простом књиговодству посебно не књиже приходи и расходи.

Утврђивање финансијског резултата у овом систему тече по следећем поступку:

1. На почетку и на крају обрачунског периода пописују се сва средства и све обавезе привредног субјекта, тј. састављају почетни и крајњи инвентар.
2. Утврђују се у оба овако састављена инвентара разлике између активе и пасиве, које представљају сопствену чисту имовину на почетку (**C₁**) и на крају обрачунског периода (**C₂**).
3. На крају се утврђује финансијски резултат (Ф) као **разлика између сопствене имовине са краја и са почетка обрачунског периода (C₂-C₁)**.

Табела I-1. Инвентар - крајњи

I) СРЕДСТВА (АКТИВА)			
1	Машине и алат		
	- Струг	1.300.000	
	- Електрична бушилица	36.000	
	- Ручна бушилица	15.000	1.351.000
2	Материјал		
	- 200 kg материјала „А“ по 150 дин.	30.000	
	- 140 kg материјала „Б“ по 220 дин.	30.800	60.800
3	Дужници		
	- Купац „Први мај“	190.000	
	- Купац „Авала“	390.000	580.000
4	Новчана средства		
	- Благајна	21.000	
	- Текући рачун	1.280.000	1.301.000
	Укупна актива:		3.292.800

II ОБАВЕЗЕ (ПАСИВА)		
Повериоци		
- Добављач „Балкан“	350.000	
- Добављач „Јадран“	320.000	670.000
Укупна пасива:		670.000
III РЕКАПИТУЛАЦИЈА		
1. Укупна актива		3.292.800
2. Укупна пасива		670.000
Сопствена средства (1-2):		2.622.800

Финансијски резултат – подразумева се да постоји и почетни инвентар:

1. Сопствена средства на крају периода (C2)	3.231.800
2. Сопствена средства на почетку периода (C1)	<u>2.772.700</u>
3. Финансијски резултат (Ф) – добитак (1-2)	459.100

Поред инвентара, као повремене књиге која се базира на попису, у простом књиговодству се воде и **сталне књиге**, и то:

- **књига благајне**, у којој се књиже примања и издавања готовог новца и
- **књига дужника и поверилаца**, у којој се воде потраживања (дужници) и обавезе (повериоци), с тим што се за ову сврху могу водити и две посебне књиге, тј. једна за дужнике и друга за повериоце и
- **дневник** као књига са двоструком наменом:
 1. у њему се из докумената књиже пословне промене по хронолошком редоследу како су настале,
 2. да се из њега овако прокњижени износи преносе на одговарајуће рачуне у књигама: дужника, поверилаца и на рачун благајне.

Поред наведених основних књига, у простом књиговодству се могу водити и помоћне књиге за добијање детаљнијих података, тј. **тзв. сконтра**, на пример: за менице, за хартије од вредности, за робу итд.

Но и поред тога, просто књиговодство је **непотпуно**, јер нема потпун (заокружен) систем рачуна, нити постоји могућност аутоматске контроле као у двојном.

Зато ово књиговодство није погодно за савремена предузећа, већ представља једну **историјску фазу у развоју** ка двојном, коме је претходило.

3.2. Камерално књиговодство

„**Cameralia**“ лат. науку о државним финансијама.

Води се код државних установа и друштвених организација, које послују по принципима **буџета**.

У овом књиговодству се води евиденција о:

- 1) планираним и оствареним приходима,
- 2) планираним и извршеним расходима, и
- 3) имовини и дуговима установа, односно друштвене организације.

3.3. Константно књиговодство

Константно књиговодство се заснива на покушају **повезивања** камералног књиговодства и двојног књиговодства, а уведено је 1870. године као званично књиговодство за потребе државне администрације у швајцарским кантонима.

Повезивање камералног и двојног књиговодства врши се преко три врсте рачуна у главној књизи, у које спадају:

- 1) управни рачуни,
- 2) обрачунски рачуни и
- 3) благајнички рачуни.

3.4. Двојно књиговодство

Двојно књиговодство се одликује:

- 1) свеобухватношћу пословања,
- 2) двостраним књижењем свих промена и
- 3) перманентношћу и систематичношћу.

Свеобухватност пословања у двојном књиговодству се остварује преко одговарајућих рачуна, који су међусобно тако повезани да представљају потпун, односно затворен систем. Преко ових рачуна се евидентирају све промене које се односе на средства и изворе средстава, на расходе и приходе и на финансијски резултат и то у њиховој међусобној повезаности.

Двострано књижење у двојном књиговодству се састоји у томе што се свака промена истовремено и у једнаком износу књижи на два или више рачуна.

Перманентност датог књиговодства се огледа у томе што се у њему све пословне промене књиже у дневнику по хронолошком редоследу како су и настале, а **систематичност** – у томе што се пословне промене у двојном књиговодству књиже на одговарајуће рачуне у главној књизи (систематска евиденција).

Двојно књиговодство представља **најсавршенији систем књиговодства**, који се највише примењује у савременој пракси. *Ми ћемо се бавити искључиво овим системом књиговодства.*

3.5. Стање рачуноводствене евиденције на пољ. газдинствима у нашој земљи

У РС се пољопривредном производњом баве три врсте привредних субјеката:

- 1) Породична пољопривредна газдинства (ПГ),
- 2) Пољопривредна предузећа и задруге (привредна друштва- ПП) и
- 3) Предузетници (радње, ПГ и др. субјекти - немају својство правног лица).

Пољопривредна газдинства (ПГ) - доминантан део наше пољопривреде, према основним капацитета којима располажу и по вредности производње (преко 80%).

На територији АПВ се налази око 140.000 пољопривредних газдинстава која обрађују 77,7% пољопривредног земљишта (у РС има око 620.000 хиљада ПГ).

Дуго времена су у домаћим (агро)економским истраживањима ПГ била запостављена у односу на крупна ПП. Привођењем крају процеса приватизације и постепеним напредовањем наше земље ка ЕУ, ПГ долазе у центар интересовања, заузимајући место које им реално и припада.

- Недостатак поузданих производно-економских и финансијских информација представља кључно ограничење у спровођењу квалитетних агроекономских анализа на ПГ, а тиме и унапређењу њиховог пословања.
- Основни узрок је био у непостојању књиговодствене евиденције на ПГ, односно било ког другог облика систематског прикупљања производно-економских показатеља са ПГ.

У последње време се и у овом погледу бележе одређени помаци, *о чему се у наставку више говори.*

Пољопривредна предузећа (ПП) - такође имају веома важну улогу, по ресурсима којима располажу, производњи коју остварују, и посебно по техничко-технолошком напретку у коме предњаче. ПП наравно имају двојно рачуноводство (укључујући у обрачун трошкова) тако да се проблем расположивости података не поставља.

Предузетници (СТР, СЗР, СУР, ПГ, итд.) - представљају све бројнију групу привредних субјеката у домену агросектора. Предузетници имају обавезу да воде књиговодство, при чему су до ове године могли да бирају између „двојног“ и „простог“ књиговодства (углавном се одлучивали за просто). Од ове године морају сви двојно.

Само ПГ су остала да воде просто књиговодство, и још тзв. предузетник друго лице (физичко лице које обавља делатност независно од тога да ли је та делатност регистрована и порез на приходе од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит - нпр. који се баве грађевинским услугама, издавањем некретнина и сл).

Стање евиденције на нашим ПГ:

Садашње стање - генерално наша ПГ **немају обавезу да воде књиговодство**, или неки други облик континуиране евиденције. Постоје три могућности/групе ПГ:

- 1) ПГ која су у систему ПДВ-а
- 2) ПГ која су ушла у FADN узорак
- 3) ПГ која немају **никакву** евиденцију (нису ушла у ПДВ, ни у FADN узорак)

ПГ која су у систему ПДВ-а

Изузетак су, дакле, ПГ која су у систему ПДВ-а, и која имају обавезу да воде тзв. **Просто књиговодство**.

ПГ која остваре годишњи промет већи од **8.000.000 РСД** у претходних 12 месеци (није везано за календарску годину) обавезна су да сами поднесу пореску пријаву и уђу у систем ПДВ-а.

ПГ која имају годишњи промет **мањи** од 8 милиона РСД могу **добровољно** да уђу у ПДВ, али не морају. Ова газдинства најчешће не улазе у ПДВ јер им се то не исплати. Исплати се

у случају већих инвестиција, јер имају значајан улазни (одбитни) ПДВ, тако да инвестиција испадне осетно јефтинија.

У годишњи промет улазе приходи од продаје производа, као и као евентуална вредност натуралне размене (појављује се најчешће са задругама, а може и са другим пословним партнерима- нпр. са шећеранама, уљарама и сл.). У вредност годишњег промета не улазе субвенције (осим код млека, где се субвенција сматра саставним делом продајне цене). Величина годишњег промета доказује се изводом са текућег рачуна ПГ и евиденцијом о натуралној размени.

Носилац ПГ је обавезан да сам поднесе пореску пријаву и уђе у ПДВ, нико то није дужан да уради урадити уместо њега. У случају да се не пријави, треба да буде свестан да прави порески прекршај, и да може сносити одређене консеквенце због тога. Ако и када то пореска полиција открије, вероватно ће плати целокупан износ пропуштеног ПДВ-а, плус казну у значајном износу. При томе, треба имати у виду да су банке, задруге, млекаре и други привредни субјекти дужни да пореској управи доставе податке о ПГ са којима имају промет већи од милион динара у претходној години. При том се, наравно, ови износи промета са различитим субјектима сабирају.

ПГ могу и да **изађу из ПДВ-а** ако докажу да им је промет пао испод прописане границе.

Дакле, када ПГ уђу у систем ПДВ-а, она добијају третман **предузетника**, плаћају порез на приход од самосталне делатности (**10%** на опорезиву добит - ПБ2, представља саставни део пореза на доходак грађана). Газдинства тада примају и издају фактуре са ПДВ-ом и воде другу пореску евиденцију, врше периодичне обрачуна ПДВ-а, подносе пореске пријаве и плаћају обавезе по основу ПДВ-а. Носиоци ПГ сада могу (не морају) да исплаћују и редовна „лична примања“ предузетника, наравно са свим порезима и доприносима, при чему се износ ових примања признаје као одбитна ставка у пореском билансу.

Треба нагласити да „просто књиговодство“ које воде ПГ обвезници ПДВ-а, није право просто књиговодство какво воде, на пример, ПГ у развијеним земљама, односно други привредни субјекти. То је један систем евиденције настао почетком 90-их година прошлог века, у намери да се поједностави евиденција предузетника (превасходно СТР, СЗР, СУР, комисиона итд.), а да при томе порески органи могу остварити задовољавајућу контролу.

ПГ од оваквог система књиговодства имају реално врло мале или скоро никакве користи. При томе имају обавезу да скупљају фактуре, фискалне рачуне, подносе пореске пријаве, плаћају књиговођу итд.

У овом систему књиговодства основну евиденцију чини „књига прихода и расхода“ (ПК књига; *слика I-1*). Обавезно се води и неопходна пореска евиденција, која је делимично такође исказана у ПК књизи.

Од основних извештаја, саставља се **Биланс успеха** у поједностављеној форми (*слика I-2*) - по бруто принципу са корекцијом на расходној страни за промену вредности залиха материјала, недовршене производње и робе и **Порески биланс**, који служи за утврђивање коначног износа опорезиве добити на годишњем нивоу (*слика I-3*).

Биланс стања се **не** саставља, али се обично води основна евиденција о основним средствима (*слика I-4*), укључујући и обрачун амортизације (*слика I-5*).

Од ових извештаја само газдинство има мале користи, а највећи је проблем што се **не** састављају аналитичке **калкулације** појединих производњи, који су врло важни извештаји за газдинство, јер дају низ корисних информација, као што су:

- структура укупне цене коштања,

- јединична цена коштања,
- структура вредности производње, односно прихода,
- добит (ВП - УТ) и маржа покрића (ВП - ВТ варијабилни трошкови),
- економичност производње (однос вредности производње и трошкова),
- стопа профитабилности прихода (удео добити у вредности производње у %) и др.

Сви наведени индикатори се у калкулацији исказују за укупну производњу и по јединици капацитета (ха, грло, стабло и сл.). Ово су врло важне информације са аспекта управљања, омогућавају сагледавање нивоа исплативости појединих производњи, поређење између производњи на бази релативних показатеља успеха (коефицијент економичности, стопа профитабилности, добит/маржа покрића по 1 ха и др.).

У овом систему књиговодства нема наравно ни говора о другим аналитичким извештајима о трошковима, приходима, по производњама, гранама, каналима продаје и сл. Незадовољство фармера оваквим књиговодством је велико и оправдано. Нема суштине, нема користи односно информисања, не само за газдинство већ и за већину других корисника на макро нивоу.

POSLOVNA KNJIGA PRIHODA I RASHODA /Drugi deo

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!
!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!	!									

Donos:	*3982356.7	***20338.6	*****0.0	*****0.0	*****0.0	**332886.8	**520417.3	*****0.0	*4855999.4	**4865031.2	**4114939.4
241	31/12/18	31/12/18	TEKUĆI RAČUN-BANCA INTESA	00000	IZ044	Br.Dok.:Promet TR, Opis:IZ-044 promet					
	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	195.00
242	31/12/18	31/12/18	TROŠKOVI PLATNOG PROMETA	00000	IZ044	Br.Dok.:Trosak K18, Opis:IZ-044 banka					
	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	195.00	0.00	195.00	0.00	0.00
243	31/12/18	31/12/18	OSTALI NEPOMENUTI PRIHODI	00000	NA012	Br.Dok.:OSTALI PRIHODI, Opis:NA-012 kompenzaija					
	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
244	31/12/18	31/12/18	TROŠKOVI AMORTIZACIJE	00000	NA012	Br.Dok.:Trosak K18, Opis:NA-012 amortizacija					
	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	529620.00	0.00	529620.00	0.00	0.00
245	31/12/18	31/12/18	ELEKTROPRIVREDA SRBIJE JP BEOGRAD		NA012	Br.Dok.:001-NA012, Opis:PRENOS					
	14534.47-	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	14534.47	0.00	0.00	0.00	0.00
246	31/12/18	31/12/18	PDV04 Br.Dok.:001-PDV04, Opis:OBRAČUN								
	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
001	*3967822.26	***20338.61	*****0.00	*****0.00	*****0.00	*332886.80	1064766.8	*****0.0	*5385814.43	*4865031.17	*4114939.41

Слика I-1. Књига прихода и расхода

БИЛАНС УСПЕХА

за период од 01.01. до 31.12. 2018. године

Ред. бр	ОПИС	(износ у динарима) Износ
1	2	3
I	ПРИХОДИ ОД ПОСЛОВАЊА	
1	Приходи од делатности	3.944.969
II	РАСХОДИ	
2	Набавна вредност робе, репродукционог материјала и резервних делова	
3	Набавна вредност залиха робе, репродукционог материјала и резервних делова	
4	Набавна вредност продате робе, утрошеног репродукционог материјала и уграђених резервних делова (р. бр. 2. – р. бр. 3.)	2.207.518
5	Зараде, накнаде и остали лични расходи	
6	Трошкови производних услуга, амортизације и нематеријални трошкови	1.442.069
7	Расходи финансирања и остали расходи	195.263
8	Расходи пословања (р. бр. 4. до р. бр. 7.)	3.844.850
III	ФИНАНСИЈСКИ РАЗУЛТАТИ ПОСЛОВАЊА	
9	Нето приход - добит (р. бр. 1. – р. бр. 8.)	100.119
10	Губитак - нето (р. бр. 8. – р. бр. 1.)	

У БУРЕВУ, 04.03. 2019. године

Одговорно лице за
састављање биланса

Обвезник

Слика I-2. Биланс успеха

ПОРЕСКИ БИЛАНС ОБВЕЗНИКА ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ГРАЂАНА НА ПРИХОДЕ ОД САМОСТАЛНЕ ДЕЛАТНОСТИ (ПБ2)

Датум од

01/01/2018

Датум до

31/12/2018

A. ДОБИТ И ГУБИТАК ПРЕ ОПОРЕЗИВАЊА

I РЕЗУЛТАТ У БИЛАНСУ УСПЕХА

1. Добит пословне године

100.119

2. Губитак пословне године

0

II ДОБИЦИ И ГУБИЦИ ОД ПРОДАЈЕ ИМОВИНЕ ИЗ ЧЛАНА 27.ЗАКОНА О ПОРЕЗУ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

3. Добици од продаје имовине

0

4. Губици од продаје имовине

0

III УСКЛАЂИВАЊЕ РАСХОДА

5. Улагање личне имовине у пословну имовину

0

6. Трошкови службеног путовања изнад прописаног износа

0

7. Трошкови који нису документовани

0

8. Исправке вредности појединачних потраживања од лица којима се истовремено и дугује до износа обавеза према том лицу

0

9. Поклони и прилози дати политичким организацијама

0

10. Поклони чији је прималац повезано лице

0

IV УСКЛАЂИВАЊЕ ПРИХОДА

36. Узимање из пословне имовине

0

37. Исправке вредности појединачних потраживања која су биле признате на терет расхода, а за које, у пореском периоду у коме се врши директни отпис, нису кумулативно испуњени услови

0

38. Сва отписана, исправљена и друга потраживања која су била призната као расход, а која се у пореском периоду укључују у опореживе приходе који нису, као такви, исказани у пословним књигама обвезника

0

39. Приходи по основу неискоришћених дугорочних резервисања која нису била призната као расход у пореском периоду у коме су извршена

0

VIII ОПОРЕЗИВА ДОБИТ

51. Опорезива добит (ред. бр. 1-3+4-5+6 до 18-19-20+21-22+23 до 28-29+30-31+32-33+34-35+36+37+38-39 до 43+50)>0 (или негативан износ са редног броја 52)

100.119

52. Губитак (ред. бр. 2+3-4+5-6 до 18+19+20-21+22-23 до 28+29-30+31-32+33-34+35-36-37-38+39 до 43-50)>0 (или негативан износ са редног броја 51)

0

53. Износ губитка из пореског биланса из претходних година, до висине опорезиве добити

0

54. Остатак опорезиве добити (ред. бр. 51-53)>0

100.119

Слика I-3. Порески биланс

Osnovna sredstva

Za razdoblje:

Do: 31.12.2018

Rbr	Naziv	Kol.	Jm	Inv. broj	Datum nabav.	Nabavna vrednost	Otpisana vrednost	Trenutna vrednost	Rezidualna vrednost	Osnovica za amortizaciju	Konto	Status OS
1	KOMBAJN KLASS	1.0 0	Set	1	01.01.17	600,000.00	600,000.00	0.00	0.00	0.00		U funkcij i
2	PRIKOLICA ZMAJ	1.0 0	Set	2	01.01.17	180,000.00	180,000.00	0.00	0.00	0.00		U funkcij i
3	TRAKTOR IMT	1.0 0	Set	3	01.01.17	240,000.00	240,000.00	0.00	0.00	0.00		U funkcij i
4	TRAKTOR AGROTRON	1.0 0	Set	4	01.01.17	7,451,619.50	5,029,843.00	2,421,776.50	0.00	0.00		U funkcij i
5	PRSKALICA	1.0 0	Set	5	01.01.17	661,200.00	300,000.00	361,200.00	0.00	0.00		U funkcij i
6	PLUG	1.0 0	Set	6	25.10.17	1,468,100.00	0.00	1,468,100.00	0.00	0.00		U funkcij i
Ukupno:						10.600.919,50		4.251.076,50		6.349.843,00		

Odgovorno lice

Слика I-4. Картица основних средстава

Обрачун амортизације по MRS br.

2

Datum obračuna: 31.12.2018

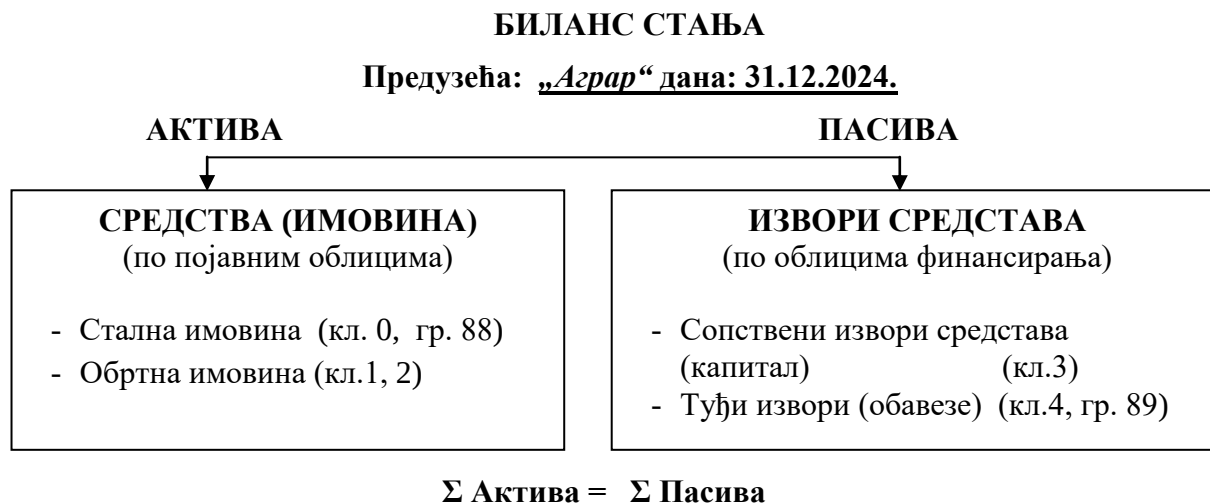
Mesec obračuna: Decembar 2018

Rbr	Od	Do	Inventar. broj	Osnovno sredstvo	Količina	Nabavna vrednost	Otpisana vrednost	Amortizacija	Stopa amort.	Sadašnja vrednost
1	31.12.2017	31.12.2018	1	KOMBAJN KLASS	1	600.000,00	600.000,00	0,00	15,00	0,00
2	31.12.2017	31.12.2018	2	PRIKOLICA ZMAJ	1	180.000,00	180.000,00	0,00	15,00	0,00
3	31.12.2017	31.12.2018	3	TRAKTOR IMT	1	240.000,00	240.000,00	0,00	15,00	0,00
4	31.12.2017	31.12.2018	4	TRAKTOR AGROTRON	1	7.451.619,50	6.054.440,68	1.117.742,93	15,00	279.435,89
5	31.12.2017	31.12.2018	5	PRSKALICA	1	661.200,00	390.915,00	99.180,00	15,00	171.105,00
6	31.12.2017	31.12.2018	6	PLUG	1	1.468.100,00	36.702,50	220.215,00	15,00	1.211.182,50
							7.502.058,18			1.661.723,39
						10.600.919,50		1.437.137,93		

4. БИЛАНСНО ПРИКАЗИВАЊЕ СРЕДСТАВА И ИЗВОРА СРЕДСТАВА

„*Bilanx libra*“ – латин., што значи „вага са два таса“.

Биланс стања је сажети табеларни преглед стања средстава и извора средстава у једном предузећу.



Моменат у којем се саставља биланс назива се **преломним моментом** и назначава се у заглављу биланса (обавезно на крају године, а може и чешће, по потреби). Биланс је пресек имовине и извора у том моменту.

Биланс представља **сумаран** преглед стања имовине једног предузећа. Делови имовине у билансу исказују се збирно, само у новчаним изразима, тј. вредносно.

Биланс је **двострани преглед**. С једне стране, у билансу се приказују средства (**актива**), а на другој страни, приказују се извори средстава (**пасива**). Обично, с леве стране се приказују средства, а на десној страни, приказују се извори средстава. Две стране биланса су увек у цифарској равнотежи.

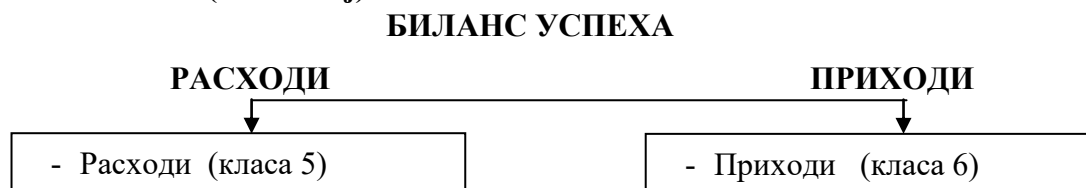
$$\Sigma \text{ Средства (АКТИВА)} = \Sigma \text{ Извора средстава (ПАСИВА)}$$

Поједини елементи биланса су **билансне позиције**.

Редослед уписа билансних позиција је дефинисан правилима и принципима билансирања. Званичне шеме свих биланса су прописане законом, тачније Правилником. У оквиру тога постоје одређене слободе процењивања билансних позиција.

Поред **биланса стања** у предузећу се обавезно састављају и:

- **Биланс успеха**
- **Биланс (Извештај) токова готовине**



У билансу успеха се утврђује и финансијски резултат (као разлика између прихода и расхода) и уписује се на мању страну. Добитак се уписује на страну расхода, а губитак на страну прихода. После тога обе стране имају исти збир.



Врсте биланса

Полазећи од различитих критеријума класификације, теорија и пракса разликују неколико врста биланса.

Са становишта унутрашње садржине приказаних елемената разликујемо:

- 1) биланс стања (стање имовине) и
- 2) биланс успеха (постигнути финансијски резултат)
- 3) биланс токова готовине.

Полазећи од времена састављања, биланс може бити:

- 1) почетни и
- 2) крајњи.

Почетни биланс се саставља на почетку пословања – оснивачки биланс, или на почетку пословне године. Завршни или крајњи биланс се саставља на завршетку обрачунског периода, односно на крају пословне године.

Са становишта намене и циља састављања, биланси могу бити:

1. Редовни биланс,
2. Биланси фузије,
3. Санациони биланси,
4. Ликвидациони биланси,
5. Деобни биланси,
6. Сводни биланси,
7. Консолидовани биланс.

Редовни биланси се састављају у тачно одређеним временски периодима, на почетку или на крају пословног периода.

Биланс фузије се саставља приликом интеграције, спајања и припајања једног предузећа другом.

Санациони биланс се саставља у случајевима када организација привремено упада у пословне потешкоће и остварује слаб финансијски резултат. У том случају, с циљем санирања последица, односно пословних поремећаја – саставља се биланс.

Ликвидациони биланс се саставља приликом престанка рада предузећа.

Деобни биланс се саставља приликом претстројавања предузећа и стварања нових, која се издавају из оквира једног предузећа у самостална.

Сводни биланс је биланс здружених или сложених предузећа са статусом правних лица у којима се сумирају биланси свих предузећа у једном заједничком збирном билансу.

Поступак израде сводног биланса састоји се у збрајању свих истородних билансних позиција изворних биланса.

Консолидовани биланс је сводни биланс здружених или сложених предузећа у којима су елиминисани међусобни имовинско-правни односи предузећа која припадају удруженом или сложеном предузећу за које се саставља биланс. Свођењем – спајањем биланса припадајућих организација сложеном систему добија се један нов биланс с нето-стањем и нето-ефектима. Због елиминисања међусобних економско-правних односа из консолидованог биланса, овај биланс није идентичан сводном билансу.

По структури, начину и облику састављања биланс може бити:

- 1) прописаног облика и структуре,
- 2) слободног облика и структуре.

Прописано облик биланса је, првенствено, усмерен за потребе корисника ван предузећа и постоје законски рокови њиховог састављања.

4.1. Појам и класификација средстава и извора средстава

Да би могло обављати своју редовну пословну активност предузеће мора располагати одговарајућом сталном и обртном (текућом) имовином. Актива предузећа представља имовину у конкретном облику, а пасива показује порекло (извор) те имовине.

За разврставање на сталну и обртну имовину користе се два критеријума:

- 1) **временски** - сталну (нетекућу) имовину чине она средства чији је век употребе дужи од 12 месеци (за обртну краћи од 12 месеци).
- 2) **вредносни** – у сталну имовину спадају сва средства чија је појединачна вредност већа од прописаног износа (одређује се интерним актом у предузећу), независно од века употребе (за обртну супротно – тј. мања).

Постоје и изузети, нека средства увек спадају у сталну имовину (нпр. канцеларијски инвентар), а нека у обртну (нпр. лабораторијска опрема, погонски инвентар итд.), без обзира на век употребе и вредност.

И стална и текућа имовина предузећа може се јављати у три основна облика:

- материјални
- новчани и
- нематеријални (потраживања, пласмани и разна права).

У току процеса репродукције и стална и обртна имовина предузећа мења своје појавне облике, тј. прелази из једног у друге. Стална имовина се евидентира у класи 0, а обртна у класама 1 и 2. *(треба знати основне групе сталне и обртне имовине, према контном плану, односно датој табели).*

Извори имовине (пасива) показују порекло имовине, одакле имовина потиче, односно изворе из којих је финансирано прибављање имовине предузећа. Сасвим је логично да је имовина у активи једнака изворима у пасиви. Ради се о истој вредности, само посматрано из две различите перспективе.

Основна подела извора је на:

- 1) **капитал** – је трајни извор финансирања, којим предузеће располаже неограничено, а евентуално доспева на наплату само у случају стечаја предузећа, тј. у виду обавеза

према власницима капитала. Капитал представља сопствени извор, тј. показује коликом имовином располаже предузеће, односно његови власници.

- 2) **обавезе** – су туђи (позајмљени) извори, који доспевају за враћање у кратком или дугом року.

Капитал се евидентира у класи 3, а обавезе у класи 4. (треба знати основне врсте сопствених и туђих извора, према контном плану, односно датој табели).

СРЕДСТВА И ИЗВОРИ СРЕДСТАВА – билансни приказ

А К Т И В А (СРЕДСТВА)	П А С И В А (ИЗВОРИ СРЕДСТАВА)
А) ПОСЛОВНА СРЕДСТВА (ИМОВИНА) I - СТАЛНА ИМОВИНА 1) Нематеријална имовина - Улагања у развој (производа, технологије, тржишта и сл. - Концесије, патенти, лиценце, право на модел, зашт. знак - Goodwill - Остало (рачунарски програми, почетак пословања и сл.) - Нематеријална улагања у припреми и дати аванси 2) Некретнине, постројења и опрема - Земљиште - Грађевински објекти - Постројења и опрема - Некретнине, постројења и опрема у припреми и дати аванси - Остало (споменици културе, уметничка дела) 3) Биолошка средства - Шуме и вишегодишњи засади - Основно стадо 4) Дугорочни финансијски пласмани и потраживања - Учешће у капиталу других (или повезаних) предузећа - Дати дугорочни кредити - Дугорочне хартије од вредности (акције, обвезнице,...) - Дугорочна потраживања (по робном кредиту, лизингу и сл.) II - ОБРТНА ИМОВИНА 1) Залихе - Материјал, недовршена производња, готов производ и роба - Дати аванси за залихе 2) Краткорочна потраживања и пласмани - Купци, повезана предузећа, држава, запослени,... - Краткорочни кредити, хартије од вредности (до 1 године) 3) Готовина и готовински еквиваленти	А) ИЗВОРИ ПОСЛОВНИХ СРЕДСТАВА I - КАПИТАЛ (СОПСТВЕНИ ИЗВОР) 1) Основни капитал - Акцијски (обичне и приоритетне - Друштвени, државни - Удели дрштва са ограниченом одговорношћу - Улози - Емисиона премија 2) Резерве - Законске и статутарне - Ревалоризационе резерве 3) Нераспоређени добитак - Текуће године - Ранијих година 4) Губитак до висине капитала (одузима се) - Текуће године - Ранијих година II - ОБАВЕЗЕ (ТУЋИ ИЗВОРИ) 1) Дугорочне обавезе (преко 1 године) 2) Краткорочне обавезе (до 1 године) - Добављачи, краткорочни кредити,... - Одложене пореске обавезе, ПБР, итд.) III - ДУГОРОЧНА РЕЗЕРВИСАЊА (део обавеза)

- Благајна, текући, девизни и други рачуни - Готовински еквиваленти (чекови, акредитиви,...) 4) Остало - Одложена пореска средства, АВР, итд.	- За трошкове у гарантном року - Обнављање природних богатстава (шума, земљишта)
УКУПНА АКТИВА	УКУПНА ПАСИВА
<u>Б) ВАНБИЛАНСНА АКТИВА</u>	<u>Б) ВАНБИЛАНСНА ПАСИВА</u>

4.2. Принципи груписања билансних позиција

Основна функција биланса стања је информативна – треба да обезбеди податке о стању, степену, начину и виду ангажовања средстава, као и начину њиховог финансирања. Груписање билансних позиција треба да обезбеди такав распоред (паралелан) активних и пасивних позиција, који ће омогућити брз, јасан и прецизан увид у финансијску ситуацију предузећа.

Постоје три основна принципа састављања биланса:

- 1) Принцип ликвидности
- 2) Принцип функционалности и
- 3) Принцип сигурности.

Приликом састављања биланса по принципу **ликвидности** средства се у активи групишу према степену расположивости- мобилности, а извори у пасиви према степену доспелости. Мобилност средстава изражава брзину којом се средство из датог појавног облика трансформише у новац.

По принципу **функционалности** редослед средстава се одређује према њиховом функционалном положају у репродукционом процесу, према шеми: $H - P - \Pi - P_1 - H_1$

Основни критеријум класификације билансних позиција по принципу **сигурности** је ризик. То практично значи да је редослед супротан редоследу по принципу ликвидности.

Груписање билансних позиција по принципу **ликвидности**
(оквирна шема за вежбе)

А К Т И В А		П А С И В А	
<u>A: ПОСЛОВНА СРЕДСТВА</u>		<u>A: ИЗВОРИ ПОСЛОВНИХ СРЕДСТАВА</u>	
I) <u>ОБРТНА СРЕДСТВА</u>		I) <u>ТУЋИ ИЗВОРИ (ОБАВЕЗЕ)</u>	
1) Средства првог степена расположивости (благајна, текући рачун, девизни рачун, издвојена новчана средства и акредитиви)		1) Доспеле обавезе (према држави, радницима, пословним партнерима, итд.)	
2) Средства другог степена расположивости (чекови, менице и друге ХОВ, купци, потраживања из пословних односа, итд.)		2) Краткорочне обавезе (добављачи, краткорочни кредити, издате менице, чекови и друге ХОВ, ПВР и др.)	
3) Средства трећег степена расположивости (залихе робе, готових производа, дати аванси за залихе, итд.)		3) Дугорочне обавезе (дугорочни кредити од банака и других субјеката, емитоване дугорочне ХОВ)	
4) Средства четвртог степена расположив. (залихе недовршене производње, материјала, делова и ситног инвентара)		4) Дугорочна резервисања (резервисања за трошкове обнављања земљишта, шума, трошкове у гарантном року итд.)	
II) <u>СТАЛНА СРЕДСТВА</u>		II) <u>СОПСТВЕНИ ИЗВОРИ (КАПИТАЛ)</u>	
1) Расположивост првог степена (издвојена новчана средства за инвестиције, потраживања по основу продаје основних средстава)		1) Основни капитал (акцијски, државни, друштвени, задружни, удели, улози)	
2) Расположивост другог степена (основна средства у употреби, инвестиције у току, залихе инвестиционог материјала и опреме)		2) Резерве (ревалоризационе, законске, статутарне и друге резерве, емисиона премија)	
3) Расположивост трећег степена (трајно неупотребљива основна средства, и основна средства ван употребе, обустављене инвестиције)		3) Нераспоређени добитак (ранијих и текуће године)	
		4) Губитак (ранијих и текуће године) - представља одбитну ставку	
		III) ГУБИТАК ИЗНАД ВИСИНЕ КАПИТАЛА (евентуални)	
УКУПНА АКТИВА	=	УКУПНА ПАСИВА	
Б) ВАНБИЛАНСНА АКТИВА	=	Б) ВАНБИЛАНСНА ПАСИВА	

Груписање билансних позиција по принципу **функционалности**
($H - P - П \dots P_1 - H_1$)

А К Т И В А	П А С И В А
<u>A: ПОСЛОВНА СРЕДСТВА</u> I) <u>СТАЛНА СРЕДСТВА</u> 1) Издвојена новчана средства (за инвестиције и сл.) 2) Основна средства у припреми (укључујући и дате авансе за основна средства, залихе инвестиционог материјала и инвестиције у току) 2) Основна средства у употреби 3) Потраживања по основу продаје основних средстава 4) Основна средства ван употребе и трајно неупотребљива основна средства II) <u>ОБРТНА СРЕДСТВА</u> 1) Новчана средства (благајна, текући рачун, девизни рачун, издвојена новчана средства и акредитиви итд.) 2) Дати аванси (за залихе и услуге) 3) Залихе материјала, резервних делова, алата и ситног инвентара 4) Производња у току 5) Готови производи и роба 6) Краткорочна потраживања и пласмани	<u>A: ИЗВОРИ ПОСЛОВНИХ СРЕДСТАВА</u> I) <u>СОПСТВЕНИ ИЗВОРИ (КАПИТАЛ)</u> 1) Основни капитал (акцијски, државни, друштвени, удели, улози задружни удели) 2) Резерве (емисиона премија, законске, статутарне и друге резерве) 3) Ревалоризационе резерве (по основу процене основних средстава) 4) Нераспоређени добитак (ранијих и текуће године) 5) Губитак (ранијих и текуће године) II) <u>ТУЋИ ИЗВОРИ (ОБАВЕЗЕ)</u> 1) Дугорочне обавезе (дугорочни кредити од банака и других предузећа и остале дугорочне обавезе) 2) Краткорочне обавезе (добављачи и друге обавезе из пословања, краткорочни кредити, издате краткорочне ХОВ, итд.) 3) Дугорочна резервисања (резервисања за трошкове обнављања земљишта, шума и др.) III) ГУБИТАК ИЗНАД ВИСИНЕ КАПИТАЛА (евентуални)
УКУПНА АКТИВА	= УКУПНА ПАСИВА
Б) ВАНБИЛАНСНА АКТИВА	= Б) ВАНБИЛАНСНА ПАСИВА

ДОБИТ (односно КАПИТАЛ) = ПОСЛОВНА СРЕДСТВА – ТУЋИ ИЗВОРИ ПОСЛОВНИХ СРЕДСТАВА

* Приказани поступак рачунања добити представља само књиговодствено-технички поступак за изједначавање активе и пасиве, а не стварни начин рачунања добити у књиговодству. Добит се утврђује у Билансу успеха (билансни метод) и на рачунима класе 5, 6 и 7 (књиговодствени метод), о чему ће касније бити више речи.

** Ако није задато ништа од позиција сопственог капитала (нпр. Акцијски, државни, друштвени, емисиона премија и др.), онда се рачуна цео капитал на исти начин као што је приказано за добит.

4.3. Билансне промене

У току пословања предузећа дешавају се разне појединачне операције које се називају „пословним променама“, „пословним догађајима“ и сл.

Пословне или економске промене се деле на две групе:

- 1) Пословне промене које тренутно не изазивају никакве промене ни на средствима ни на изворима средстава, ни на расходима ни на приходима предузећа.
Нпр: Закључивање уговора о куповини сировине, закључивање уговора о продаји производа, закључивање уговора о кредиту, акцептирање менице и сл.
- 2) Пословне промене које изазивају квантитативно или квалитативно мењање средстава и извора средстава, као и расхода и прихода предузећа. Обично настају после промене претходне врсте.
Нпр: Пријем материјала, испорука производа, плаћање добављачу, уплата од купца и сл.

У књиговодству се **евидентирају** само пословне промене **из друге групе**, јер се у књиговодству могу евидентирати само промене које утичу на промену средстава, извора средстава, прихода или расхода, које се могу изразити у **новцу**. Ове пословне промене постају и књиговодствене промене.

Пословне промене ≠ Књиговодствене промене

Пословне промене		
- могу се вредносно исказати али не изазивају промене на рачунима биланса стања и биланса успеха	- изражавају се вредносно и изазивају промене на рачунима биланса стања и биланса успеха	- промене које проистичу из организације рада и технике књижења: отварање и затварање пословних књига, исправке грешака и сл.
Књиговодствене промене		

Биланс стања показује пресек (статичко стање) средстава и извора средстава на тачно одређени дан. У предузећу се пословне промене дешавају свакодневно, услед чега се мења и стање средстава и њихових извора, односно мења се биланс стања.

Све књиговодствене промене се, са аспекта њиховог дејства на биланс, могу поделити у две групе:²

1. Основне билансне промене (еквивалентне)
2. Билансне промене у вези појаве прихода и расхода (нееквивалентне)

4.3.1. Основне билансне промене (еквивалентне)

Пословни догађаји из ове групе искључиво узрокују промену позиција **биланса стања** (активе и пасиве), при чему не утичу на финансијски резултат. Све пословне промене из ове групе могу се разврстати у четири основна типа:³

² Кисић Д., Рекецки Ј., Обреновић Д., наведено дело, стр. 41.

³ Љиљана Дмитровић Шапоња, Ђерђи Петковић, Јакшић Д.: «Рачуноводство», 2006, стр. 75.

- А) Повећање aktive уз истовремено еквивалентно повећање пасиве (повећање збира биланса);
- Б) Смањење aktive уз истовремено еквивалентно смањење пасиве (смањење збира биланса);
- В) Повећање једне активне позиције уз истовремено еквивалентно смањење друге активне позиције (промена структуре активе);
- Г) Повећање једне пасивне позиције уз истовремено еквивалентно смањење друге пасивне позиције (промена структуре пасиве).

Пример:

Биланс 0 (по принципу ликвидности)

АКТИВА			ПАСИВА		
1)	Текући рачун	100.000	1)	Добављачи у земљи	420.000
2)	Производи у складишту	600.000	2)	Краткорочни кредити	1.800.000
3)	Материјал у складишту	40.000	3)	Дугорочни кредити	2.100.000
4)	Производња	210.000	4)	Капитал	1.680.000
5)	Земљиште	700.000			
6)	Грађевински објекти	1.600.000			
7)	Опрема	2.750.000			
Укупно:		6.000.000	Укупно:		6.000.000

Статичко стање које даје биланс на тачно одређени дан, омогућује сагледавање стања средстава и извора средстава у **одређеном моменту**.

Услед обављања пословне активности промене тог стања се континуелно дешавају и доводе до сталног мењања стања средстава и њихових извора, тј. **мењања биланса**.

Због тога је **корисно** познавати нови биланс после сваке пословне промене. То није нимало једноставно јер су оне врло бројне, у пракси је немогуће, и не ради се.

После сваке од еквивалентних промена **збир активе и пасиве је једнак**. У наставку се, кроз четири сукцесивна биланса, илуструје утицај еквивалентних промена на биланс стања. При том се полази од почетног биланса стања (биланс 0).

- А) Од добављача у земљи купљен је трактор у вредности од 490.000 динара.

Биланс „А“

АКТИВА			ПАСИВА		
1	Текући рачун	100.000	1	Добављачи у земљи	910.000
2	Готови производи	600.000	2	Краткорочни кредити	1.800.000
3	Материјал у складишту	40.000	3	Дугорочни кредити	2.100.000
4	Производња у току	210.000	4	Капитал	1.680.000
5	Земљиште	700.000			
6	Грађевински објекти	1.600.000			
7	Опрема	3.240.000			
Укупно:		6.490.000	Укупно:		6.490.000

Б) Исплаћена је рата краткорочног кредита у износу од 50.000 динара.

Биланс „Б“

АКТИВА			ПАСИВА		
1	Текући рачун	50.000	1	Добављачи у земљи	910.000
2	Готови производи	600.000	2	Краткорочни кредити	1.750.000
3	Материјал у складишту	40.000	3	Дугорочни кредити	2.100.000
4	Производња у току	210.000	4	Капитал	1.680.000
5	Земљиште	700.000			
6	Грађевински објекти	1.600.000			
7	Опрема	3.240.000			
Укупно:		6.440.000	Укупно:		6.440.000

В) Подигнуто је 20.000 динара са текућег рачуна за потребе готовинских исплата са благајне.

Биланс „В“

АКТИВА			ПАСИВА		
1	Текући рачун	30.000	1	Добављачи у земљи	910.000
2	Готови производи	600.000	2	Краткорочни кредити	1.750.000
3	Материјал у складишту	40.000	3	Дугорочни кредити	2.100.000
4	Производња у току	210.000	4	Капитал	1.680.000
5	Земљиште	700.000			
6	Грађевински објекти	1.600.000			
7	Опрема	3.240.000			
8	Благајна	20.000			
Укупно:		6.440.000	Укупно:		6.440.000

Г) У договору с банком, извршена је трансформација дела краткорочног кредита у износу од 500.000 динара у дугорочни кредит.

Биланс „Г“

АКТИВА			ПАСИВА		
1	Текући рачун	30.000	1	Добављачи у земљи	910.000
2	Готови производи	600.000	2	Краткорочни кредити	1.250.000
3	Материјал у складишту	40.000	3	Дугорочни кредити	2.600.000
4	Производња у току	210.000	4	Капитал	1.680.000
5	Земљиште	700.000			
6	Грађевински објекти	1.600.000			
7	Опрема	3.240.000			
8	Благајна	20.000			
Укупно:		6.440.000	Укупно:		6.440.000

4.3.2. Билансне промене у вези појаве прихода и расхода (нееквивалентне)

Ове промене се одражавају и на позиције **биланса стања** и на позиције **биланса успеха**, односно утичу на финансијски **резултат** предузећа. Позиције активе и пасиве мењају се у **нееквивалентном (неједнаком) износу**. Равнотежа у оквиру појединих биланса се привремено нарушава (док се не упише финансијски резултат на мању страну), али равнотежа у оквиру укупног рачуноводства увек постоји, према следећој једначини:

АКТИВА + РАСХОДИ	=	ПАСИВА + ПРИХОДИ
------------------	---	------------------

Биланс стања и биланс успеха су међусобно повезани. **Резултат** који се утврди у билансу успеха (добит или губитак) представља једну од **позиција капитала** у билансу стања, с тим да губитак представља **одбитну** ставку. Настали расходи делују, дакле, у правцу смањења капитала, а настали приходи у правцу повећања капитала. Тај утицај се исказује по нето принципу, преко добити/губитка, као разлике између прихода и расхода. Цео биланс успеха практично представља „**рачун добитка / губитка**“, па се може рећи да у суштини постоји **само један биланс - биланс стања**.

Нееквивалентни пословни догађаји могу се сврстати у четири типичне групе:

- Д) Нееквивалентно повећање активе због настанка прихода;
- Ђ) Нееквивалентно смањење активе због настанка расхода;
- Е) Нееквивалентно повећање пасиве због настанка расхода;
- Ж) Нееквивалентно смањење пасиве због настанка прихода.

Примери:

Д) Инвентарисањем је утврђен вишак материјала у вредности од 5.000 динара.

Биланс стања "Д"

АКТИВА			ПАСИВА		
1	Текући рачун	30000	1	Добављачи у земљи	910000
2	Готови производи	600000	2	Краткорочни кредити	1250000
3	Материјал у складишту	45000	3	Дугорочни кредити	2600000
4	Производња у току	210000	4	Капитал	1680000
5	Земљиште	700000			
6	Грађевински објекти	1600000			
7	Опрема	3240000			
8	Благајна	20000			
УКУПНО:		6445000	УКУПНО:		6440000

РАСХОДИ		Биланс успеха "Д"		ПРИХОДИ	
			1	Вишкови	5000
УКУПНО:		0	УКУПНО:		5000

Ђ) Плаћене су банкарске провизије са текућег рачуна у износу од 1.000 динара.

Биланс стања "Б"

АКТИВА			ПАСИВА		
1	Текући рачун	29000	1	Добављачи у земљи	910000
2	Готови производи	600000	2	Краткорочни кредити	1250000
3	Материјал у складишту	45000	3	Дугорочни кредити	2600000
4	Производња у току	210000	4	Капитал	1680000
5	Земљиште	700000			
6	Грађевински објекти	1600000			
7	Опрема	3240000			
8	Благајна	20,000			
УКУПНО:		6444000	УКУПНО:		6440000

РАСХОДИ		Биланс успеха "Б"		ПРИХОДИ	
1	Трошкови провизије	1000		Вишкови	5000
УКУПНО:		1000	УКУПНО:		5000

Е) Услед неблаговременог измирења обавеза по основу краткорочног кредита, банка је обрачунала затезну камату у износу од 16.000 динара.

Биланс стања "Е"

АКТИВА			ПАСИВА		
1	Текући рачун	29000	1	Добављачи у земљи	910000
2	Готови производи	600000	2	Краткорочни кредити	1266000
3	Материјал у складишту	45000	3	Дугорочни кредити	2600000
4	Производња у току	210000	4	Капитал	1680000
5	Земљиште	700000			
6	Грађевински објекти	1600000			
7	Опрема	3240000			
8	Благајна	20000			
УКУПНО:		6444000	УКУПНО:		6456000

РАСХОДИ		Биланс успеха "Е"		ПРИХОДИ	
1	Трошкови провизије	1000		Вишкови	5000
2	Расходи камата	16000			
УКУПНО:		17000	УКУПНО:		5000

Ж) Због испоруке материјала лошијег квалитета од уговореног добављач врши умањење обавезе плаћања у износу од 10.000 динара.

Биланс стања "Ж" (крајњи биланс)

АКТИВА			ПАСИВА		
1	Текући рачун	29000	1	Добављачи у земљи	900000
2	Готови производи	600000	2	Краткорочни кредити	1266000
3	Материјал у складишту	45000	3	Дугорочни кредити	2600000
4	Производња у току	210000	4	Капитал	1680000
5	Земљиште	700000			
6	Грађевински објекти	1600000			
7	Опрема	3240000			
8	Благајна	20000			
УКУПНО:		6444000	УКУПНО:		6446000

РАСХОДИ		Биланс успеха "Ж"		ПРИХОДИ	
1	Трошкови провизије	1000		Вишкови	5000
2	Расходи камата	16000		Остали приходи	10000
УКУПНО:		17000	УКУПНО:		15000

У пољопривредним предузећима се свакодневно дешава релативно **велики број пословних промена**. У таквим условима је, наравно, немогуће пратити промене на имовини предузећа сталним састављањем биланса. Пословне промене се континуирано евидентирају у пословним књигама, на одговарајућим књиговодственим рачунима. При том, на контима увек постоји стање средстава и њихових извора, али је оно **невидљиво** до момента када се књиговодство заустави и искажу **биланси**. Биланси се састављају периодично, у прописаним роковима (годишње), или у краћим временским периодима (по потреби).

Биланс стања (на крају обрачунског периода).

АКТИВА			ПАСИВА		
1)	Благајна	20.000	1)	Добављачи у земљи	900.000
2)	Текући рачун	29.000	2)	Краткорочни кредити	1.266.000
3)	Производи у складишту	600.000	3)	Дугорочни кредити	2.600.000
4)	Материјал у складишту	45.000	4)	Капитал	1.678.000
5)	Производња	210.000			
6)	Земљиште	700.000			
7)	Грађевински објекти	1.600.000			
8)	Опрема	3.240.000			
Укупно:		6.444.000	Укупно:		6.444.000

5. КЊИГОВОДСТВЕНИ РАЧУНИ И ПОСЛОВНЕ КЊИГЕ

5.1. Појам књиговодствених рачуна и основна правила књижења

Имајући у виду да се целокупна књиговодствена структура базира на **рачунима**, као основним пунктовима евиденције, правилно **дефинисање и избор** ових пунктова су од необичне вредности.

Од адекватног третмана и избора рачуна за књижење зависи нормално **функционисање целокупног књиговодства** у погледу извршавања његових задатака.

По једним ауторима се књиговодствени рачун обично дефинише „као двострани преглед на коме се евидентирају промене у вези појединих делова средстава, односно, расхода или прихода“, а по другима – „као детаљан двострани преглед на коме се евидентирају операције извршене са одређеним физичким или правним лицем“.

Проф. **Михаило Ковачевић**, истиче да претходне дефиниције имају своје недостатке, а основна је да „у књиговодству не постоје само рачуни средстава и њихових извора, прихода и расхода, него и **организационо-технички** (на пример: прелазни рачуни, рачуни односа финансијског и погонског књиговодства (група 90), технички рачуни (класа 7) и др.“

Постоје и друге дефиниције, мање или више детаљне.

5.1.1. Одређивање назива и стављање ознака на књиговодственом рачуну

Са називом књиговодственог рачуна треба да се на **јасан и недвосмислен** начин изрази његова **садржина**.

Називи рачуна треба да су што **краћи**, с тим да се при њиховом одређивању не иде на штету **јасности**.

Поред тога, јасност и краткоћа назива се у знатној мери олакшавају **нумеричким обележавањем** рачуна, која се обавља распоредом рачуна у уже (**групе**) и шире рачунске целине (**класе**) у оквиру контног плана, као заокруженог система рачуна.

Осим назива, на књиговодственим рачунима се сусрећу и **друге ознаке**, које се односе на карактер пословних промена: „**дугује**“ (скраћено „Д“), или са ознаком „+“, а негативне, односно смањења – са изразом „**потражује**“ (скраћено „П“), или са ознаком „-“

Поред наведених ознака, код књиговодствених рачуна се употребљавају још и изрази: - „**пријем**“ и „**издавање**“, који се користе при евиденцији готовине у благајни и – „**улаз**“ и „**излаз**“, који се користе за количинску евиденцију материјала, ситног инвентара, полупроизвода, готових производа и робе.

5.1.2. Принципи књижења на рачунима

Приликом књижења промене на књиговодственим контима морају се поштовати принципи:

- **хомогености**
- **интегралности**
- **брuto принцип**.

Хомогеност и интегралност књиговодственог рачуна се међусобно **допуњују**. Уколико се на једном рачуну прокњиже све промене које се на њега односе он ће бити **интегралан**, али и **хомоген**, јер ће садржати само истоветне промене које по својој економској садржини припадају томе рачуну.

Бруто принцип књижења састоји се у томе да се пословне промене књиже у непребијеном стању, чиме се, са једне стране, спречава компензирање активе са пасивом и прихода са расходима

Пример: Предузећу „А“ из Београда смо фактурисали продате производе у вредности од 52.000 дин. Истовремено смо од овог предузећа добили фактуру за купљени материјал у износу од 50.000 дин. Прокњижити обе фактуре.

а) Неправилно књижење у пребијеном (нето) стању:

Купци		Остварени приходи	
(1)	2.000	2.000	(1)

б) Правилно књижење у непребијеном (брutto) стању:

Купци		Остварени приходи	
(1)	52.000	52.000	(1)

Материјал		Добављачи	
(2)	50.000	50.000	(2)

5.1.3. Облици рачуна

У погледу спољашње **форме** књиговодствени рачуни могу бити различитог облика. У литератури се најчешће наводе следећи облици ових рачуна:

1. **једностранни** облик рачуна или рачун по пагини,
2. **двострани** облик рачуна или рачун по фолију,
3. **степенаст** облик рачуна,
4. **табеларни** облик рачуна,
5. **комбиновани** облик рачуна и
6. рачун у облику **слова „Т“**
(треба знати **набројати** и само најосновније ствари)

Једнострани облик рачуна или рачун по пагини. Овај се рачун назива једнострани зато што се води само на једној страни, или другачије – рачун по пагини, по италијанској речи „pagina“, која означава **страну**. Код овог облика рачуна су колоне за **редни број, датум и опис заједничке за дуговна и потражна књижења**, док се колоне „дугује“ и „потражује“ налазе једна поред друге.

Добављачи			Износ	
Ред. број	Датум 2019.	Опис	Дугује	Потражује
1.	1. I	Почетни салдо		100.000
2.	6. II	За набављен материјал		50.000
3.	8. II	За плаћену обавезу	120.000	
4.	17. IV	За набављен материјал		100.000
5.	20. IV	За плаћену обавезу	100.000	
6.	28. XII	За набављен материјал		40.000
7.	31. XII	Салдо за изравнање	70.000	
		=	290.000	290.000

Једнострани облик рачуна омогућује: добру прегледност прокњижених промена, примену копирног начина књижења и уштеде у папиру, које су омогућене због попуњавања сваког реда приликом књижења. Међутим, овај облик рачуна има и одређени недостатак који се састоји у могућности погрешног књижења дуговних износа у колону „потражује“ и потражних у колону „дугује“.

Двострани облик рачуна или рачун по фолију. Овај рачун се назива двострани из разлога што има две стране, које се налазе на истом листу, једна према другој, или рачун по фолију према италијанској речи „**foglio**“, која значи **лист**. На левој страни овога листа налазе се колоне за књижење дуговог, а на десној колоне за књижење потражног промета. Књижења се на бази наших података могу илустровати на следећи начин:

Добављачи

Дугује (Д)

Потражује (П)

Ред. број	Датум 2019.	Опис	Износ	Ред. број	Датум	Опис	Износ
1.	8. II	За плаћену обавезу	120.000	1.	1. I	За почетни салдо	100.000
2.	20. IV	За плаћену обавезу	100.000	2.	6. II	За набављени материјал	50.000
3.	31. XII	Крајњи салдо	70.000	3.	17. IV	За набављени материјал	100.000
				4.	28. XII	За набављени материјал	40.000
			290.000				290.000

На двостраном облику рачуна, одвајањем дуговне од потражне стране, омогућује се боља прегледност и увид у дуговни и потражни промет (почетно стање плус промене у току

године). Такође се на овај начин могућност грешака у погледу књижења неког износа на погрешној страни своди на минимум. Поред наведених предности, и овај облик рачуна има и извесне недостатке, који се углавном огледају у нерационалној потрошњи папира, односно, у непопуњавању неких редова због паралелног књижења на обе стране и у његовој неподесности за додавање колона ради уписивања салда после књижења сваке пословне промене, што је нужно при машинском књижењу.

Степенасти облик рачуна. Овај облик рачуна је карактеристичан по томе што нема посебне колоне за књижење дуговног и потражног промета, него се сви износи евидентирају у једној колони. У ову колону се уписују и **салда** која се израчунавају после сваке књиговодствене промене. При томе се у посебној колони, која се налази поред колоне за износ, дуговна салда обележавају са знаком „Д“ или сам „+“, а потражна са знаком „П“ или са „-“. Закључивање рачуна се обавља на тај начин што се последњи салдо своди на нулу уписивањем још једног (крајњег) салда са супротним предзнаком.

Добављачи

Ред. број	Датум 2019	Опис	Знак	Износ
1.	1. I	Почетни салдо	П	100.000
2.	6. II	За набављени материјал	П	50.000
		Салдо	П	150.000
3.	7. II	За плаћену обавезу	Д	120.000
		Салдо	П	30.000
4.	17. IV	За набављени материјал	П	100.000
		Салдо	П	130.000
5.	20. IV	За плаћену обавезу	Д	100.000
		Салдо	П	30.000
6.	28. XII	За набављени материјал	П	40.000
		Салдо	П	70.000
7.	31. XII	Крајњи салдо	Д	70.000

Степенасти облик рачуна се највише примењује код **улога на штедњу**, код којих улагачи желе да после сваке пословне промене имају увид у стање својих улога. Такође, овај облик рачуна, због заузимања малог простора, омогућује уштеде у папиру. Уписивањем свих износа у једној колони се онемогућава увид у промет, а самим тим отежава и анализа и што се због сталних израчунавања и књижења салда, која нису увек потребна, успорава рад и ствара могућност честог прављења грешака.

Табеларни облик рачуна. Овај облик рачуна представља табелу са два дела. У првом делу табеле налазе се заједничке колоне за све прокњижене промене, које се односе на редни број, датум и опис, а у другом делу табеле налазе се колоне за укупни промет (дуговни и потражни) и посебне дуговне и потражне колоне за сваки појединачни рачун на коме се обавља књижење. Због тога на овом облику рачуна може да се обавља **паралелно** књижење на синтетичком (збирном) и на свим аналитичким рачунима који му припадају, чиме се омогућава велика прегледност и контрола правилности, односно усаглашености између обављених књижења на ове две врсте рачуна. Овај облик има и озбиљне недостатке, који се углавном огледају у томе: што се у њему све рубрике не могу испунити

у истом облику, па остаје доста неискоришћеног простора, што се приликом књижења и то нарочито при великом броју паралелних колона често износи књиже у погрешан ред или колону и што постоји хоризонтална просторна ограниченост у погледу отварања прихватљивог броја колона.

Добављачи

Ред. број	Датум 2019	Опис	Укупно		Добављач „А“		Добављач „Б“	
			Д	П	Д	П	Д	П
1.	1. I	Почетни салдо		100.000		100.000		
2.	6. II	За набављени материјал		50.000				50.000
3.	7. II	За плаћену обавезу	120.000		70.000		50.000	
4.	17. IV	За набављени материјал		100.000				100.000
5.	20. IV	За плаћену обавезу	100.000				100.000	
6.	28. XII	За набављени материјал		40.000		40.000		
7.	31. XII	Крајњи салдо	70.000		70.000			
			290.000	290.000	140.000	140.000	150.000	150.000

Комбиновани облик рачуна. Комбинује једностран са степенастим обликом рачуна. За ову комбинацију је потребно да се једностраном облику рачуна додају још две колоне, у којима се после сваке промене израчунава и уписује одговарајући **салдо** (дуговни или потражни).

Добављачи

Ред. број	Датум 2019	Опис	Промет		Салдо	
			Д	П	Д	П
1.	1. I	Почетни салдо		100.000		100.000
2.	6. II	За набављени материјал		50.000		150.000
3.	8. II	За плаћену обавезу	120.000			30.000
4.	17. IV	За набављени материјал		100.000		130.000
5.	20. IV	За плаћену обавезу	100.000			30.000
6.	28. XII	За набављени материјал		40.000		70.000
7.	31. XII	Крајњи салдо	70.000		70.000	
			290.000	290.000	70.000	70.000

Комбиновани облик рачуна је, због могућности уписивања салда поред сваке промене, врло прегледан. Овај облик рачуна се углавном примењује само при машинском књижењу, јер је при ручном књижењу стално израчунавање и уписивање салда подложно грешкама и често изазива непотребне губитке времена.

Рачун у облику слова „Т“. Представља скраћени облик двостраног рачуна који нема колоне за одређивање садржине пословне промене, тј. колоне за редни број, за датум и за опис. Из тих разлога овакав облик рачуна се не употребљава за књижење, него је нашао

примене у настави, и у разним књиговодственим публикацијама ради показивања одређених књиговодствених решења на малом простору.

Д	433 Добављачи у земљи	П
8. II	120.000	100.000 1. I
20. IV	100.000	50.000 6. II
31. XII	70.000	100.000 17.IV
		40.000 28. XII
	290.000	290.000

5.1.4. Врсте рачуна

Подела рачуна се може извршити :

- са гледишта **билансне припадности** и
- са гледишта **нивоа сложености**

Подела рачуна са гледишта билансне припадности, може се извршити на:

1. **рачуна биланса стања,**
2. **рачуна биланса успеха,**
3. **мешовите рачуне и**
4. **ванбилансне рачуне.**

Са гледишта нивоа сложености, као посебног критеријума за поделу рачуна, сви претходни рачуни могу бити више или мање сложени, групни или појединачни, односно:

- **синтетички и**
- **аналитички.**

Рачуни биланса стања

У рачуне биланса стања спадају рачуни преко којих се исказују **средства и извори** средстава.

Према карактеру салда и према степену самосталности односно интегралности, обухватања података, могу се поделити на:

- активне рачуне,
- пасивне рачуне,
- активно-пасивне (пасивно-активне) рачуне и
- потпуне и непотпуне рачуне.

Активни рачуни. Њихов салдо увек мора бити активан, или **нула** тј. нема салда. Промет леве стране (или колоне), код оваквих рачуна је већи од промета десне стране (или колоне), уколико постоји салдо или су промети ове две стране (или колоне) једнаки, уколико не постоји салдо. На левој (дуговној) страни (или колони) код ових рачуна се евидентирају почетно стање и сва повећања средстава, а на десној (потражној) сва смањења средстава. На крају године, приликом закључка рачуна, салдо се уписује на десну страну (или колону), ради изравнања промета.

Д	241 Текући рачун	П
Почетно стање		Смањење
Повећање		Салдо за изравнање

Пасивни рачуни. Код пасивних рачуна салдо мора бити увек **потражни** или **нула** тј. нема салда. То долази отуда што десна страна (или колона) код ових рачуна мора бити већа или једнака са левом; већа је у случају постојања салда, а мања када не постоји салдо. Преко пасивних рачуна се исказују обавезе за средства којима располаже. На десној страни (или колони) код пасивних рачуна се књиже почетно стање и сва повећања обавеза које се исказују на односном рачуну, а на левој страни сва смањења ових обавеза. на крају године се салдо, ради изравнања промета, уписује на леву страну (или колону рачуна).

Д	433 Добављачи	П
- Смањења		- Почетно стање
- Салдо за изравнање		- Повећање

У пасивне рачуне спадају сви рачуни који се односе на капитал (друштвени, инокосни, деонички, трајни улози и неноминирани капитал) и на дугорочна резервисања.

Активно-пасивни рачуни. Могу имати активан или пасиван салдо. Овакав карактер салда могу имати рачуни преко којих се исказују имовинско-правни односи, тј. рачуни дужника и поверилаца. При томе су рачуни дужника претежно активног карактера и повремено могу имати пасиван салдо, док су, супротно њима, рачуни поверилаца претежно пасивног карактера и повремено могу имати активан салдо. За типичан пример активно-пасивног рачуна може послужити рачун купаца.

Типичан представник пасивно-активних рачуна из групе поверилаца је рачун добављача, који има потражни салдо по основу прокњижених а неисплаћених износа фактура за купљени материјал. Међутим, на рачуну одређеног добављача може се појавити и дуговни салдо уколико му се исплати аванс за материјал који ће касније испоручити и уколико је овај аванс већи од раније неизмирених обавеза или ако ове обавезе нису постојале.

Потпуни и непотпуни рачуни. У целини приказују промет и стање неког средства или извора средстава који се са њиме репрезентује. Код непотпуних рачуна, стања појединих облика средстава и извора средстава који се са њима репрезентују се могу сагледати из два или више рачуна. При томе се ови рачуни јављају као:

- (1) основни
- (2) корективни

На основном рачуну се обично евидентира промет (дуговни и потражни) по некој иницијалној вредности (по набавним, по планским ценама и сл.), а на једном или више његових пратећих корективних рачуна се обављају одговарајућа књижења помоћу којих се омогућује свођење прокњиженог промета са основног рачуна на стварно стање. Основни рачун може само у заједници са једним или са више корективних који га прате исказати стварно стање одговарајућег средства или извора средстава на који се односи.

Д	023 Постројења и опрема	П	Основни konto
1)	1.000.000		
Д	029 Исправка вредности опреме	П	Корективни konto konto
		100.000 (2)	
		100.000 (3)	
		100.000 (4)	
		300.000	
С до	700.000	- Нето (пребијени) салдо	

На пример, вредност опреме као основног средства, добија се када се салдо са рачуна *023-Постројења и опрема* (основни рачун) умањи за салдо са рачуна *029-исправка вредности опреме* (корективни рачун). Код основних средстава се увек појављује овај корективно konto, јер се на њему књижи амортизована вредност (тј. смањење вредности, или исправка вредности) основних средстава. У нашем примеру, прокњижена је амортизација (исправка вредности) опреме за три године, тако да је на крају треће године садашња (тј. реална) вредност опреме 700.00 дин. Сва имовина може имати *Исправку вредности*, односно смањење вредности по неком основу (амортизација, отпис, квар, кало, мањак итд.), с тим да се она код основних средстава обавезно појављује због амортизације.

За разлику од рачуна *Исправке вредности* средстава, који увек има потражни салдо, постоје корективни рачуни активно-пасивног карактера. У овакве рачуне, на пример, спадају рачун *Одступања од планских цена материјала* и рачун *Одступања од планских цена готових производа* и др, о чему ће у наставку бити више речи.

Рачуни биланса успеха

Преко биланса успеха се приказују процењене вредности и композиција средстава и извора средстава на одређени дан. Преко биланса успеха се утврђује пословни резултат за конвенционално одређене временске периоде, који могу бити годишњи, полугодишњи, квартални и сл. При томе, између ова два биланса постоје стални токови, који се огледају у томе што се, из биланса стања одливају средства у биланс успеха као расходи текућег периода и што се у повратном смеру од остварених прихода из биланса успеха врши не само надокнађивање него, по правилу, и увећање овако преузетих средстава.

До овог увећања долази се расподелом позитивних финансијских резултата пословања из биланса успеха у биланс стања. При томе се финансијски резултат пословања у билансу успеха утврђује као разлика између прихода и расхода и исти је позитиван када су приходи већи од расхода и обрнуто негативан (губитак). Ово условљава да се у билансу успеха појављују три врсте рачуна:

- (1) рачуни расхода,
- (2) рачуни прихода и
- (3) рачуни резултата пословања.

Мешовити рачуни

Добили су назив по томе што не садрже ни чисто стање, нити, пак, чисти успех, него и једно и друго. Код нас се не користе.

Ванбилансни рачуни

Ванбилансни рачуни се не употребљавају за билансирање, него имају чисто евиденциони карактер. Стања са ванбилансних рачуна се, по потреби, уносе у образац биланса, али само иза збира активе и пасиве, односно иза закључних билансних линија, чиме се опет не негира њихов ванбилансни карактер.

На ванбилансним рачунима се обављају различите врсте евиденција, које се, на пример, односе на евиденцију: земљишта и опреме који се користи у закупу, различитих хартија од вредности (менице, бонови за исхрану радника, бонови за бензин итд.), примљене робе на чување, примљених депозита, примљених залога и др.

Ванбилансна евиденција се увек обавља преко активних (88) и пасивних рачуна (89) који се воде као парови, тј. један активни и један пасивни за исту врсту пословних промена.

Синтетички и аналитички рачуни

Синтетички рачуни се сусрећу и под другачијим називима, као што су „збирни рачуни“ и „сложени рачуни“. Синтетички рачуни се, као групни, рашчлањавају на аналитичке, преко којих се води појединачна евиденција. Зато се аналитички рачуни називају још и „изведени рачуни“ или „прости рачуни“, уколико се не могу даље рашчлањавати. Синтетички и аналитички рачуни се воде паралелно.

Књижења на синтетичким рачунима се обављају само по вредности, а на аналитичким, у зависности од врсте рачуна, иста се могу обављати и по количини и по вредности. По количини и по вредности се обављају књижења на аналитичким рачунима средстава у робном облику (материјал, роба, оруђа за рад и сл.), а само по вредности – на аналитичким рачунима новчаних средстава (готовина, купци, менице, чекови и др.), као и на рачунима извора средстава, расхода и прихода.

Овако прописане основне рачуне (синтетичке) сваки привредни субјекат може даље рашчлањавати у складу са својим потребама. То рашчлањавање може бити на два нивоа, односно на два степена сложености, или да се обавља на три и више различитих степена сложености. Тако се, нпр, рачун купаца може рашчланити на:

- два степена сложености: један синтетички рачун за све купце (први степен) и посебни аналитички рачуни за сваког појединачног купца (други степен),
- три степена сложености: један синтетички рачун за све купце (први степен), два посебна рачуна за купце у земљи и за купце у иностранству (други степен) и посебни аналитички рачуни за сваког појединачног купца у земљи и у иностранству (трећи степен) и
- четири степена сложености: један синтетички рачун за све купце (први степен), два посебна рачуна за купце у земљи и за купце у иностранству (други степен), шест посебних рачуна купаца за домаће купце по републикама (трећи степен) и посебни аналитички рачуни за сваког појединачног купца у земљи и у иностранству (четврти степен).

Поред основних синтетичких и простих аналитичких, јављају се и међустепени, односно **међурачуни**. Ови рачуни имају карактер аналитичких у односу на виши степен сложености и синтетичких у односу на нижи степен сложености. Зато се они називају субсинтетички рачуни. Између аналитичких, субсинтетичких и синтетичких рачуна постоји чврста условљеност.

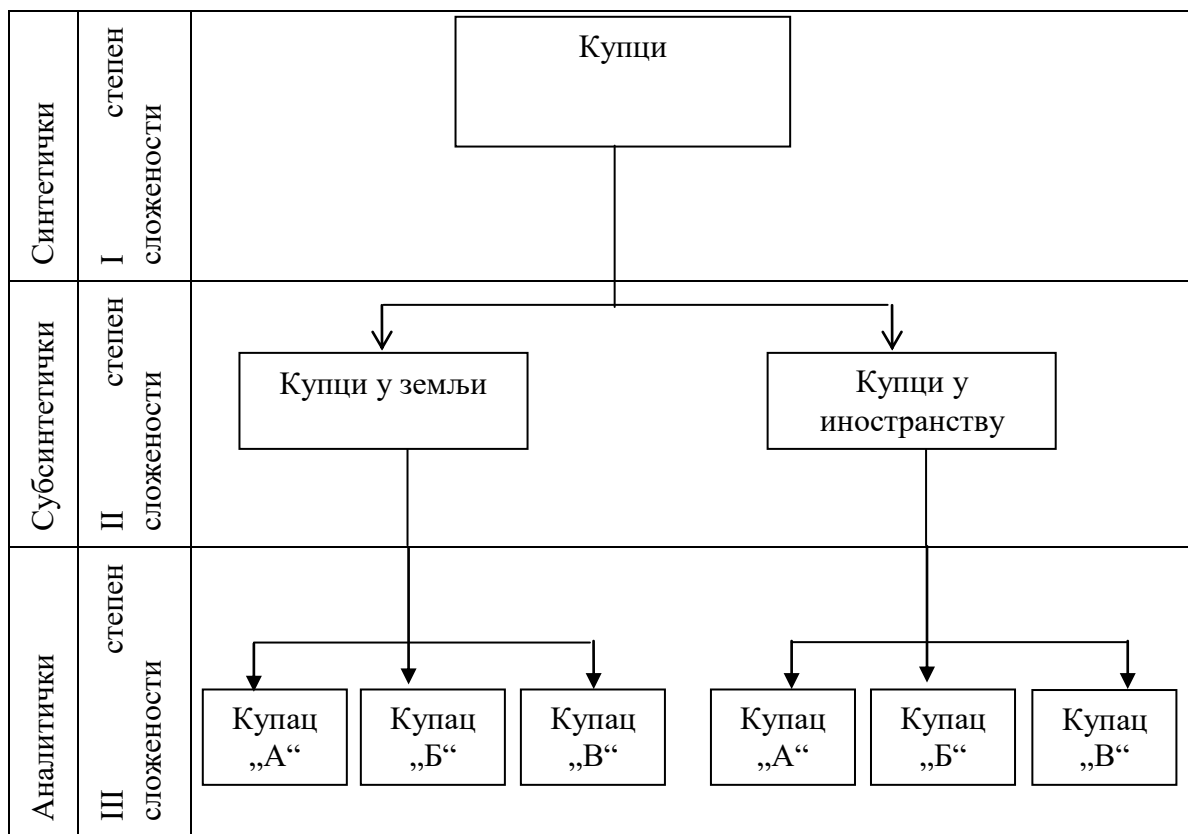


Схема I-2. Врсте рачуна по степену сложености

На синтетичким рачунима се свака пословна промена књижи на два или више рачуна у једнаким дуговним и потражним износима, што није обавезно и за аналитичке рачуне. Из тих разлога се контрола исправности књижења на аналитичким рачунима са гледишта равнотеже укупно прокњижених дуговних и потражних износа обавља на основу усклађивања обављених књижења на овим рачунима са књижењима на њиховим синтетичким представницима.

Ово усклађивање се при копирном начину књижења може обављати:

- (1) помоћу дневника или
- (2) помоћу прометног листа.

Усклађивање између аналитичких и синтетичких рачуна се може обављати месечно или тромесечно, а на крају године обавезно, у оквиру предзакључних књижења.

Ово су методолошки (школски) начини усклађивања аналитичке и синтетичке евиденције, који су углавном важили раније у условима ручног вођења књиговодства. Сада то рачуноводствени софтвери раде много брже и једноставније, увек се за сваки рачун односно више/све рачуна може проверити слагање аналитичке и синтетичке евиденције. У савременим софтверима ту најчешће и није могућа грешка, јер се књижење увек обавља на аналитичким рачунима, а софтвер самостално књижи (сабира) и на одговарајућим (суб)синтетичким рачунима.

5.2. Врсте пословних књига и поступак књижења

Под пословним књигама подразумевају се све **евиденције (обрасци)**, које се могу обављати:

1. у књигама са увезаним листовима,
2. у књигама са слободним листовима,
3. картицама или
4. у електронској форми.

С обзиром да се рачуноводство већ одавно води на рачунарима, јасно је да су сада најзаступљеније (скоро искључиво) пословне књиге у електронској форми, односно у виду електронских образаца.

Пословне књиге имају значај **јавних исправа**.

Разликују се у двојном књиговодству:

1. Књиге за **систематску** евиденцију (главне књиге) и
2. Књиге за **хронолошку** евиденцију (дневник).

Све пословне промене се евидентирају **и у дневнику и у главној књизи**. Раније је то био велики проблем јер се све морало ручно књижити два пута (на два места). Са рачунарима је књижење много олакшано и поједностављено. Једна пословна промена се уноси (књижи) само једном, и то најчешће на електронском обрасцу „**налога за књижење**“). Рачуноводствени софтвер то даље самостално књижи на свим неопходним местима односно евиденцијама (и у дневнику и у главној књизи, и у синтетичкој и аналитичкој евиденцији).

5.2.1. Књиге за систематску евиденцију

У зависности од сложености рачуна које садрже разликују се:

1. главне књиге **првог** степена – садрже све **синтетичке** рачуне и
2. главне књиге **другог итд.** степена (тзв. помоћне књиге) – садрже различите групе **аналитичких** рачуна.

У нашим условима пословања, главна књига је обавезна и у њој се воде прописани синтетички рачуни, а у помоћним књигама се, у складу са потребама одређеног привредног субјекта, овако прописани рачуни даље аналитички рашчлањавају. (*У делу I-5.1. су детаљно обрађени појам, врсте и облици књиговодствених рачуна*).

5.2.2. Књиге за хронолошку евиденцију:

У **дневнику** се пословни догађаји евидентирају хронолошким редоследом како су настали, независно од тога да ли се књижење обавља истог дана или за 10-15 дана.

Преко дневника се лакше проналазе грешке, и служи за реконструкцију књижења на картицама.

Поред главног, могу се водити и **посебни дневници** за рачуне помоћних књига (материјала, купаца, добављача и др.). У условима издвојеног погонског обрачуна, какав је и код нас, предвиђено је вођење посебног дневника за овај део књиговодства (*о овоме ће у наставку бити више речи*).

У колону за **датум** уписује се датум настанка пословне промене.

У колону за **опис** уписују се дуговни и потражни рачуни на којима се књижи сваки појединачни став, и кратак опис промене (ми овде често пишемо број и назив документа на основу којег је промена књижена, као би се упознали са документима који потврђују поједине промене).

У колону за **позив** се уписују бројеви рачуна на које се преносе књижења.

Промет, односно, прокњижени износ, се исказује у две колоне. У лево, тј. **дуговну** колону, се књиже износи по рачунима задужења, а у десну, тј. **потражну** – износи по рачунима одобрења.

5.2.3. Основна правила и поступак књижења

Постоји неколико основних правила којих се неопходно придржавати приликом књижења на рачунима, односно у пословним књигама:

1. Правило: се односи на књижење повећања односно смањења на одговарајућим странама књиговодствених рачуна, што је приказано на следећој шеми:

АКТИВНИ РАЧУНИ и Д РАЧУНИ РАСХОДА П		ПАСИВНИ РАЧУНИ и Д РАЧУНИ ПРИХОДА П	
Почетни Сдо	Смањење	Смањење	Почетни Сдо
Повећање	Крајњи Сдо	Крајњи Сдо	Повећање

Дакле, **активни рачуни** (класе: 0, 1, 2 и група 88) и **рачуни расхода** (класа: 5) се повећавају на левој (дуговној–Д) страни, а смањују на десној (потражној– П) страни. Код ових рачуна се на левој страни такође уписује почетни салдо, а на десној крајњи салдо за изравнање рачуна. За **пасивне рачуне** (класе: 3, 4 и група 89) и **рачуна прихода** (класа: 6) важе супротна правила, као што је приказано на претходној шеми.

2. Правило: Свака пословна промена мора се прокњижити у **истом износу на дуговној и потражној страни два или више конта**. Ово је основно правило књижења у двојном књиговодству. Изузетак могу бити неки облици аналитичке евиденције (нпр. магацинска евиденција, где уопште не мора да се књижи износ, а може и да се користи само један конто).

Пре почетка књижења је неопходно, на основу текста пословне промене, разумети шта се дешава у предузећу. Другим речима, треба дефинисати које позиције/конта се мењају (повећавају и/или смањују). Код сваке пословне промене се морају променити **најмање две** позиције, односно конта. Може наравно да буде и много већи број конта у једној промени, при чему се неке повећавају друге смањују, или се све повећају или све смањују, у зависности од врсте промене. Али, независно од броја конта у одређеној промени, увек се исти износ мора прокњижити на дуговној и потражној (*правило 2*).

У наставку се дају примери једноставних пословних промена за вежбање основних правила књижења на контима, односно у пословним књигама (касније ће у наставку градива ове промене бити детаљно рађене и књижене). Све промене се паралелно књиже на **контима** (тј у главној књизи – систематска евиденција) и у **дневнику** (хронолошка евиденција). Након тога се дају објашњења поступка за сваку промену.

Примери:

Прокњижити у дневнику следеће промене за јануар месец:

- 1) 01.01. Почетно стање по билансу – развијање биланса стања на конта
- 2) 05.01. Добављачима је дозначено са текућег рачуна 80.000 динара;
- 3) 07.01. Издато је материјала у производњу у вредности од 50.000 динара;
- 4) 25.01. Уплаћено је из благајне на текући рачун 5.000 динара
- 5) 27.01. Продато је готових производа купцима у вредности од 100.000 динара. Цена коштања продатих производа је 80.000 дин.

Главна књига – систематска евиденција*Финансијско књиговодство*

Д	023 Постројења и опрема	П	Д	243 Благајна	П
1)	1.200.000		1)	11.000	5.000 (4)
Д	241 Текући рачун	П	Д	101 Залихе материјала	П
1)	80.000	80.000 (2)	1)	249.000	50.000 (3)
4)	5.000				
Д	120 Готови производи	П	Д	300 Капитал	П
1)	180.000				1.300.000 (1)
Д	414 Дугорочни кр. у земљи	П	Д	435 Добављачи у земљи	П
		200.000 (1)	2)	80.000	100.000 (1)
Д	439 Остале обавезе из посл.	П	Д	511 Трошкови материјала	П
		120.000 (1)	3)	50.000	
Д	205 Купци	П	Д	615 Приходи од продаје	П
5)	100.000				100.000 (5)

Погонско књиговодство

Д	980 Трош. продатих произ.	П	Д	960 Готови производи	П
5а)	80.000				80.000 (5а)

Збир дуговне стране главне књиге: **2.035.000**
Збир потражне стране главне књиге: **2.035.000**

Дневник – хронолошка евиденција

Дневник предузећа „Аграр“ за месец **јануар** 2019. године:

Ред. бр.	Датум	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
				Дугује	Потражује
1)	01.	Постројења и опрема	023	1.200.000	1.300.000
		Благајна	243	11.000	
		Текући рачун	241	80.000	
		Залихе материјала	101	249.000	
		Готови производи	120**	180.000	
		Капитал *	300		
		Дугорочни кредити у земљи	414		
		Добављачи у земљи	435		
		Остале обавезе из пословања	439		
		<i>За почетно стање по билансу</i>			
2)	05.	Добављачи	435	80.000	80.000
		Текући рачун	241		
		<i>За плаћене обавезе или (по изводу бр.005) ***</i>			
3)	07.	Трошкови материјала	511	50.000	50.000
		Материјал (на складишту)	1010		
		<i>За утрошен материјала или (по требовању бр.011)</i>			
4)	25.	Текући рачун	241	5.000	5.000
		Благајна	243		
		<i>За уплаћену готовину или (по изводу бр.019)</i>			
5)	27.	Купци	205	100.000	100.000
		Приходи од продаје	615		
		<i>За продате готове производе или (по фактури бр.009)</i>			
		Погонско књиговодство			
5а)	27.	Трошкови продатих производа	980	80.000	80.000
		Готови производи	960		
		<i>За продате готове производе (Погонско књиговодство - посебан дневник фактура/отпремница бр.009)</i>			
		Збир стране		2.035.000	
		Пренос на наредну страну			

* Приликом књижења у дневнику прво се уписују конта која дугују у оквиру једне промене, а потом конта која потражују. Дуговна конта се помере мало у десну страну, исто важи и за бројеве конта у колони „Позив“.

** Бројеви конта се уписују из **Контног плана** о чему се детаљно говори у следећој наставној јединици, као и неопходности раздвајања главне књиге и дневника на „финансијско књиговодство“ и „логонско књиговодство“.

*** Опис пословне промене укратко треба да укаже на шта се промена односи. Ми ћемо у наставку чешће писати број и назив документа на основу којег је промена књижена.

Објашњења промена

- 1) Ова промена се односи на отварање рачуна по билансу стања на почетку пословне године, што ће касније бити детаљно рађено. Овде може послужити као добар пример промене у којој се појављује већи број конта (о чему је претходно било речи), али је збир прокњижених износа на дуговој и потражној страни једнак, за сваку појединачну промену.
- 2) Ради се о плаћању обавеза према добављачима, при чему се новац на текућем рачуну смањује уз истовремено смањење обавеза према добављачима. Према правилу 1: текући рачун је активни конто што значи да се смањује на десној (**потражној- П**) страни, а добављачи су пасиван конто и смањују се на левој (**дуговој- Д**) страни. Значи оба конта (позиције) се смањују, али на различитим странама, при чему је задовољено и правило 2, тј. промена је прокњижена у истом износу на дуговој и потражној страни (80.000 дина). На исти начин је наравно прокњижено и у дневнику, тј. само се препише са конта у дневник и још се упише *опис промене*. Ово књижење се врши на основу *извода* од банке, на коме се виде све промене на текућем рачуну предузећа од претходног дана (тј. сва повећања и смањења).
- 3) Издавање материјала у производњу је једна од најчешћих промена у пољопривредним предузећима, чему се наставку предавања/вежби посвећује значајна пажња, а овде служи само за приказ основних правила књижења. Када се материјал изда у производњу јасно је да се његово стање на залихама смањује. Истовремено настају (значи повећавају се) и трошкови (расходи) материјала (кл. 5). Према правилу 1: материјал се као активан конто смањује на десној (**потражној- П**) страни, а расходи се повећавају на левој (**дуговој- Д**) страни. Истовремено је задовољено и правило 2, тј. промена је прокњижена у истом износу на дуговој и потражној страни (50.000 дина). Ово књижење се врши на основу *требовања материјала*, којим се налаже и потврђује издавање материјала из складишта.
- 4) Готов (кеш) новац у благајни се смањује а новац на текућем рачуну повећава. Пошто су оба активна конта, према правилу 1: благајна се смањује на десној (**потражној- П**) страни, а текући рачун се повећава на левој (**дуговој- Д**) страни. Истовремено је задовољено и правило 2, тј. промена је прокњижена у истом износу на дуговој и потражној страни (5.000 дина). Ово књижење се врши на основу *извода* од банке.
- 5) У оквиру ове пословне промене имамо практично две књиговодствене промене (два става за књижење - 5 и 5а), што није редак случај у књиговодству. Треба пажљиво читати промене и књижити редом, према јединственој и прецизној методологији која важи за сваки појединачни тип промене. (5) Када се производи продају предузеће остварује приходе од продаје (тј. приходи се повећавају), а истовремено се повећавају и купци, односно наша потраживања од купаца. Према правилу 1: купци се повећавају на левој (**дуговој- Д**) страни, док се приходи од продаје такође повећавају али на десној

(потражној- П) страни. Ово књижење се врши на основу *излазне фактуре* које предузеће издаје. (5а) Други део промене се књижи у погонском књиговодству (класа 9, о чему се у следећем предавању више говори). Смањују се производи на залихама, а истовремено се као равнотежа књиже трошкови (расходи) продатих производа, тј. њихова цена коштања. (*Продаја производа је једна од најважнијих промена која ће детаљно бити обрађена пред крај наставног програма*).

За потребе предавања/вежби углавном користимо „Т“ конта, јер су најједноставнија и најпрегледнија. У пракси су конта наравно у облику мање или више рашчлањених табела (картица) у електронској форми, у зависности од конкретног софтвера који се користи (што је објашњено у наставној јединици 6-*Књиговодствени рачуни*). Ради илустрације, у наставку се даје пример табеларног (комбинованог) конта „Текућег рачуна“.

Пример књижења на аналитичкој картици „Текући рачун“ за **јануар** 2019. године:

Ред. бр.	Датум	Опис	Промет		Салдо	
			Дугује	Потражује	Дугује	Потражује
1)	01.	Почетни салдо	80.000	-	80.000	-
2)	05.	Исплата добављача	-	80.000	0	-
3)	25.	Уплата готовине	5.000	-	5.000	-
4)	31.	<i>Крајњи салдо*</i>	-	5.000	-	-
			85.000	85.000	xxx	xxx

* Последња промена (бр. 4) је урађена као пример изравнања стања на рачуну, иако се ова промена ради на крају године када се и врши затварање свих рачуна.

Збир дуговног и потражног промета дневника се међусобно **слажу**, што је условљено чињеницом да се све пословне промене на синтетичким рачунима књиже у облику дуговних и потражних ставки у једнаким износима (*правило 2*).

Збир промета дневника се преноси са стране на страну, (ово је углавном важило раније када се дневник води у писаној форми. **Укупан збир** (промет) дневника за једну годину (или краћи обрачунски период) мора се слагати са укупним збиром главне књиге, тј. са збиром свих синтетичких рачуна који се налазе у главној књизи првог степена. Ово је и логично, с обзиром да се свака промена истовремено књижи у систематској и хронолошкој евиденцији.

6. КЊИГОВОДСТВЕНА ДОКУМЕНТА

Документованост - књижења у књиговодству могу се обављати само на основу уредно састављених књиговодствених докумената, који су исправни у:

- суштинском,
- формалном и
- рачунском погледу.

Књиговодствени **документ** представља писану исправу са којом се:

- верификује настала пословна промена,

- која служе као основ за књижење и
- за контролу спроведених књижења.

Ова се исправа, по правилу, саставља у тренутку настанка пословне промене, као, на пример: *требовање* – приликом издавања материјала из магацина, *готовински чек* – приликом подизања новца са текућег рачуна, *налог за пренос* – приликом извршене дознаке са текућег рачуна и сл.

Међутим, од овог правила се у неким случајевима одступа, било због техничких разлога или због природе пословне промене. На пример, инвентурне разлике се обично утврђују накнадно, тј. *инвентар* је документ на основу којег се врши књижење; основна средства се троше сваког дана, а њихови трошкови се обрачунавају у одређеним временским интервалима (обично месечно) - *обрачун амортизације* је документ, *спецификације* трошкова и др.

Да би неки докуменат могао да буде основ за књижење исти треба да садржи следеће БИТНЕ ЕЛЕМЕНТЕ:

1. **назив издаваоца** документа (предузеће, одељење, лице);
2. **назив документа** (чек, меница, фактура, пријемница, требовање...);
3. **датум издавања** документа;
4. **садржину пословне промене** и основ за њено извршење;
5. **количину и вредност** изражене на начин који одговара природи пословне промене;
6. **потписе лица** која су овлашћена за издавање докумената;
7. податке са којима се **верификује настанак** пословне промене (нпр. потписи лица о пријему материјала на пријемници, о извршеној услузи на улазној фактури и др; број отпремнице о отпремљеној роби купцу на излазној фактури итд.).

ФОРМА И ОБЛИК књиговодствених докумената се одређују у складу са природом пословне промене. Тако, на пример, документи могу бити састављени у облику:

- слободно формираних **писаних извештаја** (нпр. извештај о пријему грађ. објекта у употребу);
- **слободних образаца** (требовања, фактуре, радни налози, отпремнице ...),
- **прописаних образаца** (чекови, менице, вирмански налози...),
- у **оригиналном** облику или као **копије** и **микрофилмови** оригиналних докумената и др.

Пословни субјекти **слободно** могу да **обликују интерну документацију** (осим оне чија је форма прописана), у складу са својим потребама. При томе се морају придржавати основних начела стандардизације, типизације и унификације документације.

Обликовање (дизајнирање) документације је веома важан и креативан посао, јер треба помирити два супротстављена захтева **прегледност** и **информативност**.

Документи се по правилу издају у више примерака (2 до 6, па чак и више. При том се често примерци издају у различитим бојама, ради лакшег уочавања (нпр. отпремница, требовање).

6.1. Врсте књиговодствених докумената

Документи **према намени** се могу јављати у облику:

1. налога за извршење неке пословне промене, као што су: вирмански налог, налог за исплату готовине и др;
2. правдајућих докумената са којима се потврђује настанак одређене пословне промене, као што су: пријемница и требовање материјала, признанице за примљени новац и др;
3. налога за књижење који се испостављају у самом књиговодству ради књижења пословних промена чији оригинални документи нису погодни за непосредно књижење, као и за књижење разних груписања података из оригиналних докумената, сторна, прегледа, обрачуна и др;
4. комбинованих докумената који се састављају тако да у себи садрже налог за извршење одређене пословне промене и доказ да је та промена извршена (нпр. путни налог, радни налог и сл).

Документи **према садржају** се деле на:

1. оригиналне (изворне) документе којима се верификује настанак **само једне** пословне промене – фактуре добављача, уплатнице, исплатнице, требовања и др, и
2. изведене документе, који су настали из више оригиналних, као што су: благајнички извештај, исплатне листе зарада и сл. Значајни су јер омогућавају обухватање више пословних догађаја једним књиговодственим ставом. Да би могли послужити за књижење, уз њих се обавезно прилажу и сви оригинални документи на основу којих су настали.

Документи **према месту настајања** се деле на:

1. спољне или екстерне (улазне фактуре, товарни листови, изводи, менице и сл.)
2. унутрашње или интерне (пријемнице, требовања, налози за уплату и исплату, рачуни купцима и др).

6.2. Ликвидација књиговодствених докумената

Пре књижења сваки документ мора бити уредно **ликвидиран**, тј. мора бити контролисан од стране овлашћеног стручног радника (ликвидатора) у погледу формалне, суштинске и рачунске исправности.

1) Са гледишта **формалне исправности** контролишу се следећи елементи:

- Издавалац документа – код интерних да ли је означено лице овлашћено за издавање тог документа,
- Назив документа (чек, меница, пријемница и др.).
- Начин испуњавања документа - документа морају бити исписана са средствима која се тешко бришу: мастилом, мастиљавом оловком, писаћом машином, електричним уређајима за писање, на рачунару, а исписани подаци морају бити јасни и не смеју се брисати. Погрешан износ треба **прецртати** тако да остане видљив, изнад написати исправан, и парафирати. Такође, на документима сав простор који је предвиђен за писање мора бити попуњен или прецртан књиговодственим **коленом**.
- Садржина документа - документ се сматра да је формално исправан уколико садржи све битне елементе наведене под тачком 1.
- Потписи овлашћених лица - код интерних докумената треба проверити да ли су иста потписала лица која су за то овлашћена одговарајућим нормативним актом.

- 2) Контрола **суштинске исправности** књиговодствених докумената састоји се у томе што се проверава да ли је пословна промена стварно настала по обиму, структури и квалитету какви су наведени у документу, нпр. код улазних рачуна – упоређењем података из фактуре са подацима из других докумената који су уз исту прикључени (пријемница, товарни лист, уговор и др.);
- 3) Провера **рачунске исправности** књиговодствених докумената састоји се у томе што се документ проверава у погледу тачности извршених рачунских операција – множења цена и количина, сабирања, одузимања и др.

Да би се знало да је неки документ контролисан и да би се, као такав, могао књижити, лице које га је контролисало треба да то овери својим **потписом ликвидатора** на самом документу.

Контрола исправности књиговодствене документације може се у организационом погледу обављати централизовано (на једном месту, тј. у самом рачуноводству) или децентрализовано (како у рачуноводству, тако и на другим местима изван њега).

Ликвидатори су лица која добро познају књиговодство и по правилу имају **велико искуство**.

После контроле врши се **конттирање докумената**, тј. уписују се конта и износи на које се врши књижење. Контиста мора добро познавати рачуноводствене и друге прописе, књиговодство, али и технолошки процес и посебно организацију у предузећу.

6.3. Одлагање и чување књиговодствених докумената

С обзиром да се у књиговодству појављује **велики број** различитих докумената, њиховом одлагању и чувању мора се посветити посебна пажња.

Ово је највише условљено са следећа два разлога:

1. што се прокњижени документи у току текуће пословне године често морају консултовати у вези разноврсног контролисања правилности обављеног књижења и
2. што документи и у каснијем периоду представљају главну подлогу како за контролу правилности спроведених књижења, односно имају карактер доказних докумената.

Због овога увида код нас је и **Законом о рачуноводству** прописано да се неки књиговодствени документи чувају:

1. **трајно**: исплатне листе или аналитичке евиденције зарада;
2. **20 година**: финансијски извештаји и извештаји о извршеној ревизији;
3. **10 година**: годишњи извештај о пословању, дневник и главна књига;
4. **5 година**: помоћне књиге.

За чување докумената се обично употребљавају **регистратори**. У регистраторе се документи одлажу према хронолошком редоследу како су и књижени, тј. по месецима, а да би се могли лако пронаћи на чеоној страни сваког регистратора је потребно означити почетни и последњи број одређене групе докумената који се у њему налазе.

По завршетку пословне године одложена документа се из књиговодства преносе у књиговодствену **архиву**. Документи се прегледају у самој архиви, а изузимање истих се врши уз **реверс**. Просторија за књиговодствену архиву треба да је сува и да није изложена евентуалном пожару.

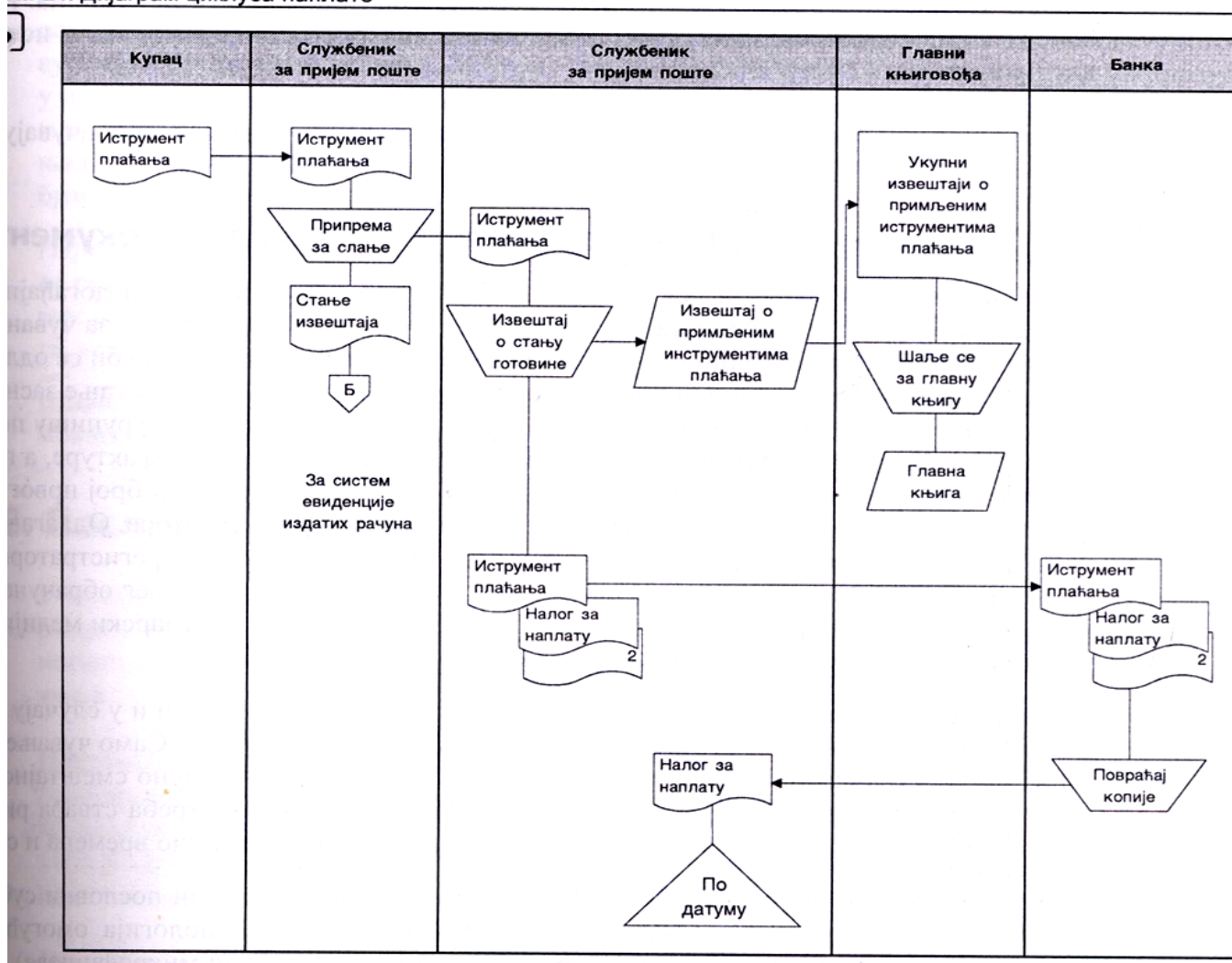
Архивирање књиговодствених докумената причињава посебне тешкоће због заузимања великог простора. Тај проблем се доста успешно решава снимањем и чувањем докумената у електронској форми, на разним видовима екстерних меморија.

Ходограм (пут кретања) документације може бити важан фактор за побољшање **ажурности**, поделе рада и уопште **организације** рачуноводствене функције, поготову у већим и организационо сложенијим предузећима. Ходограм даје јасан графички приказ:

- **Ко и где** формира и потписује документ,
- На којим **местима** се документ задржава,
- Где и ко врши **контролу** документа,
- Где се врши **књиговодствено обухватање** документа.

И за дијаграме токова документације је битно не буду компликовани.

III-24. Дијаграм циклуса наплате



Слика I-6. Дијаграм циклуса наплате

У савременим условима вођења рачуноводства на рачунарима, уз веома добре рачуноводствене софтвере који су развијени за различите типове привредних субјеката, и уз коришћење великих могућности које пружају савремене информационе технологије, наравно да се и рачуноводствени документи углавном формирају и чувају у електронској форми. Имајући у виду и све веће коришћење електронског потписа и размену докумената путем email-а или других информационих платформи/апликација/мрежа итд, скоро да не

постоји потреба за папирном формом рачуноводствених докумената. Ипак, нека најчешће интерна документа се и даље неретко штампају и дистрибуирају у папирној форми (нпр. отпремнице, пријемнице, налози итд.). Осим тога, из разлога сигурности, предузећа често одређена важнија документа штампају и чувају у папирној форми (нпр. изводи, налози за плаћања, фактуре, обрачуни зарада итд.).

Ради илустрације форме и садржине, у наставку дајемо пример само једног документа - *улазне фактуре*. Предвиђено је да се студенти у оквиру предмета **Практична настава** детаљније упознају са различитим врстама рачуноводствених докумената, као и пословних књига, организацијом и начином вођења рачуноводствене евиденције, израдом извештаја итд.

»MIL - INB« DOO Novi sad, Trg Dositeja Obradovića 8 Poštanski fak 30, 21102 Novi Sad tel: 021/450-496; tel/fax: 021/459-863 E-mail: miling.dragan@gmail.com tekući račun: 265-2010310006719-77 raiffeisen bank		10007 POLJOPRIVREDNI FAKULTET DEPARTMAN ZA EKONOMIKU I SOCIOLOGIJU SELA Trg Dositeja Obradovića 8 21000 Novi Sad PIB kupca: 100239025							
Registrovano u APR br: BD 57127/2005, upisan i uplaćen kapital 3.768,78 eur EVIDENCIONI BR. ZA PDV: 132710970 PIB: 100277658 MATIČNI BROJ: 08327025									
RAČUN broj: 170228 NA OSNOVU OTPREMNIKE BROJ: 117320 DATUM PROMETA DOBARA I USLUGA: 21.03.2017		U Novom Sadu DATUM FAKTURISANJA: 21.03.2017 PLAĆANJE BEZGOTOVINSKO VALUTA: 28.03.2017							
red. br.	artikal	jed. mere	količina	cena bez PDV	iznos bez PDV	PDV			iznos sa PDV
						stopa	20%	10%	
1	Poster B1	kom	2	1,880.00	3,760.00	20	752.00	0.00	4,512.00
2	Flajer A4 4/4	kom	300	40.00	12,000.00	20	2,400.00	0.00	14,400.00
Ukupno:					15,760.00		3,152.00	0.00	18,912.00
					poreska osnovica:		15,760.00		
					poreska osnovica viša st:		PDV 20%:		3,152.00
					poreska osnovica niža st:		PDV 10%:		0.00
					UKUPNO ZA UPлатU: 18,912.00				

NAPOMENA o poreskom oslobođenju: NEMA
 Za prekoračenje navedenog roka plaćanja (valuta) zaračunaćemo Zakonom predviđenu zateznu kamatu
 Za sve sporove po ovom računu nadležan je Trgovinski sud u Novom Sadu.

Fakturisao: Dragan Maksimović, 065/459-863-0
 Robu izdao: Lukić Zoran, 064/6146-582

za **»MIL - INB«**
 Dragan Maksimović, direktor
 065/459-863-0

Слика I-7. Улазна фактура

7. ЈЕДНООБРАЗНО КЊИГОВОДСТВО И КОНТНИ ПЛАН

Једнообразно књиговодство се огледа у томе што већи број различитих привредних субјеката обавља књижење у систему двојног књиговодства на **истовестан**, односно на **једнообразан начин**. Да би се ово постигло потребно је за ове субјекте одредити исте рачуне преко којих ће вршити књижења, одредити садржину, називе и обележавање ових рачуна, а по потреби и начин књижења, односно, контирање пословних промена.

Књижењем пословних промена преко истих рачуна постиже се **сводност** и **упоредивост** података код различитих привредних субјеката, а такође омогућује и лакше исказивање билансних позиција у билансу стања и у билансу успеха по јединственој методологији, и једнообразне схеме за исказивање средстава и извора средстава, расхода и прихода.

Широка обухватност једнообразног књиговодства је карактеристична и за нашу земљу. Код нас постоје два прописана контна оквира:

- **За предузећа и задруге** – користе га привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетници (*и ми га користимо*);
- **За буџетско рачуноводство** – користе га нпр. осигуравајућа друштва, факултети, школе, финансијске организације и друге установе и институције.

Унапред специфицирани и логички у једну целину систематизовани рачуни представљају **контни план**. Он по својој унутрашњој структури представља рачунски систем, којима се књиговодство једног предузећа служи у свом раду, и то без обзира на ранг систематских књига у којима се они воде. Другим речима, контни план јесте **списак (листа) рачуна** преко којих се евидентирају пословне промене одређеног предузећа.

Постоје две врсте контних планова, и то:

1. **Контни оквир (оквирни контни план)** - који се прописују од стране државних органа, као **обавезни** (тј. прописују се класе, групе и синтетички рачуни);
2. **Аналитички контни план** - које на бази прописаног контног оквира самостално састављају предузећа, то је у ствари рашчлањени контни оквир за потребе предузећа.

Контни оквир:

Систематизација рачуна у контном оквиру може бити по:

1. Билансном принципу (принцип закључка) или
2. Функционалном принципу (процесни принцип).

Билансни принцип подразумева двокружни (децентрализовани) систем организације књиговодства, тзв. организациони дуализам. То значи одвојену евиденцију за праћење пословних догађаја из области финансијског књиговодства и погонског књиговодства, тј. обрачуна трошкова и учинака (класа 9). Овај принцип подразумева састављање биланса успеха по „методу укупних трошкова“. У билансу стања средства су груписана по „растућој ликвидности“, а извори по „растућој доспелости“. Код нас је у примени од 01.01.1997. године.

Функционални принцип се базира на процесу пословања. Приликом утврђивања резултата не узима се у обзир промена вредности залиха недовршене производње (користи се „метод трошкова продатих учинака“). Финансијско и погонско књиговодство су део једне главне књиге.

Развијање контног оквира по билансном принципу (што је код нас сада случај), подразумева да финансијско књиговодство обухвата књиговодствене рачуне класе 0,1,2,3,4,5,6,7 и 8, а погонско књиговодство само рачуне класе 9. То су две заокружене књиговодствене целине. Свако књиговодство има своје одвојене пословне књиге: дневник, главну књигу и помоћне књиге. Пошто се у евидентирању пословних догађаја примењује систем двојног књиговодства, главна књига финансијског књиговодства и главна књига погонског књиговодства, посматрана свака за себе, има одлику аритметичке равнотеже (тј. Дугује = Потражује).

Ова аритметичка равнотежа се одвојено проверава посебним Пробним билансом за финансијско књиговодство и посебним Пробним билансом за погонско књиговодство.

Конта група 91, 95 и 96, су по свом карактеру „активна“, а конта група 92, 93 и 94 су у суштини „конта расхода“.

Финансијско и погонско књиговодство су две одвојене целине, али не могу самостално да егзистирају. Они су међусобно вишеструко повезани, у оба правца (о чему ће касније код погонског књиговодства бити више речи).

Погонско књиговодство од финансијског књиговодства, преузима податке:

- 1) о трошковима - по примарним врстама
- 2) о почетним залихама производа, недовршене производње и полупроизвода (евентуално и податке о приходима), а
- 3) уколико се материјал и роба евидентирају у погонском књиговодству, онда и податке о набавци материјала и робе, као и њихове почетне залихе.

Финансијско књиговодство, пре израде завршних рачуноводствених извештаја – биланса стања и биланса успеха, преузима од погонског књиговодства податке о:

- 1) променама вредности залиха учинака (производа и недовршене производње), а
- 2) ако се материјал евидентира у погонском књиговодству и податке о стварно насталим трошковима појединих врста материјала у посматраном обрачунском периоду.

Пошто у производним предузећима паралелно егзистирају два релативно самостална дела књиговодства (финансијско и погонско), са посебним пословним књигама, у једном ставу за књижење, не могу се заједно наћи књиговодствени рачуни из ова два књиговодства.

Сваки привредни субјекат на основу прописаног контног оквира, његовим даљим рашчлањавањем, саставља сопствени аналитички контни план. Предузеће може да самостално, према сопственим потребама, дефинише само аналитичке рачуне (четвороцифрене, петоцифрене итд.), као и да користи већу слободу избора рачуна у класи 9.

При састављању контног плана мора се тежити да се, преко истог, на адекватан начин обухвате сви пословни процеси привредног субјекта и да се задовоље информационе потребе интерних и екстерних корисника. Правилан одабир рачуна, њихово свођење на оптималну меру представља врло стручан посао, који није само књиговодствено-техничке, већ и економско-организационе природе.

Због своје једноставности, данас се као општеприхваћен, користи углавном декадни систем за изградњу (класификацију, рашчлањавање) контних планова. По овом систему сви рачуни се разврставају у 10 класа, класе на 10 група, групе на 10 синтетичких рачуна, синтетички рачуни на 10 аналитичких/субсинтетичких рачуна, итд. Треба напоменути да у

нашем званичном контном оквиру све класе немају по 10 група, нити све групе по 10 синтетичких рачуна, јер то није неопходно.

На пример:

Класа	1 - Залихе	} Ово је прописано контним оквиром
Група	12 - Готови производи	
Синтетички konto	120 - Готови производи	
Субсинтетички konto	1200 – Ратарски производи	
Аналитички konto	12000 – Пшеница зрно итд.	

Осим једноставности и разумљивости, добра страна овог система је и што се лако памти. Највећа мана му је што ограничава број класа на 10, група на 100, синтетичких рачуна на 1000 итд.

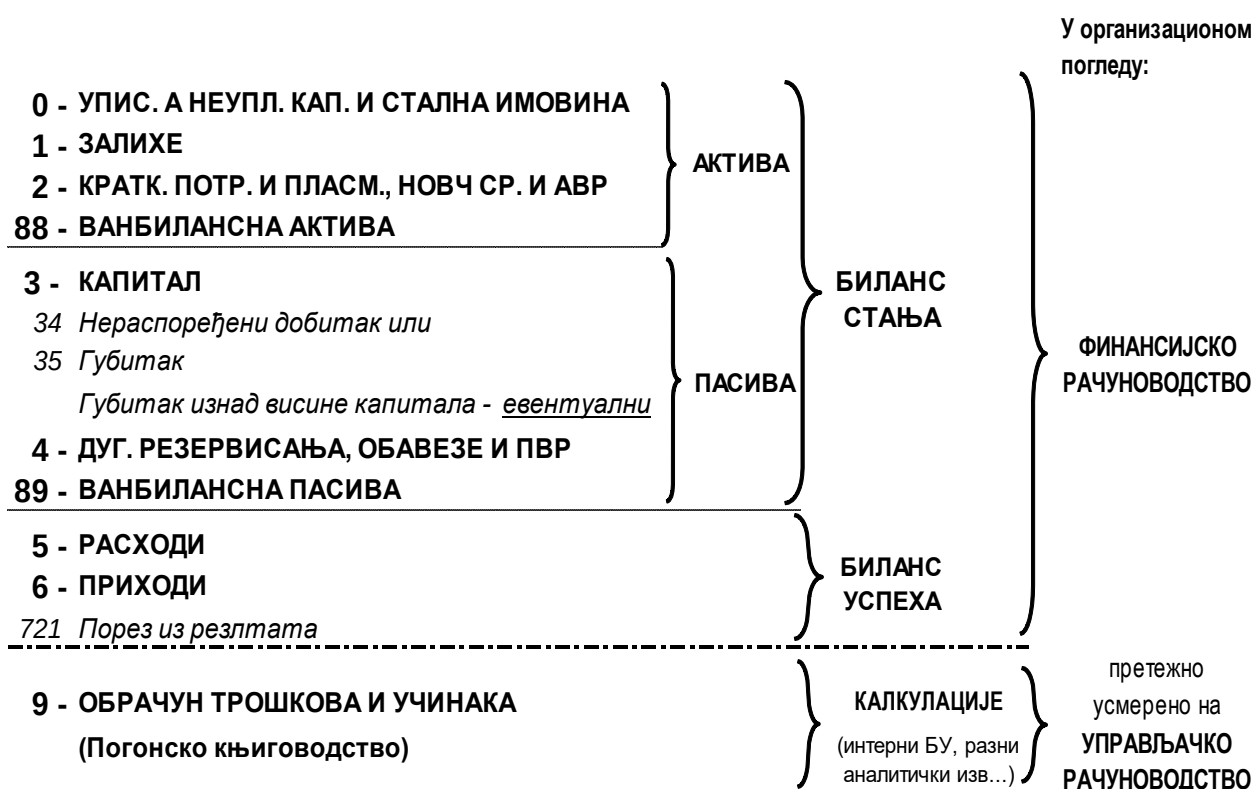


Схема I-3. Контни план по билансном принципу

8. ГРЕШКЕ У КЊИГОВОДСТВУ

(Основу за израду теоријског дела овог поднасловa представља књига: Шапоња Дмитровић и сар. 2010, стр. 141-149 која је и основна литература за овај део градива.)

Књиговодство је **документована** и строго **формална** евиденција.

Књиговодство има карактер **правног доказа**, што није случај са осталим привредним евиденцијама.

Због тога мора да буде поуздано, тачно, да показује право стање и кретање средстава и извора.

До **грешака** ипак долази, и то најчешће због:

- непоштовања рачуноводствених **начела и принципа** (документованост, методска уједначеност, уредност, бруто исказивање, прегледност, законитост, дуалност, јасност, истинитост, исправност документације и др);
- **самих грешака у раду књиговођа** (непажња, нестручност, организационе слабости и сл).

Систем двојног књиговодства располаже **аутоматском контролом**, која се заснива на његовом основном принципу двостраног књижења сваке промене у истом износу.

Аутоматском контролом могу се открити само формалне грешке.

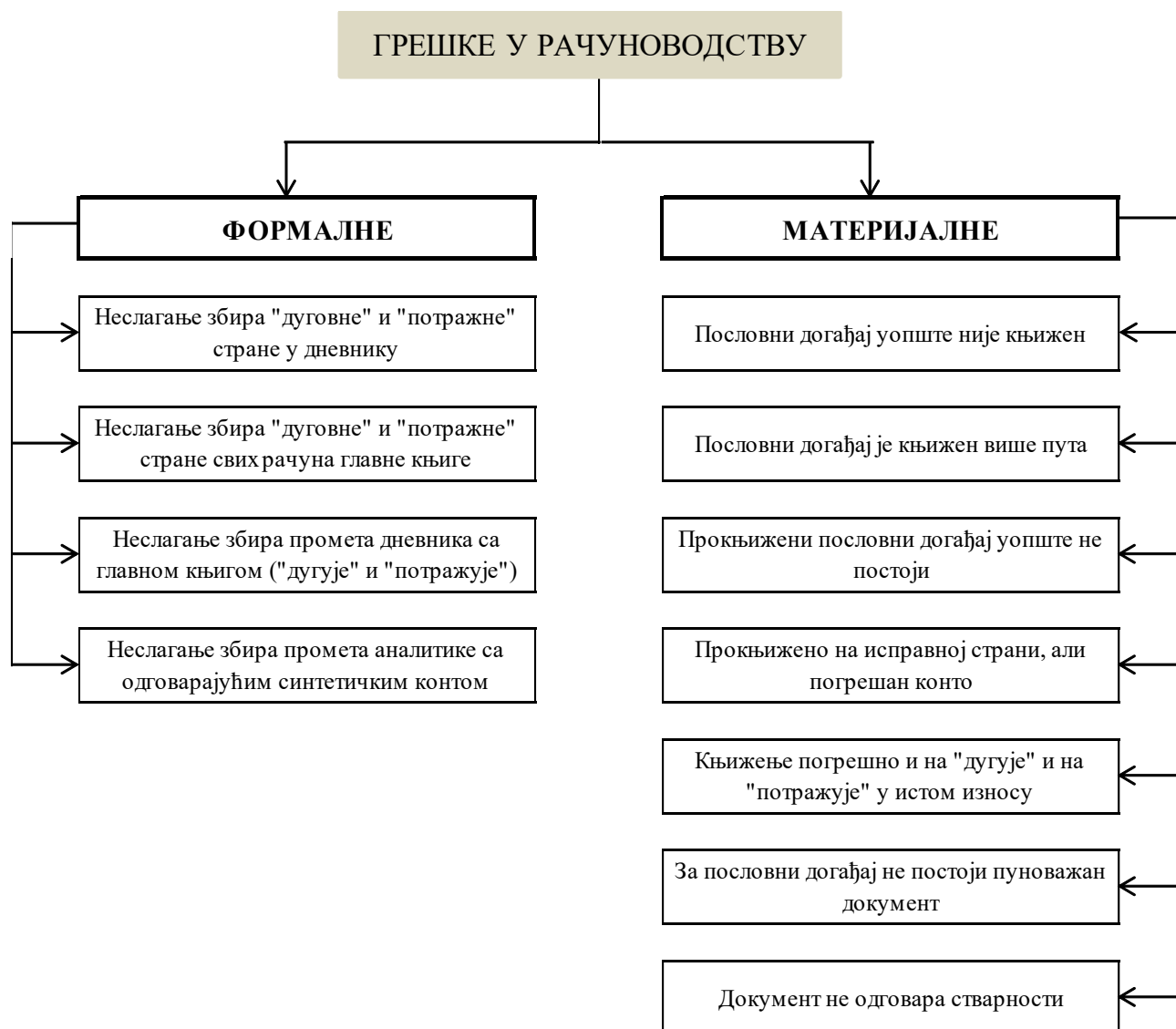


Схема I-4. Грешке у рачуноводству

Формалне грешке се јављају у виду нарушавања билансне равнотеже у дневнику и главној књизи, а испољавају се на више начина (*шема бр. 1*).

Материјалне грешке када књиговодство не показује стварно стање средстава, извора средстава, прихода и расхода, а формалних грешака нема. Тешко се уочавају (углавном инвентарисањем), а постојање више материјалних грешака могу једна другу да неутралишу.

Могу се појавити и такве грешке које **истовремено** представљају и формалну и материјалну грешку.

Приликом разматрања грешака у књиговодству пажњу треба посветити питањима:

- 1) Спречавања настајања грешака,
- 2) Откривања грешака,
- 3) Исправљања грешака.

1) За **спречавање настајања грешака** важна је:

- ефикасна организација рачуноводства (правилно конципирање аналитичких књиговодства, анал. контног плана, документације и сл);
- добра организација рада у књиговодству (редовно и веродостојно документовање, контрола и ликвидација докумената, да се тачно зна ко и шта уписује на документа, подела одговорности и сл);
- коришћење савремених и информатичких средстава (добар софтвер прилагођен потребама предузећа, локална мрежа и др);
- стручност кадрова и радна дисциплина у рачуноводству.

2) **Изналажење грешака у књиговодству (методе):**

Метод најкраће линије – полази од поља грешака у књиговодству чије проверавање захтева најмање времена, тј. иде се од мањег ка већем послу. Нпр. прво се контролише пренос збира с једне на другу страну дневника, затим се контролише збир промета сваке странице, а потом исправност сваког књижења.

Метод сужавања поља грешака (метода изолације) – састоји се у елиминисању оних поља могућих грешака за које се сматра (на основу искуства или других информација), да не садрже погрешно књижење. Потом се контролишу она поља у којима је погрешно књижење највероватније настало.

- **по времену** – ако се нпр. поуздано зна да је књиговодствена евиденција у претходном периоду (кварталу, месецу и сл.) била исправна, проверава се само период после тога;
- **по пословним књигама** – нпр. ако се дуговни и потражни промет главне књиге слаже, а у дневнику не, значи да грешку треба тражити у дневнику;
- **по карактеру промена** – грешку треба тражити у оним пољима која су истог карактера као и поље где је грешка настала;
- **по операцијама** – тек после провере претходне операције прелази се на следећу, нпр. у пробном билансу док се не провери сагласност дуговог и потражног промета, не прелази се на утврђивање салда.

Метод половине - целокупно поље грешака подели се на две половине и контролише се најпре само једна половина, ако се грешка не пронађе друга половина се опет дели на две итд.

3) **Исправљање грешака у књиговодству**

Начело уредности не дозвољава да се грешке исправљају брисањем, већ само на прописан начин.

Начин исправке у великој мери зависи од природе грешака, времена њиховог настанка и времена откривања.

Техничка исправка – примењује се у случају када је грешка откривена у току књижења или рачунске контроле исправности од стране самог рачуновође. Прецртава се погрешан

број или текст, тако да остане видљив, изнад се упише исправан податак, поред се упише датум исправке и параф. Овакву исправку може вршити само лице коме је поверено вођење те евиденције.

Сторнирање – се примењује у случају када је:

- једна пословна промена прокњижена **два пута**;
- књижење извршено на **погрешном конту** или на погрешној **страни** исправног конта;
- књижење извршено у **погрешном износу**.

Под **сторном** се подразумева поништавање погрешног књижења накнадним књижењем, да би се потом спровело исправно књижење.

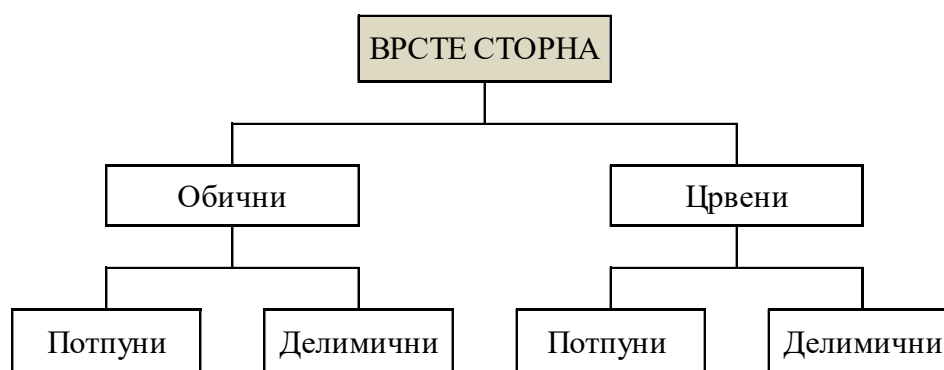


Схема I-5. Врсте сторна

Обични сторно подразумева поништавање погрешног књижења **контра књижењем** на супротној страни конта, и потом исправно књижење. Недостатак је што вештачки повећава промет конта.

Код **црвеног сторна** поништавање се врши поновним књижењем погрешног става на исти начин, с тим да се изврши заокруживање црвеном оловком, што значи да се тај износ одузима. Потом се изврши исправно књижење. На овај начин се не врши вештачко повећање промета.

Потпуни сторно (обични и црвени) поништава цео погрешан књиговодствени став, а **делимични сторно** (обични и црвени) само поништава књижење на погрешном конту.

Према нашим законским прописима **обавезно** је применити црвени сторно.

Пример: Према изводу банке погрешно је одобрен конто добављача уместо конта купаца у износу од 10.000 динара.

- 1) Погрешно књижење
- 2) **Делимични обични сторно** са исправним књижењем истовремено

Текући рачун	
1)	10.000

Добављачи	
2)	10.000

Купци	
	10.000 (2)

- 1) Погрешно књижење
- 2) **Потпуни обични сторно** – поништавање погрешног књижења
- 3) **Потпуни обични сторно** – исправно књижење

Текући рачун	
1)	10.000
3)	10.000

Добављачи	
2)	10.000

Купци	
	10.000 (3)

Пример: Према изводу банке погрешно је одобрен конто добављача уместо конта купаца у износу од 10.000 динара.

- 1) Погрешно књижење
- 2) **Делимични црвени сторно** са исправним књижењем истовремено

Текући рачун	
1)	10.000

Добављачи	
	10.000 (1)
	10.000 (2)

Купци	
	10.000 (2)

- 1) Погрешно књижење
- 2) **Потпуни црвени сторно** - поништавање погрешног књижења
- 3) **Потпуни црвени сторно** - исправно књижење

Текући рачун		Добављачи	
1)	10.000		10.000 (1)
2)	10.000		10.000 (2)
3)	10.000		

Купци	
	10.000 (3)

Допунско књижење – користи се у случајевима када је на исправан конто и на исправну страну прокњижен погрешан (тј. мањи) износ. Прокњижи се још само разлика до исправног износа.

Пример: Према изводу банке предузеће је измирило обавезе према добављачима у износу од 110.000 динара.

- 1) Погрешно књижење
- 2) Допунско књижење

Текући рачун		Добављачи	
	100.000 (1)	1)	100.000
	10.000 (2)	2)	10.000

9. СПЕЦИФИЧНОСТИ РАЧУНОВОДСТВА ПОЉОПРИВРЕДНИХ ПРЕДУЗЕЋА

У односу на друге делатности пољопривреда има значајне специфичности, које у великој мери утичу на начине, методе и технике прикупљања, обраде и саопштавања рачуноводствених података.

Ипак, убедљиво најзначајније специфичности се јављају у домену обрачуна и књиговодственог обухватања трошкова у пољопривредним предузећима. У пољопривредним предузећима није могуће једноставно преношење и “пресађивање” у другим гранама примењивих метода, техника и принципа у рачуноводној обради података. Ово се превасходно односи на различите процене, снимање процеса, прорачуне, процедуре које треба следити, методе, рачуне који нису присутни у другим активностима⁴. Пољопривредно рачуноводство може се објаснити као специјални део рачуноводства који бележи финансијске трансакције које су проистекле из пољопривредних активности, процењује трошкове производње настале гајењем пољопривредних култура, а затим добијене податке претвара у конкретне информације.

Циљеви пољопривредног рачуноводства:

- процена стварних трошкова који се односе на пољопривредне производе;
- одређивање продајних цена робе добијене од пољопривредних активности;
- фер и добро избалансирана расподела дивиденди међу партнерима предузећа;
- помоћ пољопривредницима и предузећима у процени пореске основице;

⁴ Вучичевић, В. (2017): Рачуноводствено обухватање биолошке имовине у пољопривредним предузећима“, *мастер рад*, Пољопривредни факултет, Нови Сад.

- праћење финансијских и физичких аспеката пољопривредних предузећа;
- праћење кретања количине и вредности пољопривредних производа;
- учинак анализе трошкова;
- помоћ пољопривредним предузећима у планирању буџета;
- пружање информација руководиоцима о утврђивању производње, прихода и политике цена;
- одређивање цена и вида подршке за пољопривредне производе који ће бити предмет субвенција;
- пружање информација о пољопривредним предузећима кредитним институцијама;
- одређивање плата запослених;
- помоћ у образовању, обуци и истраживачким делатностима.

Најважније **специфичности** пољопривредног рачуноводства проистичу из специфичности пољопривреде. Оне су углавном условљене извесним посебним карактеристикама:

- 1) капацитета пољопривредних предузећа,
- 2) средстава за рад ових предузећа и
- 3) саме пољопривредне производње,
- 4) организације рачуноводства трошкова.

Капацитет пољопривредних предузећа се базира на земљишту, које има извесне карактеристике од посебног значаја за обрачун трошкова:

- **неистрошивост** - важи само ако се пољопривредно земљиште користи у складу са његовом наменом, односно ако се одржава његов квалитет. Због тога се на земљиште не обрачунавају трошкови амортизације;
- **непокретност** - утиче на локацију привредних зграда ради његове експлоатације, а самим тим и на трошкове интерног транспорта;
- **неумноживост** - има посредни утицај на трошкове. Наиме, у циљу повећања пољопривредне производње на површински ограниченом земљишту потребно је вршити одређена улагања. Једна врста ових улагања има трајно, а друга временски ограничено дејство у погледу повећања производње. Зато се прва прикључују вредности земљишта и не амортизују, а друга представљају посебне групе основних средстава које се троше и амортизују. У прву групу би, на пример, дошле мелиорације односно улагања за вађење камена из земљишта, за крчење шикара, за насипање земљишта, за комасацију земљишта и сл., а у другу групу, на пример, спадају насипи за заштиту од поплава, канали за одводњавање, језерске и речне бране, затим калцификација земљишта, заснивање ораница и сл.
- различита **плодност** земљишта – изазива значајне разлике у погледу сетвене структуре, плодореда, употребе ђубрива, наводњавања, приноса и сл. Све ово изазива и одређене разлике у трошковима и резултатима за усеве који се гаје на земљиштима различите плодности.

Средства за рад пољопривредних предузећа. Извесне специфичности у пољопривредним предузећима у погледу трошкова који се односе на средства рада јављају се код:

- **грађевинских објеката** – размештај грађевинских објеката у пољопривредним предузећима је од посебног значаја, из разлога што се код њих производња обавља на већим земљишним комплексима. Потребно је направити такав распоред грађевинских објеката који ће омогућити рационалну производњу и што мање транспортне трошкове.

- **пољопривредних машина** - у пољопривреди се основни агротехнички послови (орање, сетва, жетва и др.) са машинама морају извршити у кратким временским интервалима, с тим што се и у слободном времену неке од њих, као на пример, трактори, користе за помоћне послове у оквиру сопственог предузећа или за пружање услуга другим организацијама. Овакав начин коришћења пољопривредних машина условљава тешкоће у погледу правилног планирања њихове набавке и у погледу правилног обрачуна односно распореда њихових трошкова на одговарајуће временске периоде и на одговарајуће производе и услуге.
- средства за рад са **биолошким дејством** - (основно стадо, воћњаци, виногради и ређе хмељници и шуме). Са гледишта обрачуна трошкова ова средства имају значајне специфичности:
 - што је њихова експлоатација одређена биолошким својствима;
 - што им се не може продужити век трајања;
 - што немају трошкове инвестиционог одржавања;
 - што је за њих, са гледишта обрачуна трошкова, посебно важно утврдити моменат њиховог превођења у употребу, који ће, на пример, за краве бити са моментом стеоности, за крмаче са моментом прашења, за вишегодишње засаде (воћњаци и виногради) година у којој вредност рода покрива трошкове узгоја итд;
 - што је ова средства пожељно ликвидирати после економски корисног века трајања, тј. у оном моменту када трошкови за њихов узгој постану већи од производње односно учинака које дају и
 - што је ликвидациона вредност код неких од ових средстава прилично велика (на пример код основног стада, ораха и кестења) и иста се, као таква, мора узети у обзир приликом обрачуна амортизације.

Специфичности саме пољопривредне производње углавном проистичу из њеног биолошког карактера. Доста су бројне и разноврсне, а са аспекта утицаја на особености пољопривредног рачуноводства, као најзначајније се могу навести следеће:

- Пољопривреда као делатност, а најчешће и пољопривредна предузећа појединачно, представљају веома **сложене пословне системе**, што произилази из њене сложене структуре (већи број грана, са значајним бројем производњи, помоћних делатности итд.). То непосредно усложњава и рачуноводствено праћење процеса репродукције у пољопривреди.
- Цене пољопривредних производа су, због значаја за животни стандард, увек под већим или мањим **надзором државе**. Стога је њен положај у примарној расподели неповољан, што уз остале специфичности, додатно умањује акумулативну и репродукциону способност.
- Због њеног биолошког карактера успех пољопривредне производње примарно је детерминисан **квалитетом основних производних ресурса** (плодност земљишта, квалитет семена и ђубрива, генетски потенцијал сорти и сл.).
- Повећање **обима производње** може се остварити повећањем основних капацитета (где постоје велика ограничења нарочито код биљне производње) и повећањем степенa интензивности.
- Процес производње и процес рада се углавном **не подударају**.
- Велики утицај **климатских услова** на резултате, што значајно повећава ризик пословања.

- Коначни резултати су познати тек по окончању процеса производње, који **траје дуго**. Могућност утицаја (на основу интерних контрола и анализа) у току производње доста су смањене.
- **Везана** (куплована) производња – више главних и/или споредних производа, што отежава прецизно утврђивање цене коштања.
- Значајан део завршених производа користи се као **полупроизвод**, тј. као репродукциони материјал за сопствену потрошњу.
- **Сезонско коришћење капацитета** и радне снаге ствара значајне организационе проблеме, са становишта њиховог рационалног коришћења.
- **Обрт капитала је спор**, а често је потребно дуго чекати да се средства уложена у инвестиције почну враћати (вишегодишњи засади, шуме, основно стадо и др.).

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

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

Наведене суштинске разлике чине пољопривредну делатност специфичном, што условљава и значајне специфичности пољопривредног рачуноводства. Услед тога се јавља и **специфична грана примењеног рачуноводства за пољопривредна предузећа**.

II) РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ СТАЛНЕ ИМОВИНЕ ⁵

1. ПОЈАМ И КЛАСИФИКАЦИЈА СТАЛНИХ СРЕДСТАВА

Стална имовина се евидентира у оквиру **класе 0**, која је према званичном контном плану рашчлањена на 6 група (00 до 05).

Класа 0: НЕУПЛАЋЕНИ УПИСАНИ КАПИТАЛ И СТАЛНА ИМОВИНА

Групе:

- 00** – Уписани а неуплаћени капитал
- 01** – Нематеријална улагања
- 02** – Некретнине, постројења и опрема (основна средства)
- 03** – Биолошка средства (основна средства)
- 04** – Дугорочни финансијски пласмани
- 05** – Дугорочна потраживања

О основним карактеристикама сталне имовине и критеријумима за разврставање на сталну и обртну имовину предузећа имате детаљније у *делу I-4*. Овде ћемо укратко поновити најважније карактеристике сталних средства:

- Трају, по правилу, дуже од једне године;
- Преносе вредност на нове производе у више производних циклуса;
- Имају вредност изнад прописане вредности (односно вредности утврђене интерним актом којим се уређује рачуноводство предузећа);
- Постоје изузеци од претходних правила. Нека средства увек спадају у сталну имовину (нпр. канцеларијски инвентар, уметничка дела итд.), а нека у обртну (нпр. лабораторијска опрема, погонски инвентар итд.), без обзира на век употребе и вредност.

Детаљна класификација сталне имовине дата је практично у Аналитичком контном плану, где су наведене, не само **групе** и **синтетичка** конта (што је прописано и не може се мењати), већ је извршено рашчлањавање на **аналитичка** конта (позиције). То је уобичајено рашчлањавање на аналитику, које ћемо ми користити увек (код свих класа) када можемо, тј. када специфичности пољопривреде не захтевају нешто другачија аналитичка конта.

Већина позиција (конта, односно врста) сталне имовине углавном је већ објашњена (*лекција 04*), а у наставку дајемо кратка објашњења/напомене за оне врсте које се ређе појављују и студентима су вероватно мање познате.

00 - Уписани а неуплаћени капитал

⁵ Поглавља II) до V) су у највећој мери урађена на основу: „Вукоје, Вељко: Рачуноводство пољопривредних предузећа – Практикум, Пољопривредни факултет, Нови Сад, 2017.“, док су остали литерарни извори коришћени у мањој мери.

Ово је врло специфична позиција имовине, односно активе, која је углавном карактеристична за предузећа у оснивању. Законом о привредним друштвима је предвиђена могућност да оснивачи један део свог оснивачког улога унесу накнадно (после оснивања привредног субјекта) у одређеном временском року, што се прецизно дефинише уговором о оснивању. У зависности од тога да ли се ради о акционарском друштву или друштву са ограниченом одговорношћу, појављује се у виду *000-Уписане а неуплаћене акције* или *001-Уписани а неуплаћени удели и улози*. Као равнотежа овој имовини у активи, у пасиви се такође појављује позиција под истим називом, и са истим износом, али у оквиру класе 3, тј. сопственог капитала **31 – Уписани а неуплаћени капитал**.

Када оснивач изврши уплату заосталог улога, ова позиција се смањује а повећава се текући рачун, а такође се мења и структура капитала у оквиру класе 3, група 3.

Пример:

Оснивач друштва „АБЦ“ д.о.о. уплатио је заостали део оснивачког улога у износу од 105.000 динара.

Књижење кроз дневник:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Текући рачун	241	105.000	
	Уписани а неуплаћени удели и улози	001		105.000
	<i>Уплата другог дела уписаног улога</i>			
1а)	Уписани а неуплаћени удели и улози	311	105.000	
	Удели друштава са огран. одговорн.	301		105.000
	<i>Пренос неуплаћ. удела на основни капитал</i>			

01 – Нематеријална улагања

Према Међународном рачуноводственом стандарду (МРС) 38, нематеријална имовина је немонетарно средство без физичке суштине (садржаја), а које служи у пословне сврхе, односно омогућује економске користи привредном субјекту. Пошто је овде реч о сталној нематеријалној имовини, то значи да је њен век трајања (употребе, давања ефеката) дужи од годину дана.

У методолошком погледу нема битније разлике у рачуноводственом обухватању нематеријалних улагања и основних средстава. Стога се нећемо посебно бавити књижењима везаним за нематеријална улагања, а понеки карактеристичан пример биће приказан у оквиру основних средстава.

Нематеријална улагања представљају доста хетерогену групу сталне имовине, што се детаљно може видети у контном плану.

010 Улагања у развој

011 Концесије, патенти, лиценце, робне и услужне марке

012 Софтвер и остала права

013 Goodwil (гудвил)

014 Остала нематеријална имовина

015 Нематеријална имовина у припреми

016 Аванси за нематеријалну имовину

019 Исправка вредности нематеријалне имовине

У наставку дајемо кратак опис значајнијих врста, односно оних који су мање познате студентима:

Улагања у развој: чине издаци за пројектовање, израду, тестирање, стварање нових материја, производа, модела, техничких решења, технолошких поступака; затим на пример у развој нових сорти и пасмина у пољопривреди, или у развој/освајање тржишта, и сл. Пошто је реч о сталној имовини, ова улагања морају бити дугорочног карактера, односно њихов ефекат треба да је дужи од једне године.

Концесије: (лат. *concesio* - допуштање, уступак, повластица) представљају улагања у нематеријална права, исто као и патенти и лиценце. То је у ствари право коришћења неког јавног добра које је привредном субјекту додељено од стране државе, наравно уз концесиону накнаду. Ради се, дакле, о купљеном праву коришћења неког природног богатства у општем интересу. Предмет концесије је најчешће коришћење чврстих и течних минерала, гаса, водених богатстава, саобраћаја, веза, комуналних служби и сл.

Патент: подразумева искључиво право коришћења неког новог решења, односно проналаска. Патент се стиче куповином од других проналазача или улагањем у сопствено проналазаштво. Може бити у облику производа (уређај, супстанца, биолошки материјал итд.), поступак, примена производа или поступка.

Лиценца: представља право коришћења (дозволу) туђег заштићеног патента, жига, узорка, модела и сличне нематеријалне имовине. Патент се стиче, тј. купује под врло прецизним условима дефинисаним уговором, а подразумева се наравно и плаћање одређене накнаде за то право. Лиценцу истовремено може имати више лица.

Слични су и софтвер као и остала права из ове групе нематеријалних улагања (право на модел, жиг, заштитни знак, трговачко име итд.).

Наведени облици нематеријалне имовине могу бити врло значајни, односно најзначајнија (највреднија) имовина за одређене врсте компанија. То су углавном високотехнолошке, модне, рекламне и сл., док за пољопривредна предузећа овај облик имовине најчешће нема већег значаја, и ретко се појављује у њиховим билансима.

Goodwil (гудвил): Према МРС 38 представља разлику између тржишне вредности ентитета (тј. компаније) и његове нето имовине⁶. Међутим, исказивање гудвила је увек условљено постојањем пословне трансакције, односно продајом предузећа или већинског пакета акција. Гудвил не може да се интерно генерише, процени и искаже у билансу. Тек када се изврши трансакција продаје, по цени већој од нето књиговодствене вредности, може се исказати гудвил у висини постигнуте разлике. Гудвил може бити и негативан, у случају продаје по цени нижој од нето имовине.

Нематеријална имовина у припреми, дати аванси и исправка вредности (015, 016, 019) важе исти принципи као код основних средстава, где су детаљније објашњени.

Основна средства

Према најновијем званичном контном плану „**основна средства**“ су расподељена у две групе: *02–Некретнине, постројења и опрема* и *03–Биолошка средства*. То је наравно највреднији и најважнији облик сталне имовине у већини производних предузећа, каква су

⁶ Нето имовина (нето књиговодствена вредност) једнака је разлици између имовине (укупна актива) и обавеза привредног субјекта. Математички, она је једнака нето сопственом капиталу исказаном у пасиви биланса стања (тј. класа 3).

и пољопривредна. У наставку овог дела предавања бавимо се углавном групом 02, с обзиром да су 03- Биолошка средства обрађена као посебна наставна јединица.

Основна средства --- средства за рад:

- нису идентични, мада се у највећем делу поклапају;
- средства за рад су истовремено и ужи и шири појам;
- **шири**: нека средства за рад због своје мале вредности или кратког рока употребе званично спадају у ситан инвентар (тј. у предмете рада), а не у основна средства;
- **ужи**: у основна средства званично спадају и аванси за основна средства, основна средства у припреми, што истовремено не представља и средства за рад.

1.1. Документација о основним средствима

У вези основних средстава се појављује доста бројна и различита документација. Део ових докумената је специфичан за основна средства, док се други део појављује у пословању и са другим облицима имовине.

Документи о набавци основних средстава:

- уговори о набавци основних средстава,
- рачуни, привремене и коначне ситуације за купљена и изграђена основна средства или делова тих средстава,
- документи о превозу основних средстава,
- комисијски записници или пријемнице о пријему основних средстава,
- обрачуни трошкова и фактуре око монтаже, транспорта, осигурања основних средстава,
- извештаји предузећа односно пословних партнера о бесплатном уступању основних средстава,
- записници (инвентар) о вишковима основних средстава.

Документи о ликвидацији основних средстава:

- одлука о продаји или бесплатном уступању основних средстава,
- уговор о продаји или бесплатном преносу основног средства,
- фактура о демонтажи основног средства,
- фактура за продато основно средство,
- записник (инвентар) о мањковима основних средстава.

1.2. Пословне књиге основних средстава

На основу претходно наведених и других докумената, евиденција о основним средствима врши се у пословним књигама за систематску и хронолошку евиденцију (дневник). Систематска евиденција стања и кретања основних средстава врши се у:

- Главној књизи и
- Помоћним књигама.

Главна књига: садржи синтетичка конта основних средстава, евидентирају се само збирно и вредносно. Синтетичка конта се на рачунару практично изводе (сабирају) из

аналитичких конта, с обзиром да се сва књижења практично изводе на аналитичким контима.

Истовремено са књижењем у систематској евиденцији, све промене се евидентирају, књиже и кроз дневник, и то хронолошки како су настале.

Помоћне књиге су:

- Аналитичке картице (картотека) – пословни субјекат мора за свако основно средство да води посебну аналитичку картицу, односно посебан аналитички конто. Обично се састоји из два дела: заглавља и табеларног дела (*схема II-1*). Заглавље садржи опште податке о средству (назив, инвентарски број, стопу амортизације, датум набавке и сл.), а табеларни део књиговодствене податке односно промене које су настале на средству (књижење отписа, ревалоризације, поновна процена, продаја, ликвидација и сл.).
- Књига инвентара – представља посебну евиденцију о основним средствима, у коју се региструју (уводе) сва основна средства и то хронолошким редом како су набављена, од оснивања субјекта. Садржи све битне податке о сваком основном средству. Сваком средству се додељује тзв. инвентарски број који се утискује на металну плочицу и причвршћује за средство приликом његовог активирања. Књигу инвентара не треба бркати са инвентаром (пописом) основних средстава који се врши на крају сваке године у склопу припрема за израду завршног рачуна предузећа.

Инвентарски број	02010	John Deere 5075E
Шифра ставке	001	Погонска машина - Трактор
Локација:	111	Возни парк
Добављач:	00441	KITE DOO
Одговорно лице:	0022	Петар Петровић
Датум активирања:	01.03.2018.	
Век употребе:	8 година	
Амортизациона стопа:	12,5%	

Датум књижења	Документ	Опис књижења	Основна вредност	Исправка вредности (амортизација)	Исправка вредности (обезвређ.)
01.03.2018.	УФ бр. 127/2018	Набавка	6.000.000		
31.12.2018.	Обрачун аморти.	Амортизација		562.500	
31.12.2019.	Обрачун аморти.	Амортизација		750.000	
31.12.2019.	PB	Ревалоризација	95.000	24.000	
			6.095.000	1.336.500	
		Садашња вредност:	4.758.500		

Схема II-1. Аналитичка картица основног средства

У оквиру књиговодства основних средстава, преко аналитичких и синтетичких рачуна различитог нивоа сложености, треба обезбедити податке о:

1. **набавној** (брuto) вредности основних средстава (основни конто),
2. **ревалоризованој** набавној вредности, која се утврђује поновном проценом тј. ревалоризацијом, *о чему се у наставку више говори*,
3. **уtroшеној** (пренесеној – отписаној) вредности основних средстава (корективни конто „исправка вредности“),
4. **неотписаној** (нето) или садашњој вредности основних средстава (разлика између набавне и отписане вредности, за коју не постоји посебан конто) и

5. **ликвидационој** вредности основног средства (вредност која евентуално остане на крају века употребе).

Наведени подаци се обезбеђују преко обрачуна и књижења прибављања, отуђивања, амортизације и ревалоризације основних средстава. Свако основно средство има два конта, основни (0222) и корективни (0292). Корективни конто служи за књижење отписа (тј. смањења, исправке вредности) превасходно по основу амортизације (тј. трошења) основних средстава, али и по другим основама (технолошка застарелост, економска превазиђеност, оштећења услед непогода и сл.). Корективна конта „Исправка вредности“ предвиђена су и за све друге облике сталне и обртне имовине, а користе се по потреби. Ова конта се код основних средстава и нематеријалних улагања редовно појављују, због књижења амортизације, односно отписа. Постоје и друге врсте корективних конта, на пример „Одступања од планских цена“, о чему ће у наставку бити више речи.

Д 0222 Грађевински објекти- Магацин П		Основни конто
1)	5.000.000	
Д 0292 Исправка вредности грађе. Објеката- Магацин П		Корективни конто
	200.000 (2	
	200.000 (3	
	200.000 (4	
	600.000	
С до	4.400.000	- Нето (пребијени) салдо

Схема II-2. Основни и корективни конто

У нашем промеру, набавна вредност **0222-Магацин** (аналитика у оквиру **022-Грађевински објекти**) износи 5.000.000 динара. Након обрачуна и књижења амортизације за три године по 200.000 дин ($5.000.000 \times 4\%$), отписана вредност (тј. исправка вредности) на крају треће године износи 600.000 дин. Пошто се ради о основном и корективном конту, садашња вредност магацина се добија као њихов нето (пребијени) салдо, тј. **4.400.000** дин.

2. ВРЕДНОВАЊЕ ОСНОВНИХ СРЕДСТАВА

Вредновање сталне имовине примарно је регулисано међународним рачуноводственим стандардима (МРС), а у оквиру тога, се ближе регулише **рачуноводственом политиком** предузећа. При томе треба водити рачуна о конзистентности и упоредивости, тј. да се одабрани метод примењује у дужем временском периоду. Разликује се:

- 1) почетно вредновање и
- 2) вредновање након почетног признавања.

2.1. Почетно вредновање основних средстава

Почетно вредновање подразумева утврђивање вредности по којој ће се основно средство први пут признати, односно укњижити у пословне књиге.

Према **МРС 16** основно средство се почетно вреднује у износу **трошкова** прибављања. То може бити:

- 1) **Набавна вредност** – уколико је средство прибављено куповином, односно екстерним путем. Набавну вредност чини фактурна вредност и сви зависни трошкови набавке (царине, трошкови транспорта, осигурања, утовара, истовара; припреме локације, монтаже, пробног погона и др.). Порез на додатну вредност (ПДВ), ако се тај порез може надокнадити (повратити) што је најчешћи случај код обвезника ПДВ-а, не улази у набавну вредност основног средства.
- 2) **Цена коштања** – ако се средство прибавља (гради, узгаја, подиже) интерним путем. Цену коштања чине сви трошкови који настану до момента пуштања основног средства у редовну експлоатацију. При томе, ако је тако утврђена цена коштања већа од тржишне вредности тог средства истог или сличног производа (претпоставка је да се тржишна вредност може поуздано утврдити), примењује се тржишна вредност (начело ниже вредности).

Изузетак од овог правила су **биолошка средства** (шуме, вишегодишњи засади и основно стадо) која се **увек** примарно вреднују по фер (тржишној) вредности, а само изузетно (ако се фер вредност не може поуздано утврдити, тј. не постоји референтно тржиште) могу да се почетно вреднују по цени коштања.

Наведени модели почетног вредновања практично су приказани и књижени приликом разматрања набавке/прибављања основних средстава. Тачније, изградња грађевинских објеката приказује модел „цене коштања“, а куповина основних средстава модел „набавне вредности“.

2.2. Вредновање основних средстава након почетног признавања

Вредновање основних средства након почетног признавања (тј. приликом састављања биланса сваке следеће године) може се вршити по:

- **Моделу набавне вредност** – основни поступак или
- **Моделу ревалоризације (фер вредности)** – допуштени алтернативни поступак.

Предузеће се својим интерним рачуноводственим актом (правилником) самостално опредељује који модел ће применити. При томе, може се користити модел набавне вредности за једну групу/групе, а модел фер вредности за другу групу/групе. Али, у оквиру исте групе основних средстава мора се примењивати исти модел.

- 1) **Модел набавне вредности:** подразумева да се основна средства вреднују по трошку прибављања (тј. набавној вредности) умањеној за кумулирану амортизацију до тог момента. Основицу за амортизацију у овом случају чини набавна вредност умањена за ликвидациону (резидуалну) вредност, уколико је она материјално значајна. Према овом моделу не врши се ревалоризација (усклађивање књиговодствене са тржишном вредношћу) на дан билансирања, осим у условима хиперинфлације (кумулативна инфлација за 3 године >100%). У овом случају се врши усклађивање стопом инфлације тј. кумулативном стопом раста цена на мало.

	2022.	2023.	2024.	
Стопа инфлације (у %)	15,1	7,6	4,3	
Кумулативно за 3 године:	$(1,151 \times 1,076 \times 1,043) \times 100 = 129,17$ индекс (или 29,17%)			

- 2) **Модел ревалоризације:** подразумева да се основна средства вреднују по ревалоризованом износу, односно **фер вредности**, на дан процењивања (билансирања), умањену за исправку вредности, тј. кумулирану амортизацију. Фер вредност представља у ствари тржишну вредност на релевантном тржишту (може бити и локално тржиште). Ако не постоји активно тржиште за нека основна средства, фер вредност се утврђује проценом, на бази добитног приступа или на бази замене. А ако не постоји ни могућност поуздане процене, онда се примењује модел набавне вредности.

Свођењем на фер вредност истовремено се врши **ревалоризација** основног средства. Процењена тржишна вредност представља ревалоризовану вредност средства. Ревалоризација представља усклађивање књиговодствене са стварном (тј. тржишном) вредношћу основних средстава. Ревалоризацију је неопходно спроводити у инфлаторним условима, како би се спречило обезвређивање имовине.

Ако се ради о редовном процењивању средстава, за потребе завршног рачуна, прво се изврши обрачун амортизације за ту годину, а потом усклађивање књиговодствене са тржишном (ревалоризованом) вредношћу. Нова ревалоризована вредност представљаће основицу за амортизацију тек на крају следеће године.

Према МРС (МСФИ) **ревалоризација** представља усклађивање књиговодствене вредности сталних средстава са њиховом реалном, тј. тржишном (фер) вредношћу. Оно што се код нас раније подразумевало под ревалоризацијом (кориговање стопом инфлације), сада се назива прерачунавањем или прилагођавањем података, које се врши само у условима хиперинфлације, у складу са МРС 29 - Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама.

Ко врши процену фер вредности?

Процену фер вредности врше професионално оспособљени процењивачи на бази тржишне вредности. То не морају бити екстерни процењивачи, већ могу бити лица из предузећа.

Колико често треба вршити процену фер вредности?

Утврђивање фер вредности треба вршити довољно често, тако да се књиговодствена вредност не разликује од фер вредности у рачуноводствено значајном износу. Уобичајено је да се вредност основних средстава преиспитује при састављању финансијских годишњих извештаја, али утврђивање фер вредности за нека основна средства може да буде довољно и сваких 3-5 година. Дакле, врши се по потреби.

Како се врши процена фер вредности (тј. вредносно усклађивање)?

Вредносно усклађивање, односно свођење **садашње** књиговодствене вредности на **фер вредност**, сагласно МРС 16 може се спровести на један од следећих начина:

- Прпорционалном корекцијом набавне вредности и исправке вредности, тако да садашња вредност буде једнака фер вредности, или

- Корекцијом само исправке вредности, на тај начин да набавна вредност остаје непромењена а исправка вредности се смањује.

Начин усклађивања треба одабрати у зависности од процењеног преосталог корисног века употребе средства, тј. да ли се задржава првобитна процена корисног века употребе или се мења.

Пример 1: Пропорционална корекција набавне и исправке вредности

Пољопривредно предузеће је на крају 2019. године извршило процену вредности трактора старог 6 година, при чему су познати следећи подаци:

1	Набавна вредност трактора	9.000.000
2	Редовни век употребе	10 година
3	Стопа амортизације	10%
4	Исправка вредности за 6 година ($10\% \times 9.000.000 \times 6$)	5.400.000
5	Књиговодствена неотписана вредност (1 - 4)	3.600.000
6	Процењена фер (тржишна) вредност 31.12.2019. год.	4.140.000
7	Ревалоризациона резерва (6 - 5)	540.000

Утврђена фер (тржишна) вредност на крају шесте године коришћења већа је за 15% од садашње књиговодствене вредности ($4.140.000 / 3.600.000 \times 100 = 15\%$). Према овом методу усклађивања, пропорционално се коригује (у овом случају повећава) и набавна и исправка вредности, што је приказано у следећој табели:

1	Набавна вредност: $9.000.000 + 15\% (1.350.000) =$	10.350.000
2	Исправка вредности: $5.400.000 + 15\% (810.000) =$	6.210.000
3	Садашња вредност (1 - 2) =	4.140.000

Повећање вредности трактора треба прокњижити, како би књиговодствено стање одговарало стварном. Илустрације ради, прокњижена је и амортизација за следећу годину.

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Опрема	023	1.350.000	
	Исправка вредности опреме	0294		810.000
	Ревалоризационе резерве	330		540.000
	<i>За извршену ревалоризацију</i>			
1а)	Трошкови амортизације	540	1.035.000	
	Исправка вредн. постројења и опреме	0294		1.035.000
	<i>Амортизација за 2020. годину</i>			

Првобитно процењени корисни век употребе није промењен, остао је 10 година, а преостали 4 године. Разлика је у износу амортизације који ће бити већи у наредне 4 године, и износиће 1.035.000 дин./годишње ($10.350.000 \times 10\% = 1.035.000$ дин., $1.035.000 \times 4$ године = 4.140.000 дин. → садашња вредност).

Пример 2: Коригује се само исправка вредности

По овом методу набавна вредност се не мења. Исправка вредности се коригује (у овом примеру смањује), тако да се књиговодствена (садашња) вредност своди на утврђену фер вредност.

Подаци су исти као у претходном примеру. Да би се извршило усклађивање, потребно је исправку вредности трактора смањити за 540.000 динара, после чега је стање следеће:

1	Набавна вредност трактора	9.000.000
2	Исправка вредности: 5.400.000 - 540.000 =	4.860.000
3	Садашња вредност (1 - 2) =	4.140.000

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
2)	Исправка вредности опреме	0294		(540.000)
	Ревалоризационе резерве	330		540.000
	<i>За извршену ревалоризацију</i>			
2а)	Трошкови амортизације	540	900.000	
	Исправка вредн. постројења и опреме	0294		900.000
	<i>Амортизација за 2020. годину</i>			

Набавна вредност је остала непромењена (9.000.000), док се садашња вредност повећала са 3.600.000 динара на 4.140.000 динара, тј. за 540.000 дин, управо за колико се смањила отписана вредност. Овим се садашња вредност изједначила са фер вредношћу. Ово значи да је, уз непромењену стопу амортизације од 10%, корисни век употребе продужен за 0,6 година:

$$9.000.000 \times 10\% = 900.000 \text{ дин.} \rightarrow \text{годишњи износ амортизације}$$

$$4.140.000 / 900.000 = 4,6 \text{ година}$$

Могуће је, и по овом методу, да се задржи првобитно утврђени век употребе од 10 година. Али, у том случају мора да се повећа стопа амортизације. Независно од тога који метод се примени, садашња књиговодствена вредност увек ће бити **иста, тј. једнака фер вредности (4.140.000 дин.)**. Избор између ове две варијанте ствар је професионалног просуђивања у сваком конкретном случају, тј. који се век отписа реалније прилагођава реалном веку употребе основног средства.

Може се десити да утврђена фер вредност буде мања од неотписане књиговодствене вредности. У том случају се књижење врши на истим контима, само на супротним странама.

Због тога је важно да се конто 330- *Ревалоризационе резерве* рашчлани аналитички за свако појединачно средство, како не би долазило до пребијања позитивних ефеката ревалоризације једног основног средства са негативним ефектима ревалоризације другог средства.

Објашњења књижења:

- 1) Опрема се повећала на левој/дуговној страни јер је активни konto. *Исправка вредности опреме* се такође повећала али на десној/потражној страни. Ради се о корективном конту, који се увек повећава на десној страни, а смањује на левој, дакле исто као пасивна conta. Међутим, *Исправка вредности* није пасивни konto, већ активни, али активни корективни (најчешће служи за смањење вредности основног conta) са којим се заједно посматра, тј. нема функцију као самосталан konto. Konto 330-*Ревалоризационе резерве* је део *Капитала* као сопственог извора средстава. Овде служи као равнотежа, јер када се повећају средства у активи морају да се за толико повећају и извори у пасиви. *Ревалоризационе резерве* су се у ствари повећале за нето ефекат ревалоризације, односно за ревалоризацију садашње вредности ($3.600.000 \times 15\% = 540.000$ дин). Пошто је пасивни konto повећава се на десној/потражној страни.
- 1а) Повећавају се *Трошкови амортизације* на левој/дуговној страни, јер се ради о расходима. Истовремено се повећава и *Исправка вредности опреме*, на десној страни, што смо претходно објаснили.
- 2) Имамо пример смањења *Исправке вредности опреме*. Претходно смо објаснили да се овај konto смањује на левој страни, али је уобичајено да се на левој страни овог conta ништа не књижи пре његовог затварања. Због тога је књижено на десној страни али као сторно (тј. црвени сторно, што значи да се одузима прокњижени износ). Ово је исто као да смо сторнирани износ прокњижили на левој страни:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
2)	Исправка вредности опреме Ревалоризационе резерве <i>За извршену ревалоризацију</i>	0294 330	540.000	540.000

Оба начина су исправна, књижите како вам више одговара, и на писменом се признају оба начина.

Напомена: Строго узевши, на konto 330- *Ревалоризационе резерве* требало би књижити само разлику између актуелног (текућег) повећања фер вредности имовине (који се књижи на конту 682-*Приходи од усклађивања вредности некретнина, постројења и опреме*), са *једне стране*, и признатих расхода по основу смањења вредности имовине утврђених у неком ранијем периоду (који су прокњижени на конту 582-*Обезвређење некретнина, постројења и опреме*).

На пример, на крају 2018. године проценом је утврђено да је фер вредност комбајна мања од књиговодствене за 100.000 дин, и то је прокњижено као расход на дуговну страну conta 582 (остала conta занемарујемо због једноставност). Потом је на крају 2019. године утврђено да је фер вредност већа од књиговодствене за 130.000 дин. На крају 2019. године се део повећања вредности у износу од 100.000 дин књижи као повећање прихода на потражну страну conta 682, а разлика од 30.000 дин се књижи на потражну страну conta 330, тј. као повећање ревалоризационих резерви. Међутим, с обзиром да је ово доста компликовано за разумевање и књижење, и није толико честа промена у пракси, одлучили смо да поступак поједноставимо и само користимо konto 330 (који потражује или дугује у зависности да ли се ради о повећању или смањењу фер вредност), што у суштини није погрешно.

3. ПРИБАВЉАЊЕ (ПОВЕЋАЊЕ) СТАЛНИХ СРЕДСТАВА

Прибављање односно повећање стања сталних средстава може се вршити на следеће начине:

- 1) изградња (подизање, узгој)⁷ основних средстава,
- 2) куповина основних средстава,
- 3) утврђивање вишкова и пријем основних средстава без накнаде,
- 4) ревалоризација вредности основних средстава (*више о овоме у делу II-2.*) и
- 5) прираст основног стада (*више о овоме у делу II-5.*)

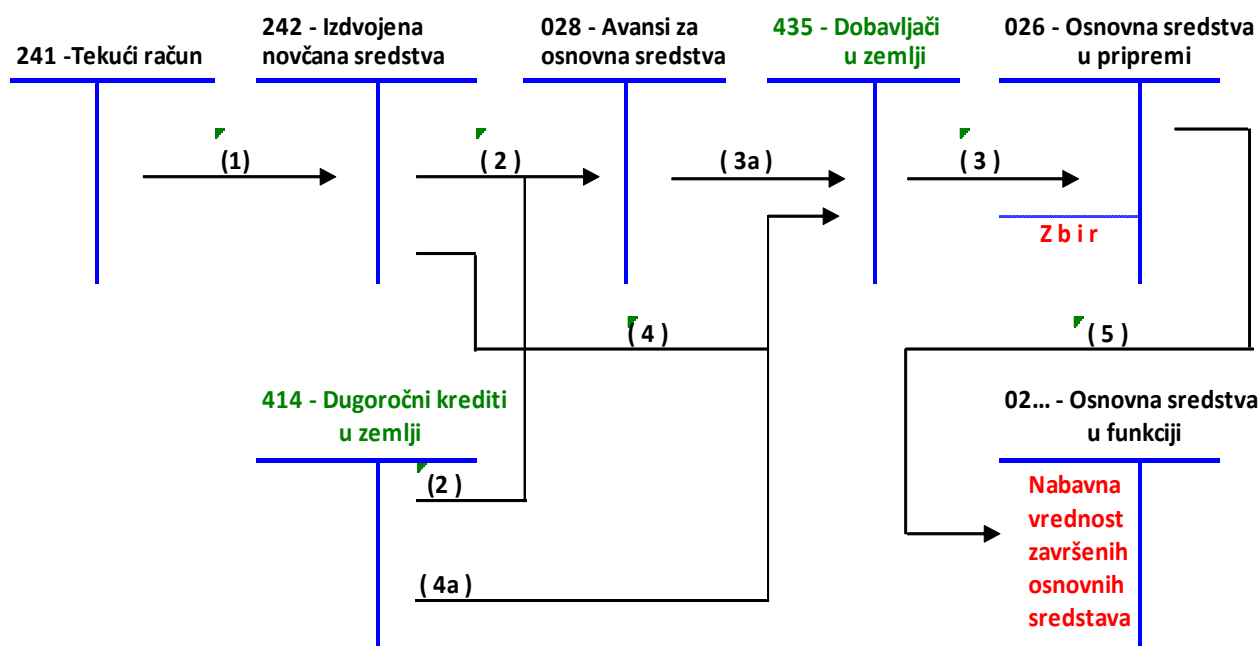
3.1. Изградња основних средстава

Грађевински објекти се најчешће прибављају и путем **изградње**, која може бити изведена:

- У сопственој режији – што је ређи случај, или
- Поверена **извођачу радова** (грађевинском предузећу).

У другом случају предузеће се појављује у улози инвеститора, који треба да обезбеди финансијска средства, надгледа радове и сл.. Пошто се по правилу ради о значајним износима, које предузеће тешко може обезбедити само из сопствених извора, а да при томе не угрози своју ликвидност, то се често узимају дугорочни кредити од банака. Предузећа често за потребе финансирања изградње издвајају део или сва новчана средства на посебан наменски рачун 242- *Издвојена новчана средства и акредитиви*. Извођач радова, у роковима који су уговорени са инвеститором, подноси привремене ситуације (обрачуна) за до тада обављене радове. По завршетку изградње врши се комисијски пријем објекта, о чему се саставља одговарајући записник. Након тога се књиговодствено затвара konto 026- *Грађевински објекти у припреми*, а сав износ учињених улагања у изградњу, пребацује на основни konto 022- *Грађевински објекти*. Овај износ представља **почетну вредност** објекта, која је у овом случају једнака цени коштања.

⁷ „Подизање“ се односи на вишегодишње засаде, а „узгој“ на основно стадо, што је обрађено у оквиру посебне наставне јединице 13-„*Рачуноводствено обухватање биолошких средстава*“.



Šema 3: Knjiženje izgradnje i nabavke sa montažom osnovnih sredstava

- (1) - Izdvajanje sopstvenih novčanih sredstava na poseban račun
- (2) - Isplaćeni avansi (iz sopstvenih sredstava i kredita)
- (3) - Ispostavljanje računa i privremenih situacija
- (3a) - Obračun datih avansa
- (4) i (4a) - Isplaćeni računi i situacije iz sopstvenih sredstava i/ili kredita
- (5) - Aktiviranje, tj. puštanje u upotrebu osnovnih sredstava

Схема II-3. Књижење изградње и набавке са монтажом основних средстава

Пример:

Пољопривредно предузеће у улози инвеститора гради складиште помоћних производа. За потребе финансирања изградње предузеће је узело кредит у износу од 110.000 дин. Банка директно врши уплате по фактурама извођача, тј. не пребацује новац на рачун инвеститора, а остатак финансира из сопствених средстава.

- 1) Предузеће је на посебан наменски рачун за инвестиције издвојило 176.000 дин.
- 2) Извођачу радова је исплаћен аванс у износу од 90.000 дин
- 3) Од извођача радова је примљена прва привремена ситуација на износ од 180.000 дин, на шта је зарачунат и ПДВ по општој стопи од 20% ($180.000 \times 0,20 = 36.000$ дин), што значи да је укупан износ фактуре 216.000 дин.
- 4) Извршена је исплата прве привремене ситуације, уз обрачун целокупног аванса и коришћење 40.000 дин кредита.
- 5) Примљена је коначна ситуација на 120.000 дин у нето износу, ПДВ је такође зарачунат ($120.000 \times 0,20 = 24.000 + 120.000 = 144.000$ – укупан износ фактуре).
- 6) Исплаћен је коначна ситуација, при чему је искоришћен остатак кредита од 70.000 дин ($110.000 - 40.000$), а разлика је плаћена из сопствених средстава.
- 7) Извршен је комисијски пријем и објекат је стављен у функцију

Књижење на контима (главна књига):

242- Издвојена новчана средства		241- Текући рачун		435- Добављачи у земљи	
1) 176000	90000 2)		176000 1)	4) 216000	216000 3)
	86000 4)		74000 6)	6) 144000	144000 5)
028- Аванси за грађев. објекте		414- Дугорочни кредити		270- ПДВ у примљене-ним фактурама	
2) 90000	90000 4)		40000 4)	3) 36000	
			70000 6)	5) 24000	
026- Основна средства у припреми		022- Грађевински објекти у функцији			
3) 180000	300000 7)	7) 300000			
5) 120000					
Σ 300000					

Збир главне књиге: Дугује: **1.286.000**

Потражује: **1.286.000**

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Издвојена новчана средства за инвестиције	242	176.000	
	Текући рачун	241		176.000
	<i>За пренос средстава на посебан рачун</i>			
2)	Аванси за основна средства	028	90.000	
	Издвојена новчана средства за инвест.	242		90.000
	<i>За исплаћен аванс извођачу радова</i>			
3)	Основна средства у припреми	026	180.000	
	ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа (20%)	270	36.000	
	Добављачи у земљи	435		216.000
	<i>За прву привремену ситуацију</i>			
4)	Добављачи у земљи	435	216.000	
	Аванси за основна средства	028		90.000
	Дугорочни кредити у земљи	414		40.000
	Издвојена новчана средства за инвест.	242		86.000
	<i>Исплата прве ситуације</i>			
5)	Основна средства у припреми	026	120.000	
	ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа	270	24.000	
	Добављачи у земљи	435		144.000
	<i>За другу привремену ситуацију</i>			
6)	Добављачи у земљи	435	144.000	
	Дугорочни кредити у земљи	414		70.000
	Текући рачун	241		74.000
	<i>Исплата друге ситуације</i>			
7)	Грађевински објекти	022	300.000	
	Основна средства у припреми	026		300.000
	<i>Пријем објекта у употребу</i>			
	Свега:		1.286.000	1.286.000

Објашњења:

Претходни пример изградње објеката је доста широк и обухватан (издвајање средстава на посебан рачун, узимање кредита, плаћање аванса и др.), како би обухватили што више потенцијалних варијанти које се могу појавити. Цео процес књижења је приказан на *схеми II-3*, само треба пажљиво пратити токове стрелица, односно књижења.

- 1) Предузеће је са свог текућег рачуна (241) пребацило део средстава на наменски рачун (242) за потребе финансирања инвестиције. Оба рачуна су активна, с тим да се „*Текући рачун*“ смањује (на десној-потражној страни), а „*Издвојена новчана средства*“ повећавају (на левој-дуговој страни). Промена је прокњижена у истом износу на дуговој и потражној страни.
- 2) Добављачу радова је унапред исплаћен део средстава (тј. уплаћен је аванс) и то са наменског рачуна (242). Оба рачуна су активна, с том да се „*Аванси за основна средства*“ повећавају (на левој страни), док се „*Издвојена новчана средства*“ смањују (на десној страни).
- 3) Конто 026-*Грађевински објекти у припреми* је техничког карактера и служи да се на њему „сакупљају“ сви трошкови који настају у вези са изградњом/набавком основног средства. Трошкови улагања у набавку књиже се превасходно на основу фактура добављача, или сличних докумената (нпр. царинских декларација). У оквиру фактура увек се појављује и порез на додату вредност (ПДВ)⁸. При томе се код улазних фактура појављује дуговни (улазни, позитивни) ПДВ из *групе 27*, а код излазних фактура које предузеће издаје приликом продаје производа, услуга, робе и свега осталог, појављује се ПДВ из *групе 47*, који представља обавезу по основу ПДВ-а (излазни, потражни, негативни). У фактури је увек посебно исказана основна вредност плус износ обрачунатог ПДВ-а (у нашем примеру: вредност изведених радова је 180.000 дин + ПДВ 20% 36.000 дин даје укупан износ фактуре 216.000 дин). Добављачима се увек плаћа цео износ фактуре, исто као што се од купаца наплаћује цео износ, тј. са ПДВ-ом. Конто 026 је по свом карактеру активни и повећава се на левој страни за вредност радова (180.000 дин), улазни ПДВ се повећава увек наравно на левој страни јер је активан конто (36.000 дин), док се добављачи такође повећавају за укупан износ фактуре, али на десној страни јер је пасиван конто (216.000 дин). Промена је прокњижена у истом износу на дуговним и потражним странама конта.
- 4) Добављачима (435) је плаћена претходна фактура (смањују се на десној страни јер су пасивни конто). Прво се обрачунавају тј. умањује претходно дати аванси 028 (смањују се на десној страни - активни конто), други део је из дугорочних кредита (414) који се повећавају (на потражној страни - пасивни конто), и остатак се плаћа са наменског рачуна (242) који се наравно смањује (на потражној страни - активни конто). Промена је прокњижена у истом износу на дуговним и потражним странама конта.
- 5) Ова промена је иста као промена 3) и нема потребе да се поново објашњава.

⁸ Порез на додату вредност (ПДВ) детаљно је обрађен у оквиру посебне наставне јединице, која ће ускоро бити обрађена. Овде још да напоменемо да постоје две стопе ПДВ-а: општа 20% и посебна 10%. Општа стопа се примењује код велике већине производа, основних средстава и на све услуге. Посебна стопа се примењује на релативно мали број производа од посебног значаја, у које спадају и производи примарне пољопривредне производње као и основни репроматеријали за пољопривреду. У оквиру задатих пословних промена увек је наглашено коју стопу треба применити.

- 6) Ова промена је врло слична промена 4) с тим да нема више аванса, тако да се плаћа преко кредита и текућег рачуна.
- 7) Ова промена означава коначан обрачун и завршетак градње објекта. Сабирају се сви трошкови градње/набавке који су „сакупљени“ на привременом контоу *026-Грађевински објекти у припреми* и збир се преноси на основни конто *022-Грађевински објекти у функцији*. Овај збир (300.000 дин), што се може видети горе и на „Т“ контима) представља почетну вредност (цену коштања) објекта. Видимо да ПДВ (50.000 дин) не улази у набавну вредност (цену коштања) основног средства које се гради или купује.

Овим је књижење изградње завршено, враћање кредита биће касније књижено (у практикуму је и то приказано због вежбања). Све промене су прокњижене у систематској и хронолошкој евиденцији, а промети ових књига се наравно морају слагати (1.286.000 дин).

3.2. Куповина основних средстава

Куповина је најчешћи начин прибављања основних средстава. Набавну вредност основног средства чине фактурна вредност и сви зависни трошкови набавке (царине, трошкови транспорта, осигурања, утовара, истовара, припреме локације, монтаже, пробног погона и др.). Ако процес набавке траје дуже (нпр. због монтаже, пробног погона, разних испитивања и сл.), или нису стигле све фактуре услед чега се не зна тачна набавна вредност, онда се користи привремени конто *026-Основна средства у припреми*. Када се основно средство пусти у употребу овај конто се „затвара“, а укупни трошкови набавке се прекњижавају на основни конто. Дакле, у овом случају важи напред приказани поступак (*схема II-3*)

Уколико се ради о једноставнијој куповини основног средства (поступак траје кратко, има само један добављач, нема монтаже и сл.), конто *026-Основна средства у припреми* не мора се користити. У том случају се све фактуре књиже непосредно на терет конта основних средстава у функцији (022, 270 / 435).

Приликом куповине **половног** основног средства појављује се проблем правилног дефинисања вредности по којој се средство укњижава. При томе важе следећа правила:

- набавну вредност основног средства представља набавна вредност добијена од добављача, под условом да је позната и већа од садашње, а ако то није случај утврђује се проценом;
- садашња вредност треба да буде једнака стварно плаћеном износу (фактурна вредност плус зависни трошкови набавке);
- исправка вредности се добија као разлика (тј. израчунава се) између набавне и отписане вредности, што значи да се, по потреби, коригује на више или на ниже, у односу на отписану вредност добијену од добављача.

Примери - куповина нових основних средстава:

- 1) Пољопривредно предузеће је купило нов комбајн чија вредност по фактура добављача износи 800.000 дин., на шта је зарачунат и ПДВ по општој стопи од 20%. Предузеће које је извршило транспорт и монтажу испоставило је фактуру на износ од 60.000 дин., ПДВ је 20%. Комбајн је пуштен у експлоатацију. Исплаћене су обавезе према добављачима.
- 2) Пољопривредно предузеће је купило нову приколицу за 400.000 дин, плус ПДВ 20%.

- 3) Пољопривредно предузеће је купило 3 хектара земљишта за 3.100.000 динара. Од надлежног пореског органа добијено је решење о порезу на пренос непокретности по стопи од 2,5% (приликом купопродаје или узимања у закуп земљишта ПДВ се не плаћа). Исплаћене су обавезе.
- 4) Предузеће је купило лиценцу за петогодишњу производњу сушених кајсија по цени од 550.000 динара. На овај износ је зарачунат ПДВ по општој стопи. Обавезе су измирене, и то 50% из кредита а 50% из сопствених средстава.
- 5) Предузеће је извршило реконструкцију складишта (инвестиционо одржавање) у вредности од 620.000 динара, по фактури извођача радова. На овај износ је зарачунат ПДВ по општој стопи. Обавезе су плаћене.

Књижење

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Основна средства у припреми ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа Добављачи у земљи "А" <i>Основна фактура за мешаону</i>	026 270 4351	800.000 160.000	960.000
1а)	Основна средства у припреми ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа Добављачи у земљи "Б" <i>Фактура за превоз и монтажу</i>	026 270 4352	60.000 12.000	72.000
1б)	Постројења и опрема Основна средства у припреми <i>Пуштање у употребу</i>	0230 026	860.000	860.000
1в)	Добављачи у земљи "А" Добављачи у земљи "Б" Текући рачун <i>Плаћање добављачима</i>	4351 4352 241	960.000 72.000	1.032.000
2)	Постројења и опрема ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа Добављачи у земљи <i>За купљену опрему</i>	023 270 435	400.000 80.000	480.000
3)	Основна средства у припреми Добављачи у земљи <i>Основна фактура за земљиште</i>	026 435	3.100.000	3.100.000
3а)	Основна средства у припреми Обавезе за порезе и друге дажбине <i>Решење о порезу</i>	026 482	77.500	77.500
3б)	Земљиште пољопривредно Основна средства у припреми <i>Пуштање у употребу</i>	020 026	3.177.500	3.177.500
3в)	Добављачи у земљи Обавезе за порезе и друге дажбине Текући рачун <i>Плаћање обавеза</i>	435 482 241	3.100.000 77.500	3.177.500
4)	Нематеријална имовина у припреми ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа Добављачи у земљи	015 270 435	550.000 110.000	660.000

<i>За купљену лиценцу</i>				
4а)	Добављачи у земљи	435	660.000	
	Дугорочни кредити у земљи	414		330.000
	Текући рачун	241		330.000
<i>Плаћање обавеза</i>				
5)	Основна средства у припреми*	026	620.000	
	ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа	270	124.000	
	Добављачи у земљи	435		744.000
<i>За извршену реконструкцију</i>				
5а)	Грађевински објекти	022	620.000	
	Основна средства у припреми	026		620.000
<i>Пренос у употребу</i>				
5б)	Добављачи у земљи	435	744.000	
	Текући рачун	241		744.000
<i>Плаћање обавеза</i>				
Свега:			16.856.500	16.856.500

*Инвестициона одржавања представљају капиталну инвестицију, повећавају набавну вредност основних средстава, и тиме најчешће продужавају њихов корисни век употребе. Насупрот томе, текућа одржавања (нпр. уградња резервних делова, ситније поправке и сл.) представљају текуће трошкове експлоатације, који се књиже на картице трошкова основних средстава у класи 9 и касније се распоређују на примаоце њихових услуга (о овоме ће бити више речи касније). Пошто имамо више фактура и то у дужем временском размаку, неопходно је користити технички conto 026- *Основна средства у припреми*. Остале промене не захтевају додатна објашњења.

Примери - куповина половних основних средстава

- 1) Пољопривредно предузеће је купило полован трактор са следећим књиговодственим подацима добијеним од добављача: набавна вредност 12.000.000 динара, отписана вредност 7.000.000 динара, садашња вредност 5.000.000 динара. Трактор је купљен по садашњој вредности, зарачунат је и ПДВ од 20%.
- 2) Предузеће је купило половну прскалицу за 170.000 динара, ПДВ је 20%. Према подацима добијеним од продавца набавна вредност приколице је 300.000 динара, а отписана 150.000 динара.
- 3) Претпоставимо да је прскалица из претходног примера купљена за 100.000 динара, остали подаци су исти.

Књижење

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Постројења и опрема	023	12.000.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	1.000.000	
	Исправка вредности опреме	0294		7.000.000
	Добављачи у земљи	435		6.000.000
<i>За купљену опрему</i>				
2)	Постројења и опрема	023	300.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	34.000	
	Исправка вредности опреме	0294		130.000

3)	Добављачи у земљи	435		204.000
	<i>За купљену опрему</i>			
	Постројења и опрема	023	300.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	20.000	
	Исправка вредности опреме	0294		200.000
	Добављачи у земљи	435		120.000
	<i>За купљену опрему</i>			

Објашњења:

- 1) ПДВ се мора обрачунати и код куповине половних основних средстава. У том случају се обрачунава на куповну цену, тј. на износ који је плаћен добављачу. У нашем примеру: $5.000.000 \times 0,20 = 1.000.000$ дин. С обзиром да је трактор купљен по садашњој вредности, исправка вредности је она која је добијена у подацима, тј. не мора се израчунавати.
- 2) ПДВ: $170.000 \times 0,20 = 34.000$ дин. Исправка вредности: $(300.000 + 34.000) - 204.000 = 130.000$ дин.
- 3) ПДВ: $100.000 \times 0,20 = 20.000$ дин. Исправка вредности: $(300.000 + 20.000) - 120.000 = 200.000$ дин.

У претходним променама нигде не пише да је извршено плаћање добављачима, и зато није ни књижено. То је генерално правило, „да се књижи само оно што је написано у тексту промене“. Исто важи и за наплату од купаца, и за сва друга плаћања/наплате.

3.3. Вишкови основних средстава и пријем без накнаде

Вишкови основних средстава, као и пријем без накнаде (поклон), нису честа појава у пољопривредним предузећима, али се могу десити. Вишкови се констатују пописом, редовним или ванредним. У случају вишка потребно је извршити процену тог основног средства, према тржишној вредности истог или сличног основног средства, узимајући у обзир преостали корисни век употребе. Вишкови се књиже у корист „осталих прихода“, конто 674- *Вишкови*.

Евентуални поклони (донације) основних средстава такође подлежу процени на бази тржишне вредности, било да се ради о новим или половним средствима. Књижење се такође врши преко „осталих прихода“, а прималац поклона је обвезник ПДВ-а, или пореза на пренос апсолутних права.

Примери:

- 1) Предузеће је примило плуг без накнаде (поклон) чија је набавна вредност 280.000 динара, а отписана 200.000 динара.
- 2) Пописом је на крају године утврђен вишак ситног инвентара у радионици са следећим процењеним вредностима:
 - набавна вредност..... 55.000 дин.
 - отписана вредност..... 30.000 дин.

Књижење

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Постројења и опрема	023	280.000	
	ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа*	270	16.000	
	Исправка вредности опреме	0294		200.000
	Остали непоменути приходи	679		80.000
	Добављачи у земљи	435		16.000
	<i>За пријем без накнаде</i>			
2)	Алат и инвентар са калкул. отписом	0250	55.000	
	Исправка вредности опреме	0294		30.000
	Вишкови	674		25.000
	<i>За утврђени вишак ситног инвентара</i>			

* ПДВ се обрачунава и код поклона основних средстава. Обрачунава се на садашњу (неотписану) вредност. У нашем примеру: $80.000 \times 0,20 = 16.000$ дин. За износ ПДВ-а формира се и фактура добављача, јер се ПДВ увек мора уплатити.

4. СМАЊЕЊЕ СТАЛНИХ СРЕДСТАВА

Смањење стања сталних средстава може да наступи услед:

- 1) продаје
- 2) расхоровањем,
- 3) уступањем основних средстава без накнаде,
- 4) утврђених мањкова,
- 5) амортизације основних средстава.

4.1. Продаја основних средстава

Функција основних средстава је да се користе у процесу репродукције за производњу готових производа и услуга, чијом се даљом продајом остварују редовни приходи. Међутим, дешава се да предузећа продају своја основна средства и то из различитих разлога (на пример: техничко-технолошка застарелост, економска неисплативост, прелазак на нову технологију, смањење производње итд.). С обзиром да се продаја основних средстава не сматра редовном активношћу предузећа, приходи који се остварују на овај начин спадају у групу „осталих“, а не редовних прихода.

Примери:

- 1) Продат је полован трактор за 400.000 динара. На овај износ је зарачунат и ПДВ по општој стопи. Књиговодствени подаци су следећи:
 - набавна вредност..... 1.100.000 дин.
 - отписана вредност..... 700.000 дин.
 - садашња вредност..... 400.000 дин.
- 2) Претпоставимо да је трактор из претходне промене продат за 520.000 дин. Купци су измирили своје обавезе.
- 3) Претпоставимо да је трактор из претходне промене продат за 300.000 дин.

Књижење

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Купци у земљи	204	480.000	
	Исправка вредн. постројења и опреме	0294	700.000	
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		80.000
	Постројења и опрема	023		1.100.000
	<i>За продају основних средстава</i>			
2)	Купци у земљи	204	624.000	
	Исправка вредн. постројења и опреме	0294	700.000	
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		104.000
	Постројења и опрема	023		1.100.000
	Добици од продаје осн. средстава	670		120.000
	<i>За продају основних средстава</i>			
2а)	Текући рачун	241	624.000	
	Купци у земљи	204		624.000
	<i>По изводу бр...</i>			
3)	Купци у земљи	204	360.000	
	Исправка вредн. постројења и опреме	0294	700.000	
	Губици по основу продаје осн. средстава	570	100.000	
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		60.000
	Постројења и опрема	023		1.100.000
	<i>За продају основних средстава</i>			

Објашњења:

- 1) Приликом продаје основних средстава (и свега осталог- производа, робе, услуга) обрачунава се излазни ПДВ (тј. обавезе по основу ПДВ-а) у *групи 47*. Увек се ПДВ обрачунава на продајну цену ($400.000 \times 0,20 = 80.000$ дин). Значи да ће укупна вредност излазне фактуре према нашем купцу бити 480.000 дин (400.000 продајна цена плус 80.000 ПДВ).
- 2) Када се прода по цени већој од садашње остварују се наравно добиици (тј. ванредни/остали приходи) из групе 67.
- 3) Овде је супротно, тј. остварени су губици (тј. ванредни/остали расходи) из групе 57. Само је код промене 2) написано да су потраживања од купаца наплаћена, и то је наравно прокњижено.

4.2. Расходовање, мањкови и уступање без накнаде

Предузећа могу да расходују основна средства због њихове техничке превазиђености, нефункционалности, промене производног програма и сл. Ако се врши евентуална накнадна продаја расходованог средства, неопходно је обрачунати и ПДВ на продајну вредност. Мањкови се констатују пописом, а књиже се на терет одговорног лица или на терет расхода предузећа. Код мањкова и уступања основних средстава без накнаде, такође се мора обрачунати ПДВ на неотписану вредност.

Примери:

- 1) Расходован је сетвоспремач чија је набавна вредност 880.000 дин. Сетвоспремач је отписан у целини.
- 2) Расходована је приколица чија је набавна вредност 390.000 динара, а отписана 305.000 динара.
- 3) Предузеће је расхатовало камион набавне вредности 22.000.000 динара и отписане 16.000.000 динара. Вредност остатака расхатованог камиона износи 900.000 динара.
- 4) Инвентарисањем је утврђено да недостаје једна дрљача. Набавна вредност машине је 410.000 динара, а отписана 250.000 динара. Обрачунат је и ПДВ по општој стопи ($410.000 - 250.000 = 160.000 \times 20\% = 32.000$ дин). Мањак се књижи на терет одговорног лица, које је уплатило мањак у готовом.
- 5) Претпоставимо да се мањак из претходног примера књижи на терет предузећа.
- 6) Уступљен је без накнаде путнички аутомобил, чија је набавна вредност 1.200.000 динара а отписана 670.000 динара. ПДВ је 20%.

Књижење

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Исправка вредн. постројења и опреме Постројења и опрема <i>Расхатоване опреме</i>	0294 023	880.000	880.000
2)	Исправка вредн. постројења и опреме Губици по основу расхатоване опреме Постројења и опрема <i>Расхатоване опреме</i>	0294 570 023	305.000 85.000	390.000
3)	Исправка вредн. постројења и опреме Губици по основу расхатоване Резервни делови Постројења и опрема <i>За расхатоване опреме</i>	0294 570 102 023	16.000.000 5.100.000 900.000	22.000.000
4)	Потраживања од запослених Исправка вред. постројења и опреме Обавезе за ПДВ по општој стопи Постројења и опрема <i>За мањак опреме</i>	221 0294 470 023	192.000 250.000	32.000 410.000
4а)	Благајна Потраживања од запослених <i>За уплату у готовом</i>	243 221	192.000	192.000
5)	Мањкови Исправка вредн. постројења и опреме Обавезе за ПДВ по општој стопи Постројења и опрема <i>За мањак опреме</i>	574 0294 470 023	192.000 250.000	32.000 410.000
6)	Капитал Исправка вредн. постројења и опреме Обавезе за ПДВ по општој стопи Постројења и опрема <i>За уступање без накнаде</i>	300 0294 470 023	636.000 670.000	106.000 1.200.000

Објашњења:

- 1) На мањак се мора увек обрачунати ПДВ, како би се спречиле злоупотребе. Слично је и са уступањем без накнаде.

4.3. Амортизација основних средстава

Амортизација у суштини представља трошак сталних средстава. Основна средства постепено преносе своју вредност на нове производе и услуге, у току свог корисног века употребе. То се дешава управо путем амортизације, која представља део вредности основних средстава који је пренет на нове производе. Реализацијом производа амортизација прелази из натуралног у новчани облик. Сврха обрачуна амортизације је да се стална средства, по истеку века употребе, **замене новим средствима**.

Треба разликовати појам амортизације од појма „**отписивања** средстава“. Амортизација је трошак основних средстава, док отпис представља књиговодствено-технички поступак обрачуна и књижења трошкова амортизације, путем којег се усклађује књиговодствена са стварном вредношћу основних средстава.

Обрачун амортизације мора тако да буде организован да омогућава састављање финансијских извештаја (биланса) у складу са МРС⁹/МСФИ¹⁰, као и утврђивање пореза на добит предузећа у складу са пореским прописима. Због тога, правна лица треба да врше два одвојена обрачуна амортизације:

- за **рачуноводствене** сврхе - у складу са МРС/МСФИ, за потребе састављања биланса успеха и;
- за **пореске** сврхе - у складу са пореским прописима, за потребе састављања пореског биланса.

Често се поставља питање: “Да ли пореске стопе амортизације могу да се прихвате и за рачуноводствене сврхе?”. Одговор на то питање је **негативан**, јер пореске стопе амортизације не омогућавају испуњење захтева МРС. Изузетак су нематеријална улагања (*група 01*), код којих се признаје иста стопа и за рачуноводствену и за пореску амортизацију.

Пореска амортизација признаје се као расход у **Пореском билансу**, а амортизација према МРС као расход у **Билансу успеха**.

Ми се у оквиру предмета Рачуноводство превасходно бавимо и књижимо амортизацију обрачунату за рачуноводствене сврхе, тј. **540/029(039)**. Амортизација за пореске сврхе се не књижи.

4.3.1. Обрачун амортизације за рачуноводствене сврхе

Према МРС, који се наравно примењују и у нашој земљи, предузеће самостално процењује корисни век употребе својих средстава, и на основу тога, у зависности од одабраног метода амортизације, утврђује стопу амортизације.

⁹ МРС – Међународни рачуноводствени стандарди (International Accounting Standards - IAS).

¹⁰ МСФИ – Међународни стандарди финансијског извештавања (International Financial Reporting Standards – IFRS).

Корисни век употребе се изражава као временски **период** у којем се очекује да ће правно лице користити средство или као **количина** производа које правно лице очекује да произведе тим средством. Свако предузеће треба да утврди стопе и метод амортизације у складу са својим специфичностима и начином коришћења конкретног средства, односно у складу са политиком управљања средствима.

Дакле, **најзначајнија новина** коју је донела непосредна примена МРС, са аспекта обрачуна амортизације, јесте захтев да предузећа самостално процењују корисни век употребе својих средстава, и на основу тога стопе амортизације.

У наставку текста најпре указујемо на средства која подлежу и која не подлежу обрачуну амортизације, а затим на елементе обрачуна амортизације, које чине:

- износ који се амортизује;
- амортизациони период;
- корисни век употребе;
- стопа амортизације;
- методе амортизације.

Средства која подлежу амортизацији

Амортизација се обрачунава за **материјална и нематеријална стална средства**. То су средства која испуњавају следеће услове:

- 1) користе се у производњи производа или испоруци роба и услуга, или за изнајмљивање другима;
- 2) имају ограничен век употребе (сматра се да земљиште нема);
- 3) користе се дуже од једног обрачунског периода.

Средство које испуњава наведене услове подлеже обавези обрачуна амортизације, осим уколико предузеће рачуноводственом политиком не одреди другачије. Наиме, стандарди су засновани на општем **начелу материјалности**.

Предузеће може рачуноводственом политиком да дефинише одређени износ као критеријум за признавање сталних средстава. У том случају, сва средства чија је набавна вредност испод утврђеног критеријума не признају се као стална средства, што значи да се и не укључују у обрачун амортизације.

Међутим, у обрачун пореске амортизације укључују се само средства чија је појединачна набавна цена, у време набавке, **већа од просечне бруто зараде** по запосленом у Републици Србији.

У складу са МРС 16, понекад је адекватно да се саберу појединачне „безначајне” ставке као што су алати, калупи и сл., па да се на збирну вредност примене утврђени критеријуми. Ово се односи на случај када предузеће има већи број средстава чија је појединачна набавна вредност релативно мала, а збирна вредност је материјално значајна.

Обрачуну амортизације подлежу следећа средства, која су рачуноводственом политиком предузећа призната као стална:

- 1) нематеријална улагања са коначним веком трајања;
- 2) грађевински објекти;
- 3) постројења и опрема.

Средства прибављена путем уговора о финансијском лизингу такође подлежу обрачуну амортизације.

Код пословног (оперативног) лизинга који представља класичан закуп, који је уређен Законом о облигационим односима, а не Законом о финансијском лизингу, обрачун амортизације врши давалац лизинга односно закуподавац, јер и даље средства која су дата у закуп води у својим пословним књигама.

Средства која не подлежу амортизацији

Земљиште- према МРС 16 земљиште има неограничени корисни век трајања и због тога се не амортизује, односно земљиште је неуништиво и неистрошиво, у нормалним условима експлоатације уз одређене изузетке - нпр. каменоломи.

Биолошка средства (шуме, вишегодишње засади и основно стадо)- у складу са МРС 41–*Пољопривреда*, биолошка средства одмеравају се приликом почетног признавања и на датум сваког биланса стања по фер вредности умањеној само за процењене трошкове продаје. Према МРС 41, постоји генерална претпоставка да се фер вредност биолошког средства може поуздано утврдити. Међутим, та претпоставка се евентуално може оспорити приликом почетног признавања биолошког средства за које тржишне вредности нису доступне и поуздане. У таквом случају, биолошко средство треба вредновати по набавној вредности (односно цени коштања) умањеној за евентуалну исправку вредности и обезвређивање.

Према томе, када постоји могућност поуздане процене фер вредности на датум састављања биланса стања, биолошка средства се вреднују по фер вредности, с тим да се амортизација не обрачунава, као ни евентуално обезвређивање. Ако не постоји могућност поуздане процене, биолошка средства се вреднују по набавној вредности (односно цени коштања), у складу са МРС 2 – *Залихе*, а амортизација се обрачунава у складу са МРС 16 (*ово је већ објашњено у лекцији 13-Биолошка средства*).

Стална средства трајне вредности - уметничка дела, споменици културе, скулптуре и друга средства која временом не губе вредност.

Стална средства у припреми - амортизациони период почиње од момента када је средство расположиво за коришћење, што значи да обрачуну амортизације не подлежу некретнине, постројења и опрема у припреми, као и нематеријална улагања у припреми.

Goodwill - такође се не амортизује.

Износ који се амортизује (основица за амортизацију)

Износ који се амортизује тј. основица за обрачун амортизације током процењеног корисног века употребе утврђује се као разлика између набавне вредности (или цене коштања) и резидуалне (преостале, ликвидационе) вредности.

Основица (О) = Набавна вредност/цена коштања (Vn) – Резидуална вредност (Vo)

Набавна вредност/цена коштања - објашњено у оквиру почетног вредновања основних средстава- *лекција 12-Вредновање основних средстава*.

Резидуална (преостала) вредност – је вредност основног средства на крају века експлоатације, након одбијања процењених трошкова крчења, рушења, демонтажа и сл. Посебно је важна код основног стада (кланична вредност) и вишегодишњих засада (вредност дрвне масе), али се за њих амортизација не обрачунава (осим по изузетку) пошто се ради о биолошким средствима.

Износ који се амортизује у зависности од усвојене рачуноводствене политике накнадног вредновања, која може бити:

- 1) модел набавне вредности или
- 2) модел ревалоризације (фер вредности).

(Ови модели су објашњени у оквиру лекције 12- Вредновање основних средстава).

За некретнине, постројења и опрему који се вреднују по моделу набавне вредности, основицу за обрачун амортизације чини њихова **набавна вредност**, евентуално умањена за резидуалну вредност.

За некретнине, постројења и опрему који се вреднују по моделу ревалоризације, основицу за обрачун амортизације чини **ревалоризована набавна вредност**, добијена у поступку процене (тј. утврђивања фер вредности).

Амортизациони период

Амортизациони период је период од почетка до престанка обрачуна амортизације средства.

Дакле, као и до сада, амортизација ће се вршити након стављања средства у употребу, односно од момента када је расположиво за употребу, и то:

- 1) ако је средство стављено у употребу у периоду од 1. до 15. у месецу, обрачун амортизације почиње од тог месеца;
- 2) ако је средство стављено у употребу у периоду од 16. до краја месеца, обрачун амортизације почиње од почетка наредног месеца.

Амортизација средства престаје када се оно искњижи. Ово је новина, јер се од предузећа захтева да средство амортизује све до његовог искњижавања, чак и ако се у том периоду не користи. Изузетно, ако предузеће примењује функционални метод амортизације, трошак амортизације може да буде нула у периодима када нема производње.

Корисни век употребе

Утврђивање корисног века употребе је предуслов за одређивање стопе амортизације, а исказује се као:

- 1) временски период у којем се очекује да ће правно лице користити средство, или
- 2) број производа или сличних јединица, које правно лице очекује да ће произвести тим средством.

Корисни век употребе утврђује се проценом. Процена корисног века употребе питање је професионалног просуђивања на основу искуства предузећа са сличним средствима у претходном периоду. Процена корисног века у великој мери зависи од пословне политике предузећа у вези са набавком и трошењем конкретних средстава. Наиме, корисни век употребе за конкретно средство у конкретном предузећу није исто што и економски век употребе.

Концепт амортизације на основу корисног века употребе подразумева да два предузећа исто основно средство амортизују у различитом временском периоду и применом различитих амортизационих стопа, ако је процењени корисни век употребе различит.

Корисни век употребе постројења и опреме треба повремено преиспитати, и ако су настале значајне промене, треба прилагодити стопу амортизације за текући и будуће периоде. Корисни век употребе посебно треба преиспитати у следећим околностима:

- ако су току године извршена додатна улагања у средство, којима је продужен корисни век употребе;
- ако је у току године дошло до обезвређивања (физичког оштећења, квара и сл.) средства, чиме је скраћен корисни век употребе;
- ако у складу са новом пословном политиком, предузеће планира отуђење средства у скоријем периоду;
- ако су наступиле технолошке промене или промене на тржишту.

Дакле, на предузећу је да процени да ли су наступиле околности које мењају првобитно процењени корисни век употребе, и да ли је потребно прилагодити стопе амортизације.

Методe амортизације

Према параграфу 62. МРС 16, за обрачун амортизације могу се користити следећа три метода:

- 1) пропорционални (линеарни) метод – метод једнаких годишњих квота (износа) амортизације у процењеном веку трајања, који има за резултат константан трошак током његовог корисног века трајања;
- 2) дегресивни метод – метод опадајућих годишњих квота у процењеном веку трајања који има за резултат опадајући трошак амортизације током корисног века трајања средства; и
- 3) функционални метод – метод који се заснива на очекиваном коришћењу или учинку средства.

Међународним рачуноводственим стандардима (МРС) није, дакле, предвиђена могућност примене прогресивне временске амортизације.

За обрачун некретнина, постројења и опреме може се одабрати један од три наведена метода. То је начелно, могуће и за нематеријална улагања. Међутим, према *МРС 38– Нематеријална имовина*, за обрачун амортизације нематеријалних средстава најприкладнији је **пропорционални** метод.

Пример: Обрачуна амортизације ако се средства вреднују по моделу „**набавне вредности**“

Ред. бр.	Назив	Набавна вредност (основица за амортизац.)	Исправка вредности претходних година	Стопа амортизације (%)	Број месеци коришћења	Износ Амортизације
1	2	3	4	5	6	7 (3x5x6/12)
1	Управна зграда	20.000.000	12.500.000	2,5	12	500.000
2	Трактор ИМТ-549	450.000	120.000	10,0	12	45.000
3	Рачунар	40.000	25.000	25,0	6	5.000
	Укупно					550.000

Књижење:

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1	Трошкови амортизације Исправка вредности грађевинских објеката	540 0292	550.000	500.000

1a	Исправка вредности постројења и опреме <i>За обрачунату амортизацију</i>	0294		50.000
	ОТ управе	9420	505.000	
	Трактори	9220	45.000	
	Рачун за преузимање трошкова <i>Пренос трошкова у класу 9 (II фаза)</i>	902		550.000

Напомена: Промена (1a) се односи на пренос трошкова на одговарајуће место трошкова у погонско књиговодство. То је II фаза књижења трошкова о којој се касније детаљно говори, а овде је приказана због комплетности и исправности књижења.

Дакле, на место трошкова ОТ управе преносе се трошкови амортизације управне зграде и рачунара који користи управа (500.000 + 5.000), док на место трошкова Трактори иду трошкови амортизације трактора ИМТ-549 (45.000).

Пример обрачуна и књижења амортизације када се средства вреднују по моделу „ревалоризације (фер вредности)”, приказан је и објашњен у лекцији 12-Вредновања основних средстава. Књижење је исто у оба случаја, али је разлика у начину обрачуна и висини трошкова амортизације.

4.3.2. Обрачун амортизације за пореске сврхе

Обрачун амортизације за пореске сврхе је потпуно независан од обрачуна за рачуноводствене сврхе. Амортизација, као врста пословних расхода, утиче на пореску основицу за утврђивање пореза на добит предузећа. Због тога је законодавац прописао прецизан начин утврђивања амортизације за пореске сврхе, и то:

- Законом о порезу на добит предузећа и
- Правилником о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе.

Још једном наглашавамо да се пореска амортизација признаје се као расход у Пореском билансу, а амортизација према МРС као расход у Билансу успеха.

У обрачун пореске амортизације укључује се следећа стална имовина:

1) **материјална средства** која испуњавају следећа два услова:

- век трајања дужи од годину дана, и
- појединачна набавна цена у време набавке већа од просечне бруто зараде по запосленом у Републици Србији, према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике;

2) **нематеријална средства** – сва, независно од вредности и века употребе.

Стална средства која подлежу пореској амортизацији разврстана су у **пет група** са следећим амортизационим стопама:

- I група – 2,5%** (углавном грађевински објекти, тј. непокретности)
- II група – 10%** (виногради, воћњаци,...и сва нематеријална улагања)
- III група – 15%** (хладњаче, камиони и приколице, машине за чишћење житарица...)
- IV група – 20%**
- V група – 30%** (аутомобили за изнајмљивање или лизинг и такси возила, трактори, основно стадо...)

Обрачун амортизације непокретности – I група

За **I групу** (тј. непокретности) мора се примењивати метод **пропорционалне** амортизације, стопа је 2,5%, основица је набавна вредност, обрачун се врши за свако средство посебно.

Код обрачуна амортизације непокретности за пореске сврхе важи само модел набавне вредности, али не и модел фер вредности. То значи, да предузећа која за рачуноводствене потребе вреднују непокретност по фер вредности, при обрачуна пореске амортизације за основицу **не** могу узети фер вредност, него само набавну вредност на дан 31. децембра односне године.

Обрачун амортизације непокретности за 2019. годину – I група

Ред. број	Назив	Основица за амортизацију (набавна вредност)	Стопа амортизације (%)	Број месеци коришћења	Износ амортизације
1	2	3	4	5	6 (3x4x5/12)
1	Управна зграда	63.000.000	2,5	12	1.575.000
2	Штала за краве	4.500.000	2,5	12	112.500
3	Складиште за кукуруз	2.500.000	2,5	6	31.250

Обрачун амортизације за групе II - V

За остале **групе (II – V)** примењује се **дегресивни** метод. При том се обрачун врши збирно по групама, а не за појединачна основна средства. Основицу за амортизацију ових група средстава у првој години чини набавна вредност, а у наредним годинама неотписана вредност.

Обрачун амортизације за 2019. годину – групе II – V

Број групе	Почетни салдо групе	Прибављена средства која се стављају у употребу	Отуђена средства током године	Неотписана вредност (основица)	Стопа амортизације (%)	Износ Амортизације	Неотписана вредност на крају године
1	2	3	4	5 (2+3-4)	6	7 (5x6)	8 (5-7)
II	8.000.000	6.000.000	4.000.000	10.000.000	10,0	1.000.000	9.000.000
III	5.000.000	3.000.000	2.000.000	6.000.000	15,0	900.000	5.100.000
IV	700.000	0	300.000	400.000	20,0	400.000 *	0
V	2.000.000	300.000	2.900.000	-	30,0	-	-

* Напомена: Просечна бруто зарада у децембру 2019. године износила је 82.257 дин, што значи да је **пет** просечних зарада 411.285 динара. Износ амортизације за IV групу применом прописане стопе од 20% износи 80.000 дин. У том случају крајњи салдо групе износи 320.000 дин (400.000-80.000), што је мање од пет просечних бруто зарада. Због тога се целокупан салдо групе у износу од 400.000 дин признаје као расход амортизације у пореском билансу, па је салдо те групе једнак нули.

Видимо да је поступак обрачуна пореске амортизације знатно поједностављен, јер се врши збирни обрачун за групу, а број група је вишеструко умањен. Применом прописаних стопа на садашњу вредност, која је сваке године мања за износ амортизације из претходне године, добија се практично **дегресивни** метод обрачуна.

5. БИОЛОШКА СРЕДСТВА

Биолошка средства, у складу са *МРС 41 – Пољопривреда*, јесу живе животиње и биљке. Треба правити разлику између основних (вишегодишњих) и обртних биолошких средстава. Основна биолошка средства евидентирају се на рачунима 030-Шуме, 031-Вишегодишњи засади и 032-Основно стадо.

Пољопривредна делатност подразумева управљање неког правног лица биолошком трансформацијом биолошких средстава ради продаје, у пољопривредне производе или у допунска биолошка средства. Према МРС 41, пољопривредна делатност не обухвата активности којима се не управља способношћу биолошке трансформације коју имају живе животиње. То је, на пример, риболов на океану, који се не сматра пољопривредном делатношћу, јер се тим процесом не управља.

Биолошка средства **вреднују** (процењују, билансирају) приликом почетног признавања и на датум сваког биланса стања **по фер вредности** умањеној за процењене трошкове продаје. Фер вредност је у ствари тржишна вредност на референтном активном тржишту.

Изузетак су случајеви где се фер вредност не може поуздано утврдити, тј. када не постоји активно тржиште, а алтернативни начини процене нису довољно поуздани. У таквом случају, биолошко средство треба одмеравати по набавној вредности (односно цени коштања) умањеној за кумулирану исправку вредности (амортизацију). То је углавном случај са новоподигнутим вишегодишњим засадама, који се почетно вреднују по укупним трошковима (цени коштања)

Дакле, према МРС-41 претпоставка је да се фер вредност биолошког средства може поуздано одмеравати, може се оспорити само код почетног признавања биолошких средстава, за која тржишно утврђене цене или вредности нису доступне, и за које се утврди да су алтернативне процене фер вредности непоуздане.

С обзиром да се биолошка средства примарно вреднују по фер вредности, то значи да се не врши њихово амортизовање, већ се књиговодствена вредност проценом своди на фер (тржишну) вредност. Међутим, у случају када се биолошка средства вреднују по набавној вредности, јер не постоји могућност поузданог утврђивања фер вредности, амортизација ових средстава редовно се обрачунава и књижи.

5.1. Шуме и вишегодишњи засади

У вишегодишње засаде (*конто 031*) спадају воћњаци, виногради, хмељарници, декоративно и брзорастуће дрвеће. Улагања у подизање вишегодишњих засада убрајају се у инвестициона улагања. Вредност пољопривредног земљишта на коме се засад налази, не укључује се у вредност засада, већ се исказује посебно *020– Земљиште*.

У пољопривреди се најчешће у сопственој режији подижу вишегодишњи засади, односно узгаја основно стадо. У том случају се основна средства почетно вреднују по цени коштања (набавка садница, трошкови рада, коришћења механизације, неге, заштите,

подизања наслона итд.)¹¹. Примењује се, дакле, трошковни принцип вредновања (тј. по **цени коштања**) коју чине: припрема земљишта за садњу, ђубрење, одводњавање и наводњавање, набавка и садња садница, трошкови рада, коришћења механизације, неге, заштите, подизања наслона, ограда итд. Обично се у класи 9 отвара одговарајуће **место трошкова** на коме се евидентирају сви трошкови настали у току подизања вишегодишњег засада. По окончању подизања засада врши се његово активирање, задужевањем основног конта вишегодишњих засада.

Пример – подизања засада:

Пољопривредно предузеће подиже засад јабука у сопственој режији. Укупни трошкови који су настали у току двогодишњег периода подизања износе 10.000.000 дин, што показује збир конта места трошкова 975- *Подизање засада јабука*, које је за те потребе отворено у оквиру слободне групе 97. Период подизања је завршен и треба извршити активирање (укњижавање) новог основног средства.

975 - Подизање засада јабука

4.500.000
1.600.000
450.000
150.000
2.250.000
600.000
450.000
10.000.000

Књижење

Ред. Број	О П И С	Позив	И з н о с	
			Дугује	Потражује
1)	Вишегодишњи засади	031	10.000.000	
	Приходи од активирања учинака за сопствене потребе	621		10.000.000
	<i>за пуштање воћњака у експлоатацију</i>			
1а)	Трошкови продатих производа	980	10.000.000	
	Подизање засада јабука	975		10.000.000
	<i>затварање МТ у погонском књиговодству</i>			

Може се приметити да је књиговодствени поступак сличан књижењу завршетка било које друге производње, односно продаје производа. Уместо конта купаца појављује се конто 031, а уместо прихода од продаје (614) конто 621- *Приходи од активирања учинака* за сопствене потребе. Овде се ради о тзв. инвестиционој потрошњи, тј. предузеће своје производе активира (улаже) у сопствена основна средства. Дакле, не продаје их већ их користи за повећавање основних средстава. Овакво активирање учинака за сопствене потребе (у сопствена основна средства) је управо карактеристично за пољопривреду, о чему ће бити речи и код прираста основног стада.

¹¹ Ово значи да се у пракси најчешће користи поменути изузетак када се не може поуздано проценити почетна фер (тржишна) вредност биолошког средства.

Промена *1a*) представља затварање места трошкова у погонском књиговодству, о чему ће касније бити више речи. У погонском књиговодству, конто 975 (МТ на коме су евидентирани трошкови подизања засада) кореспондира директно са контом 980, тј. прескаче се конто 960- *Производи у складишту*. То је логично, јер се засад и не складишти (овакво књижење имамо и код шећерне репе, това свиња и свих других производа који се не складиште).

С обзиром на то да се шуме и вишегодишњи засади примарно вреднују по фер вредности умањеној за процењене трошкове продаје (осим наведеног изузетка подизања засада), то подразумева да се не врши амортизовање ових средстава, већ се њихова књиговодствена вредност своди на фер вредност умањену за процењене трошкове продаје.

Током периода коришћења воћњака и винограда, њихова вредност због века трајања постепено се смањује. У том смислу, сва улагања у ове засаде, којима се не повећава њихов капацитет, не побољшава квалитет или не продужава век употребе, спадају у текуће трошкове пословања. Вишегодишњи засади, односно сва биолошка имовина, немају трошкове инвестиционог одражавања.

5.2. Основно стадо

Основно стадо представља специфичну врсту основних средстава карактеристичну за пољопривредна предузећа. Обухвата радну, приплодну и спортску стоку, укључујући и сточни подмладак. Стока у тову представља обртно стадо, односно обртна средства предузећа.

Основно стадо се процењује приликом прибављања и почетног признавања по фер (тржишној) вредности, умањеној за трошкове продаје. За основно стадо се увек може поуздано утврдити фер вредност, укључујући и почетно признавање, јер постоји позната тржишна цена стоке. За те потребе се могу користити и подаци СТИПС-а (Систем тржишних информација пољопривреде Србије), који су увек доступни на интернету. То значи да претходно пописивани изузетак ко подизања вишегодишњих засада, не важи за основно стадо.

Напомињемо да се не врши обрачун амортизације ни код основног стада из истих разлога који су назначени уз дати коментар код шума и вишегодишњих засада. Приликом састављања финансијских извештаја уз годишњи рачун, треба књиговодствену вредност основног стада свести на фер или тржишну вредност што не би требао да буде проблем јер постоји активно тржиште за та средства.

Ипак, ако не постоји активно тржиште, или се из неких других разлога биолошка средства (шуме, вишегодишњи засади и основно стадо) вреднују по набавној вредности, онда се **амортизација** редовно обрачунава и књижи (540 / 039).

Важнији обрачуни и књижења везани за основно стадо

Евиденција о основном стаду је доста обимна и детаљна. Неопходно је одвојено пратити не само поједине врсте стоке, већ и поједине категорије у оквиру њих (нпр. телад до 2 месеца, телад до 6 месеци, јунице 6-12 месеци, јунице 12-24 месеца, краве музаре). Основну оперативну евиденцију представљају „**листови стоке**“ на којима се детаљно бележе сви натурални и вредносни подаци о почетном стању, улазу и излазу по појединим категоријама у току године. Такође је неопходно у погонском књиговодству, на посебним

местима трошкова, одвојено пратити трошкове настале у вези са појединим врстама и категоријама стоке (храна, простирка, лекови, рад, услуге итд.).

Неопходно је детаљно пратити све **промене основног стада** у току обрачунског периода. Постоји више начина повећања и смањења основног стада, од којих су нека више а нека мање значајна.

Повећање вредности основног стада настаје по основу:

- Набавка основног стада – у набавној вредности треба да буде исказан број купљених грла, укупна тежина и укупна вредност на бази цене живе ваге по једном килограму.
- Приплод основног стада (телад, прасад, јагњад и др.) – вредност приплода израчунава се на основу тежине приплода и цене приплођеног грла по 1 kg.
- Превођење из других категорија – нпр. из категорије телад у категорију јунади.
- Прираст основног стада – повећање тежине основног стада, односно вредности.
- Вишак по попису – евидентира се након усклађивања стања по попису са књиговодственим стањем.
- Ревалоризација – у смислу усклађивања са фер (тржишном) вредношћу.

Смањење вредности основног стада може наступити услед:

- Продаја основног стада,
- Угинуће основног стада,
- Принудно клање основног стада,
- Превод у другу категорију или тов,
- Мањкови по попису,
- Смањења цена стоке.

Напред наведене промене везане за основно стадо (повећања и смањења) најчешће се одвијају у континуитету, тако да је тешко обезбедити релевантне податке за њихово књижење. Због тога се, по правилу, у пракси највећи број промена у вези са одређеном врстом основног стада књижи на основу обрачуна који се саставља на крају обрачунског периода.

На крају обрачунског периода **пописом** се утврђује стварно стање стоке.

Утврђивање и књижење прираста основног стада

На основу података из „листова стоке“ саставља се образац „**обрт стада**“¹² који, поред осталог, служи за обрачун **прираста** основног стада. Прираст одређене категорије стоке у току посматраног периода, представља повећање масе, односно вредности, које је резултат сопствене производње. Неопходно је, дакле, раздвојити повећање вредности основног стада по основу набавке, од повећања које је резултат сопствене производње (прираст). Прираст се збирно обрачунава и књижи за поједине категорије стоке (краве, јунице, телад, приплодне крмаче итд.), а не за појединачна грла.

Пример 1: обрта стада је дат у *табели 1*. У примеру је ради прегледности приказан обрачун за само једну категорију стоке– „*Приплодне краве*“, уз напомену да исти принцип обрачуна важи и за друге категорије (телад, јунице, приплодне бикове и др.). **Прираст**

¹² Обрт стада и обрачун прираста проучавају се у оквиру предмета „Организација сточарске производње“ и „Калкулације у пољопривреди“, док је овде у првом плану књиговодствено обухватање прираста.

основног стада утврђује се на начин приказан у **табели 1**. Обрачунава се и књижи за целу категорију стоке збирно.

Табела II-1. Обрт стада за период од 01.01. до 30.06.2019. године

Категорија стоке: Краве	Број грла	Просеч на теж. (kg/гр.)	Укупна тежина (kg)	Цена (RSD/kg)	Износ
1	2	3	4 (2x3)	5	6 (4x5)
1. Стање на почетку године	90	580	52.200	160	8.352.000
2. Преведено из друге категорије	25	500	12.500	185	2.312.500
А) УЛАЗ (1+2)	115	562,6	64.700		10.664.500
3. Продато	24	585	14.040	165	2.316.600
4. Угинуће	2	580	1.160	172	199.520
5. Стање на дан 31.12	89	590	52.510	180	9.451.800
Б) ИЗЛАЗ (3+4+5)	115	588,8	67.710		11.967.920
В) РАЗЛИКА (Б-А)			3.010		1.303.420
6. Вредност прираста: 3.010 kg x 180 РСД/kg =					541.800
7. Разлика по основу промене цена (В - 6)					761.620

За обрачун продаје и угинућа (*редови 3 и 4*) користе се тржишна (фер) цена стоке. Стање по попису вредновано је по тржишној цени грла у моменту пописа, која износи 180,00 дин./kg.

Укупно повећање вредности основног стада по основу сопствене производње од 1.303.420 динара (*ред В*) треба разграничити на:

- 1) део који се односи на повећање масе стоке, тј. прираст (*ред 8: 541.800 дин.*) и
- 2) део који је резултат раста цена стоке у посматраном периоду (*ред 9: 1.303.420 – 541.800 = 761.620 дин.*).

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Основно стадо – краве	0323	541.800	
	Приходи по основу прираста– краве	6213		541.800
	<i>Утврђен прираст – краве</i>			
1а)	Основно стадо – краве	0323	761.620	
	Приходи од усклађивања вредности- краве	680		761.620
	<i>Усклађивање вредн. осн. стада– краве</i>			
1б)	Трошкови продатих производа	980	405.000	
	Производња млека – краве	9340		405.000
	<i>Трошкови настали по основу прираста</i>			

Прираст основног стада представља улагање у основно стадо путем активирања сопствених учинака, односно инвестиције у сопственој режији, као што смо већ

објашњавали код вишегодишњих засада. Прираст представља један производа који се појављује у сточарству, конкретно код производње млека имамо: млеко, телад, прираст и стајњак). Али за разлику од, на пример млека, и већине других производа у пољопривреди, прираст се не продаје, већ се користи (активира) за повећање сопствених основних средстава, тј. основног стада. Због тога се уместо конта купаца појављује се конто 031, а уместо прихода од продаје (614) конто 621- *Приходи од активирања учинака* за сопствене потребе.

Наспрам прираста стоје и одговарајући трошкови настали у његовој производњи, а који су евидентирани на конту МТ 9340-*Производња млека-краве*. У овом примеру је претпостављено да трошкови прираста износе 405.000 динара, што је прокњижено у промени 1б). Цена коштања прираста утврђује се у поступку израде калкулације, односно раздвајања укупних трошкова на поједине производе, што се објашњава у наставку градива.

У претходном дневнику су књижене само промене које се непосредно односе на прираст. Подразумева се да је неопходно књижити и све друге промене које се тичу улаза и излаза из сваке појединачне категорије стоке, укључујући и крајњи салдо, односно затварање конта. Примери ових промена дају се у наставку, а овде су ради илустрације приказане само на „Т“ конту 0323-*Основно стадо-краве*. После спроведених свих књижења стање на овом конту је следеће:

0323 – Краве			
Стање 01.01.	8.352.000	2.316.600	Продато
Преведено из јуница	2.312.500	199.520	Угинуло
Прираст	541.800	9.451.800	Попис 31.12.
Разлика у цени	761.620		
Σ	11.967.920	11.967.920	

С обзиром да се обрачунава збирно за целу категорију, прираст као рачунска категорија може да буде и негативан. Такав пример се може погледати у практикуму, као и други детаљни примери књижења у вези основног стада.

Пример 2: Земљорадничка задруга има фарму од 100 крава чија књиговодствена вредност на дан 1.1.2020. износи 8.200.000 динара. Крајем године тржишна вредност овог основног стада износи 8.700.000 динара. Од укупног повећања вредности у износу 500.000 дин, 300.000 динара је резултат повећања тржишне цене стоке, а остатак резултат прираста. Цена коштања прираста је 260.000 динара.

Књижење:

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1	Основно стадо - краве	032	500.000	
	Приходи од активирања учинака	621		200.000
	Приходи од усклађивања вредности	680		300.000
	<i>За свођење на тржишну вредност</i>			
1а	Трошкови продатих производа	980	260.000	
	Производња млека - краве	9340		260.000
	<i>Трошкови настали по основу прираста</i>			

Ово је још један пример књижења прираста основног стада и повећања вредности по основу цена стоке, али без обрачуна, тј. без састављања „обрта стада“.

Књижење приплода основног стада

Приплођено је 25 телади, чија је тежина 800 килограма. Тржишна (фер) вредност приплођене телади износи 125.000 динара.

Књижење:

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1	Основно стадо - телад Приходи од активирања учинака <i>За приплођену телад</i>	0321 621	125.000	125.000
1a	Трошкови продатих производа Производња млека - телад <i>Књижење завршетка производње у кл. 9</i>	980 9341	125.000	125.000

Књижење превозиња између категорија основног стада

Пошто се превозиње обавља углавном равномерно током целог обрачунског периода, а на крају обрачунског периода се спроводи збирно књижење, обрачун се у примеру врши по просечној пондерисаној цени, која за јунад износи 177,5 динара по килограму.

Износ за књижење утврђен је на основу података из обрта стада, и то:

- превод из телади у јунад 5.000 kg по 177,5 дин. = 887.500
- превод из јунади у краве 40.000 kg по 172,5 дин = 6.900.000

Књижење:

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1	Основно стадо - јунице Основно стадо - телад <i>За превод између категорија</i>	0322 0321	887.500	887.500
1a	Производња млека - јунице Производња млека - телад <i>Књижење дела трошкова у класи 9</i>	9341 9342	887.500	887.500
1б	Основно стадо - краве Основно стадо - јунице <i>За превод између категорија</i>	0320 0322	6.900.000	6.900.000
1в	Производња млека - краве Производња млека - јунице <i>Књижење дела трошкова у класи 9</i>	9340 9341	6.900.000	6.900.000

Књижење угинућа основног стада

Угинуће се књижи према подацима о грлима која су угинула. Уколико не би било књижено угинуће, прираст основног стада био би нереално исказан, односно увећан за износ угинућа.

Угинуће:

крава 700 kg 185 дин.	129.500
јуница 500 kg 190 дин.	95.000
свега	224.500
признато по записнику осигуравајуће организ.	175.000
на терет осталих расхода	49.500

Књижење:

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1	Потраживања за накнаду штете	226	175.000	
	Губици од расходања биол. средстава	571	49.500	
	Основно стадо - краве	0320		129.500
	Основно стадо - јунице	0322		95.000
	<i>За угинуће основног стада</i>			

Обрачун и књижење амортизације основног стада

Амортизација основног стада се врши у случајевима када не може поуздано да се утврди фер вредност основног стада, па се за његово вредновање користи **набавна вредност**.

Основицу за обрачун амортизације основног стада чини разлика између набавне и кланичне вредности стоке на крају века коришћења. Кланична вредност основног стада је врло значајна, па се мора узети у обзир код утврђивања основице за амортизацију. За сточни подмладак, односно основно стадо у подизању, амортизација се не обрачунава.

Амортизација основног стада књижи се на терет рачуна 540- *Трошкови амортизације*, а у корист аналитичког рачуна исправке вредности 039-Исправка вредности основног стада, одговарајући аналитички конто. Књижење је дакле исто као код осталих основних средстава, што је већ објашњено.

На дан 31.12. стање на аналитичком рачуну 0320–Краве, било је следеће:

1.	вредност основног стада	40.162.500
2.	количина у kg	225.000
3.	цена по књиговодству (1 / 2)	178,5
4.	кланична цена стоке	160,0
5.	кланична вредност стоке (2 x 4)	36.000.000
6.	основица за амортизацију (1 - 5)	4.162.500
7.	стопа за обрачун амортизације	20,0%
8.	износ амортизације (6 x 7) : 100	832.500

Књижење:

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Трошкови амортизације	540	832.500	
	Исправка вредности основног стада - краве	0390		832.500
	<i>За обрачунату амортизацију крива</i>			
1а)	Производња млека - краве	9340	832.500	
	Рачун за преузимање трошкова	902		832.500
	<i>Пренос трошкова у класу 9</i>			
Напомена: Промена (1а) се односи на пренос трошкова на одговарајуће место трошкова у погонско књиговодство (II фаза књижења трошкова) о чему се детаљно говори у наставку градива.				

6. ДУГОРОЧНИ ФИНАНСИЈСКИ ПЛАСМАНИ И ПОТРАЖИВАЊА

Дугорочни финансијски пласмани представљају улагања слободних финансијских средстава у **друга предузећа** (односно у туђу имовину), са роком доспећа дужим од једне године. Могу настати и конверзијом потраживања у учешће у капиталу, заједничким оснивањем предузећа, поделом предузећа и сл. Јављају се у виду:

- Учешћа у капиталу других правних лица (зависних/повезаних/осталих),
- Дугорочних пласмана (зависних/повезаних/осталих),
- Хартија од вредности које се држе до доспећа и
- Осталих дугорочних пласмана.

Улагања могу бити мотивисана:

- Стицањем прихода односно зараде у виду дивиденде, камате, учешће у расподели добити и сл.
- Постизањем контроле или значајног утицаја на пословање других предузећа.

Учешћа у капиталу настају куповином (или стицањем на други начин) акција или удела других предузећа. Класична производна предузећа не могу да дају финансијске кредите, то је дозвољено само банкама и другим финансијским организацијама. Предузећа могу да дају одређене финансијске позајмице, које су нешто другачије дефинисане/уговорене од класичних кредита.

На конту „046-Хартије од вредности које се држе до доспећа“ евидентирају се хартије од вредности чији је рок доспећа дужи од 12 месеци, у односу на моменат стицања или од последњег биланса стања. Ове хартије се, у принципу, не продају пре истека рока, мада постоји и могућност трговања са њима. Најзначајније су обичне акције, обвезнице, сертификати, комерцијални и благајнички записи (*примери су дати у наставку, заједно са дугорочним потраживањима и наравно на вежбама*).

Дугорочна потраживања су релативно нова група сталне имовине (издвојена као посебна најновијим променама контног оквира) у којој се евидентирају потраживања са роком доспећа дужим од 12 месеци, у односу на моменат стицања или последњи биланс предузећа. Јављају се у виду потраживања од повезаних и осталих предузећа, затим

потраживања по основу продаје производа на дугорочни робни кредит, продаје по уговорима о финансијском лизингу, затим могу бити потраживања по основу дугорочног јемства и сл.

Ова врста потраживања код пољопривредних предузећа није тако честа, али може да се јави најчешће по основу продаје на робни кредит.

Примери:

- 1) Предузеће «Панонија» са још једним пољопривредним предузећем оснива ново предузеће под називом «Срем». Према уговору, предузеће «Панонија» је уложило опрему (чија је набавна вредност 1.000.000 динара а отписана 300.000 динара) и још 3.000.000 динара у виду новчаног улога.
- 2) Прокњижити претходну промену код предузећа «Срем».
- 3) Предузеће „Панонија“ је купило 100 обичних акција предузећа „Банат“, по цени од 8.000 дин., што укупно износи 800.000 дин. После одређеног времена, продато је 50 акција по цени од 6.000 динара.
- 4) Претпоставимо да су акције из претходног примера продате по цени од 9.000 дин.
- 5) Предузеће „Панонија“ је купило благајнички запис „Банке Интеза“ за 640.000 динара, који гласи на износ од 700.000 дин., са роком доспећа од 24 месеци. По истеку рока доспећа благајнички запис је наплаћен.
- 6) Предузеће „Панонија“ је одобрило и уплатило зајам предузећу „Планта“ у износу од 950.000 динара. Уговорена је и камата од 10% годишње, рок враћања је две године, отплата се врши у кварталним ануитетима. Предузеће „Планта“ је вратило први ануитет у износу од 141.000 динара, од чега се на камату односи 40.000 динара.
- 7) Предузеће је на крају године извршило обрачун продаје на дугорочни робни кредит и утврдило да износ од 600.000 динара представља приход од продаје, ПДВ се обрачунава по посебној стопи. Истовремено предузеће је приход од камате унапред наплатило у износу од 12.000 динара.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Учешћа у капиталу других правних лица	042	3.700.000	
	Исправка вредности објеката	0292	300.000	
	Грађевински објекти	022		1.000.000
	Текући рачун	241		3.000.000
	<i>Заједничко оснивање предузећа</i>			
2)	Грађевински објекти	022	1.000.000	
	Текући рачун	241	3.000.000	
	Исправка вредности објеката	0292		300.000
	Удели друштава са огран. одговорношћу	301		3.700.000
	<i>За оснивачки улог</i>			
3)	Обичне акције	046	800.000	
	Текући рачун	241		800.000
	<i>За купљене акције</i>			
3а)	Текући рачун	241	300.000	
	Губици по основу продаје ХОВ	572	100.000	
	Обичне акције	046		400.000

<i>За продате акције</i>				
4)	Текући рачун	241	450.000	
	Обичне акције	046		50.000
	Добици по основу продаје ХОВ	672		400.000
<i>За продате акције</i>				
5)	Благајнички запис са роком преко 1 год.	0464	700.000	
	Исправка вред. балајничког записа	0496		60.000
	Текући рачун	241		640.000
<i>За купљени запис</i>				
5а)	Текући рачун	241	700.000	
	Исправка вредност балајничког записа	0496	60.000	
	Благајнички запис са роком преко 1 год.	0464		700.000
	Приходи од камата	662		60.000
<i>За продати запис</i>				
6)	Дугорочни кредити у земљи - дати	0450	950.000	
	Текући рачун	241		950.000
	<i>Одобрен и уплаћен дугорочни зајам</i>			
6а)	Текући рачун	241	141.000	
	Дугорочни кредити у земљи	0450		101.000
	Приходи од камата	662		40.000
	<i>За враћени ануитет зајма</i>			
7)	Купци у земљи	204	60.000	
	Потраж. по основу продаје на робни кредит	052	612.000	
	Приходи од продаје	614		600.000
	Унапред наплаћени приходи	491		12.000
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		60.000
	<i>Продаја на робни кредит</i>			

Објашњења:

- 1) Промене 1 и 2: оно што су код оснивача *Учешћа у капиталу других правних лица*, односно дугорочни пласмани (кл. 0), то су код предузећа које се оснива *Удели друштава са огран. одговорношћу*, односно капитал (кл. 3).
- 2) Увек када предузеће нешто купује појављује се конто „Добављачи“ (кл.2), тј. купује се од добављача. Изузетак је само куповина хартија од вредности, при чему нема добављача, већ се директно лаћа преко рачуна. Исто важи за продају: увек се продаје „Купцима“, осим код ХоВ, где се директно плаћа, тј. нема купаца (*промена 3а*).

III) РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ОБРТНЕ ИМОВИНЕ

1. ПОЈАМ И КЛАСИФИКАЦИЈА ОБРТНИХ СРЕДСТАВА

Класа 2: КРАТКОРОЧНА ПОТРАЖ. И ПЛАСМАНИ, НОВЧАНА СРЕДСТВА И АВР

Групе:

- 20 – Потраживања по основу продаје,
- 21 – Потраживања из специфичних послова,
- 22 – Друга потраживања,
- 23 – Краткорочни финансијски пласмани,
- 24 – Готовински еквиваленти и готовина,
- 27 – Порез на додату вредност,
- 28 – Активна временска разграничења.

Конта из *класе 2* се врло често користе у различитим променама, приказаним у другим деловима материјала. Због тога, у оквиру овог поглавља приказује се књижење само одређених карактеристичних промена, које се нешто ређе појављују у кореспонденцији са другим класама.

2. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ НАБАВКЕ МАТЕРИЈАЛА

2.1. Појам и класификација материјала

Класа 1: ЗАЛИХЕ И СТАЛНА СРЕДСТВА НАМЕЊЕНА ПРОДАЈИ

Групе:

- 10 - Залихе материјала
- 11 – Недовршена производња
- 12 – Готови производи
- 13 – Роба¹³
- 14 – Стална средства намењена продаји
- 15 – Дати аванси

Рачуноводствено обухватање залиха регулисано је превасходно *МРС 2- Залихе*, односно Правилником о Контном оквиру и одговарајућим МСФИ. Залихе представљају **материјални облик** обртне (текуће) имовине предузећа. Евидентирају се у класи **1-Залихе** која обухвата све врсте залиха, класификованих у посебне рачуноводствене групе

¹³ Рачуноводствено обухватање **робе (група 13)** нећемо радити, јер то није предвиђено програмом овог предмета, уз напомену да је врло слично као за готове производе, што ћемо детаљно обрадити у наставку градива. Такође се нећемо бавити групом **14 – Стална средства намењена продаји**, јер нису толико честа ни битна за Рачуноводство пољопривредних предузећа. Ради се о средствима која су иницијално била стална имовина, а онда је предузеће из неких разлога одлучило да их прода, и класификовало их у обртну имовину. Пошто планира да их прода у текућој пословној години логично је да их рекласификује у краткорочну имовину, уз одређене услове који за то морају бити испуњени.

(материјал, недовршена производња, готови производи, *стална средства намењена продаји* и роба).

У оквиру овог предавања ми се бавимо превасходно групом *10- Залихе материјала*. Залихе недовршене производње и готових производи (*групе 11 и 12*) ми практично током године евидентирамо у **погонском** књиговодству (класа 9), а на контима група 11 и 12 исказујемо их само на крају године, и то привремено, само за потребе израде завршног рачуна, тако да су ове групе практично током године „мирујуће“, тј. на њима ништа не књижимо (*ово се у наставку градива детаљно објашњава*).

За сваки производни пословни субјект књиговодствено обухватање залиха материјала је од изузетног значаја, јер залихе материјала имају велики промет, односно велики број промена у току године. Правилно евидентирање материјала захтева велики обим књижења, мада се углавном ради о књижењу великог броја истоврсних догађаја који се обављају рутински.

Материјал (група 10) је доста хетерогена категорија која обухвата: сировине и основни материјал, помоћни материјал, гориво и мазиво, остали материјал, резервне делове, ситан инвентар, амбалажу и ауто-гуме. У званичном контном оквиру ова група је рашчлањена на три основна синтетичка рачуна (остали су помоћног/техничког карактера), али се у класичном пољопривредном предузећу отвара велики број аналитичких конта материјала, с обзиром на бројност и разноврсност материјала који се користе.

- Сировине су производи примарне производње који су обрађени само у мери у којој је било неопходно да се припреме за даљу прераду/употребу (нафта, руда, балвани, памук и др.).
- Основни материјал је производ који је прошао одређену фазу обраде пре него што је набављен (на пример: семе, сточна храна, ђубрива и сл.). Основни материјал целокупном својом супстанцом улази у нове производе, тј. чини њихову градивну супстанцу.
- Помоћни материјал учествује у производном процесу, може и да улази у састав нових производа, али не чини његову основну супстанцу (на пример у пољопривреди: заштитна средства, лекови, или у индустрији боје, лакови др.).
- У гориво и мазиво спадају енергенти и средства за подмазивање (бензин, мазут, уље за машине и др.).
- Остали материјал је материјал који није разврстан у претходне категорије (оловке, папир за фотокопир, CD, сапун и др.).
- Резервни делови у смислу материјала су ситнији предмети који се уграђују у некретнине, постројења и опрему (филтери, свећице, каблови и др.).
- Ситан инвентар који је разврстан у ову групу (*10-Залихе материјала*) представља дакле обртну имовину, и у књиговодственом смислу се третира исто као и све друге врсте материјала. Ради се о доста хетерогеној групи имовине, релативно мање појединачне вредности, као што су: противпожарни апарати, заштитна одећа, разне врсте алата и прибора у радионици, чаше, есцајг итд. То значи да се приликом издавања на коришћење он отписује у потпуности, тј. књижи се као трошак материјала (512/103). Иако се по правилу корити дуже од једне године, овај ситан инвентар је разврстан у обртну (краткорочну) имовину, а не у сталну имовину као што је то случај са алатом и инвентаром у групи у класи нула (0250-*Алат и инвентар са калкулативним отписом*). Разлог је превасходно његова мала вредност која не прелази прописану, односно интерно дефинисану вредност у складу са начелом материјалности.

- Амбалажа служи за паковање производа и може бити неповратна (лименке, тетрапак, вреће и др.) или повратна (стаклене флаше, палете и др.).
- Ауто-гуме на залихама су резервне гуме које ће бити монтиране на возила (тракторе, камионе, путничке аутомобиле и др.).

У књиговодственом смислу, материјалом се не сматрају сопствени производи употребљени за репродукциону потрошњу, тзв. полупроизводи, којих у пољопривреди има доста (нпр. слама, силажа, луцерка, кукуруз и друга сточна храна из сопствене производње; сопствено семе, сточни подмладак који је намењен тову и сл.).

Књиговодствено обухватање материјала одражава се и на биланс стања и на биланс успеха. У билансу стања исказује се неутрошени материјал који се налази на залихама у тренутку састављања биланса, док се у билансу успеха у оквиру пословних расхода налази вредност материјала који је утрошен у току године. Ово је важно приликом одређивања излазних цена материјала, о чему се у наставку детаљније говори.

2.2. Врсте евиденције и документација

Евиденција материјала у пољопривредном предузећу је доста обимна и захтевна, имајући у виду велики број различитих материјала који се користи. Веома је важно да ова евиденција буде квалитетно организована и да правовремено пружа неопходне информације менаџменту за потребе управљања залихама материјала. Посебно је важно да се обезбеди ажурна и квалитетна евиденција која ће продукovati правовремене и поуздане информације за потребе контроле издавања/трошења материјала. Исто тако, јако су важне и информације о стању и кретању залиха, како би се квалитетно планирала и благовремено реализовала набавка неопходних материјала, који су у пољопривреди не само врло вредни, него по правилу, и доста кабасти.

Књиговодствено обухватање материјала у предузећима обавља се аналитички и синтетички. При том се под „**књиговодством материјала**“ обично подразумева његова аналитичка евиденција, која се често појављује као посебно књиговодство у организационом погледу, или заједно са књиговодством производа – „робно-материјално књиговодство“.

Уобичајено је да се за књижење материјала користе следеће врсте евиденције, односно пословне књиге:

- 1) **Магацинско књиговодство** – воде се тзв. „магацинске картице“ у којима се евидентирају само количинске промене појединих материјала (улаз, излаз, стање), али не и вредносне. Ову евиденцију води сам магационер, како би постојао увид у кретање залиха појединих врста материјала.
- 2) **Материјално књиговодство** – представља аналитичко књиговодство материјала. За сваки материјал се отвара посебна аналитичка картица односно конто материјала, у којој се прате све количинске и вредносне промене.
- 3) **У финансијском књиговодству** – евиденција се врши кроз главну књигу (синтетичка конта материјала, односно синтетичке картице) и истовремено у дневнику (хронолошка евиденција). Ово је дакле синтетичка евиденција, тј. књижи се само вредносно и збирно, и само у овој евиденцији важи правило да у свакој промени мора бити прокњижен исти износ на дуговној и потражној страни два или више конта.

Документација: Приликом набавке и издавања материјала издају се наравно одговарајућа документа, која служе и као доказ/потврда да је одређена промена стварно настала. На основу ове документације врши се касније књижење пословних промена у вези са материјалом.

Документација у вези **набавке** материјала:

- Фактура добављача - за материјал и посебне фактуре за зависне трошкове набавке (транспорт, шпедиција, складиштење, осигурање итд.). Фактура је основни финансијски документ за набавку и служи као основ за књижење набавке.
- Отпремница - која прати материјал у транспорту.
- Пријемница - која настаје у складишту у којем се заприма материјал.
- Повратница материјала – издаје се у случају поврата материјала из производње у складиште, тј. ако се не утроши цела количина потребног материјала.
- Калкулација набавне цене материјала- ако треба да се сачини, тј. у случају компликованијих набавки, са већим бројем фактура и сл.
- Остали документи (уговори, увозне царинске декларације за материјал набављен из увоза, записници о пријему материјала и евентуалним разликама и др.).

Документација у вези **издавања** материјала:

- Требовање материјала - главни документ на основу којег се издаје материјал из складишта у производњу; издаје се у више примерака, односно у електронској форми упућује на више адреса/корисника;
- Отпремница која се издаје у случају отпреме материјала неком екстерном купцу или на пример на дораду и обраду; У случају продаје издаје се наравно и излазна фактура према купцима.
- Међускладишница – је документ на основу којег се врши примопредаја (тј. премештање) материјала између различитих складишта у оквиру истог предузећа. Значи служи истовремено и за пријем и за издавање материјала.
- Радни налог – се такође може сматрати документом повезаним за издавање материјала. То је документ којим се практично издаје налог радној групи (трактористи, возачи, техничари, помоћни радници итд.) да обави тачно одређени посао, на пример, сетву пшенице на три парцеле. На основу радног налога се прво врши требовање материјала (семена, горива, ђубрива и сл), а касније се на налогу евидентира и потрошња (за коју производњу, коју парцелу, када, колико је потрошено, колико је враћено итд.). Радни налози су јако важни документи за добру организацију рачуноводства трошкова у пољопривреди, што је често од пресудног значаја за квалитет целокупног рачуноводства, посебно управљачког.

2.3. Начин евиденције материјала

Наш званични Правилник о примени контног плана, у складу са билансним принципом устројства Контног оквира, даје могућност да се рачуноводствено праћење материјала (набавка, трошење и стање/промена залиха) организује на два начина (система), односно у два различита дела (места) књиговодства. Билансни принцип, поред осталог, подразумева двокружни (децентрализовани) систем организације књиговодства, тзв. организациони дуализам, односно одвојену евиденцију за праћење пословних догађаја из области финансијског књиговодства (кл.1-8) и погонског књиговодства (кл.9). Независно од места

евиденције, књиговодствено праћење материјала у главној књизи увек се врши на контима класе **1, 5 и 9**, али је питање који део евиденције се спроводи у којој класи.

Могућа су, дакле, **два начина (система)** евидентирања материјала:

У финансијском књиговодству: Сва евиденција о почетном стању, набавци, трошењу и крајњем стању материјала води се у оквиру групе *10- Залихе* материјала. При томе се наравно користе и *класа 5* код евиденције трошкова материјала (*I фаза*), а касније и места трошкова у *класи 9* за евиденцију осталих фаза књижења трошкова материјала (*II-V фаза*).

У погонском књиговодству: Евиденција о набавци и трошењу материјала у току године се води на конту **910-Материјал**. Приликом набавке материјала користи се конто **510-Набавка материјала**, одакле се материјал одмах преузима на конто 910 (910/901). На крају обрачунског периода се, на основу промета конта 910, саставља „извештај о трошковима материјала“, на основу кога се врши књижење трошкова материјала у финансијском књиговодству (кл. 5), као и промена стања залиха материјала на контима *групе 10*.

Видимо да се у оба случаја користе конта из финансијског и погонског књиговодства, али је опредељујуће где се врши евиденција „набавке“ и „трошења“ материјала у току године, односно где се материјал налази/евидентира током године. Предузеће самостално одлучује на који начин ће евидентирати материјал, у зависности од: природе делатности, организационе структуре предузећа, бројности материјала и промена у вези са набавком/издавањем, значаја информација из материјалног књиговодства итд. За евидентирање материјала у погонском књиговодству углавном се опредељују привредни субјекти који имају захтевније рачуноводство материјала и производње уопште, развијеније погонско књиговодство, више пажње посвећују управљачком рачуноводству и сл.

Евиденција у погонском књиговодству захтева више књиговодствених ставова (промена) приликом набавке материјала, али мање приликом трошења, тј. издавања материјала. При томе, треба имати у виду да је трошење материјала знатно чешћа пословна промена у пољопривредним предузећима. У наставку се равноправно третирају оба начина евиденције, детаљно се објашњава методологија књижења и у финансијском и у погонском књиговодству.

2.4. Набавка материјала по стварним ценама

Набавну вредност материјала чине фактурна вредност материјала без ПДВ-а, и зависни трошкови набавке (превоз, утовар, истовар, евентуалне царине, осигурање и др.). Ако се рад о сложенијој набавци, са већим бројем фактура и других докумената, препоручљиво је саставити калкулацију набавне цене материјала. Као што смо већ показали код набавке сталне имовине, ПДВ не улази у набавну цену материјала, као ни у трошкове материјала.

Материјал (и остале врсте залиха) се за разлику од некретнина, постројења, опреме и биолошких средстава не могу вредновати по фер вредности већ искључиво по историјском трошку (тј. трошковима набавке). Разлог за то је што су залихе по својој природи краткорочне. Логична претпоставка је да у кратком року не долази до значајне промене вредности на тржишту па се историјски трошак може прихватити као реална вредност залиха.

Књиговодствено обухватање набавке материјала може се вршити по:

- **стварним** набавним ценама, и по
- **планским** набавним ценама.

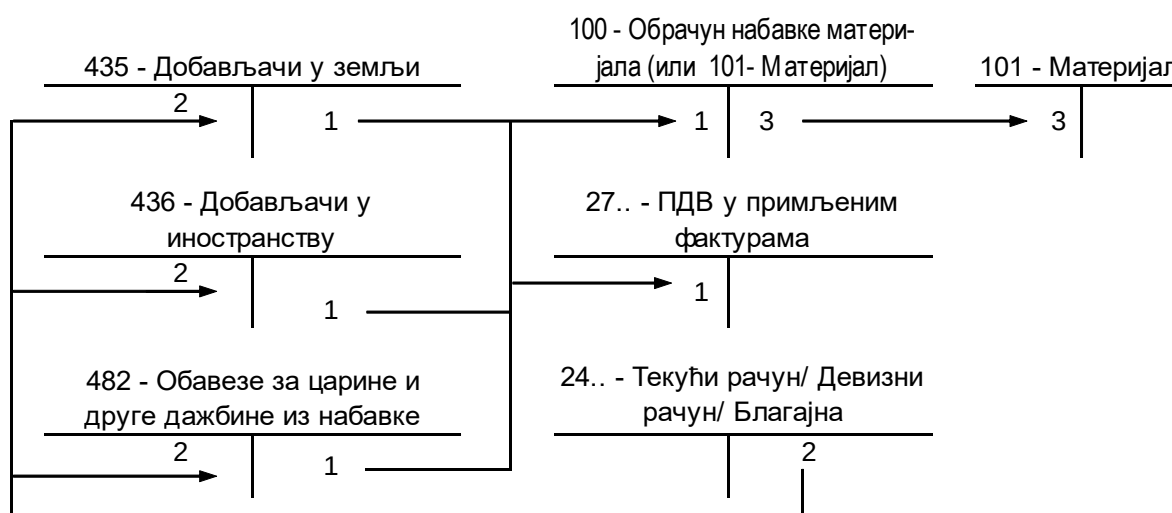
Планске цене имају предност не само у погледу ажурности, већ и са контролно-управљачког аспекта. Само књижење је нешто компликованије јер подразумева посебан обрачун и књижење одступања од планских цена и у фази набавке и у фази издавања. Сваки пословни субјект самостално сагледава предности и недостатке и одлучује да ли ће материјал евидентирати по стварној или по планској вредности. Ипак, предузећа са развијенијим управљачким рачуноводством предност ће дати евиденцији материјала по планским ценама, и то у погонском књиговодству.

У наставку се приказују поступак набавке материјала за обе врсте цена (стварне и планске), и за оба начина/места евиденције (финансијско и погонско књиговодство).

2.4.1. Стварне цене – Финансијско књиговодство

Уколико се материјал евидентира у финансијском књиговодству, може се користити **100-Обрачун набавке материјала**. На овом конту се „сакупљају“ сви трошкови везани за набавку материјала (фактурна вредност и зависни трошкови набавке – транспорт, утовар, истовар, осигурање, евентуалне царине, испитивање квалитета итд.). У следећем кораку се овај конто затвара, тј. сабирају се сви трошкови набавке и преносе на основни конто **101-Материјал** (101,102,103/100).

Предузећа могу самостално да бирају да ли ће користити конто 100 или ће одмах директно употребити конто 101. Препоручљиво је, и пракси је чешће решење, да се користи обрачунски конто 100, поготову код набавки са већим бројем рачуна који често не стижу истовремено.



- 1) Набавка материјала - пријемнице, фактуре, царинске декларације и друго
- 2) Плаћање добављачима, царина и других обавеза из набавке
- 3) Пренос на основни конто материјала (ако се користи конто 100)

Схема III-1. Набавка материјала по стварним ценама - у финансијском књиговодству

Примери:

- 1) Купљено минерално ђубриво НПК од страног добављача. Пошто се ради о сложенијој набавци, са већим бројем добављача и обимнијом документацијом, састављена је калкулација трошкова набавке материјала.

Табела III-1. Калкулација набавке материјала

Ред. бр.	О П И С	Количина (т)	Цена (дин./ т)	Износ (дин.)
1	Н П К	10	40.000	400.000
2	Царина			33.000
3	Трошкови превоза			52.000
4	Осигурање			10.000
5	Шпедитерски трошкови			5.000
I)	Свега набавна вредност (1 до 5)			500.000
6	Набавна цена по тони (I : 10 т)			50.000
7	ПДВ на ђубриво - 10% (1 x 0,10)		10%	40.000
8	ПДВ на услуге превоза шпедиције -20% (3+5) x 0,20		20%	11.400
II)	УКУПНИ ТРОШКОВИ НАБАВКЕ (I+7+8)			551.400

Књижење у Главној књизи финансијског књиговодства

4360 - Добављачи у иностранству "А"	100 - Обрачун набавке материјала	101- Материјал-
440000 1)	1) 500000 500000 1a)	1a) 500000
4361 - Добављачи у иностранству "Б"	270 - ПДВ у примљеним	271 - ПДВ у примљеним фактурама - посебна
62400 1)	1) 11400	1) 40000
482 - Обавезе за цари- не и друге	4362 - Добављачи у иностранству "В"	4363 - Добављачи у земљи "Г"
33000 1)	6000 1)	10000 1)

Књижење у дневнику

Ред. Бр.	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Обрачун набавке материјала	100	500.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	11.400	
	ПДВ у примљеним фактурама- посебна стопа	271	40.000	
	Добављач "А"	4360		440.000
	Добављач "Б"	4361		62.400
	Добављач "В"	4362		6.000
	Добављач "Г"	4363		10.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		33.000

1a)	<i>Калкулација набавке материјала</i>			
	Материјал - основни	1010	500.000	
	Обрачун набавке	100		500.000
	<i>За набављено минерално ђубриво</i>			

- 2) Купљена је сточна храна (основни материјал) чија је вредност по фактури добављача 300.000 динара. На тај износ зарачунат је ПДВ по посебној стопи. Трошкови транспорта, по фактури превозника, износе 18.000 динара, плус ПДВ по општој стопи. Прокњижити набавку материјала по стварној набавној цени.
- 3) Предузеће је набавило помоћни материјал у вредности од 60.000 динара, плус ПДВ 20%. Исти добављач је испоставио фактуру за превоз на 5.000 динара, плус ПДВ 20%. Материјал је примљен у складиште по стварној набавној цени.
- 4) Претпоставимо да је купљени материјал из претходне промене преузеће допремило сопственим транспортним средствима.
- 5) Купљени су резервни делови за 32.000 динара, плус ПДВ 20%. Прокњижити набавку материјала по стварној набавној цени.

Књижење у дневнику

Ред. Бр.	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
2)	Обрачун набавке материјала	100	318.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	3.600	
	ПДВ у примљеним фактурама- посебна стопа	271	30.000	
	Добављач "А"	4350		330.000
	Добављач "Б"	4351		21.600
	<i>Калкулација набавке материјала</i>			
2a)	Материјал - основни	1010	318.000	
	Обрачун набавке	100		318.000
	<i>За набављено семе</i>			
3)	Материјал - помоћни	1011	65.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	13.000	
	Добављачи у земљи	435		78.000
	<i>За набављени помоћни материјал</i>			
4)	Материјал - помоћни	1011	65.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	12.000	
	Добављачи у земљи	435		72.000
	Приходи од активирања или потрошње производа/услуга за сопствене потребе	621		5.000
	<i>За набављени помоћни материјал</i>			
5)	Резервни делови	102	32.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	6.400	
	Добављачи у земљи	435		38.400
	<i>За набављене резервне делове</i>			

Кратка објашњења

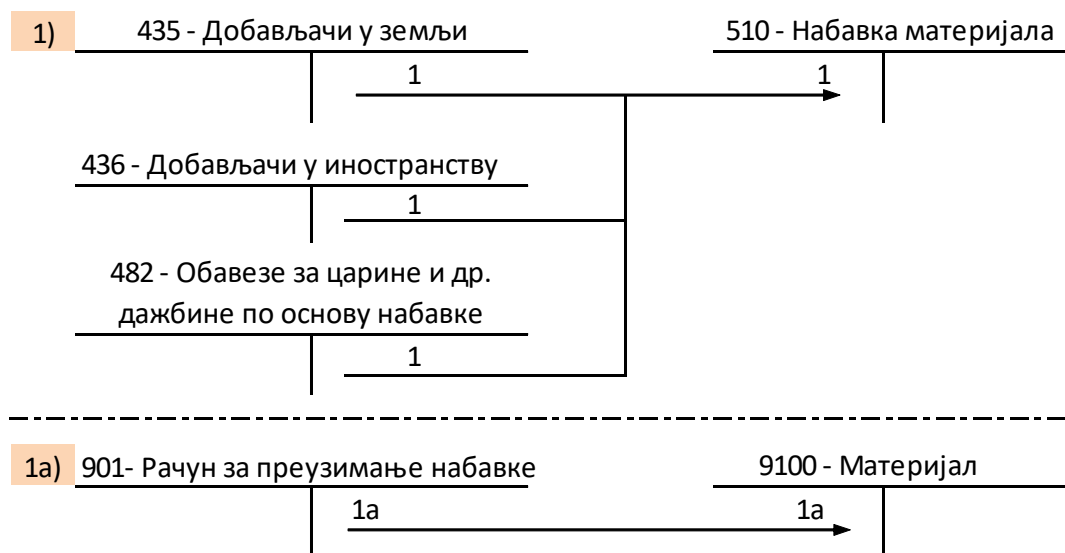
- 1) Коришћен је обрачунски konto 100, на коме су „сакупљени“ сви трошкови набавке, наравно без ПДВ-а. Пошто се ради о различитим добављачима у истој пословној промени коришћена су посебна аналитичка conta да би се раздвојили. Обавезе према

добављачима се наравно увек повећавају за цео износ фактуре, тј. набавна вредност плус ПДВ. (1а) Пренета је набавна вредност на основни konto материјала 101, уз истовремено затварање привременог conta 100, који после ове промене има салдо нулу. У тексту промене није наглашено да је извршено плаћање добављачима, што значи да то не треба књижити.

- 2) Промена два је методолошки иста као промена 1), само нису коришћена „Т“ conta.
- 3) У промени није коришћен conta 100, јер се ради о једном добављачу који је испоставио две фактуре, па је прокњижено збирно. Могла је да се књижи и посебно свака фактура, то је чак исправније поготову ако су различите стопе ПДВ-а.
- 4) С обзиром да је транспорт извршен сопственим средствима, за тај део трошкова нема улазне фактуре добављача нити ПДВ-а. ПДВ је обрачунат само на основној фактури за материјал ($60.000 \times 20\% = 12.000$ дин). Међутим, вредност сопственог транспорта је ушла у набавну цену материјала, јер су то реално настали трошкови набавке, који ће бити евидентирани на конту/картици превозног средства (камион или трактор). Наспрам ових трошкова морају да стоје и одговарајући приходи (621) јер је предузеће активирало сопствене учинке (услуге превоза) за сопствене потребе, тј. повећало вредност материјалу, који ће преко реализације производа за које је утрошен, опет стићи до прихода. Пошто су приходи и расходи исти (5.000 дин), значи да је предузеће по основу овог активирања остварило неутралан резултат.
- 5) Нема ништа специфично, осим што се ради о резервним деловима. За све врсте залиха материјала у оквиру *групе 10* методологија књижења је иста.

2.4.2. Стварне цене – Погонско књиговодство

У овом случају се набавка и трошење материјала у току године евидентирају на конту 910-*Материјал*. Приликом набавке материјала користи се conta 510-*Набавка материјала*, који служи као равнотежа добављачима у финансијском књиговодству. У следећем кораку односно ставу за књижење (промена 1а на шеми) материјал се преузима на conta 910 (910/901), одакле се издаје/троши материјал током године. На крају године се саставља „извештај о трошковима материјала“, на основу којег се врше завршна књижења у вези трошкова и залиха материјала у финансијском књиговодству (*што се у наставку градива детаљно обрађује*).



1) Набавка материјала - пријемница, калкулација, фактуре и др.

1a) Пренос материјала у погонско књиговодство

Схема III-2. Набавка материјала по стварним ценама- у погонском књиговодству

У наставку се приказује књижење свих промена из претходне тачке, али у варијанти када се материјал евидентира у погонском књиговодству.

Књижење у дневнику

Ред. бр.	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Набавка материјала	510	500.000	
	ПДВ у примљеним фактурама - општа стопа	270	11.400	
	ПДВ у примљеним фактурама посебна стопа	271	40.000	
	Додављач "А"	4360		440.000
	Додављач "Б"	4361		62.400
	Додављач "В"	4362		6.000
	Додављач "Г"	4363		10.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		33.000
	<i>Калкулација набавке материјала</i>			
1a)	Материјал - основни	9100	500.000	
	Рачун за преузимање набавке	901		500.000
	<i>За пренос у погонско књиговодство</i>			
2)	Набавка материјала	510	318.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	3.600	
	ПДВ у примљеним фактурама - посебна стопа	271	30.000	
	Додављач "А"	4350		330.000
	Додављач "Б"	4351		21.600
	<i>Калкулација набавке материјала</i>			
2a)	Материјал - основни	9100	318.000	
	Рачун за преузимање набавке	901		318.000
	<i>За пренос у погонско књиговодство</i>			
3)	Набавка материјала	510	65.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	13.000	
	Додављачи у земљи	435		78.000

3a)	<i>По фактурама бр...</i>			
	Материјал - помоћни	9101	65.000	
	Рачун за преузимање набавке	901		65.000
<i>За пренос у погонско књиговодство</i>				
4)	Набавка материјала	510	65.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	12.000	
	Добављачи у земљи	435		72.000
	Приходи од активирања или потрошње производа/услуга за сопствене потребе	621		5.000
4a)	<i>По фактурама бр...</i>			
	Материјал - помоћни	9101	65.000	
	Рачун за преузимање набавке	901		65.000
<i>За пренос у погонско књиговодство</i>				
5)	Набавка материјала	510	32.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	6.400	
	Добављачи у земљи	435		38.400
5a)	<i>По фактурама бр...</i>			
	Резервни делови	9103	32.000	
	Рачун за преузимање набавке	901		32.000
<i>За пренос у погонско књиговодство</i>				

Кратка објашњења:

- Разлике су већ наглашене напред код објашњења *шеме 2*, а у дневнику су осенчене. Дакле, прва разлика је у томе што се уместо конта из групе 10 (101, 1102, 103) користи конто 510- Набавка материјала. На крају године, на основу већ поменутог „извештаја о трошковима материјала“ извршиће се књижења којима се овај конто затвара. Друга разлика је у томе што има једна промена више (*1a*), којом се материјал преузима у погонско књиговодство.

2.5. Набавка материјала по планским ценама

Предузеће самостално одлучује да ли ће материјал евидентирати по стварним или планским ценама. Планске цене су практично „сталне цене“ које се утврђују унапред, на почетку пословне године, водећи рачуна о ценама материјала на крају претходне године и очекиваним кретањима цена у наредном периоду. Овако утврђене планске цене важе за целу годину, користе се и за набавку и за издавање, и не могу се мењати у току године. Планске цене се утврђују за сваки појединачни материјал.

Коришћење планских цена има своје предности и недостатке, које предузеће сагледава приликом одлучивања. Као основне предности могу се навести:

- Ажурност – омогућава књижење набавке и пре него што стигну све фактуре и друга документације. Коришћењем факсова, мејлова и других савремених средстава комуникације за слање документације, проблем ажурности је углавном решен.
- Стална цена – омогућава увек књижење излаза материјала, тј. пре него што су прокњижене евентуалне набавке које су се у међувремену десиле, што може представљати значајно олакшање у књиговодству. Код стварних просечних цена ово није могуће јер се обрачунавају после сваке набавке (*што ће у наставку бити објашњено*).

- Планирање и контрола трошкова – планска цена омогућава благовремену (оперативну) контролу трошкова, што је од кључне важности у пољопривреди због дужине процеса производње. Коришћење планских, или неких сличних сталних цена (стандардних, процењених), подразумева се у предузећима са развијенијим управљачким рачуноводством.

Основни недостаци примене планских цена могу бити:

- Уколико постоји велики број различитих врста материјала у предузећу може се јавити проблем реалног одређивања планских цена због обима посла. Уз помоћ савремених рачуноводствених софтвера овај проблем се релативно лако решава.
- Када је стопа инфлације висока планске цене постају нереалне (потцењене), а одступања превисока. При том се у току године планске цене не могу мењати јер то нарушава цео систем. Већ дуже време у нашој земљи инфлација је релативно ниска (до неколико процената) и не представља проблем за коришћење планских цена.
- Код евиденције по планским ценама се појављује један књиговодствени став више, којим се књижи одступање између планских и стварних цена. Ово не представља значајније повећање обима посла у књиговодству, с обзиром да се обрачун и књижење одступања за издати материјал врши периодично, а у фази набавке много помажу савремени рачуноводствени софтвери (могу да препознају одговарајући аналитички конто одступања и на њему прокњиже разлику).

Ценећи значај изнетих предности и недостатака, сматрамо да се примена планских цена у пољопривредним предузећима може препоручити, не само из организационо-техничких, већ превасходно, из контролно-управљачких разлога. Тим пре ако се имају у виду значајне специфичности пољопривреде у погледу биолошког карактера, дужине производног процеса, климатских и других ризика, спорог обрта и других фактора који наглашавају значај и неопходност ефикасног управљања трошковима у пољопривреди у циљу постизања веће профитабилности производње.

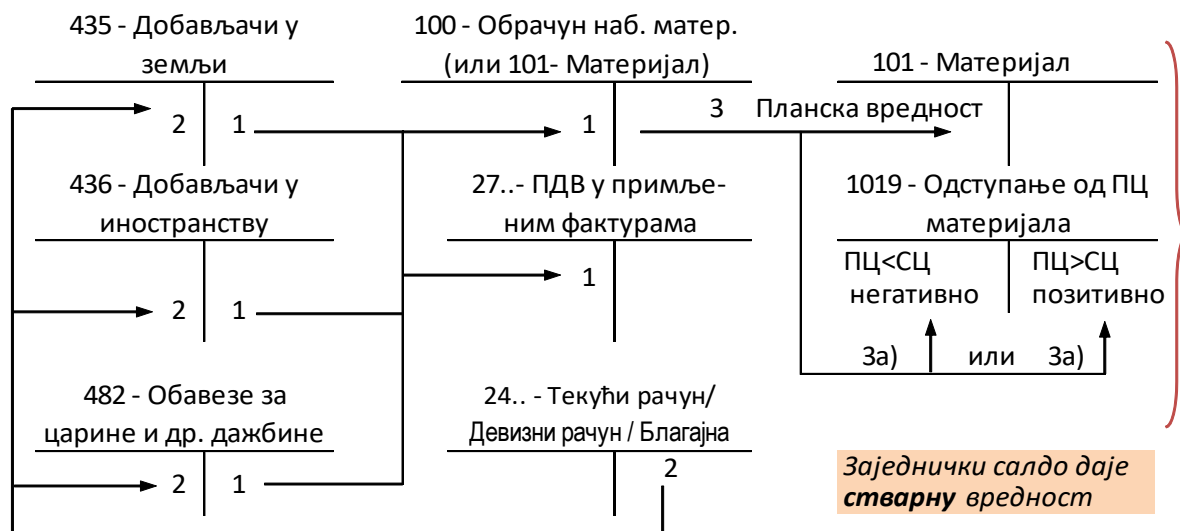
Када се материјал евидентира по планским ценама неопходно је користити посебан аналитички конто *1019-Одступања од планских цена материјала*. Ово је корективни конто (непотпуни конто) који треба посматрати као целину са основним контом *101-Материјал*. Њихов заједнички салдо (нето/пребијени салдо) показује стварну вредност материјала на залихама. За сваку врсту материјала отвара се посебан аналитички конто одступања, како би се избегло међусобно пребијање позитивних и негативних одступања између различитих материјала.

У току године има већи број набавки, код неких је одступање позитивно код других негативно, а такође се континуирано врши и издавање материјала са залиха. Да би се утврдило стварно стање залиха и трошкова материјала неопходно је периодично вршити обрачун и књижење одступања, односно разлике између планских и стварних вредности. Обрачун одступања се обавезно врши на крају године, а препоручљиво је да се ради и у краћим временским периодима. Обрачун је увек кумулативан, тј. узима се цео период од почетка године, независно од тога колико често се врши. Обрачуном одступања се планске вредности залиха материјала и трошкови материјала свде на њихове стварне вредности. Ово значи да се и при коришћењу планских цена (исто као и код стварних) залихе материјала у билансу стања исказују по стварној вредности, а такође и трошкови материјала у билансу успеха.

И приликом коришћења планских цена материјал се, наравно, може евидентирати у финансијском или погонском књиговодству, што ће у наставку бити приказано

2.5.1. Планске цене – Финансијско књиговодство

Следећа шема приказује поступак књижења набавке материјала по планским ценама у финансијском књиговодству.



1) Набавка материјала - пријемница, фактуре, царинске декларације и др.

2) Плаћање добављачима, царина и др. дажбина

3) Пренос на основни conto материјала (ако се користи conto 100)

3a) Књижење одступања од планских цена материјала

Схема III-3. Набавка материјала по планским ценама - у финансијском књиговодству

Шема на први поглед може деловати компликовано, али у ствари није, разлика у односу на стварне цене се појављује тек у последњем ставу, приликом књижења позитивних/негативних одступања (промена 3 и 3a).

На основни conto материјала (101) увек се књижи планска вредност која је задата у тексту промене. Када је планска цена мања од стварне набавне цене („негативно“¹⁴ одступање“) разлика се књижи на лево (дуговну) стану корективног conta одступања (1019). Ово је логично, јер је потребно повећати планску вредност материјала до његове стварне вредности, а то захтева књижење на истој (дуговној) страни корективног conta. После тога њихов заједнички (нето) салдо показује стварну набавну вредност материјала.

У супротном случају, када је планска цена већа од стварне набавне цене („позитивно одступање“) разлика се књижи на десну (потражну) стану conta одступања. Тиме се планска вредност, која је увек на левој страни conta 101, своди (умањује) на стварну набавну вредност материјала.

¹⁴ Уобичајено је да се одступање зове „негативно“ када је ПЦ < СЦ, јер је дошло до „пробијања“ планске цене материјала као и трошкова материјала такође, што асоцира на негативну (лошу) ствар за предузеће. У супротном случају имамо „позитивно“ одступање, тј. када је ПЦ > СЦ.

У литератури се могу наћи и другачији (тј. обрнути) називи за одступања. Како ће се назвати које одступање ствар је конвенције, и зависи превасходно од тога да ли се пореде стварне са планским (као у нашем случају) или планске са стварним ценама.

Због лакше упоредивости, у наставку се приказује књижење већине промена (не свих) из претходне тачке (4.1.), али у варијанти када се материјал евидентира по планским ценама у финансијском књиговодству. Ради лакшег праћења поново дајемо калкулацију и текст промена.

Примери:

- 1) Купљено минерално ђубриво НПК од страног добављача и састављена је калкулација трошкова набавке. Планска цена (тј. вредност) купљеног материјала је 540.000 дин.

Табела III-2. Калкулација набавке материјала

Ред. бр.	О П И С	Количина (т)	Цена (дин./ т)	Износ (дин.)
1	Н П К	10	40.000	400.000
2	Царина			33.000
3	Трошкови превоза			52.000
4	Осигурање			10.000
5	Шпедитерски трошкови			5.000
I)	Свега набавна вредност (1 до 5)			500.000
6	Набавна цена по тони (I : 10 т)			50.000
7	ПДВ на ђубриво - 10% (1 x 0,10)		10%	40.000
8	ПДВ на услуге превоза шпедиције -20% (3+5) x 0,20		20%	11.400
II)	УКУПНИ ТРОШКОВИ НАБАВКЕ (I+7+8)			551.400

- 2) Претпоставимо да је планска вредности материјала из претходно промене 480.000 динара. Остали подаци су исти.
- 3) Предузеће је набавило помоћни материјал у вредности од 60.000 динара, плус ПДВ 20%. Исти добављач је испоставио фактуру за превоз на 5.000 динара, плус ПДВ 20%. Материјал је примљен у складиште по планској набавној вредности од 69.000 дин.
- 4) Претпоставимо да је купљени материјал из претходне промене преузеће допремило сопственим транспортним средствима и да је планска набавна вредност 63.000 дин.
- 5) Обавезе према добављачу за помоћни материјал (из претходне промене) плаћене су меницом номиналне вредности 77.000 динара. По истеку рока доспећа меница је наплаћена.

Главна књига финансијског књиговодства

4360 - Добављачи у иностранству "А"	100 - Обрачун набавке материјала	101- Материјал- основни
440000 1)	1) 500000 500000 1a)	1a) 540000
	500000	
4361 - Добављачи у иностранству "Б"	270 - ПДВ у примљеним фактурама - општа стопа	1019 - Одступање од ПЦ материјала
62400 1)	1) 11400	40.000 1a)
482 - Обавезе за царине и др. дажбине	271 - ПДВ у примљеним фактурама - посебна	
33000 1)	1) 40000	
4363 - Добављачи у земљи "Г"	4362 - Добављачи у иностранству "В"	
10000 1)	6000 1)	

Књижење у дневнику

Ред. бр.	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Обрачун набавке материјала	100	500.000	
	ПДВ у примљеним фактур. - општа стопа	270	11.400	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	40.000	
	Добављач "А"	4360		440.000
	Добављач "Б"	4361		62.400
	Добављач "В"	4362		6.000
	Добављач "Г"	4363		10.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		33.000
	<i>Калкулација набавке материјала</i>			
1a)	Материјал - основни	1010	540.000	
	Одступање од планских цена материјала	1019		40.000
	Обрачун набавке	100		500.000
	<i>За набављено минерално ђубриво</i>			
2)	Обрачун набавке материјала	100	500.000	
	ПДВ у примљеним фактур. - општа стопа	270	11.400	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	40.000	
	Добављач "А"	4360		440.000
	Добављач "Б"	4361		62.400
	Добављач "В"	4362		6.000
	Добављач "Г"	4363		10.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		33.000
	<i>Калкулација набавке материјала</i>			
2a)	Материјал - основни	1010	480.000	
	Одступање од планских цена материјала	1019	20.000	
	Обрачун набавке	100		500.000
	<i>За набављено минерално ђубриво</i>			
3)	Материјал - помоћни	1011	69.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	13.000	
	Одступање од планских цена материјала	1019		4.000

	Добављачи у земљи <i>За набављени помоћни материјал</i>	435		78.000
4)	Материјал - помоћни	1011	63.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	12.000	
	Одступање од планских цена материјала	1019	2.000	
	Добављачи у земљи	435		72.000
	Приходи од активирања или потрошње производа за сопствене потребе	621		5.000
	<i>За набављени помоћни материјал</i>			
5)	Добављачи у земљи	435	72.000	
	Исправка вредн. менице за камату	4292	5.000	
	Обавезе по издатим меницама	4291		77.000
	<i>Плаћање путем менице</i>			
5а)	Обавезе по издатим меницама	4291	77.000	
	Текући рачун	241		77.000
	<i>За исплаћену меницу, извод бр...</i>			
5б)	Расходи камата	562	5.000	
	Исправка вредн. менице за камату	4292		5.000
	<i>За обрачунате расходе камата</i>			

Кратка објашњења:

- 1) Као што смо већ рекли, разлика у односу на стварне цене се појављује тек у *промени 3*. На основни konto (101) се увек књижи (задужује) планска вредност материјала, која је задата у тексту промене. Остаје дилема на коју страну књижити одступања тј. разлику између планске и стварне вредности? Правила су напред већ изнета, али их не треба учити напамет. Треба се држати логике да одступањима планску вредност материјала, која је увек на левој страни основног conta 101, треба да коригујемо (повећамо или смањимо) на стварну вредност материјала (стварни трошкови набавке). Повећање се врши књижењем на истој страни корективног conta као и на основном конту (тј. на дуговној), а смањење на супротној страни (тј. на потражној).
- У нашем примеру смо одступања у износу 40.000 дин књижили на потражну страну conta 1019 и на тај начин планску вредност материјала од 540.000 дин (дуг 101) кориговали на његову стварну вредност 500.000 дин.
- 2) У овој промени смо одступања у износу 20.000 дин књижили на дуговну страну conta 1019 и на тај начин планску вредност материјала од 480.000 дин (дуг 101) кориговали на његову стварну вредност 500.000 дин. Остала књижења су иста као у промени 1.
- 3) Нисмо користили konto 100, већ директно 101, пошто је набавка обрачунски једноставна. Одступања смо књижили на потражној страни conta 1019 (4.000 дин), и тако кориговали већу планску (69.000 дин) на стварну набавну вредност материјала (65.000 дин).
- 4) Овде смо одступањима на дуговној страни conta 1019 (2.000 дин) кориговали (повећали) мању планску вредност материјала (63.000 дин) на његову стварну набавну вредност (65.000 дин).
- 5) Дат је карактеристичан пример плаћања меницом, што је већ обрађено у претходном делу, али смо га поновили јер је важан и студентима често прави проблем.

2.5.2. Планске цене – Погонско књиговодство

Евиденција материјала у погонском књиговодству, било да се ради о стварним или планским ценама, увек има један књиговодствени став више, којим се материјал преузима у погонско књиговодства на konto 910 (910/901). У односу на књижење по стварним ценама у погонском књиговодству, разлика се појављује тек у последњем ставу, приликом књижења позитивних/негативних одступања (*промена 1а*).



Схема III-4. Набавка материјала по планским ценама - у погонском књиговодству

Ради лакшег поређења и праћења разлика, у наставку се приказују књижења промена из претходне тачке (5.1.), али сада у варијанти евиденције материјала у погонском књиговодству по планским ценама.

Књижење у дневнику

Ред. бр.	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Набавка материјала	510	500.000	
	ПДВ у примљеним факту.- општа стопа	270	11.400	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	40.000	
	Добављач "А"	4360		440.000
	Добављач "Б"	4361		62.400
	Добављач "В"	4362		6.000
	Добављач "Г"	4363		10.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		33.000
	<i>Калкулација набавке материјала</i>			
1а)	Материјал - основни	9100	540.000	
	Одступање од планских цена матер.	9107		40.000
	Рачун за преузимање набавке	901		500.000
	<i>Преузимање у погонско књиговодство</i>			
2)	Набавка материјала	510	500.000	

	ПДВ у примљеним факту.- општа стопа	270	11.400	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	40.000	
	Добављач "А"	4360		440.000
	Добављач "Б"	4361		62.400
	Добављач "В"	4362		6.000
	Добављач "Г"	4363		10.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		33.000
	<i>Калкулација набавке материјала</i>			
2а)	Материјал - основни	9100	480.000	
	Одступање од планских цена матер.	9107	20.000	
	Рачун за преузимање набавке	901		500.000
	<i>Преузимање у погонско књиговодство</i>			
3)	Набавка материјала	510	65.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	13.000	
	Добављачи у земљи	435		78.000
	<i>За набављени помоћни материјал</i>			
3а)	Материјал - помоћни	9101	69.000	
	Одступање од планских цена матер.	9107		4.000
	Рачун за преузимање набавке	901		65.000
	<i>Преузимање у погонско књиговодство</i>			
4)	Набавка материјала	510	65.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	12.000	
	Добављачи у земљи	435		72.000
	Приходи од активирања или потрошње производа за сопствене потребе	621		5.000
	<i>За набављени помоћни материјал</i>			
4а)	Материјал - помоћни	9101	63.000	
	Одступање од планских цена матер.	9107	2.000	
	Рачун за преузимање набавке	901		65.000
	<i>Преузимање у погонско књиговодство</i>			
	<i>Промена 5) је иста као код књижења у финансијском књиговодству, па нема потребе да се понавља.</i>			

Кратка објашњења:

- Одступање се књижи тек у погонском књиговодству, тј. приликом преноса материјала на конто 910 (910/9107,901). Сви принципи и објашњења која су дата у вези књижења одступања приликом евиденције у финансијском књиговодству важе и овде. Дакле, на потражној страни конта *901-Рачун за преузимање набавке* материјала увек се књижи стварна вредност (тј. она са конта 510), а на дуговној страни основног конта *910-Материјал* увек се књижи планска вредност материјала која је задата у тексту промене. Значи да износ одступања на конту 9107 треба књижити на мању страну, односно по принципу изједначавања: дугује = потражује у тој промени. У нашем примеру одступања смо прокњижили на потражној страну конта 9017, после чега је у промени *1а)* исти износ прокњижен на дуговној и на потражној страни (540.000 дин), што је основно правило двојног књиговодства.

2.6. Специфични облици повећања и смањења материјала

Независно од тога да ли се материјал евидентира у финансијском или погонском књиговодству, по стварним или планским ценама, постоје одређене специфичне ситуације код набавке материјала:

- Евидентирање набавке нефактурисаног материјала;
- Евидентирање материјала на путу;
- Евидентирање материјала у обради, доради и манипулацији;
- Евидентирање материјала враћеног у магацин.

Нефактурисани материјал. Приликом набавке може се десити да у предузеће стигне материјал, али да фактура добављача још увек није примљена. У таквим околностима јавља се проблем евидентирања, јер предузеће још увек нема све податке који су неопходни за утврђивање вредности материјала односно за књижење набавке. У том случају се користи привремени аналитички konto *4358-Добављачи у земљи за нефактурисане обавезе*, а вредност се одређује на основу расположивих и претпостављених података (уговор или отпремница ако постоје, претходне сличне набавке, усмени договор и сл.). Када стигне фактура и сва остала неопходна документација, привремени konto 4358 се затвара у корист konta *435-Добављачи у земљи*. Истовремено се на основу фактуре обрачунава и књижи ПДВ, као и евентуалне разлике између стварне (тј. фактурне) и привремене вредности материјала.

Много је лакше ако се користе планске цене, јер се тада материјал привремено заприма и књижи по планској цени, која је иначе стална цена по којој се врши евиденција током године. Када стигне фактура добављача и изврше неопходни обрачуни, разлика се књижи преко корективног konta *1019-Одступања од планских цена материјала*.

Материјал на путу. Може се десити да добијемо фактуру добављача (електронски, поштом и сл.) а да материјал још није физички стигао у предузеће. пре материјала. Ако је уговором дефинисано да купац преузима материјал у свом складишту (франко купац) онда нема основа да се приспела фактура књижи. Међутим, ако је материјал прешао уговорено место преузимања (нпр. магацин продавца, лука, железничка станица и сл.), фактура се може књижити. У том случају се користи привремени аналитички konto који треба отворити, на пример: *1018-Материјал на путу*, на коме се привремено књижи материјал на основу података из фактуре. Када материјал стигне и комплетира се сва документација, затвара се привремени konto *1018-Материјал на путу* и вредност пребацује на основни konto *1010-Материјал*.

Материјал у обради, доради и манипулацији. Дешава се да предузеће шаље материјал у друга предузећа на обраду, дораду или манипулацију (под манипулацијом се подразумева нпр. препакивање, сушење и сл.), како би се припремио за употребу у сопственој производњи. Књижење се врши тако што се за вредност послатог материјала смањује основни konto *1010-Материјал* уз задужење аналитичког konta *1014- Материјал у обради, доради и манипулацији (1014/1010)*. Када се обрада/дорада изведу и материјал врати назад у предузеће врши се обрнуто књижење (*1010/1014*), али се претходно увећа вредност материјала у доради за износ услуга дораде/обrade по фактури извршиоца, тј. добављача.

Материјал враћен у магацин. Ради се о материјалу који је раније био издат у производњу, али из неких разлога није утрошен, па се враћа назад у магацин. У овом случају се издаје документ „повратница материјала“, а књижење је углавном обрнуто у

односу на књижење издавања материјала (101/511), с тим да се обично спроводи црвеним сторном.

Ако се **материјал премешта** између различитих магацина унутар истог предузећа то представља интерно кретање материјала које се такође мора евидентирати. Документ који се издаје том приликом је „међускладишница“, а књижење се врши у оквиру магацинске односно аналитичке евиденције материјала. Један аналитички рачун/картица се задужује а други одобрава, али то не изазива никакве промене на синтетичким рачунима материјала.

У случају појаве мањкова и вишкова материјала (што је редовна појава у предузећима) књижење се врши уз помоћ конта осталих (ванредних) расхода и прихода (*групе 57 и 67*), што се обрађује и у оквиру предзакључних књижења.

Дешава се, такође, да предузеће прода материјал који је претходно купило за потребе производње. Ово се не сматра уобичајеном односно редовном активношћу предузећа, јер се материјал купује да би се од њега произвели готови производи који се потом продају и предузеће остварује редовне приходе од продаје. Због тога се приликом продаје материјала појављују остали (ванредни) расходи и приходи (*групе 57 и 67*), а не редовни приходи продаје (група 61).

*Примери из претходно објашњених специфичних видова повећања и смањења материјала биће урађени у оквиру **вежби**.*

3. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ГОТОВИНЕ, КРАТКОРОЧНИХ ПОТРАЖИВАЊА И ПЛАСМАНА

3.1. Готовина и готовински еквиваленти

За новчана средства се може условно рећи да представљају „најважнији облик имовине предузећа“. Сви облици средстава су, наравно, важни и неопходни за одвијање процеса репродукције, тако да претходни термин „најважнији“ треба схватити у смислу „најповољнији“ облик имовине, јер се помоћу новца може набавити било који други облик имовине. Сваки пословни процес почиње и завршава се новцем. Предузећа настоје да **убрзају** трансформацију других имовинских облика у новац, јер тиме убрзавају процес репродукције, скраћују време обрта, побољшавају ликвидност, смањују трошкове финансирања и остварују низ других бенефита.

Управљање финансијама је од кључног значаја за успешно пословање привредних субјеката. Предузећа својим пословним политикама, односно политикама финансирања, дефинишу јасне циљеве и инструменте за обезбеђивање неопходних финансијских средстава, односно обезбеђивања ликвидности уз најмање трошкове финансирања. У циљу одржавања **ликвидности**, као предуслова нормалног пословања, предузећа треба да:

- благовремено обезбеде потребна новчана средства за континуелно и планско одвијање пословног процеса;
- рационално користе расположива новчана средства, и
- ускладе прилив новчаних средстава са динамиком доспећа обавеза.

Основни **задатак књиговодства** новчаних средстава је да евидентира и прати све токове новца у предузећу и да то благовремено презентира менаџменту.

Сва предузећа имају **текући (пословни) рачун** отворен код банке, на коме воде новчана средства и преко кога врше плаћања/наплате. Предузећа могу да отворе један или више текућих рачуна, у једној или више банака, за које отварају посебне **аналитичке** рачуне у оквиру конта **241- Текући рачун**.

Књижење пословних догађаја на рачуну *241-Текући рачун*, спроводи се искључиво на основу **извода** са текућег рачуна. То је извештај о свим променама на рачуну (уплатама и исплатама) и стању новчаних средстава. Банка предузећу доставља посебне изводе за све рачуне. Поред текућег рачуна (241) на коме се воде динарска средства, предузећа могу имати и **девизне** рачуне (244), с тим да се домаћи платни промет врши искључиво у динарима.

Преко текућег рачуна предузећа обављају готовинска и безготовинска плаћања, као и плаћања путем обрачуна. Сагласно томе, постоје и јединствени **инструменти платног промета** за:

1) готовинско плаћање:

- налог за уплату (служи за уплате готовог новца на рачун - нпр. уплата пазара, уплата физичких лица на рачун);
- налог за исплату (служи за подизање готовог новца са рачуна).

2) безготовинско плаћање.

- налог за пренос (за пренос средстава са свог рачуна на рачун повериоца);
- налог за наплату (њиме поверилац иницира исплату са рачуна дужника у корист свог рачуна, наравно, у складу са овлашћењем дужника које даје банци и повериоцу, нпр. за наплату доспелих хартија од вредности, по основу судског решења).

Наведени инструменти платног промета могу бити у:

- писаној форми,
- електронској форми (најчешћи у последње време) и
- усмени.

Чек, платна картица и акредитиви су **инструменти плаћања**, односно инструменти располагања средствима са рачуна, на основу којих се испостављају инструменти платног промета (налог за уплату, исплату, пренос и наплату).

Чек користе правна и физичка лица за подизање новца са рачуна издаваоца чека и за безготовинска плаћања. **Акредитивом** се налаже банци да одређена средства стави на располагање другом правном или физичком лицу, наравно уз одређене услове.

Прелазни рачун (2419) је аналитички конто текућег рачуна на коме се књижи подизање готовине са текућег рачуна, и уплата готовине на рачун. Овај рачун је неопходан јер се за уплату и исплату готовине мора обезбедити **дневна ажурност** књиговодства. Пошто извод може стићи најраније тек следећег дана, овај износ се привремено евидентира на прелазном рачуну, на основу уплатнице/исплатнице, односно благајничког дневника.

У рачуноводственом смислу, са готовином се изједначавају и **еквиваленти готовине** (тзв. сурогати новца - конто 240). То су непосредно уновчиве хартије од вредности, које се у кратком року (не дужем од **три месеца**) могу конвертовати у новац и/или користити за плаћање. При томе је **ризик** од смањења њихове вредности безначајан. Као примери готовинских еквивалената могу се навести: чекови и менице примљени на наплату, текућа улагања у хартије од вредности са кратким роком доспећа (благајнички и комерцијални записи, депозити, сертификати и сл.), племенити метали и сл. У нашим условима чекови су

најзаступљенија врста непосредно уновчивих хартија од вредности са безначајним ризиком, јер банке могу да гарантују исплату без обзира да ли је лице које је издало чек у моменту наплате има довољно новца на свом рачуну.

На рачуну **242-Издвојена новчана средства** и акредитиви евидентирају се наменски издвојена средства за инвестиције, акредитиве у земљи и иностранству, наплату чекова и сл. Функцију овог рачуна смо већ објаснили код изградње/набавке основних средстава, а слично је и са акредитивима и другим наменама.

Готовина подразумева готов новац (кеш) у благајни привредног субјекта, који се користи за ефективно плаћање/наплату. На конту **243-Благајна**, се евидентирају динарске уплате и исплате готовог новца, с тим да може постојати и девизна благајна (246). Предузеће може имати више благајни, од којих је увек само једна главна, а остале су помоћне, што се евидентира на посебним аналитичким рачунима. Уплате и исплате новца у благајни врше се на основу прописане документације (благајничке уплатнице/исплатинице) а све се то мора евидентирати у „благајничком извештају“.

Предузеће у благајни може држати новац до висине благајничког максимума. Висина благајничког максимума није прописана, али га предузеће може својим интерним актом посебно дефинисати. Ово по правилу нису значајнији износи, јер се у последње време плаћање у кешу своди на минимум (када је баш неопходно). Изузетак су привредни субјекти који имају малопродају, где се наплата у готовини подразумева.

Примери:

- 1) Налогом за исплату је подигнут новац са текућег рачуна у износу од 80.000 динара.
- 2) Налогом за уплату је положен пазар из продавнице на текући рачун у износу од 10.000 динара.
- 3) Предузеће „Срем“ има обавезу према предузећу „Јаково“ за купљено семе у износу од 110.000 динара, али истовремено има и потраживање за продат кукуруз у износу од 140.000 динара. После потписивања изјаве о компензацији, оба учесника су испоставила налог за пренос на терет и у корист свог текућег рачуна у износу од 110.000 динара. Предузеће „Јаково“ испоставља и додатни налог за пренос разлике у износу од 30.000 динара (У дневнику су приказана књижења код предузећа „Срем“).

Књижење у дневнику

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1	Благајна	243	80.000	
	Прелазни рачун	2419		80.000
	<i>За подигнут новац са рачуна (благајнички извештај)</i>			
1а	Прелазни рачун	2419	80.000	
	Текући рачун	241		80.000
	<i>По изводу бр.</i>			
2	Прелазни рачун	2419	10.000	
	Благајна	243		10.000
	<i>За положен пазар (благајнички извештај)</i>			
2а	Текући рачун	241	10.000	
	Прелазни рачун	2419		10.000
	<i>По изводу бр.</i>			

3	Текући рачун Купци у земљи <i>За наплаћена потраживања компензацијом</i>	241 204	110.000	110.000
3а	Добављачи у земљи Текући рачун <i>За измирене обавезе компензацијом</i>	435 241	110.000	110.000
3б	Текући рачун Купци у земљи <i>За наплаћену разлику</i>	241 204	30.000	30.000

Објашњења промена:

- 1) С обзиром да се код књижења готовине мора постићи дневна ажурност (тј. истог дана морају бити прокњижене све промене у вези са готовином), неопходно је користити аналитички рачун *2419-Прелазни рачун* док не стигне извод текућег рачуна од банке. Дакле, прво се књижи повећање стања у Благајни (активан рачун-дугује) и смањење стања на прелазном рачуну (активан рачун-потражује). (1а) Други део промене се књижи пошто стигне извод, тако што затварамо прелазни рачун на дуговној страни, а текући рачун се смањује на потражној страни. У коначном ефекту имамо смањење текућег рачуна и повећање благајне.
- 2) Друга промена се књижи супротно у односу на прву, с обзиром да се ради о уплати пазара из благајне на текући рачун.
- 3) Ова промена представља књижење компензације између два учесника у купопродаји. Компензација је ефикасан инструмент платног промета без употребе готовог новца. Основни услов за компензацију јесте да су пословни субјекти у узајамном дужничко-поверилачком односу. Компензација се спроводи до висине најнижег износа (у овом случају до 110.000 динара). Први став представља књижење наплате дела потраживања од купаца (Јаково) компензацијом, а други став (3а) истовремено књижење плаћања обавеза компензацијом (такође према Јаково). Промена (3б) је наплата разлике од купаца (тј. дужника – Јаково) у износу од 30.000 динара.

3.2. Краткорочна потраживања

Краткорочна потраживања настају, пре свега, по основу: продаје производа, роба и услуга, затим по основу заједничког пословања, разних финансијских трансакција, законом стечених права (нпр. субвенције, премије и сл.) и других пословних трансакција. Конта потраживања (*групе 20, 21, 22*) јављају се у бројним променама, у кореспонденцији са другим класама. У наставку се дају примери књижења неких пословних промена из ове групе.

Најважнија су наравно потраживања по **основу продаје** (*група 20*), тј. од купаца, који су према званичном контном плану рашчлањени на купце: у земљи, у иностранству, матична/зависна/остала повезана правна лица. Пословање предузећа захтева да се непрестано купује и продаје, што значи да је предузеће увек у двострукој улози - *купца и продавца*. Процес репродукције ($H \dots P \dots P_1 \dots H_1$) се завршава продајом, којом се практично учинци (P_1) трансформишу у потраживања ($P_1 \dots H_1$). Остаје наравно још да се

изврши наплата односно трансформација потраживања у новац (Н₁), али то није само интерна ствар предузеће, већ зависи и од купаца, банака и др.

Примери:

- 1) Продато је готових производа соје у вредности од 320.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ по посебној стопи. Залихе продате соје се евидентирају по фер вредности од 285.000 дин.
- 2) Пошто је процењено да се потраживање од купаца *из претходне промене* неће моћи наплатити, предузеће га је отписало. После извесног времена, наплаћено је 50% потраживања.

Главна књига („Т“ конта)

204 Купци у земљи			209 ИВ потраживања од купаца		
Д		П	Д		П
1)	352.000	176.000 (2а)	26)	176.000	352.000 (2
Сдо)	176.000				176.000 (Сдо
Сдо)	0	Нето (пребијени) салдо			

471 ПДВ у издатим фактурама - посебна стопа			614 Приходи од продаје производа на домаћем трж.		
Д		П	Д		П
		32.000 (1			320.000 (1

9802 Трошкови прод. произв.			9602 Готов производ - соја		
Д		П	Д		П
1а)	285.000				285.000 (1а

576 Расходи по основу отписа потраживања			675 Наплаћена отписана потраживања		
Д		П	Д		П
2)	352.000				176.000 (26

241 Текући рачун		
Д		П
2а)	176.000	

Књижење у дневнику

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1	Купци у земљи	204	352.000	
	ПДВ у издатим фактурама - општа стопа	470		32.000
	Приходи од продаје производа на дом. трж.	614		320.000
	<i>По фактури бр..</i>			
1а	Трошкови продатих производа - соја	9802	285.000	
	Готов производ - соја	9602		285.000
	<i>Издато са складишта</i>			
2	Расходи по основу отписа потраживања	576	352.000	
	Исправка вредн. потраживања од купаца	209		352.000

2а	<i>Отпис спорних потраживања</i>			
	Текући рачун	241	176.000	
	Купци у земљи	204		176.000
<i>Наплата отписаних потраживања</i>				
2б	Исправка вредн. потраживања од купаца	209	176.000	
	Наплаћена отписана потраживања	675		176.000
	<i>Обрачунати ванредни приходи</i>			

Објашњења промена:

- 1) Ова промена се односи на продају производа у земљи, коју прати излазна фактура, и отпремница. Повећавају се потраживање од купаца (активан konto - дугује) за износ продајне вредности са ПДВ-ом (320.000 + 32.000). Са друге стране повећава се приход од продаје (614) за износ продајне вредности без ПДВ-а (на потражној страни) и повећава се обавеза по основу ПДВ-а (пасиван konto - потражује). (1а) Други део промене се књижи у погонском књиговодству (класа 9) које има свој посебан дневник и главну књигу, као што смо већ објаснили. Смањују се производи на залихама (960) по фер (тржишној) вредности, а истовремено се као равнотежа књиже трошкови (расходи) продатих производа (980). (*Продаја производа је једна од најважнијих промена која ће детаљно бити обрађена пред крај наставног програма*).
- 2) У првом делу друге промене су прокњижена отписана потраживања, тако што су повећани остали (ванредни) расходи -576 (на дуговној страни), а исти износ се књижи и на корективном рачуну ИВ потраживања од купаца (209), наравно на потражној страни као и свака друга ИВ (*погледати код сталне имовине*). (2а) Делимична наплата претходно отписаног потраживања од купаца. (2б) Повећавају се остали (ванредни) приходи -675 (на потражној страни), а за исти износ је задужен рачун 209. Заједнички салдо основног рачуна (204-Купци у земљи) и његовог корективног рачуна (209-ИВ купаца у земљи) приказују стварно стање потраживања од конкретног купца. У овом конкретном случају заједнички салдо је 0 (нула), с тим да је само 50% потраживања од купаца наплаћено док је преосталих 50% потраживања отписано због немогућности наплате, што се може видети на контима главне књиге.

3.3. Краткорочни финансијски пласмани

На рачунима групе 23-*Краткорочни финансијски пласмани*, обухватају се дати кредити, хартије од вредности (ХоВ) и остали пласмани са роком доспећа/продаје до годину дана од последњег биланса. Значи да и део изворно дугорочних пласмана који доспевају за наплату у следећих 12 месеци од састављања биланса, класификују се као краткорочни и исказују на рачуну 234. Исто важи за дугорочне ХоВ које се држе до доспећа, део који доспева у следећој пословној години исказује се на рачуну 235 (јер тај део више није дугорочан него краткорочан).

У нашој земљи предузећа не могу да дају класичне кредите, већ само банке. Предузећа могу да дају тзв. зајмове, робне или новчане. Постоје јасне разлике између кредита и зајма које су регулисане *Законом о облигационим односима*. На пример, кредит се увек уговара у новцу а зајам може и у робном облику; код кредита се обавезно уговара камата а код зајма

не мора; уговор о кредиту се обавезно закључује у писаној форми а код зајма може и усмено итд. Значи да класична привредна друштва на контима 230 до 233 углавном евидентирају дате зајмове.

Хартије од вредности су посебне писмене исправе у којима је садржано одређено имовинско право. Оне се јављају као инструменти финансијског тржишта. Хартијама од вредности се врши плаћање, обезбеђење плаћања, позајмљивање новца, односно прикупљање неопходних финансијских средстава. Законом се регулише њихова форма, садржај, и све што је везано за њихово издавање и коришћење (*детаљније из Привредног права и Финансија*).

На рачуну 236-*Финансијска средства која се вреднују по фер вредности*, евидентирају се купљене или на други начин стечене краткорочне хартије од вредности (акције, обвезнице, благајнички записи, комерцијални записи, државни записи, сертификати о депозиту и др.) којима се тргује. Ради се о хартијама од вредности које су прибављене са намером да се у кратком року поново продају ради стицања добитка или разлике у цени. Код хартија од вредности увек се користе посебни аналитички рачуни за евидентирање номиналног износа и камате.

На рачуну 238-*Остали краткорочни финансијски пласмани* исказују се потраживања по **меницама** као инструментима плаћања. Меница се користи као средство безготовинског плаћања и као инструмент обезбеђења наплате потраживања од купаца. Исто тако, меница се може преносити (индосирати), тј. користити за плаћање обавеза. Меница се сматра и средством кредитирања, јер доспева за наплату тек после одређеног рока (обично до 90 дана), при чему наравно доноси и камату за тај период. Издаје се на обрасцима (бланкетима) које штампа и продаје Народна банка Србије.

Између чека и менице постоје одређене сличности али и значајне разлике. Сличности: (а) обе ХоВ садрже налог да се њиховом кориснику (имаоцу) исплати назначени новчани износ; (б) обе ХоВ могу да служе као средство плаћања, тј могу се индосирати, са изузетком неких специфичних врста чекова. Разлике: (а) чек је само средство плаћања (платни инструмент), а меница је истовремено и средство плаћања и средство кредитирања; (б) меница не може да гласи на доносиоца, у њој увек мора бити означен ремитент (ималац) док код чека не мора; (в) чек се увек исплаћује по виђењу, док меница има тачно назначен рок доспећа.

Примери:

- 1) Предузеће је потраживање од купаца у износу од 124.000 динара наплатило меницом укупне вредности 130.000 динара (разлика је камата), са роком доспећа од 90 дана. По истеку рока доспећа, меница је наплаћена.
- 2) Предузеће је купило комерцијални запис за 60.000 динара. Укупна вредност записа је 70.000 динара, у чему је садржана камата од 10.000 динара. После одређеног времена запис је продат за 80.000 динара.
- 3) Предузеће је продало утовљене свиње за 220.000 динара, плус ПДВ по посебној стопи. Истовремено је купцу одобрен робни зајам. Уговорено је да се дуг измири у року од годину дана, у кварталним анuitетима. Уговорена је и каматна стопа од 6% годишње. Фер вредност товленика износи 240.000 динара. Купац је платио прву кварталну рату преко текућег рачуна.

Књижење у дневнику

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1	Примљене менице ИВ меница за камату Купци у земљи <i>Купац платио меницом</i>	2380 2381 204	130.000	6.000 124.000
1а	Текући рачун Примљене менице <i>По изводу бр.</i>	241 2380	130.000	130.000
1б	ИВ меница за камату Приходи од камата <i>За обрачунате приходе од камата</i>	2381 662	6.000	6.000
2	Комерцијални запис Исправка вредн. записа за камату Текући рачун <i>За купљен комерцијални запис</i>	2363 2398 241	70.000	10.000 60.000
2а	Текући рачун Исправка вредн. записа за камату Комерцијални запис Добици од продаје ХоВ <i>За продат комерцијални запис</i>	241 2398 2363 672	80.000 10.000	70.000 20.000
3	Купци у земљи ПДВ у издатим фактурама - посебна стопа Приходи од продаје производа <i>За продате производе на кредит</i>	204 471 614	242.000	22.000 220.000
3а	Дати краткорочни кредити у земљи Купци у земљи <i>За одобрен робни зајам купцу</i>	232 204	242.000	242.000
3б	Трошкови продатих производа Производња товних свиња <i>За трошкове продатих производа</i>	980 9343	240.000	240.000
Напомена: (3б) Обрачун и књижење трошкова продатих производа детаљно се обрађује у наставку				
<i>Обрачун камате: $(220.000 \times 0,06/12) \times 3 = 3.300$</i>				
3в	Текући рачун Дати краткорочни кредити Приходи од камата <i>За уплату прве кварталне рате</i>	241 232 662	58.300	55.000 3.300

Објашњења промена:

- Ова промена се односи на наплату потраживања меницом. Дужник (купац) издаје меницу укупне вредности 130.000 динара по основу дуга од 124.000 динара. Предузеће (поверилац) прима меницу коју ће наплатити по истеку рока доспећа (30 дана) заједно са каматом у износу од 6.000 динара. Први књиговодствени став представља књижење примљених меница које дугују за износ номиналне вредности (активан конто). Истовремено се смањују потраживања од купаца, а разлика се књижи на Исправку вредности меница за камату. (1а) Други став подразумева књижење наплате менице (укупан износ) преко текућег рачуна. (1б) Последњи став представља књижење прихода

од камата (група 66) коју меница носи са собом. Ово је разумљиво јер меница има одређени рок наплате (у овом случају 90 дана) за који се мора обрачунати камата.

- 2) Овде се књижи куповина и потом продаја Комерцијалног записа (краткорочне ХоВ). Принцип је сличан као код менице. И комерцијални запис носи са собом камату која се такође књижи преко корективног конта Исправке вредности. Али овде могу да се појаве и остали (ванредни) приходи (*група 67*), односно расходи (*група 57*) у случају када се запис продаје пре истека назначеног рока доспећа. У овом случају смо имали остале приходе (тј. *добитке 672*), јер је запис продат по већој вредности од номиналне. Када се прода по мањој вредности од номиналне остварују се остали расходи (тј. *губици 572*), што ћете радити на вежбама.
- 3) У овој промени је прокњижен краткорочни пласман у виду робног зајма. Први став представља књижење излазне фактуре, што је већ обрађено. (*3а*) Други став представља књижење трансформације потраживања од купаца у краткорочни зајам односно пласмана. (*3б*) Овде се књиже трошкови продатих производа у погонском књиговодству, што је већ обрађено више пута. (*3в*) У последњем ставу је прокњижено враћање (уплата од стране купца) прве кварталне рате зајма (тј. анuitета), који садржи део главнице и део камате (главница + камата = 58.300 динара).

3.4. Активна временска разграничења

На рачунима групе **28**—Активна временска разграничења (АВР), евидентирају се разграничени расходи и приходи (унапред плаћени трошкови, приходи текућег периода који нису могли да буду фактурисани). То су, у ствари, привремене позиције активе на дан билансирања, које ће најкасније у следећем обрачунском периоду бити преображене у трошкове, односно у приходе. На овај начин се постиже реалније билансирање расхода и прихода у билансу успеха.

У оквиру АВР **транзиторне (преносне)** позиције представљају расходи плаћени у текућој години а који се реално односе на наредну годину, као што су:

- унапред плаћени трошкови закупа;
- унапред плаћени трошкови осигурања;
- унапред плаћени трошкови камата, пореза и других дажбина;
- претплате на стручне часописе, итд.

У **антиципативне (унапред узете)** позиције АВР спадају приходи који се односе на текућу пословну годину, а који из одређених разлога нису наплаћени и нису могли бити фактурисани у текућој години, као што су:

- приходи од премија, субвенција, дотација;
- приходи од камата на дате зајмове и депозите који нису доспели на плаћање;
- други приходи који се односе на текући обрачунски период а нису могли бити фактурисани.

Примери:

- 1) Предузеће „Агроном“ је за период од 01.07.2019. до 30.06.2020. године унапред платило претплату на стручне часописе у износу од 60.000 динара, плус ПДВ по посебној стопи. На крају 2019. године извршено је разграничење трошкова.

- 2) Предузеће „Агроном“ је дало у закуп пословни простор предузећу „Војводина“ на период од шест месеци, почев од 01. октобра 2019. године, закључно са 31. мартom 2020. године. Уговорено је да ће закупнина за цео период износити 132.000 динара (ПДВ, 20%), а рачун ће бити издат по истеку уговореног рока закупа (31. марта 2020. године).

Књижење у дневнику

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1	Унапред плаћени трошкови ПДВ у примљеним фактурама - посебна стопа Добављачи у земљи <i>За обрачунате трошкове претплате</i>	280 271 435	60.000 6.000	66.000
1а	Добављачи у земљи Текући рачун <i>За унапред плаћене трошкове</i>	435 241	66.000	66.000
1б	Трошкови непроизводних услуга Унапред плаћени трошкови <i>Разграничење трошкова на крају 2019.</i>	550 280	30.000	30.000
1в	ОТ управе Рачун за преузимање трошкова <i>Пренос трошкова на МТ</i>	9420 902	30.000	30.000
2	Потраживања за нефактурисани приход Приходи од закупнина <i>За нефактурисани приход</i>	281 650	66.000	66.000
2а*	Купци у земљи ПДВ у издатим фактурама - општа стопа Потраживања за нефактурисани приход Приходи од закупнина <i>По фактури (за услугу закупа)</i>	204 470 281 650	158.400	26.400 66.000 66.000

Објашњења промена:

- 1) У првом књиговодственом ставу прокњижено је добијање фактуре за претплату на часопис. Књижење је слично као и код других куповина од добављача, с тим да сада уместо конта неког конкретног средства (нпр. основних средстава, материјала или неке услуге) користимо конто 280- *Унапред плаћени трошкови*, јер се трошкови делом се односе и на следећу годину. Дакле, повећава се рачун АВР за износ без ПДВ-а, ПДВ у примљеним фактурама такође дугује (10% од 60.000 динара), а добављачи се повећавају за цео износ са ПДВ-ом ($60.000 + 6.000 = 66.000$ динара). (1а) Плаћање обавеза, што је већ обрађено. (1б) Трећи став представља разграничење трошкова. За период од 01.07. до 31.12.2019. године призната је половина укупне претплате ($60.000/2=30.000$ динара) на терет расхода (трошкови непроизводних услуга), што значи да ће бити исказане у билансу успеха за 2019. годину. Друга половина се привремено одлаже у билансу стања (на конту 280), а следеће године (после 01.07.2020.) биће и то прекњижено на расходе услуга (550/280), што значи да ће представљати расход у билансу успеха за наредну 2020. годину. (1в) Последњи књиговодствени став представља другу фазу књижења

трошкова, односно пренос трошкова на одговарајуће место трошкова у погонском књиговодству, о чему ће бити више речи у наставку.

- 2) Ова промена се односи на књижење обрачунатих прихода, који су остварени у прва три месеца закупа (октобар, новембар, децембар). Повећавају се потраживања за нефактурисани приход за половину укупног износа ($132.000/2=66.000$ динара), док приходи од закупнина потражују за исти износ (повећали су се). (2a) Други књиговодствени став, у овом конкретном случају, није требало прокњижити пошто фактура још није издата. Ова промена се књижи по издавању фактуре (31.03.2020), међутим циљ је да се прикаже поступак књижења.

4. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ПДВ-А

Порез на додату вредност (ПДВ) је општи порез на потрошњу који се обрачунава и плаћа на испоруку добара и пружање услуга, у свим фазама производње и промета добара и услуга, као и на увоз добара (*Закон о порезу на додату вредност*). Добио је назив по томе што сваки учесник плаћа порез само на вредност коју додаје (коју он ствара) у производно – прометном циклусу у којем учествује. *Нпр. пословни субјект је купио робу за 20.000 динара, а продао је за 50.000 динара. ПДВ се плаћа на разлику између ове две цене – тј. на 30.000 динара.*

4.1. Основне карактеристике ПДВ-а

ПДВ је **свефазни порез**. ПДВ се плаћа у свим фазама процеса производње и промета (у чему је битна разлика у односу на ранији „порез на промет“, који се плаћао само у последњој фази). Са становишта конкретног пословног субјекта, то значи да се ПДВ јавља и у фази набавке и у фази продаје.

Основни документ у систему ПДВ-а је **фактура**. За утврђивање обавезе плаћања ПДВ-а битно је једино оно што се налази у фактури.

Бруто принцип обрачуна ПДВ-а. Формално, ПДВ се обрачунава и плаћа на додату вредност, а у суштини он представља разлику између збира укупно плаћеног и укупно наплаћеног ПДВ-а, тј. на свим улазним и излазним фактурама.

Са становишта пословног субјекта јавља се одбитни (улазни) ПДВ (који се евидентира на контима групе 27) и дуговни (излазни) ПДВ (који се евидентира на контима групе 47). Пословни субјект у току периода са плаћањем обавеза према добављачу плаћа и улазни ПДВ, а са наплатом својих фактура наплаћује излазни ПДВ. На крају периода (нпр. месеца, тромесечја) пословни субјект држави плаћа (или од државе потражује) порез у виду **разлике** између дуговог и одбитног ПДВ-а, у зависности који је већи. Та разлика практично представља порез на додату вредност која је настала у пословном субјекту.

На пример, одбитни (улазни) ПДВ је 4.000 динара (20% од 20.000 динара), а дуговни (излазни) је 10.000 динара (20% од 50.000 динара). Разлика између 10.000 и 4.000 динара је **6.000** динара што је једнако обрачунатом ПДВ-у на додату вредност од 30.000 динара. (20% од 30.000 динара = 6.000 динара).

Терет ПДВ-а сноси крајњи потрошач (последњи учесник у низу). Сваки учесник у циклусу надокнађује плаћени ПДВ од следећег учесника у циклусу или од државе. Крајњи потрошач нема на кога да превали пореску обавезу.

Неутралан утицај на трошкове. ПДВ није трошак (осим у изузетним случајевима) пословног субјекта који је у систему ПДВ-а управо због тога што се превалује на наредне учеснике у производњи и промету или се може повратити од државе. Сходно томе, ПДВ не улази у набавну вредност средстава тј. приликом обрачуна набавне вредности (основног средства, материјала, робе).

Изузеће малих пореских обвезника из система ПДВ-а. Мали порески обвезници изузети су из система ПДВ-а. Према нашим прописима, мали порески обвезник је лице чији укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци (није везано за календарску годину) није већи од 8.000.000 динара. Привредни субјекти који имају промет мањи од 8.000.000 могу добровољно да уђу у ПДВ. Ови субјекти најчешће не улазе у ПДВ јер им се то не исплати. Исплати се у случају већих инвестиција, јер имају значајан улазни (одбитни) ПДВ, тако да инвестиција испадне осетно јефтинија.

Опште правило је да пословни субјект који се налази у систему ПДВ-а мора у свим својим продајним фактурама да искаже ПДВ. А да ли ће ПДВ бити исказан на улазним фактурама, то зависи од тога да ли је добављач у систему ПДВ-а или није. ПДВ на фактурама добављача је одбитни ПДВ, а ПДВ на продајним фактурама је дуговни ПДВ.

Ако се пословни субјект не налази у систему ПДВ-а, то значи да он на својим продајним фактурама не сме да искаже ПДВ. У овом случају се исказани ПДВ у улазним фактурама добављача књижи као трошак, јер се не може ни на кога превалити. Да ли ће ПДВ бити исказан на улазним фактурама, то опет зависи од тога да ли је добављач у систему ПДВ-а или није. У том смислу, мали пословни субјект се налази у истој позицији као и крајњи потрошач. Рецимо, када купимо неки производ у продавници, у њему је урачунат и ПДВ, али пошто не можемо од никог да тражимо да нам надокнади плаћени порез, он за нас представља дефинитиван издатак/трошак. Супротно томе, за пословне субјекте који су у систему ПДВ-а битно је да знају шта је у плаћеној цени продајна цена а шта је ПДВ, јер пословни субјект реално плаћа само продајну цену, а ПДВ ће повратити од купаца или од државе.

4.2. Обрачун и књижење ПДВ-а

ПДВ се математички рачуна на основу стопа које су прописане законом. Према нашим прописима, постоје две стопе ПДВ-а. То су:

- **Општа стопа (20%, прерачуната 16,6667%)** - која се примењује за највећи број производа и услуга, тј. за све осим оних за које је прописана посебна стопа или су ослобођени од ПДВ-а.

$$\text{Прерачуната стопа} = \frac{\text{Прописана стопа}}{100 + \text{Прописана стопа}} = \frac{20}{100+20} = 0,16667 \quad \text{или } 16,6667\%$$

- **Посебна стопа (10%, прерачуната 9,0909%)** која се примењује за производе од „посебног значаја“, као што су:
 - хлеб и други пекарски производи, млеко и млечни производи, брашно, шећер, јестиво уље;
 - свеже, расхлађено и смрзнуто воће и поврће, месо, риба, јаја;

- житарице, сунцокрет, соја шећерна репа, уљана репица (примарни производи ратарства);
- лекови укључујући и лекове за употребу у ветерини;
- ђубриво, средства за заштиту биља, семе за репродукцију, садни материјал;
- уџбеници и наставна средства;
- дневне новине;
- комуналне услуге;
- огревно дрво, природни гас итд.

$$\text{Прерачуната стопа} = \frac{\text{Прописана стопа}}{100 + \text{Прописана стопа}} = \frac{10}{100+10} = 0,09091 \quad \text{или } 9,0909\%$$

Износ ПДВ-а израчунава се тако што се прописана стопа ПДВ-а помножи са продајном ценом (*ми смо у примерима радили увек по овом принципу*). Када пословни субјект не располаже податком колика је продајна цена, већ зна само колика је „продајна цена са ПДВ-ом“, тада се ПДВ рачуна тако што се на продајну цену са ПДВ-ом примени прерачуната стопа. Избор формуле за рачунање ПДВ-а зависи искључиво од расположивости полазних података (тј. да ли нам је позната продајна цена или продајна цена са ПДВ-ом).

Пример

а) Продајна цена неког производа без ПДВ-а износи 20.000 динара (ПДВ, 20%):

$$20.000 \times 0,20 = 4.000, \text{ што значи да је цена са ПДВ-ом } 24.000 \text{ динара}$$

б) Познато је да је продајна цена неког производа са ПДВ-ом 24.000 динара (ПДВ, 20%, прерачуната стопа 16,6667%):

$$24.000 \times 0,16667 = 4.000, \text{ што значи да је цена без ПДВ-а } 20.000$$

Примери

1) На основу података из евиденције обрачунати ПДВ за период од 01.01.2020. до 31.01.2020. године је следећи: ПДВ у издатим фактурама по општој стопи износи 320.000 динара, а ПДВ у издатим фактурама по посебној стопи износи 120.000 динара; ПДВ у примљеним фактурама по општој стопи је 180.000 дин, ПДВ у примљеним фактурама по посебној стопи је 58.000 динара, а ПДВ накнада пољопривредним произвођачима износи 32.000 динара, Извршити обрачун и књижење разлике ПДВ-а.

Главна књига („Т“ конта)

270 ПДВ у примљеним фактурама - општа стопа		
Д		П
	180.000	(1
÷		
Σ	180.000	

271 ПДВ у примљеним фактурама - посебна стопа		
Д		П
	58.000	(1
÷		
Σ	58.000	

278 ПДВ накнада плаћена пољопривредницима		
Д		П
	32.000	(1
÷		
Σ	32.000	

470 ПДВ у издатим фактурама - општа стопа		
Д		П
1)	320.000	
	÷	
	320.000	Σ

471 ПДВ у издатим фактурама - посебна стопа		
Д		П
1)	120.000	⋮

		120.000 Σ
241 Текући рачун		
Д		П
		170.000 (1a)

479 Обавеза за ПДВ по основу обрачунске разлике		
Д		П
1a)	170.000	170.000 (1

Књижење

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1	ПДВ у издатим фактурама - општа стопа	470	320.000	
	ПДВ у издатим фактурама - посебна стопа	471	120.000	
	ПДВ у примљеним фактурама - општа стопа	270		180.000
	ПДВ у примљеним фактурама - посебна стопа	271		58.000
	ПДВ накнада плаћена пољопривредницима	278		32.000
	Обавезе за ПДВ по основу обрачунске разлике	479		170.000
	<i>Обрачун ПДВ-а</i>			
1a	Обавезе за ПДВ по основу обрачунске разлике	479	170.000	
	Текући рачун	241		170.000
	<i>За плаћену разлику ПДВ-а по обрачуну</i>			

- 2) На основу података из евиденције обрачунати ПДВ за период од 01.01.2020. до 31.01.2020. године је следећи: ПДВ у издатим фактурама по општој стопи износи 200.000 динара, а ПДВ у издатим фактурама по посебној стопи износи 80.000 динара; ПДВ у примљеним фактурама по општој стопи је 240.000 дин, ПДВ у примљеним фактурама по посебној стопи је 65.000 динара, а ПДВ накнада пољопривредним произвођачима износи 4.800 динара, Извршити обрачун и књижење разлике ПДВ-а.

Главна књига („Т“ конта)

270 ПДВ у примљеним фактурама - општа стопа		
Д		П
	⋮	240.000 (2

Σ	240.000	

271 ПДВ у примљеним фактурама - посебна стопа		
Д		П
	⋮	65.000 (2

Σ	65.000	

278 ПДВ накнада плаћена пољопривредницима		
Д		П
	⋮	4.800 (2

Σ	4.800	

470 ПДВ у издатим фактурама - општа стопа		
Д		П
2)	200.000	⋮

		200.000 Σ

471 ПДВ у издатим фактурама - посебна стопа			279 Потраживања за више плаћени ПДВ		
Д		П	Д		П
2)	80.000	⋮	2)	29.800	29.800 (2а)
		80.000 Σ			
241 Текући рачун					
Д		П			
2а)	29.800				

Књижење

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
2	ПДВ у издатим фактурама - општа стопа	470	200.000	
	ПДВ у издатим фактурама - посебна стопа	471	80.000	
	Потраживања за више плаћени ПДВ	279	29.800	
	ПДВ у примљеним фактурама - општа стопа	270		240.000
	ПДВ у примљеним фактурама - посебна стопа	271		65.000
	ПДВ накнада плаћена пољопривредницима	278		4.800
	<i>Обрачун ПДВ-а</i>			
2а	Текући рачун	241	29.800	
	Потраживања за више плаћени ПДВ	279		29.800
	<i>За плаћену разлику ПДВ-а по обрачуну</i>			

4.3. Статус пољопривредника у систему ПДВ-а

Пољопривредна газдинства (ПГ) која остваре годишњи промет већи од **8.000.000 РСД** у претходних 12 месеци (није везано за календарску годину) обавезна су да сама поднесу пореску пријаву и уђу у систем ПДВ-а.

ПГ која имају годишњи промет мањи од 8 милиона РСД могу добровољно да уђу у ПДВ, али не морају. Ова газдинства најчешће не улазе у ПДВ јер им се то углавном не исплати, осим у случају већих инвестиција (*исто као привредни субјекти*).

У годишњи промет улазе приходи од продаје производа, као и евентуална вредност натуралне размене (појављује се најчешће са задругама, а може и са другим пословним партнерима - нпр. са шећеранама, уљарама и сл.). У вредност годишњег промета не улазе субвенције (осим код млека, где се субвенција сматра саставним делом продајне цене). Величина годишњег промета доказује се изводом са текућег рачуна ПГ и евиденцијом о натуралној размени.

Носилац ПГ је обавезан да сам поднесе пореску пријаву и уђе у ПДВ, нико то није дужан да уради уместо њега. У случају да се не пријави, треба да буде свестан да прави порески прекршај, и да може сносити одређене консеквенце због тога. Ако и када то пореска полиција открије, платиће целокупан износ пропуштеног ПДВ-а, плус казну у значајном износу. При томе, треба имати у виду да су банке, задруге, млекаре и други привредни

субјекти дужни да пореској управи доставе податке о ПГ са којима имају промет већи од милион динара у претходној години. При томе се, наравно, ови износи промета са различитим субјектима сабирају.

ПГ могу и да **изађу из ПДВ-а** ако докажу да им је промет пао испод прописане границе.

Дакле, када ПГ уђу у систем ПДВ-а, она добијају третман **предузетника**, плаћају порез на приход од самосталне делатности (**10%** на опорезиву добит). Газдинства тада примају и издају фактуре са ПДВ-ом и воде другу пореску евиденцију, врше периодичне обрачуне ПДВ-а, подnose пореске пријаве и плаћају обавезе по основу ПДВ-а. Носиоци ПГ сада могу (не морају) да исплаћују и редовна „лична примања“ предузетника, наравно са свим порезима и доприносима, при чему се износ ових примања признаје као одбитна ставка у пореском билансу.

Треба нагласити да „просто књиговодство“ које воде ПГ обвезници ПДВ-а, није право просто књиговодство какво воде, на пример, ПГ у развијеним земљама, односно други привредни субјекти. То је један систем евиденције настао почетком 90-их година прошлог века, у намери да се поједностави евиденција предузетника (превасходно СТР, СЗР, СУР, комисиона итд.), а да при томе порески органи могу остварити задовољавајући контролу.

V) РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ИЗВОРА ФИНАНСИРАЊА

Извори финансирања (у пасиви биланса стања) показују порекло имовине (у активи биланса стања), односно из којих извора је финансирано прибављање имовине предузећа. Логично је да имовина у активи буде једнака изворима у пасиви. Ради се о истој вредности, само посматрано из две различите перспективе. Основна подела извора је на:

- 1) **Капитал** – трајни извор финансирања, којим предузеће располаже неограничено, а евентуално доспева на наплату само у случају стечаја предузећа (у виду обавеза према власницима капитала). Капитал представља сопствени извор, тј. показује вредност имовине (у активи) коју су предузеће, односно његови власници, набавили сопственим средствима.
- 2) **Обавезе** – су туђи (позајмљени) извори, који доспевају за враћање у кратком или дугом року.

1. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ КАПИТАЛА

Према МСФИ за МСП¹⁵ одељак 22 – *Обавезе и капитал*, **капитал** је „преостали интерес у средствима предузећа након одбитка свих његових обавеза“, тј. капитал је разлика између средстава и обавеза предузећа:

$$\text{Капитал} = \text{Бруто имовина (актива)} - \text{Обавезе}$$

Капитал се поистовећује са нето имовином предузећа и исказује се у *класи 3*.

Класа 3: КАПИТАЛ

Групе:

- 30 – Основни капитал,
- 31 – Уписани а неуплаћени капитал,
- 32 – Резерве,
- 33 – Ревалоризационе резерве и нереализовани добици и губици,
- 34 – Нераспоређени добитак,
- 35 – Губитак.

Основни капитал

Капитал оснивача формира се у моменту оснивања пословног субјекта (или проширењем са новим власницима, тј. улагачима).

Прибављање капитала – Законом о привредним друштвима регулисано је оснивање пословних субјеката у виду: ортачког друштва, командитног друштва, друштва са ограниченом одговорношћу и акционарског друштва (отвореног и затвореног). Домаћа и страна физичка и правна лица могу оснивати ове пословне субјекте.

¹⁵ Међународни стандард финансијског извештавања за мале и средње ентитете (предузећа).

Са аспекта својине, горе поменути пословни субјекти могу се јављати у државној, друштвеној, задружној, мешовитој и приватној својини. Важи, дакле, начелна равноправност поменутих својинских облика.

При оснивању пословних субјеката (без обзира на правни облик) неопходно је од стране оснивача обезбедити капитал (средства) за обављање пословне активности. Прибављање капитала најчешће се манифестује у виду прибављања новчаних средстава, мада се он може обезбедити и у натуралном облику (фиксна имовина, права и друго).

Сопствени капитал се, по правилу, обезбеђује из сопствене акумулације или, пак, делимично путем спољних извора.

По правилу, основни капитал није довољан за пословање пословног субјекта. Разликујемо две врсте капитала које се појављују у пословном субјекту и то: основни и допунски капитал.

Смањење основног капитала остварује се:

- повлачењем – дезинвестирањем и
- губитком.

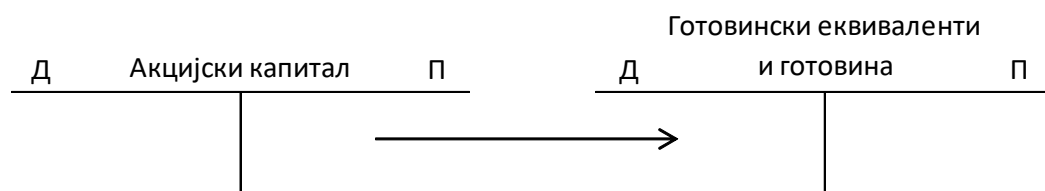
Начини прибављања основног капитала су од битног значаја при одређењу правног облика пословног субјекта, поред других фактора, као нпр. учешће у добити, одговорност за пословање, опорезивање резултата и сл.

Формирање сопственог капитала код акционарских друштава

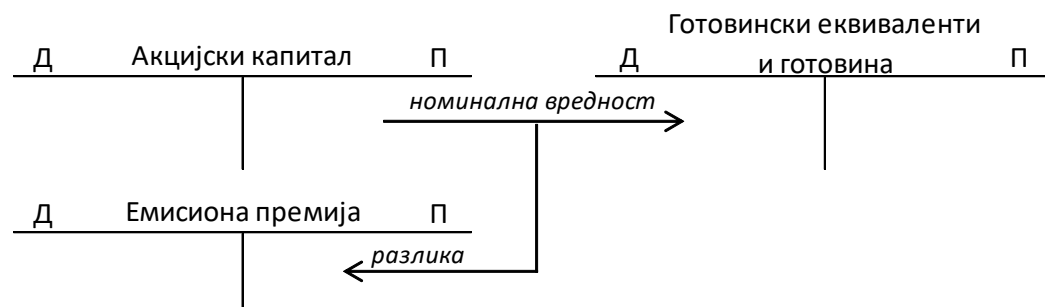
Акционарска друштва основни капитал стичу емисијом и продајом акција, које власнику дају право на капитал, дивиденду и управљање друштвом. Стога се акционарски начин финансирања процеса производње сматра пуно бољим у односу на класичан кредитни однос.

Емисијом и продајом акција (редовних и приоритетних) акционарско друштво формира основни капитал. При првој емисији продаја акција може да се врши по курсу који је исти или већи од номиналне вредности.

Ако се врши продаја по курсу који је **исти** са номиналном вредношћу, књиговодствено обухватање је:



Ако се врши продаја по курсу који је **већи** од номиналне вредности, књиговодствено обухватање је:



У висини номиналне вредности исказује се основни капитал друштва. Он се повећава само издавањем нових акција, и то онда када је неопходан додатни капитал (за финансирање обртних средстава, за проширење капацитета и др.).

Акционари, да би редовне акције заменили привилегованим, врше доплате које повећавају резерве (основни капитал остаје непромењен). Обичне и приоритетне акције не разликују се по номиналној вредности, већ у обиму права које носе, па стога претварање редовних акција у приоритетне не утиче на висину акционарског капитала, већ само мења његову структуру.

Неопходна је $\frac{3}{4}$ -ска сагласност главне скупштине акционара, како за предузимање повећања, тако и за предузимање смањења основног капитала (које се врши за побољшање рентабилитета, за санацију и слично).

Основни капитал друштва може се смањити, смањењем пословне активности, поништавањем сопствених акција и др.

Откуп сопствених акција треба бити регулисан законом, у којем се одређује горњи лимит до којег се акције могу откупљивати, како не би дошло до појаве шпекулативних куповина и сл. Горњи лимит обично износи 10% од номиналног капитала друштва. Из добити или из резерви може да се врши откуп сопствених акција на тржишту капитала ради – њиховог поништења, а може бити мотивисан привременим пласирањем слободног новчаног капитала.

Формирање сопственог капитала код друштва са ограниченом одговорношћу

Уплатама чланова формира се основни капитал друштва. Минимум износа укупног капитала друштва и минимална висина појединачних улога чланова прописана је Законом. Својим улогом сваки од улагача учествује у укупном капиталу друштва. Извршено је одвајање друштва од власника. Наиме, за обавезе друштва не одговарају власници удела капитала већ само друштво (које има својство правног лица) у висини уложеног капитала.

Формирање сопственог капитала код ортачких пословних субјеката

Ортачким пословним субјектом (ортачко друштво) сматра се привредно друштво које оснивају два или више физичких лица и/или правна лица у својству ортака друштва ради обављања одређене делатности са заједничким пословним именом. Ортаци су солидарно одговорни за све обавезе друштва целокупном својом имовином ако са повериоцима није другачије уговорено.

Ортаци могу своје међусобне односе, као и односе са ортачким друштвом уредити слободно, осим ако је законом другачије уређено. Улог ортака у ортачко друштво може бити у новцу, стварима и правима, као и у раду или услугама, који су извршени или треба да буду извршени. Ортаци улажу улоге једнаке вредности. Сопствени почетни капитал она формирају путем улога више ортака.

Висина ортачког капитала није стална. Она се повећава са повећањем улога постојећих ортака или пријемом нових ортака, а смањује се повлачењем дела улога од стране неког ортака или иступањем неког ортака.

Формирање сопственог капитала код командитног друштва

Командитно друштво оснивају два или више физичких или правних лица у својству ортака, ради обављања одређене делатности, под заједничким пословним именом, од којих

најмање једно лице одговара неограничено за његове обавезе (коплементар), а најмање једно лице одговара ограничено до висине свог уговореног улога (командитор). Оно за своје обавезе одговара целокупном имовином. На командитно друштво примењује се одредба Закона о привредним друштвима о ортачком друштву (ако овим Законом није другачије уређено). Књиговодствено обухватање је као код ортачког друштва.

Уписани а неуплаћени капитал

Ова ставка у капиталу је, практично, противставка потраживањима за неуплаћени уписани капитал. Када оснивач изврши уплату заосталог улога мења се структура капитала у оквиру класе 3.

Резерве

На рачунима ове групе обухватају се:

- законске резерве и
- статутарне и друге резерве.

Овде се, практично, исказује онај део капитала предузећа који није исказан као основни капитал и по основу којег лице не остварују одређена права (право на управљање, право на учешће у добити и сл.).

Ревалоризационе резерве

На рачунима ове групе се, према Правилнику о контном оквиру, исказују ефекти ревалоризације и нереализовани добити и губити који се укључују у извештај о осталом свеобухватном добитку или губитку у складу са МРС 1.

Вредновање основних средстава након почетног признавања по моделу ревалоризације и примери књижења промена овог типа обрађени су у *делу II-2*.

Нераспоређени добитак / губитак

На рачунима *групе 34* обухватају се нераспоређена добит ранијих година и нераспоређена добит текуће године. Добитак представља позитивну (додатну) ставку у оквиру капитала. Према томе, ако предузеће оствари добитак значи да је повећало сопствени капитал. Не мора се цео добитак расподелити одмах, јер нема прописаних рокова до када се добитак мора расподелити. Део добитка, или чак цео добитак, може се пренети у наредну годину.

На рачунима *групе 35* исказује се губитак ранијих година и губитак текуће године. Губитак представља негативну (одбитну) ставку у оквиру капитала. Исказани губитак показује колико је сопственог капитала предузеће изгубило у тој години.

Губитак се може покрити на терет нераспоређене добити ранијих година. Осим тога, губитак се може покрити и из резерви (статутарних, законских и ревалоризационих), односно, у крајњој линији, из основног капитала¹⁶.

¹⁶ Детаљније о начинима утврђивања добити и губитка, варијантама њиховог настанка, начину расподеле/покрића, укључујући и сва књижења, говори се у следећим лекцијама.

2. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ОБАВЕЗА

У класи 4 исказују се дугорочна резервисања, све врсте обавеза (укључујући и пасивна временска разграничења и ПДВ)

Класа 4: ДУГОРОЧНА РЕЗЕРВИСАЊА, ОБАВЕЗЕ И ПВР

Групе:

- 40 – Дугорочна резервисања,
- 41 – Дугорочне обавезе,
- 42 – Краткорочне финансијске обавезе,
- 43 – Обавезе из пословања,
- 44 – Обавезе из специфичних послова,
- 45 – Обавезе по основу зарада и накнада зарада,
- 46 – Друге обавезе,
- 47 – Обавезе за порез на додату вредност (ПДВ),
- 48 – Обавезе за остале порезе, доприносе и друге дажбине,
- 49 – Пасивна временска разграничења (ПВР).

2.1. Дугорочна резервисања

На рачунима групе 40-Дугорочна резервисања, исказују се дугорочна резервисања за трошкове и ризике који се признају и вреднују у складу са рачуноводственим прописима и рачуноводственом политиком (резервисања за трошкове у гарантном року, резервисања за трошкове обнављања природних богатстава, резервисања за задржане кауције и депозите итд.).

Дугорочна резервисања представљају специфичну врсту обавеза, које предузеће само унапред формира како би могло покрити трошкове за који је извесно ће се појавити у будућем периоду, а при том су ови трошкови резултат пословања у текућем и претходним периодима.

За пољопривредна предузећа су најзначајнија резервисања за обнављање природних богатстава (нпр. очување квалитета земљишта или обнављање шума). На пример, пољопривредно предузеће може да врши резервисање трошкова у току пет година, и да након тога предузме одређене мелиорационе радове у циљу очувања квалитета земљишта (одводњавање, калцификацију, подзиђивање и сл.). На овај начин се трошкови мелиорационих радова равномерније распоређују на више обрачунских периода. Трошкови резервисања, у овом случају, практично имају функцију амортизације, која се на земљиште не обрачунава.

У наставку се даје пример књижења карактеристичне пословне промене из ове групе, с тим да се код „*трошкова дугорочних резервисања*“ (класа 5), такође говори о овоме.

Пример

- 1) Предузеће које се бави производњом и продајом опреме за сушење житарица, извршило је дугорочно резервисање за трошкове сервисирања у гарантном року у износу од 115.000 динара. У току следеће две године, колико траје гарантни рок, заменило је резервних делова у вредности од 85.000 динара.

Књижење у дневнику

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1	Трошкови резервисања у гарантном року Резервисања за трошкове у гарантном року <i>Формирање резервисања</i>	541 400	115.000	115.000
1а	ОТ управе Рачун за преузимање трошкова <i>Пренос трошкова у погонско књиговодство</i>	9420 902	115.000	115.000
1б	Резервисања за трош. у гаран. року Резервни делови <i>За утрошене делове у гарантном року</i>	400 102	85.000	85.000
1в	Резервисања за трош. у гаран. року Приходи од укидања дугорочних резерв. <i>Укидање неискоришћених резервисања</i>	400 678	30.000	30.000

Објашњење промене:

- 1) Најпре је прокњижено „формирање“ резервисања за трошкове за сервисирање опреме у износу од 115.000 динара. (1а) У другом ставу прокњижен је пренос трошкова у погонско књиговодство (II фаза књижења трошкова - више о овоме у наставку). (1б) Књижење утрошених делова за сервисирање опреме, где се 102-Резервни делови смањују (потражују) у износу од 85.000 динара, а смањују се и резервисања (дугују) за исти износ. (1в) Последњи став представља прекњижавање неискоришћених резервисања на остале (ванредне) приходе, тј. затварамо резервисања за износ разлике (115.000 - 85.000 = 30.000 динара), уз повећање прихода (678).

2.2. Обавезе

У предузећима се појављује велики број обавеза различите врсте и рока доспећа (обавезе према добављачима и друге сличне обавезе из пословања, обавезе по основу зарада радника, обавезе за остале порезе, доприносе и друге дажбине, затим обавезе по основу дугорочних и краткорочних кредита и друге врсте финансијских обавеза). Сходно томе, званични Контни оквир је предвидео релативно велики број синтетичких конта за обавезе, а број аналитичких конта је, по правилу, вишеструко већи у једном просечном пољопривредном предузећу.

Ради се класи чија се конта врло често користе у евидентирању различитих пословних промена у предузећу. Овде ћемо се укратко прво осврнути на различите врсте (групе) обавеза са аспекта извора средстава, тј. из угла обезбеђивања/прибављања туђег/позајмљеног капитала за потребе финансирања предузећа.

Обавезе из пословања: представљају краткорочне обавезе из редовне делатности за које се очекује да ће бити измирене у уобичајеном (или уговореном) року плаћања, односно које доспевају за плаћање у периоду од 12 месеци од дана биланса стања.

На рачунима ове групе исказују се обавезе за примљене авансе, депозите и кауције, обавезе према добављачима, обавезе по издатим чековима, обавезе по меницама и остале обавезе из

пословања. Ово су најчешћа, и по правилу највећа (највреднија) врста краткорочних обавеза у предузећу. Зову се још и „спонтани извори финансирања“, којима пословни партнери (превасходно добављачи) практично финансирају предузеће, и то углавном бескаматно (ако камата није прописана или изричито уговорена).

Обавезе по основу узетих кредита: При обављању пословне активности, често сопствени капитал није довољан, па се прибегава ангажовању позајмљеног-туђег капитала, односно свесно и уговорно узимање кредита. Кредити се најчешће користе за финансирање пословних средстава, односно набавку сталне и текуће имовине. Финансирање текуће имовине може да се врши како из дугорочних, тако и из краткорочних кредита, за разлику од сталне имовине која се претежно финансирају из дугорочних кредита.

Кредит за текућу имовину се уплаћује на текући (пословни) рачун тражиоца кредита. Одобрени кредити за набавку сталне имовине од банке често се не уплаћују на текући рачун пословног субјекта – тражиоца кредита, већ банка у висини одобреног кредита преузима обавезу исплате добављача.

Отплата кредита врши се путем ануитета (месечних, кварталних, полугодишњих или годишњих), што се све регулише уговором о кредиту. Ануитет увек садржи у себи део главнице и део камате.

Обавезе по емитованим хартијама од вредности (ХоВ) - које могу бити:

Дугорочне ХоВ - чији су типичан пример дугорочне обвезнице, мада могу бити и друге врсте дужничких ХоВ. Емисијом и продајом обвезница пословни субјект може доћи до потребног додатног позајмљеног капитала, што је у развијеним економијама нормална ствар. Тако се ангажује капитал великог броја поверилаца (чији појединачни улози не морају бити високи), а емитент долази до неопходних дугорочно расположивих средстава. Због неразвијености домаћег финансијског тржишта, у нашој земљи релативно мали број привредних субјеката може доћи до средстава на овај начин, тј. емисијом обвезница.

Краткорочне ХоВ – које могу бити у виду краткорочних: комерцијалних записа, благајничких записа, обвезница, сертификата, меница, чекова и других ХоВ. Исто као и код дугорочних ХоВ, због недовољне развијености финансијског тржишта у нашој земљи, релативно мали број привредних субјеката је у прилици да на овај начин прикупља недостајућа финансијска средства.

Конта обавеза (класа 4) веома често се појављују у књиговодственим променама које се обрађују у осталим лекцијама. У наставку дајемо примере књижења неких карактеристичних обавеза које можда нису довољно обрађене у претходним лекцијама.

Примери

- 1) Примљена је фактура за трошкове претплате за часопис „Ратарство и повртарство“ до краја текуће године¹⁷, на износ од 72.000 динара, ПДВ по посебној стопи.
- 2) Обавезе из претходне промене плаћене су чеком. По истеку рока доспећа чек је наплаћен.
- 3) Претпоставимо са су обавезе према добављачу из промене 1) измирене меницом номиналне вредности 85.000 динара (разлика је камата). По истеку рока доспећа меница је наплаћена.

¹⁷ Важно је напоменути да се трошкови односе на текућу годину, јер би у супротном имали АВР, што је објашњено у делу III-3.4.

- 4) Пословна банка одобрила је предузећу краткорочни кредит у износу од 750.000 динара. Враћена је прва рата кредита од 200.000 динара, од чега је камата 12.500 динара.
- 5) Предузећу је одобрен дугорочни кредит са периодом враћања од 4 године, у износу од 10.000.000 динара.
- 6) Предузеће „Војводина“ емитовало је обвезнице у вредности од 2.000.000 динара са роком доспећа од 5 година. Исплаћена је камата за прву годину у износу од 120.000 динара. На захтев купца предузеће „Војводина“ је извршило превремени откуп половине емитованих обвезница.

Књижење

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1	Трошкови непроизводних услуга ПДВ у примљеним фактурама - посебна стопа Добављачи у земљи <i>За трошкове претплате</i>	550 271 435	72.000 7.200	79.200
1а	ОТ биљне производње Рачун за преузимање трошкова <i>За пренос трошкова у погонско књиг.</i>	9410 902	72.000	72.000
2	Добављачи у земљи Обавезе по издатим чековима <i>Плаћање чеком</i>	435 4290	79.200	79.200
2а	Обавезе по издатим чековима Текући рачун <i>За наплаћен чек</i>	4290 241	79.200	79.200
3	Добављачи у земљи Исправка вредн. менице за камату Обавезе по издатим меницама <i>Плаћање меницом</i>	435 4292 4291	79.200 5.800	85.000
3а	Обавезе по издатим меницама Текући рачун <i>За исплаћену меницу</i>	4291 241	85.000	85.000
3б	Расходи камата Исправка вредн. менице за камату <i>За обрачунате расходе камата</i>	562 4292	5.800	5.800
4	Текући рачун Краткорочни кредит <i>Дозначен краткорочни кредит</i>	241 422	750.000	750.000
4а	Краткорочни кредит Расходи камата Текући рачун <i>За враћени ануитет</i>	422 562 241	187.500 12.500	200.000
5	Текући рачун Дугорочни кредити у земљи <i>Дозначен дугорочни кредит</i>	241 414	10.000.000	10.000.000
6	Текући рачун Обавезе по емитованим обвезницама	241 4130	2.000.000	2.000.000

6a	<i>За продате обвезнице</i>			
	Расходи камата	562	120.000	
	Текући рачун	241		120.000
6б	<i>За продате обвезнице</i>			
	Обавезе по емитованим обвезницама	4130	1.000.000	
	Текући рачун	241		1.000.000
	<i>За продате обвезнице</i>			

Објашњења промена

- 1) У првој промени је приказано књижење улазне фактуре по основу трошкова претплате на стручни часопис. Повећавају се трошкови на дуговој страни, књижимо улазни ПДВ по посебној стопи који дугује (10% од 72.000 динара), док се обавезе према добављачима повећавају за укупан износ, са ПДВ-ом. (1a) Друга фаза књижење трошкова, пренос трошкова на одговарајуће МТ у класи 9 (више о овоме у наставку).
- 2) Плаћања обавеза чеком, и потом (2a) наплата чека од стране добављача са нашег текућег рачуна.
- 3) У првом ставу се смањују обавезу према добављачима (79.200 дин), а повећавају се обавеза по основу издатих меница (по номиналној вредност- 85.000 дин), док се разлика књижи на konto ИВ меница за камату (5.800 дин). (3a) Наплата менице са нашег текућег рачуна. (3б) Затварамо ИВ меница за камату, која по наплати менице дефинитивно прелази у расходе камата (562). (Упоредите ову промену са књижењем „примљених меница“ у лекцији 15)
- 4) Први став представља књижење добијања краткорочног кредита уз истовремену уплату средстава на наш текући рачун. (4a) У другом ставу књижимо враћање прве рате кредита, која се састоји од дела главнице за који смањујемо кредит, а остатак су расходи камата.
- 5) У овој промени прокњижен је пренос новчаних средстава на текући рачун предузећа по основу одобреног дугорочног кредита. Повећава се стање на текућем рачуну (241) на дуговој страни, а обавезе по основу дугорочног кредита (414) повећавају се на потражној страни.
- 6) У првом ставу евидентира се емисија (продаја) обвезница, при чему се повећава стање на текућем рачуну (241) на дуговој страни, а обавезе по основу емитованих обвезница (4130) се повећавају на потражној страни. У другом ставу (6a) предузеће плаћа камату по основу емисије обвезница, а у трећем ставу (6б) врши превремени откуп при чему се обавезе смањују на дуговој страни а стање на текућем рачуну смањује се на потражној страни.

2.3. Пасивна временска разграничења

Пасивна временска разграничења (ПВР) обухватају разграничене расходе и приходе између два обрачунска периода, односно између биланса успеха текуће и наредних година. У циљу утврђивања реалног финансијског резултата, пре израде годишњег рачуна и закључка пословних књига врши се разграничење расхода и прихода на обрачунске периоде којима суштински припадају, без обзира на моменат плаћања расхода, односно наплате прихода.

У оквиру ПВР, **транзиторне (преносне)** позиције представљају приходи наплаћени у текућој години а који се односе на наредне године, као што су:

- наплаћени приходи по основу закупа који се односи на наредну годину;
- наплаћени приход од камата који се односи на наредну годину;
- наплаћене камате по хартијама од вредности које доспевају у наредној години;
- други унапред наплаћени приходи који се односе на наредну годину.

У **антиципативне (унапред узете)** позиције ПВР спадају расходи који се односе на текућу пословну годину, а који из одређених разлога нису плаћени и нису фактурисани од добављача у текућој години, као што су:

- трошкови за које нису добијени рачуни добављача до датума састављања финансијских извештаја;
- обрачунати зависни трошкови набавке за које нису добијени рачуни до датума састављања финансијских извештаја, и сл.

Примери

- 1) Предузеће ја фактурисало и наплатио приходе од закупнине складишта у износу од 52.000 динара, за период од 01. октобра 2019. године до 31. марта 2020. године. На крају 2019. године извршено је разграничење прихода.
- 2) Предузеће је узело у закуп пословни простор на период од годину дана, почев од 01. јула 2019. године, закључно са 30. јуном 2020. године. Уговорено је да ће закупнина за цео период износити 250.000 динара, а рачун ће бити издат по истеку уговореног рока закупа (30. јуна 2020. године). На крају текуће године потребно је обрачунати расходе који се односе на првих шест месеци закупа. По истеку уговореног рока, предузеће је примило рачун за закуп са обрачунатим ПДВ-ом по стопи од 20%.

Књижење

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1	Купци у земљи	204	62.400	
	Обрачунати приходи будућег периода	491		52.000
	ПДВ у издатим фактурама - општа стопа	470		10.400
	<i>За обрачунате приходе од кирије</i>			
1а	Текући рачун	241	62.400	
	Купци у земљи	204		62.400
	<i>Уплата купца</i>			
1б	Обрачунати приходи будућег периода	491	26.000	
	Приходи од закупнина	650		26.000
	<i>Разграничење прихода</i>			
2	Трошкови закупнина	533	125.000	
	Унапред обрачунати трошкови	490		125.000
	<i>За обрачунати расход за првих 6 месеци</i>			
2а	Трошкови закупнина	533	125.000	
	Унапред обрачунати трошкове	490	125.000	
	ПДВ у примљеним фактурама - општа стопа	270	50.000	

Добављачи у земљи За примљену фактуру за услуге закупа	435	300.000
---	-----	---------

Објашњења промена:

- 1) У првом књиговодственом ставу је прокњижена излазна фактура по основу издатог складишта. Књижење је слично као и код других продаја купцима, с тим да сада уместо прихода од продаје (*група 61*) користимо конто *491-Обрачунати приходи будућег периода*, јер се приходи делом се односе и на следећу годину. (*1а*) Наплата потраживања, што је већ обрађено у претходним лекцијама. (*1б*) Трећи став представља књижење разграничења прихода између 2019. и 2020. године. За период од 01.10. од 31.12.2019. године призната је половина укупне закупнине ($52.000/2=26.000$ динара) у корист прихода текућег периода (*491/650*), што значи да ће бити исказане у билансу успеха за 2019. Друга половина се привремено одлаже у билансу стања (на конту 491), а следеће године (после 01.04.2020) биће на исти начин прекњижени на приходе од закупнина (*491/650*), што значи да ће представљати приходе у билансу успеха за 2020. годину.
- 2) Књижење трошкова који се односе на првих шест месеци закупа у 2019. години (од јула до децембра), тј. половину укупног износа ($250.000/2=125.000$ динара). (*2а*) Други књиговодствени став се књижи по издавању фактуре (30.06.2020). Затварају се унапред обрачунати трошкови (490) за 125.000 динара колико је било прокњижено, док се за исти износ, тј. другу половину, повећавају трошкови закупнина у 2020. години. Заједно са ПДВ-ом од 50.000 (20% од 250.000 динара) добављачи издају фактуру на укупан износ од 300.000 дин ($250.000+50.000=300.000$ дин).

V) РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ТРОШКОВА И ПРОЦЕСА ПРОИЗВОДЊЕ

1. ЗНАЧАЈ И САДРЖАЈ ПОГОНСКОГ КЊИГОВОДСТВА У ПОЉОПРИВРЕДИ

За овај део рачуноводства се у званичном Контном оквиру користи појам „**Обрачун трошкова и учинака**“, а као синоними, користе се још термини: „**погонско књиговодство**“, „**погонски обрачун**“, „**интерни обрачун**“, „рачуноводство трошкова“, „рачуноводство производње“ и др. У пракси се најчешће може чути термин „*погонско књиговодство*“, и ми га примарно користимо у оквиру нашег предмета. Овај термин је, наравно, настао у рачуноводству индустријских предузећа, а касније је преузет у пољопривредно рачуноводство. „Погонско књиговодство“, као посебан организациони део рачуноводства, настало је и креирано за потребе рачуноводства индустријских предузећа, а знатно након тога је преузето и прилагођено за пољопривредна предузећа.

У књиговодствено - организационом погледу погонско књиговодство обухвата класу 9, док све остале класе (0 - 8) чине „финансијско књиговодство“. Овај део рачуноводства регулисан је са више Међународних рачуноводствених стандарда (MPC), а посебно са MPC 2 – *Залихе*, који је општег карактера, и MPC 41 – *Пољопривреда*, који управо регулише велики број специфичности пољопривредне делатности у домену обрачуна трошкова и учинака, а превасходно у вези биолошких средстава.

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

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

„Обрачун трошкова и учинака“ представља важан сегмент управљачког рачуноводства и може се сматрати **ембрионом** из кога се развило¹⁸. Управљачко рачуноводство се постепено, кроз дужи временски период развијало и надограђивало управо из погонског књиговодства. Погонско књиговодство је остало суштински **ослонац управљачког рачуноводства**, из којег црпи податке и креира најважније информације за потребе управљања интерном економијом предузећа. Будући да се „погонски обрачун“ бави не само трошковима, већ најчешће и интерним утврђивањем **резултата**, у литератури се често сусреће и назив *«обрачун трошкова и учинака»*. У фокусу интересовања овог дела рачуноводства налази се превасходно **интерна економија предузећа**, па је и у погледу усмерености информација које обезбеђује претежно интерно орјентисан, тј. за потребе менаџмента свих нивоа, а највише средњег и нижег.

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

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

Степен развијености обрачуна трошкова цени се на основу његове способности да одговори постављеним **информационим захтевима**. Врста, ширина и приоритет циљева, односно задатака који се пред обрачун трошкова постављају зависи од организационе и управљачке структуре сваког конкретног предузећа, али се као главни могу истаћи следећи¹⁹:

- утврђивање **цене коштања учинака**, за потребе реалног **билансирања** готових производа и недовршене производње;
- утврђивање финансијског **резултата** по производњама, унутрашњим организационим јединицама и др.;
- за **планирање и контролу трошкова** по организационим јединицама, профитним центрима, местима и носиоцима трошкова;
- вођење политике **цена учинака**;
- планирање **асортимана** производа у услуга;
- доношење **алтернативних** пословних одлука, одлука у вези са **мотивисањем** итд.

¹⁸ Никола Стевановић и Дејан Малинић: *Управљачко рачуноводство*, Економски факултет, Београда, 2003, стр. 29.

¹⁹ Љиљана Дмитровић-Шапоња, Ђерђи Петкович и Дејан Јакшић: *Рачуноводство*, Економски факултет, Суботица, 2006, стр. 356.

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

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

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

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

1.1. Избор аналитичких рачуна и врсте места трошкова

Суштину и највећи део садржаја погонског књиговодства, чини евиденција трошкова по местима њиховог настанка, укључујући и неопходне пратеће обрачуна. Због тога је, пре

разраде „аналитичког контног плана за погонско књиговодство“, неопходно објаснити основне појмове о **местима и носиоцима трошкова** у пољопривреди.

Места трошкова (МТ) представљају «производно-техничке и организационо заокружене целине или центре активности, чији рад можемо планирати, организовати, мерити и контролисати»²⁰. То су „ужи организациони делови предузећа у оквиру којих се обављају одређени сродни односно хомогени послови и чији се трошкови и учинци могу пратити и вредновати”.²¹ МТ су настала превасходно из потребе да се одговори на важно питање: „где су настали поједини трошкови предузећа”? Формирају се према различитим критеријумима, а у пољопривреди су најзначајнији територијални и функционални критеријум.

У пољопривредним предузећима се јављају следеће врсте места трошкова:

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

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

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

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

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

²⁰ Кисић Д., Рекецки Ј., Обреновић Д: *Основи рачуноводства и пољопривредно рачуноводство*, Савремена администрација, Београд, 1990, стр. 257.

²¹ Дмитровић Шапоња Љ., Петкович Ђ., Јакшић Д., наведено дело, 2007, стр. 357.

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



Схема V-1. Места трошкова у пољопривреди

Директни трошкови²² се одмах везују за главна МТ, док се **индиректни** најпре «сакупљају» на помоћним и општим МТ, а потом се расподељују на главна МТ. По завршетку производње врши се пренос трошкова на рачуне готових производа. То практично значи да се конта «носилаца трошкова» не користе. Рачуни носилаца трошкова могу се отворити и за помоћна МТ ако ово МТ пружа и екстерне услуге (нпр. услужно комбајнирање, орање, транспорт, сушење и сл.). У том случају, ова МТ служе и за евидентирање трошкова (цене коштања) екстерно реализованих услуга.

Дефинисање и разрада аналитичког контног плана погонског књиговодства (класа 9) представља **најважнији задатак** у организацији овог дела рачуноводства. Ово је суштинско питање од кога практично зависи како ће изгледати и функционисати погонско књиговодство у сваком предузећу. Аналитички контни план погонског књиговодства треба

²² Подела трошкова: по природним врстама, на директне и индиректне, фиксне и варијабилне, везивање и расподела по МТ, као и друге класификације и карактеристике трошкова у пољопривреди, детаљно се обрађује у оквиру предмета *Калкулације и Економика пољопривредних газдинстава*. Ми се овде бавимо превасходно рачуноводственим аспектом обрачуна трошкова, и понављамо само најосновније појмове који су неопходни за разумевање и приказ основних обрачуна и књижења трошкова у свим фазама.

да уважава бројне специфичности обрачуна трошкова у пољопривреди и да истовремено задовољава основне принципе израде контних планова.

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

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

Аналитички контни план, који је састављен за потребе извођења наставе из овог предмета, може послужити као полазна основа за даљу разраду и надоградњу, односно прилагођавање конкретним условима појединих пољопривредних предузећа²³.

Правилник о контном оквиру²⁴ прописује да привредни субјекти који обављају производну делатност (привредна друштва, задруге и предузетници који воде двојно књиговодство) у класи **9 обавезно** воде:

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

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

- 1) Прва је да се рачуни групе 93-*Главна места трошкова* уопште не користе, а да се група 95-*Носиоци трошкова* рашчлани по линијама производње (као што је то у практикуму урађено са групом 93). У том случају би се на контима носилаца трошкова евидентирали сви трошкови, и по завршетку производње преносили на готове производе (96/95).
- 2) Друга могућност је да се користе и група 93 и група 95. Трошкови би се евидентирали на рачунима главних МТ, а по завршетку производње, прво би се преносили на рачуне носилаца трошкова (95/93), а потом на рачуне готових производа (96/95). Очигледно је да би овде имали један књиговодствени став више, без праве сврхе и користи.

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

²³ Аналитички контни план класе 9 налази се у практикуму из *Рачуноводства пољопривредних предузећа*, а такође је саставни део комплетног Аналитичког контног плана који су студенти добили у оквиру материјала за реализацију наставе из овог предмета.

²⁴ Правилник о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике, Сл. гласник РС, бр. 95/14, члан 66.

1.2. Однос погонског и финансијског књиговодства

Систематизација рачуна у контном оквиру може се извршити по билансном или функционалном принципу (*што је већ објашњено у делу I-7*). Наш званични Контни оквир развијен је по билансном принципу, што подразумева двокружни (децентрализовани) систем организације књиговодства (тзв. организациони дуализам). То значи паралелно постојање „*финансијског књиговодства*» и „*погонског књиговодства*».

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

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

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

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

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

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

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

1.3. Функционисање обрачуна трошкова у пољопривреди

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

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

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

Схема V-2. Фазе књижења трошкова у пољопривреди

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

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

ОБЈАШЊЕЊЕ:

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

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

1) Ова промена се не односи непосредно на трошкове, већ на преузимање залиха на почетку обрачуноског периода. Залихе производње у току преносе се на конта главних МТ (група 93), залихе полупроизвода на аналитичке рачуне у оквиру *958-Полупроизводи*, а залихе готових производа на конта групе 96. У случају када се материјал евидентира у погонском књиговодству, по истом принципу као за готове производе, преузимају се и почетне залихе материјала (910,9107/900).²⁵ У току обрачуноског периода преузимају се набављене количине материјала преко конта *901- Рачун за преузимање набавке материјала*, укључујући и одступања (910,9107/901), што на шеми није приказано због ограничености простора.

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

3) Расподела и пренос трошкова са помоћних МТ на места главних и општих трошкова (**први део треће фазе**). Ова промена укључује и прерасподелу између појединих помоћних МТ, на пример, између трактора и радионице. Ако се у оквиру помоћне делатности појављују и екстерно реализоване услуге (нпр. орање, комбајнирање, сушење и сл.), онда се врши пренос сразмерног дела трошкова ових активности на сопствене носиоце трошкова (957/92, и даље 980/957), што због прегледности на шеми није приказано.

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

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

6) Књижење трошкова продатих производа (**нета фаза**). Ово је само део књижења продаје производа, будући да се први део спроводи у финансијском књиговодству (204/614,470). Евентуални мањкови и отписи производа књиже се преко конта 983 (983/960), а вишкови

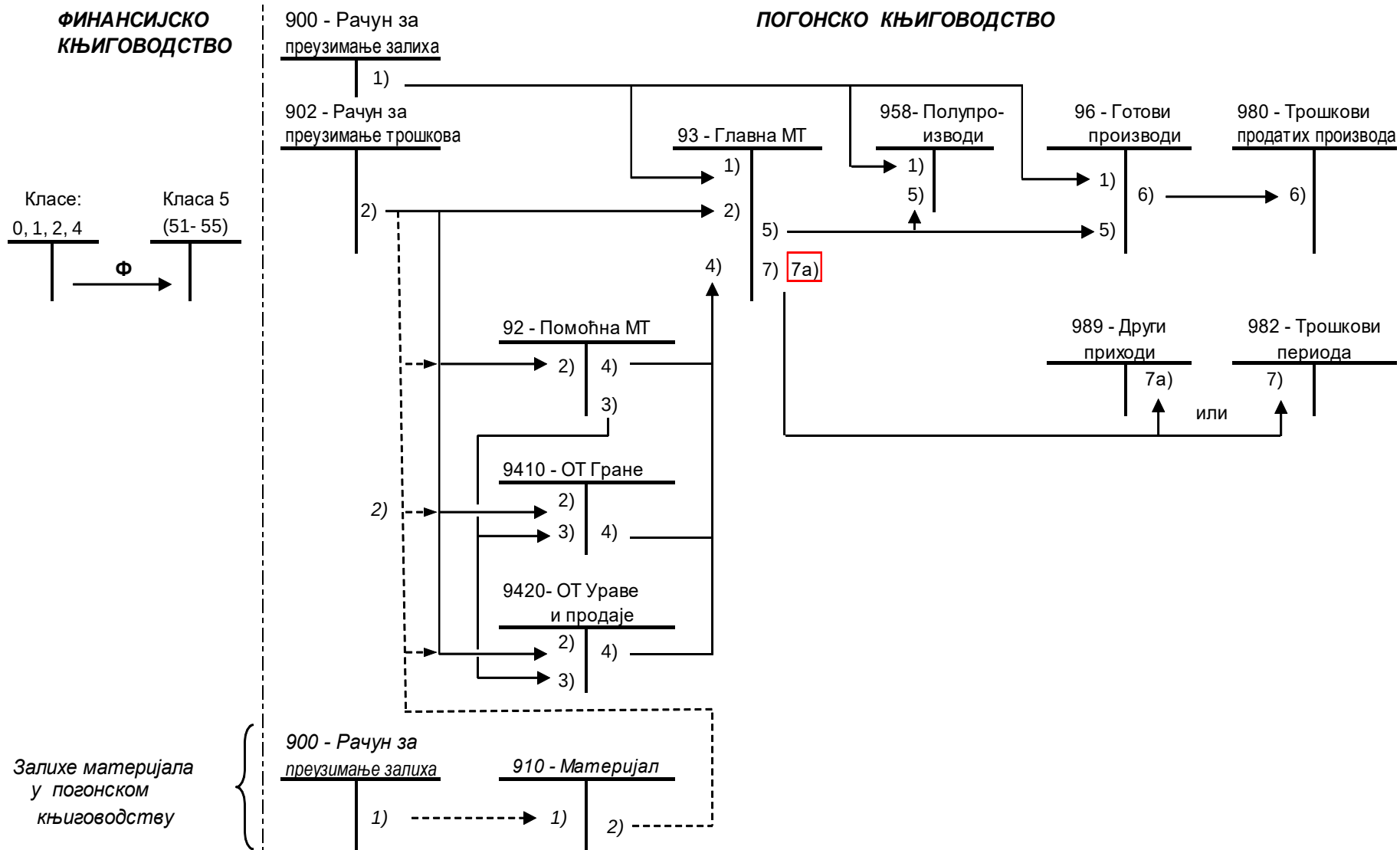
²⁵ На схеми није приказано књижење одступања од планских цена материјала (конто 9107), због ограничености простора, али је објашњено у тексту.

на супротној страни истог конта (960/983), што због недостатка простора није приказано на шеми.

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

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

На крају године, после књижења свих промена, врши се **закључак** погонског књиговодства, односно затварање свих рачуна. То се спроводи преко конта 999- *Закључак обрачуна трошкова и учинака* (задужењем свих рачуна који имају потражни салдо и одобрењем рачуна који имају дуговни салдо), што због прегледности на шеми није приказано. После ове промене погонско књиговодство **нема салдо**, тј. салдо је нула. Рачуни из класе 9 се, дакле, **не појављују у билансима**.



Шема 3: Функционисање обрачуна трошкова у пољопривреди

Схема V-3. Функционисање обрачуна трошкова у пољопривреди

1.4. Преузимање почетних залиха у погонско књиговодство

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

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

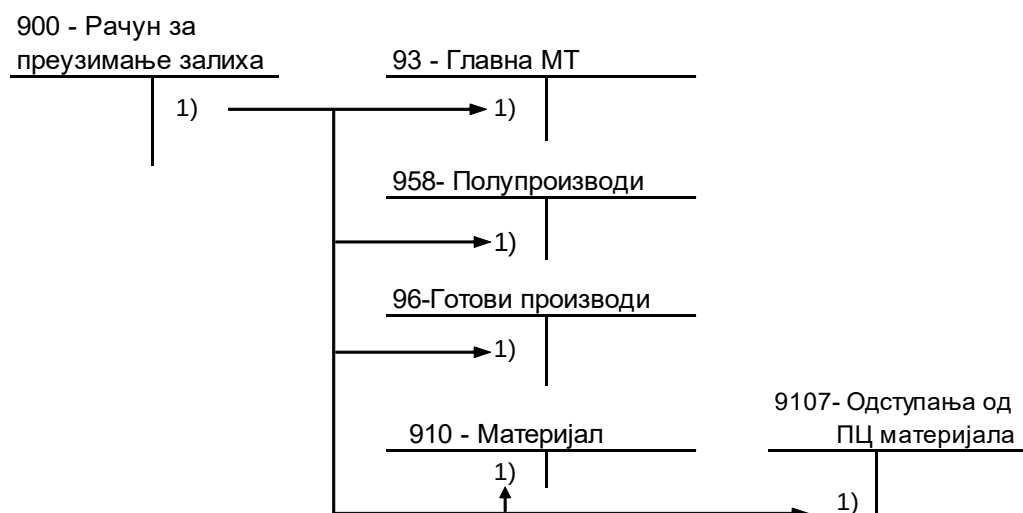


Схема V-4. Преузимање почетних залиха у погонско књиговодство

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

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

Конта из групе *90-Рачуни односа са финансијским рачуноводством* су техничког карактера. Њихова улога је успостављање равнотеже (*дугује = потражује*) у погонском књиговоду. То је неопходно с обзиром да је контни оквир развијен по билансном принципу (организациони дуализам) у коме финансијско и погонско књиговодство представљају релативно заокружене и самосталне целине, са посебним дневником и главном књигом, односно сопственом равнотежом «*дугује = потражује*». У таквим условима се у једном ставу за књижење не могу заједно наћи рачун из финансијског и рачун из погонског књиговодства. Сличну функцију имају и рачуни *510- Набавка материјала* и *500- Набавка робе*. Рачуни групе 90 могу се рашчлањавати по врстама залиха, односно трошкова, али ми то овде не примењујемо, из разлога једноставности.

Примери

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

Књижење

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

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

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

2. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ПРИМАРНИХ ВРСТА ТРОШКОВА И ЊИХОВ ПРЕНОС НА МЕСТА ТРОШКОВА (I И II ФАЗА)

У примарне трошкове спадају сви они трошкови који се, као такви, први пут обрачунавају и евидентирају на рачунима за праћење трошкова. Књижење примарних врста трошкова представља **прву фазу** рачуноводственог обухватања трошкова. Књижење се обавља у финансијском књиговодству, на терет рачуна пословних расхода (51-55), уз одобрење одговарајућих рачуна из класа 0, 1, 2 и 4 (схема V-5).

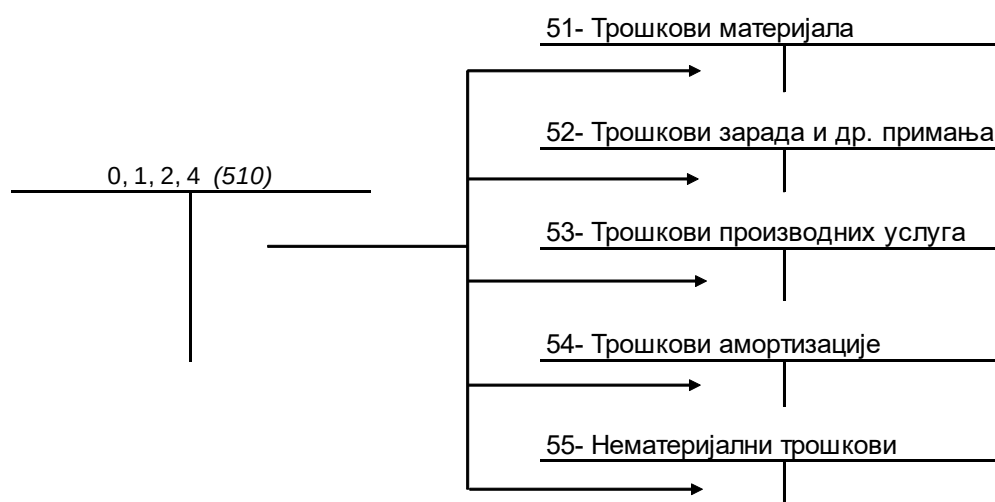


Схема V-5. Књижење примарних врста трошкова (прва фаза)

Ако се материјал евидентира у погонском књиговодству (класа 9), онда се трошкови материјала у финансијском књиговодству књиже на основу извештаја састављеног на крају обрачунског периода (511,512,513,514,515/510). У том случају се на контима *групе 10* књиже само промена вредности залиха материјала (*о томе више у наставку*).

У **другој фази** рачуноводственог обухватања примарни трошкови се из финансијског књиговодства преносе на одговарајућа места трошкова (МТ) у погонском књиговодству (схема V-6). При том се задужују конта МТ, а одобрава технички конто *902-Рачун за преузимање трошкова*. Књижење трошкова материјала, у случају када се исти евидентира у класи 9, на шеми је приказано испрекиданом линијом (93,92,94/910,9107).

Већина трошкова у пољопривреди може се непосредно (тј. на основу документације) везати за одговарајућа МТ (семе, ђубриво, заштитна средства, већи део сточне хране, директни рад итд.). То подразумева добру организацију рачуноводствене службе, односно уписивање шифре МТ на основној документацији (требовања, радни налози, извештаји о раду и др.). За неке трошкове је неопходно извршити претходне обрачуне, односно расподелу (нпр. електрична енергија, гас, амортизација и одржавање објеката у сточарству, део кабасте хране итд.).

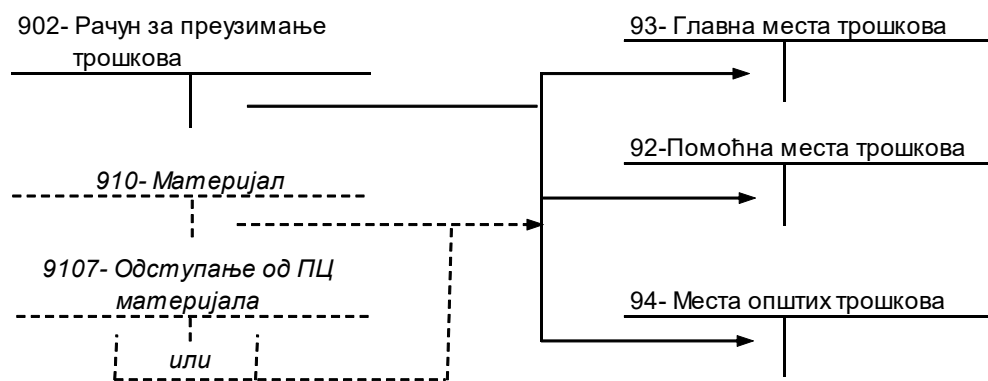


Схема V-6. Пренос примарних трошкова на рачуне МТ (друга фаза)

У пракси домаћих пољопривредних предузећа, пренос трошкова на места њиховог настанка углавном се књижи периодично (декадно, месечно, квартално или тек на крају године), у зависности од врсте трошкова и организације рачуноводствене службе. Препоручљиво је да се учесталост књижења усклади са извођењем агротехничких/зоотехничких операција у пољопривреди. У добро организованом погонском књиговодству, најважније врсте директних трошкова (директни рад, основни и помоћни материјал, гориво и др.), само се формално преко улазног конта *902-Рачун за преузимање трошкова* преузимају у погонско књиговодство. Њихово књижење се у пракси врши на основу изворне документације (радни налози, требовања, радне листе, спецификације, фактуре и сл.), а то значи истовремено, па чак и пре књижења у финансијском књиговодству.

2.1. Обрачун и књижење трошкова материјала

2.1.1. Методи издавања материјала

Сматра се да је материјал утрошен када се изврши његово издавање из складишта. Издавање (трошење) материјала је у временском и књиговодствено-техничком смислу одвојен и независан процес од набавке материјала. Излаз (издавање) материјала из складишта се не мора вршити по истим ценама по којима је извршен улаз (пријем) материјала. Предузећа у току године набављају материјал више пута, при чему су често различити и добављачи и количине и набавне цене. Услед тога се јавља проблем утврђивања цена по којима се материјал издаје у производњу.

Различити методи вредновања излаза материјала, поред својих организационо методолошких специфичности, условљавају и разлике у погледу реалности биланса стања (БС) и биланса успеха (БУ). Ради се, заправо, о временском разграничавању вредности између биланса стања и биланса успеха, што је посебно важно у условима нестабилних цена материјала. Вредновање излаза материјала по већим ценама има за последицу повећање трошкова материјала исказаних у билансу успеха, уз истовремено смањење вредности залиха материјала које остају у билансу стања, и обрнуто. Постоје различити методи вредновања издатог материјала, а као најзначајнији се могу навести:

- 1) FIFO метод – „прва улазна – прва излазна“,
- 2) LIFO метод – „последња улазна – прва излазна“,
- 3) Метод просечних цена и

4) Метод планских цена.

Избор метода зависи од пословне политике предузећа, услова пословања, инфлације, врсте делатности и других фактора. Ако се одређени метод примењује доследно у дужем временском периоду, утицај на резултате пословања се смањује. Према актуелној законској регулативи, примена LIFO метода није дозвољена.

Метод редоследа – „FIFO“

FIFO метод је скраћеница енглеских речи "first in-first out", и у нашој литератури се још назива и као "метод прва улазна-прва излазна" или као "метод редоследа". Овде се полази од претпоставке да се материјал троши оним редоследом како се и набавља, те га по том принципу треба и процењивати приликом издавања. По овоме методу улаз материјала се евидентира по стварним набавним ценама, које могу бити врло различите. У процесу трошења материјала се, практично, издаје (вреднује) по истим ценама по којим је и примљен у складиште.

Промена овог метода може да има одређене потешкоће у организационо-књиговодственом погледу:

- лансирање документације - приликом испостављања требовања треба настојати да се она односе само на исте врсте материјала, јер се због честих промене цена може десити да се у једном требовању различите количине материјала обрачунавају по различитим ценама; и
- праћење утрошака материјала – потребно је пажљиво пратити улазне количине и цене приликом обрачуна излаза материјала по редоследу набавке.

Ипак, наведени проблеми се релативно једноставно решавају уз помоћ савремених рачуноводствених софтвера.

Табела V-1. Обрачун по методу редоследа - „FIFO“

Датум	О П И С	К О Л И Ч И Н А (kg)			Ц Е Н А (РСД /kg)		В Р Е Д Н О С Т		
		Улаз	Излаз	Стање	Набавна	Излазна	Дугује	Потражује	С а л д о
01.01.	Почетне залихе	300		300	100		30.000		30.000
22.01.	Утрошено		100	200		100		10.000	20.000
14.02.	Набављено	200		400	115		23.000		43.000
05.03.	Утрошено		100	300		100		10.000	33.000
28.04.	Утрошено		100	200		100		10.000	23.000
15.05.	Утрошено		150	50		115		17.250	5.750
11.06.	Набављено	250		300	120		30.000		35.750
13.07.	Утрошено*		50 100	250 150		115 120		17.750	18.000
12.10.	Утрошено		50	100		120		6.000	12.000
25.10.	Набављено	250		350	130		32.500		44.500
15.11.	Утрошено		100	250		120		12.000	32.500
17.12.	Утрошено		150	100		130		19.500	13.000
	СВЕГА:	1000	900	100			115.500	102.500	13.000

* Ово издавање је морало да буде раздвојено на две количине (два реда), иако се ради о истом требовању, јер материјала по набавној цени од 115 дин./kg на залихама има само 50

kg. Други део издатог материјала (100 kg) је морао да буде обрачунат по следећој набавној цени од 120 дин./kg.

У условима раста цена, по овом методу се трошкови материјала у билансу успеха потцењују, јер се обрачунавају по ранијим ценама које су ниже од актуелних цена материјала крајем обрачунског периода. Значи да је у већој или мањој мери БУ нереалан, односно показује већи резултат пословања него што реално јесте. Са друге стране, овај метод погодује реалности биланса стања, с обзиром да су неутрошене залихе материјала (које се исказују у билансу стања) обрачунате по последњим ценама набавке, које су блиске реалним тржишним ценама.

Наведени негативни ефекти у погледу реалности БУ и БС су израженији у предузећима са већим прелазним залихама материјала и споријим обртом материјала, што је добрим делом карактеристично и за пољопривредне субјекте. Ипак је најважнији фактор висина инфлације, односно раста цена материјала. У нашем примеру је стављен велики раст цена материјала (за 30%) ради јасније илустрације и компарације различитих метода.

Метод последњих цена - „LIFO“

LIFO метод је скраћеница од енглеских речи "last in-first out" и у нашој стручној литератури овај метод се назива "метод последња улазна-прва излазна". Овај метод је практично супротан претходном. Набавке материјала се такође обрачунавају по стварним набавним ценама, које у току периода могу бити врло различите, а код издавања (трошења) материјала приоритет имају последње набавне цене. И за овај метод се могу навести слични организационо-књиговодствени проблеми, односно захтеви за повећаном пажњом и ажурношћу у материјалном књиговодству.

Табела V-2. Обрачун по методу последњих цена - „LIFO“

Датум	О П И С	К О Л И Ч И Н А (kg)			Ц Е Н А (РСД/kg)		В Р Е Д Н О С Т		
		Улаз	Излаз	Стање	Набавна	Излазна	Дугује	Потражује	С а л д о
01.01.	Почетне залихе	300		300	100		30.000		30.000
22.01.	Утрошено		100	200		100		10.000	20.000
14.02.	Набављено	200		400	115		23.000		43.000
05.03.	Утрошено		100	300		115		11.500	31.500
28.04.	Утрошено		100	200		115		11.500	20.000
15.05.	Утрошено		150	50		100		15.000	5.000
11.06.	Набављено	250		300	120		30.000		35.000
13.07.	Утрошено		150	150		120		18.000	17.000
12.10.	Утрошено		50	100		120		6.000	11.000
25.10.	Набављено	250		350	130		32.500		43.500
15.11.	Утрошено		100	250		130		13.000	30.500
17.12.	Утрошено		150	100		130		19.500	11.000
	СВЕГА:	1000	900	100			115.500	104.500	11.000

С обзиром да су последње цене знатно реалније, односно свежије и ближе актуелним тржишним ценама, то значи да су и трошкови материјала исказани у БУ знатно реалнији

(тј. већи) него код FIFO метода. Тиме је, наравно, и финансијски резултат исказан у БУ реалнији, односно нижи него по претходном методу. Ово истовремено значи да је и опорезива добит мања, и може се рећи да овај метод штити предузећа од „нереалних пореза“.

Са друге стране, овај метод се негативно одражава на реалност БС. Неутрошене залихе материјала (које се исказују у БС) обрачунате су по ранијим ценама набавке, које су у условима раста цена увек ниже од актуелних тржишних цена. Да видимо одакле потичу крајње залихе материјала код оба метода:

FIFO: $100 \text{ кг} \times 130 \text{ дин/кг} = 13.000 \text{ дин} \rightarrow$ све залихе потичу из последње набавке

LIFO: $(50 \text{ кг} \times 100 \text{ дин/кг}) + (50 \text{ кг} \times 120 \text{ дин/кг}) = 11.000 \text{ дин} \rightarrow$ залихе потичу из прве и треће набавке.

Јасно је да су по LIFO методу залихе материјала у БС потцењене, што значи да је овај биланс мање или више нереалан, у зависности од висине раста цена, величине прелазних залиха и брзине обрта материјала. Као што видимо, овај метод по питању реалности, односно разграничења вредности између БС и БУ, предност даје овом последњем. Ово је у складу са динамичком теоријом схватања биланса, и представља знатно мањи недостатак него у обрнутом случају, као што је то по FIFO методу.

Метод просечних цена

Овај метод полази од претпоставке да су залихе појединих материјала хомогене и да зато свака јединица утрошеног материјала треба да буде обрачуната по истој цени, која се добија као просечна величина из различитих набавних цена по којима је материјал набављен. Просечне цене се израчунавају после сваке набавке и на бази тако добијене цене врши се обрачун наредних утрошака, тј. све до следеће набавке.

Табела V-3. Обрачун по методу просечних цена

Датум	О П И С	КОЛИЧИНА (kg)			ЦЕНА (РСД/kg)		ВРЕДНОСТ		
		Улаз	Израз	Стање	Набавна	Изразна	Дугује	Потражује	Салдо
01.01.	Почетне залихе	300		300	100		30.000		30.000
22.01.	Утрошено		100	200		100,00		10.000	20.000
14.02.	Набављено	200		400	115		23.000		43.000
05.03.	Утрошено		100	300		107,50		10.750	32.250
28.04.	Утрошено		100	200		107,50		10.750	21.500
15.05.	Утрошено		150	50		107,50		16.125	5.375
11.06.	Набављено	250		300	120		30.000		35.375
13.07.	Утрошено		200	100		117,92		23.583	11.792
25.10.	Набављено	250		350	130	117,92	32.500		44.292
15.11.	Утрошено		100	250		126,55		12.655	31.637
17.12.	Утрошено		150	100		126,55		18.982	12.655
	СВЕГА:	1000	900	100			115.500	102.845	12.655

Просечне цене се обрачунавају тако што се после сваке набавке вредност залиха (салдо) дели са количинским стањем:

14.02. Салдо дин. 43.000 : 400 kg = 107,50 дин./kg

11.06. Салдо дин. 35.375 : 300 kg = 117,92 дин./kg

21.10. Салдо дин. 44.292 : 350 kg = 126,55 дин./kg

У техничко-књиговодственом погледу, предност овог метода у односу на претходне (FIFO и LIFO) огледа се у томе што се приликом вредновања натуралних утrophака не морају пратити набављене и утрошене количине. И овај метод, као и претходни, захтева ажурност књиговодства преваходно у погледу рачунања просечних цена после сваке набавке, али сви савремени софтвери то већ имају уграђено. Управо због своје једноставности ово је метод који се врло често примењује.

По питању разграничења вредности између БС и БУ, овај метод је у извесном смислу компромис између екстремних захтева претходних метода:

М Е Т О Д	Дугује	Потражује	Салдо
Метод редоследа - FIFO	115.500	102.500	13.000
Метод последњих цена - LIFO	115.500	104.500	11.000
Метод просечних цена	115.500	102.845	12.655

Укупна вредност улаза је иста код сва три метода, јер се сви заснивају на стварним ценама. Највећи трошкови се обрачунавају применом LIFO метода (104.500 дин), а најмањи променом FIFO метода (102.500 дин).

Метод планских цена

Овај метод користи планске цене приликом обрачуна и набавке и издавања материјала (*планске цене су детаљно објашњене у поглављу о набавци материјала*). Применом планских (сталних) цена ефикасно се елиминишу тешкоће које настају у процени утrophака материјала због неажурности књиговодства, карактеристичних за примену осталих метода, које се базирају на стварним набавним ценама. Из разлога ажурности и једноставности метод планских цена је врло заступљен у нашим пољопривредним предузећима.

Табела V-4. Обрачун по методу планских цена

Датум	О П И С	К О Л И Ч И Н А (kg)			Ц Е Н А (РСД /kg)		В Р Е Д Н О С Т		
		Улаз	Израз	Стање	Набавна	Изразна	Дугује	Потражује	С а л д о
01.01.	Почетне залихе	300		300	100		30.000		30.000
22.01.	Утрошено		100	200		100		10.000	20.000
14.02.	Набављено	200		400	100		20.000		40.000
05.03.	Утрошено		100	300		100		10.000	30.000
28.04.	Утрошено		100	200		100		10.000	20.000
15.05.	Утрошено		150	50		100		15.000	5.000
11.06.	Набављено	250		300	100		25.000		30.000
13.07.	Утрошено		200	100		100		20.000	10.000
12.10.	Утрошено		0	100		100		0	10.000
25.10.	Набављено	250		350	100		25.000		35.000
15.11.	Утрошено		100	250		100		10.000	25.000
17.12.	Утрошено		150	100		100		15.000	10.000
	СВЕГА:	1000	900	100			100.000	90.000	10.000

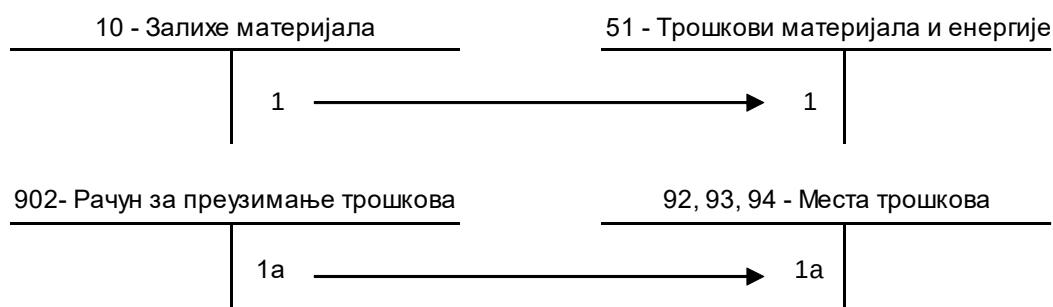
Применом метода планских цена наравно не напушта се концепт „стварних цена“, јер се обрачуном одступања плански износи трошкова своде на стварне. Такође се планска

вредност залиха материјала своди на стварну вредност. Методологија обрачуна и књижења одступања детаљно је обрађена у делу „књижење трошкова материјала“. Величина одступања зависи од висине инфлације, односно реалности процене планске цене за будући период. У нашем примеру је цена почетних залиха узета за планску (100 дин./kg), што у пракси наравно не мора да буде случај.

У наставку се детаљније објашњава књиговодствено обухватање трошкова материјала по стварним и планским ценама.

2.1.2. Књижење трошкова материјала по стварним ценама

Књижење трошкова материјала, у варијанти када се материјал евидентира у **финансијском књиговодству** по стварним ценама, приказује *схема V-7*. Одређене врсте материјала не могу се складиштити, или предузеће нема одговарајуће складишне капацитете за то (нпр. вода, гас, у одређеним случајевима и гориво, средства за хигијену и др.). Трошкови се у овим случају књиже одобравањем конта добављача, уместо конта залиха материјала (51,27/435), на основу добијене фактуре.



1) Књижење трошкова и финансијском књиговодству (*I фаза*)

1а) Пренос трошкова у погонско књиговодство на места трошкова (*II фаза*)

Схема V-7. Књижење трошкова материјала по стварним ценама – у финансијском књигов.

Враћање неутрошеног материјала из производње најчешће се књижи сторнирањем, на основу повратнице материјала. Кало, растур, квар и лом такође представљају смањење залиха материјала, али нису редовни трошкови материјала (*погледати у наставку*).

Финансијско и погонско књиговодство су, у организационом погледу, два одвојена дела рачуноводства, са сопственом хронолошком и систематском евиденцијом. Исправно би било да се приликом свих књижења, дневници и главна књига приказују одвојено за финансијско и погонско књиговодство. Међутим, у настојању да се сва књижења која се односе на одређену пословну промену прикажу на једном месту, ценећи да је то за студенте лакше и разумљивије, ми углавном књижимо све у истом дневнику. Главна књига, односно „Т“ конта, углавном се дају одвојено за финансијско и за погонско књиговодство.

Примери:

- 1) На основу требовања бр. 109 издато је у производњу НПК ђубриво у вредности од 312.000 динара. Ђубриво је издато за потребе производње пшенице.

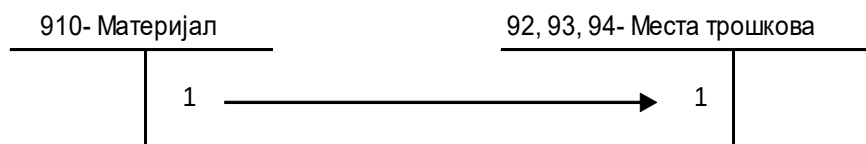
- 2) Према требовању бр. 184 издате су гуме за трактор у вредности од 62.000 динара, филтери за путнички аутомобил који се користи у дирекцији у вредности од 19.000 динара, и лежајеви за Дачију која се користи за потребе биљне производње у вредности од 38.000 динара.
- 3) Предузеће је добило фактуру за утрошени природни гас у месецу јануару у износу од 90.000 динара. На тај износ је зарачунат ПДВ по стопи од 20%. Предузеће има само једно бројило, али је на основу инсталисане снаге грејних тела и површине која се греје направљен обрачун којим је утврђено да се на управну зграду односи 50.000 динара, радионицу 25.000 динара и на сушару 15.000 динара.

Књижење

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Трошкови материјала за израду Материјал - основни <i>За издато ђубриво у производњу</i>	511 1010	312.000	312.000
1а)	Производња пшенице Рачун за преузимање трошкова <i>Пренос трошкова у погонско књиговод.</i>	9300 902	312.000	312.000
2)	Трошкови осталог материјала Резервни делови <i>За издате резервне делове</i>	512 102	119.000	119.000
2а)	Комбајн за шећерну репу Општи трошкови управе Општи трошкови биљне производње Рачун за преузимање трошкова <i>Пренос трошкова у погонско књиговод.</i>	9231 9420 9410 902	62.000 19.000 38.000	119.000
3)	Трошкови горива и енергије ПДВ у примљ. фактурама - општа стопа Добављачи у земљи <i>За утрошени природни гас</i>	513 270 435	90.000 18.000	108.000
3а)	ОТ управе Радионица Сушара Рачун за преузимање трошкова <i>Пренос трошкова у погонско књиговод.</i>	9222 9240 9250 902	50.000 25.000 15.000	90.000

Више примера у којима ће бити обухваћени различити типови набавке и повраћаја материјала биће урађено на вежбама.

Ако се материјал евидентира у **ПОГОНСКОМ КЊИГОВОДСТВУ** по стварним ценама, трошкови материјала књиже се према следећој шеми:



1) Пренос трошкова материјала на места трошкова (II фаза)

Схема V-8. Књижење трошкова материјала по стварним ценама- у погонском књигов.

У наставку се дају књижења претходних промена, у случају када се материјал евидентира у погонском књиговодству:

Књижење

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Производња пшенице Материјал - основни <i>За издато ђубриво по требовању бр...</i>	9300 9100	312.000	312.000
2)	Комбајн за шећерну репу Општи трошкови управе Општи трошкови биљне производње Резервни делови <i>За издате резервне делове</i>	9231 9420 9410 9103	62.000 19.000 38.000	119.000
3)*	Трошкови горива и енергије ПДВ у примљ. фактурама - општа стопа Добављачи у земљи <i>За утрошени природни гас</i>	513 270 435	90.000 18.000	108.000
3а)	Општи трошкови управе Радионица Сушара Рачун за преузимање трошкова <i>За утрошени природни гас</i>	9420 9240 9250 902	50.000 25.000 15.000	90.000

* Књижење ове промене, везане за материјал који се не складишти, је идентично књижењу у финансијском књиговодству. Улазна фактура за утрошени гас се евидентира у финансијском књиговодству (*I фаза књижења трошкова*), док се у погонском књиговодству трошкови везују за одговарајућа места трошкова (*II фаза књижења трошкова*).

Као што смо раније већ говорили, видимо да је књижење трошкова материјала једноставније (краће је – има једну промену имање) у варијанти када се материјал евидентира у погонском књиговодству.

У овом случају се књижење трошкова материјала у финансијском књиговодству (51.. /510) врши на основу посебног "извештаја о трошковима материјала", који се саставља на крају обрачунског периода (*објашњено у наставку*).

2.1.3. Књижење трошкова материјала по планским ценама

Евидентирање материјала по планским ценама има низ предности, не само у погледу ажурности књиговодства трошкова, већ и са управљачког аспекта. То посебно долази до изражаја у пољопривреди, због дужине репродукционог процеса. Планске цене се одређују на почетку године и не могу се мењати у току године (*ово је претходно већ објашњено*).

У пољопривреди је препоручљиво да се за важније материјале (минерална ђубрива, семе, сточна храна, гориво, важнија заштитна средства, резервне делове и др.) одступања од планских цена обрачунавају и књиже појединачно. То подразумева постојање посебних конта одступања од планских цена за сваки од ових материјала. За остале мање вредне материјале, обрачун се може вршити збирно, по сродним групама. Коришћење планских цена подразумева да се трошкови књиже у два корака, најпре књижење трошкова по планским ценама, а потом обрачун одступања од планских цена. У варијанти када се

материјал евидентира у **финансијском књиговодству**, књижење трошкова се врши по следећој шеми.

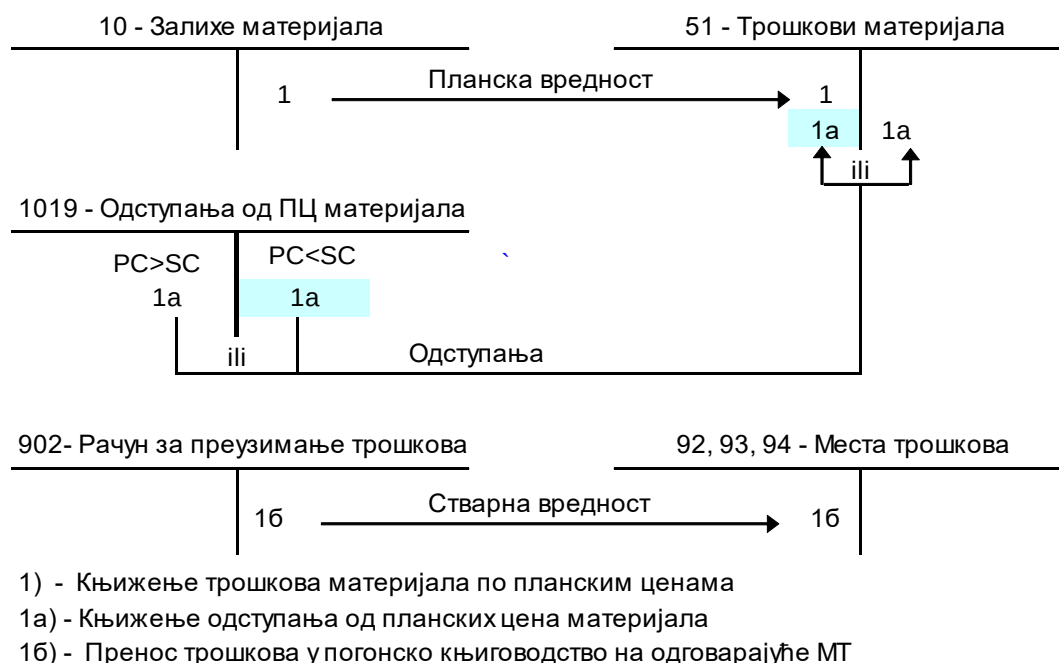


Схема V-9. Књижење трошкова материј. по планским ценама- у финансијском књигов.

Променом *1a*) прокњижени износ планских трошкова своди се на стварне трошкове. Ова промена се увек књижи **на „мању страну“** корективног конта 1019, уз истовремено изравнање на конту трошкова, у складу са основним правилом двојног књиговодства: «дугује = потражује». При том се, у случају позитивног одступања (ПЦ>СЦ), обично врши сторнирање на дуговној страни конта трошкова, уместо књижења на потражној страни (оба начина су исправна). После књижења одступања, салдо на контима трошкова (511,512,513) једнак је стварно насталим трошковима. У погонско књиговодство се, дакле, преноси **стварни износ** трошкова (*16*). Могуће је у погонско књиговодство преносити и одступања, и даље их књижити по местима и носиоцима трошкова у свим фазама обрачуна. То се ради у развијенијим системима обрачуна трошкова (по планским, процењеним, стандардним трошковима), који нису предмет разматрања у овом практикуму.

Пре књижења, неопходно је обрачунати износ одступања од планске вредности утрошеног материјала, што се може урадити на следећи начин:

$$\Pi = \frac{C \times 100}{D}; \quad \text{И} = \Pi \times У$$

Π - проценат одступања,

С – салдо конта одступања од планских цена материјала (Сдо 1019);

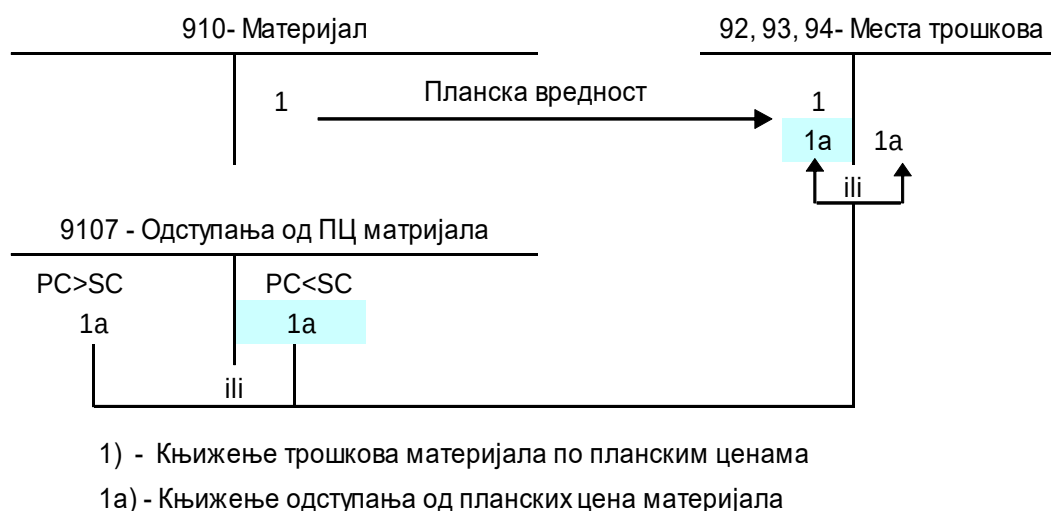
Д – збир дуговне стране конта материјала (101 до 104), тј. почетни салдо плус укупна задужења (повећања) у току обрачунског периода;

И – износ одступања од планске вредности материјала;

У – планска вредност утрошеног материјала (*тј. износ прокњижен у промени 1*).

У пракси се одступања обрачунавају периодично (полумесечно или чешће месечно и квартално). Овде се одступања обрачунавају и књиже истовремено са издавањем материјала по планским ценама.

У варијанти када се залихе материјала евидентирају у **погонском књиговодству**, по планским ценама, књижење се врши према следећој шеми:



*Схема V-10. Књижење трошкова материјала по **планским** ценама - у **погонском** књигов.*

Примери обрачуна и књижења трошкова материјала по планским ценама биће детаљно обрађени на вежбама.

2.2. 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, насупротив 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	

Схема V-11. 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.).

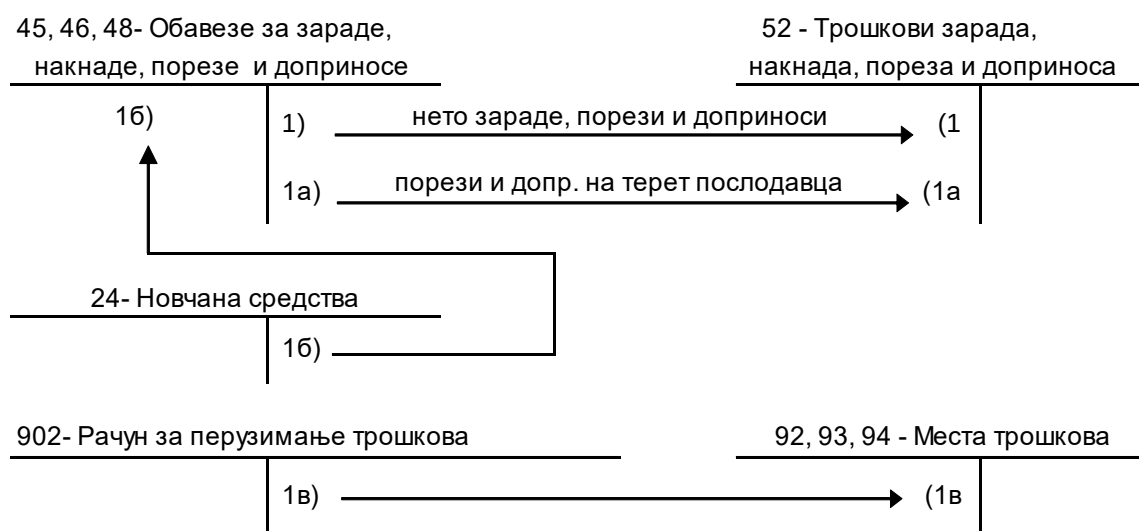
На свако од ових примања обрачунавају се прописани порези и доприноси, и то најчешће у различитим процентима. Све то значајно усложњава обрачун и књижење трошкова рада. Сходно томе, при обрачуну трошкова рада треба разликовати:

- (а) **нето** зараде (које припадају запосленима у виду плата) и
 (б) **брutto** 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 елеменат 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.



- 1) - Књижење нето зарада и накнада, пореза и доприн. на терет запослених
 1а) - Књижење пореза и доприноса на терет послодавца
 1б) - Плаћање обавеза по основу обрачунатих зарада и накнада
 1в) - Пренос у погонско књиговодство на одговарајуће место трошкова

Схема V-12. Књиговодствено обухватање трошкова зарада

Примери:

1) Предузеће је обрачунало трошкове зарада на следећи начин:

Ред. бр.	О П И С	И з н о с
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:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Трошкови зарада и накнада зарада (брuto)	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>			
	Прелазни рачун	2419	562.430	
1д)	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

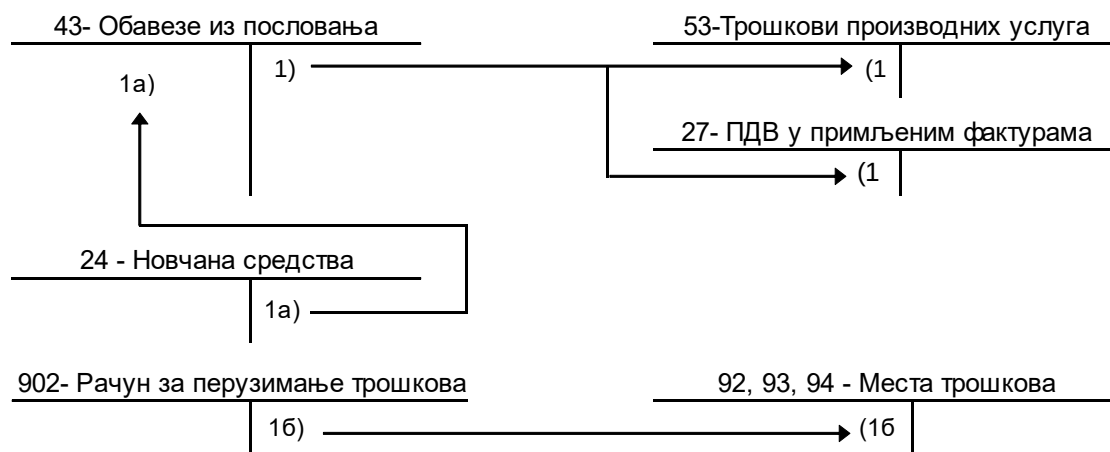
Видимо да се појединачни елементи обрачуна укупних трошкова зарада књиже на посебне рачуне трошкова и обавеза. Нето плата коју добију радници у нашем примеру износи 562.430 дин. Све остало су порези и доприноси (370.770 дин), који су формално раздвојени на оне које иду на „терет радника“ и оне који иду 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. брuto 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 *1e*) 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.

2.3. 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.



- 1) - Књижење трошкова у финансијском књиговодству
- 1a) - Плаћање обавеза по основу производних услуга
- 16) - Пренос у погонско књиговодство на одговарајуће место трошкова

Схема V-13. 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:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Трошкови услуга на изради учинака ПДВ у примљеним фактурама- 20% Добављачи у земљи <i>За услуге жетве соје по фактури бр...</i>	530 270 435	230.000 46.000	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% Добављачи у земљи <i>За услуге одржавања</i>	532 270 435	140.000 28.000	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% Добављачи у земљи <i>За услуге рекламе</i>	535 270 435	105.000 21.000	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 konto 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.

2.4. Обрачун и књижење трошкова амортизације и дугорочних резервисања

Трошкови **амортизације** детаљно су обрађени у оквиру дела II-4.3. (појам, обухват, методи, специфичности, књижење итд.). Трошкови дугорочних резервисања су обрађени у оквиру дела IV-2.1, 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.



1) - Књижење трошкова у финансијском књиговодству

1а) - Пренос у погонско књиговодство на одговарајуће МТ

Схема V-14. Књиговодствено обухватање трошкова амортизације

Пример:

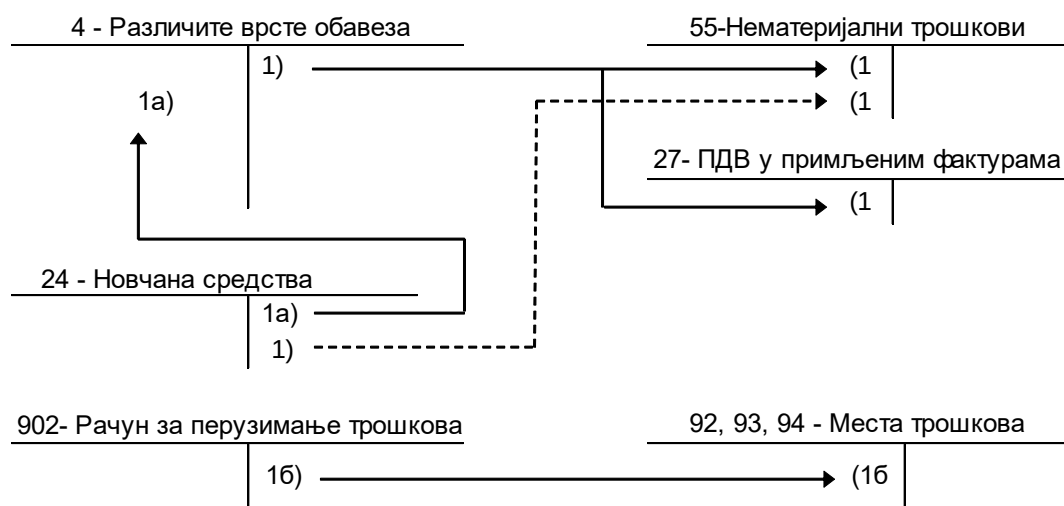
- 1) Обрачунати су трошкови амортизације са следећим подацима:
- | | |
|---------------------------------------|----------------------|
| - Трактори лаки | 82.000 динара |
| - Путнички аутомобили..... | 51.000 динара |
| - Опрема за мужу | 27.000 динара |
| - Прикључне машине у ратарству | 73.000 динара |
| - Опрема система за наводњавање | 45.000 динара |
| - Објекат сушаре | <u>29.000 динара</u> |
| Укупно: | 307.000 динара |

Књижење:

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>			

2.5. 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.



- 1) - Књижење трошкова у финансијском књиговодству
1а) - Плаћање обавеза по основу нематеријалних трошкова
16) - Пренос у погонско књиговодство на одговарајуће место трошкова

Схема V-15. 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:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Трошкови рачуноводствене ревизије ПДВ у примљеним фактурама- 20% Добављачи у земљи <i>За услуге ревизије по фактури бр..</i>	5503 270 435	31.000 6.200	37.200
1а)	Добављачи у земљи Текући рачун <i>Исплата обавеза по изводу бр..</i>	435 241	37.200	37.200
1б)	ОТ управе Рачун за преузимање трошкова <i>Пренос трошкова у погонско књиговодство</i>	942 902	31.000	31.000
2)	Трошкови репрезентације ПДВ у примљеним фактурама- 20% Добављачи у земљи <i>За трошкове репрезентације</i>	551 270 435	13.200 2.640	15.840
2а)	ОТ управе Рачун за преузимање трошкова <i>Пренос трошкова у погонско књиговодство</i>	9420 902	13.200	13.200
3)	Трошкови непроизводних услуга ПДВ у примљеним фактурама- 20% Добављачи у земљи <i>За стручну литературу</i>	550 270 435	8.000 1.600	9.600

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

* 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.

2.6. 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) | } | РЕДОВНИ РАСХОДИ |
| ▪ финансијски расходи –56 | | |
| ▪ остали и ванредни расходи - 57 до 59 | } | 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 обавеза²⁶.

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.

²⁶ Љиљана Дмитривић Шапоња, Ђерђи Петкович и Дејан Јакшић: Рачуноводство, Економски факултет Суботица, стр. 352.

**Рачуни потраживања, обавеза,
готовине и готовин. еквивалената**

Финансијски расходи

	Финансијски расходи из односа са повезаним лицима	→	
	Расходи камата	→	
	Негативне курсне разлике	→	
	Остали финансиј. расходи	→	

Схема V-16. Књиговодствено 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:

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	205		1.180.000
	<i>За наплаћена потраж из иностранства</i>			
2)	Текући рачун	241	98.500	
	Остали финансијски расходи	569	1.500	
	Краткорочни кредити у земљи	422		100.000
	<i>За одобрени кредит, по изводу бр..</i>			
3)	Краткорочни кредити у земљи	422	10.000	
	Расходи камата	562	700	
	Текући рачун	241		10.700
	<i>Пренос трошкова у погонско књигов.</i>			

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 околности²⁷.

²⁷ Љ. Дмитровић Шапоња, Ђ. Петкович, Д. Јакшић, исто, стр. 354.

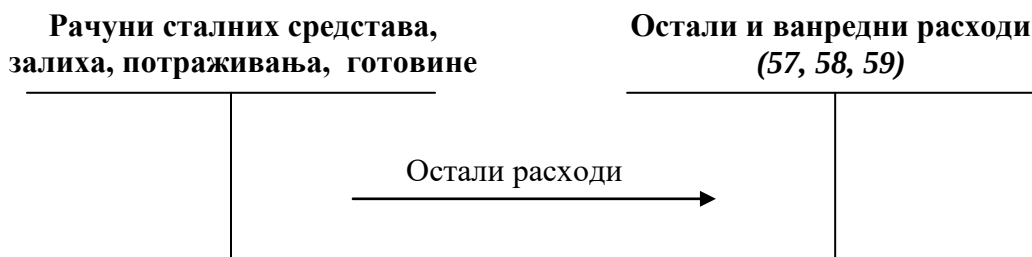


Схема V-17. Књиговодствено обухватање „осталих и ванредних“ расхода

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 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 умањену за евентуалне трошкове продаје²⁸.

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

²⁸ 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 konto 330-Ревалоризационе резерве, што је у напоменама детаљно образложено.

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.

Књижење:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Исправка вредности постројења и опреме	0294	700.000	
	Губици по основу расхоровања опреме	570	180.000	
	Резервни делови (материјал)	102	120.000	
	Постројења и опрема <i>За расхоровани 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	1013		10.000

	<i>Мањкови материјала</i>			
4)	Обезвређење биолошких средстава	580	730.000	
	Обезвређење основног стада	0394		730.000
	<i>За обрачунато смањење вредности</i>			
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>			

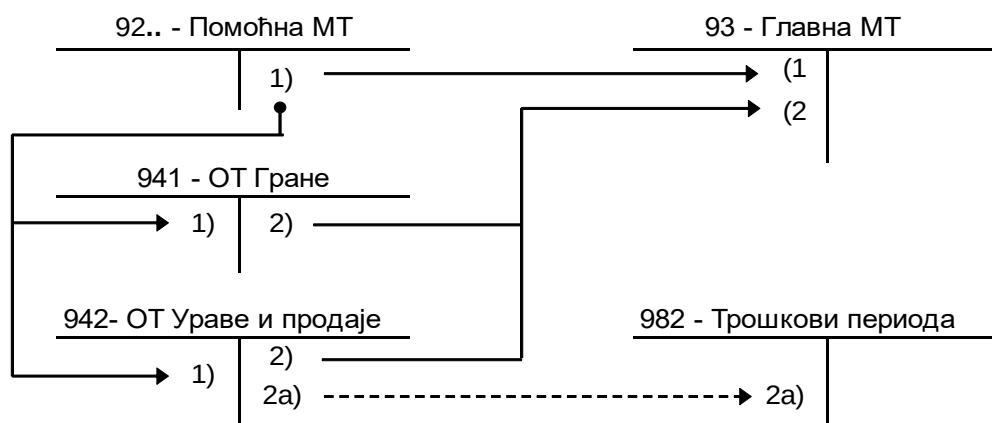
3. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ СЕКУНДАРНИХ ТРОШКОВА (III ФАЗА)

Трећа фаза књижења трошкова обухвата интерну **распodelу између места трошкова (МТ)**. Ради се о секундарним трошковима, јер су већ једном (примарно) књижени по врстама и МТ. У овој фази се практично трошкови са помоћних и општих МТ расподељују на главна МТ, где се придодају већ прокњиженим директним трошковима. Након треће фазе књижења сви трошкови су пренети на главна МТ.

Најпре је неопходно извршити обрачун и расподелу секундарних трошкова, а потом и књижење расподеле. Постоје различити кључеви (базе) за расподелу појединих врста индиректних трошкова, који су увек мање или више (не)прецизни. При њиховом избору треба водити рачуна о принципу узрочности, што није увек једноставно, превасходно код ОТ.

Расподела секундарних трошкова²⁹ најчешће није једносмеран поступак, већ постоји условљеност (размена учинака и прерасподела трошкова) између појединих помоћних МТ и општих МТ. На пример, радионица врши услуге поправке трактора а истовремено трактор врши одређени транспорт за радионицу; или камион врши транспорт за управу а ОТ управе се односе на цело предузеће па и на транспортну службу. Ради се о тзв. „укрштању трошкова“, што обрачун чини знатно компликованијим јер захтева додатне обрачуна. При том се, по правилу, у пољопривредним предузећима не ради о значајнијем износу трошкова, који би могао битије побољшати прецизност обрачуна. Због тога треба настојати да се обрачун поједностави, односно укрштање елиминише кад год је то могуће. Проблем се ублажава тако што се прво расподељују трошкови оних помоћних и општих МТ која најмање примају а највише дају учинака. У оквиру трошкова помоћних делатности то је, по правилу, радионица. Из разлога једноставности у наставку се не приказују примери који садрже укрштање између помоћних и општих МТ. Ова укрштања нису приказана ни на следећој шеми (*схема V-18*).

²⁹ Проблематика обрачуна и расподеле помоћних и општих трошкова детаљно се обрађује из предмета „*Калкулације у пољопривреди*“. У оквиру „*Рачуноводства пољопривредних предузећа*“ разматра се, превасходно, књиговодствени аспект обрачуна трошкова. Ипак је, због комплетности методологије и бољег разумевања самог књижења, неопходно приказати и поступак обрачуна и расподеле индиректних трошкова, што се ради на прилагођеним и једноставнијим примерима.



- 1) - Расподела трошкова помоћних делатност
 2) - Расподела општих трошкова
 2a) - Евентуални пренос дела ОТ на расходе периода

Схема V-18. Расподела секундарних трошкова (III фаза)

Ако се предузеће одлучи да опште трошкове управе и продаје у целости или делимично сматра „расходима периода“ у коме су настали, онда важи и промена 2a – *схема V-18*. Пољопривредна предузећа због дужине производног процеса и сезонског карактера производње и продаје, могу да бирају да ли ће прихватити овакав третман општих трошкова управе и продаје. Овде је прихваћено решење да се сви ОТ сматрају „трошковима производа“, што значи да се расподељују на главна МТ, односно улазе у цену коштања залиха учинака.

Из разлога једноставности и прегледности, такође је усвојено решење да се ОТ (гране, управе и др.) **не** расподељују на помоћна МТ и евентуално друга места ОТ, већ **само на главна МТ**. Овакав поступак је знатно једноставнији, при чему се прецизност обрачуна не угрожава битније, јер за опште трошкове ионако нема поузданих кључева за расподелу. Другим речима, њихова расподела је увек мање или више арбитарна, односно непрецизна.

Ако се у оквиру помоћне делатности појављују и екстерно реализоване услуге (нпр. орање, комбајнирање, сушење и сл.), онда се сразмеран део помоћних трошкова преноси на конта сопствених носиоца трошкова, који се за те потребе отварају у оквиру групе 95 (957/92 – *пренос цене коштања екстерних услуга*, и даље 9807/957- *за трошкове продатих услуга помоћне делатности*). При томе, карактер екстерних имају и услуге извршене за потребе инвестиција у самом предузећу, тзв. инвестициона потрошња (нпр. коришћење трактора при подизању вишегодишњих засада, изградњи објеката и сл.). Разлика је само у књижењу у финансијском књиговодству. Уместо прихода од продаје (614) појављују се приходи по основу активирања учинака за сопствене потребе (621), а уместо конта купаца (204) одговарајући конто основних средстава у припреми (026, 037). Екстерне услуге могу да врше и места ОТ. На пример, управа може да пружа консултантске услуге, израду инвестиционих елабората и сл. за друге привредне субјекте, али се то много ређе појављује у пољопривредним предузећима.

По окончању *III фазе* обрачуна и књижења трошкова, сви трошкови су пренети на главна МТ. На картицама главних МТ налазе се подаци за састављање аналитичких **калкулација** производње, што је основни задатак погонског књиговодства.

3.1. Обрачун и књижење трошкова помоћних делатности

Пољопривреда је карактеристична по релативно великом броју помоћних МТ, што значајно усложњава укупан обрачун трошкова. Трошкови помоћних делатности представљају значајну и стално растућу позицију у структури цене коштања пољопривредних производа. То је разлог да се и књиговодственом обухватању ових трошкова посвети одговарајућа пажња. У пољопривредним предузећима се могу појавити следеће врсте помоћних МТ:

- 4) радионица,
- 5) трактори по категоријама - лаки, средњи, тешки, супер тешки,
- 6) комбајни универзални,
- 7) комбајни специјални – за шећерну репу, за грашак, воће итд,
- 8) систем за наводњавање,
- 9) сушара,
- 10) мешаона сточне хране,
- 11) евентуално транспортна служба, енергана и агроавијација.

Трошкови помоћних делатности могу се доста прецизно расподелити, с обзиром да углавном постоји јасно изражена и поуздано мерљива веза са примаоцима њихових услуга (часови рада, kWh, норма час, тона, тона километар, m³, обрађени хектари итд.). Знатно је већи проблем организовати евиденцију на терену која ће обезбедити да подаци о трошковима и обиму извршених услуга за друга МТ буду поуздани.

3.1.1. Обрачун и књижење трошкова радионице

Већина пољопривредних предузећа поседује механичарске радионице, више или мање добро опремљене и организоване, у зависности од величине машинског парка и територијалне организације предузећа. Њихово постојање омогућава благовремено одржавања механизације, укључујући и интервенције на терену, како би се избегли већи застоји у производњи услед кварова механизације. Радионица, за разлику од погонских машина, представља помоћну делатност у правом смислу. Постојање машинске радионице не искључује у потпуности екстерне услуге одржавања, поготову за савременију механизацију (која је често у гарантном року), аутомобиле и сл.

Треба разликовати две групе трошкова који настају код машинске радионице:

- 1) Трошкови који се директно везују за кориснике услуга радионице (тракторе, комбајне, камионе, производњу млека итд.). Овде спадају плате радника (мајстора) који непосредно врше поправке и резервни делови који се уграђују.
- 2) Режијски трошкови радионице, који се односе на радионицу у целини, и не могу се директно приписати ниједном МТ. Чине их различите врсте трошкова, а пре свега, то су трошкови:
 - потрошног материјала (мазиво, шрафови, ексери, електроде итд.);
 - алата, ситног инвентара и резервних делова за радионицу;
 - енергије (погонска, топлотна, за осветљење);
 - средства за одржавање хигијене, радна одела, рукавице и сл.;

- зараде режијских радника (руководилац, административно-технички радници, канцеларијски материјал и сл.), и зараде мајстора за период када не раде (чекање на посао, празници, одмори, боловања и др.);
- амортизација зграда и опреме у радионици;
- одржавање објеката и опреме у радионици;
- осигурање и камате на основна средства радионице.

За сваки појединачни посао радионице отвара се посебан **радни налог**. То је основни документ на коме се евидентирају не само директни трошкови рада и резервних делова, већ и сви други подаци који су од значаја за обрачун. Издаје се у више примерака, од којих се један доставља књиговодству трошкова.

Режијски трошкови радионице расподељују се на поједине примаоце услуга, при чему се могу користити различити кључеви за расподелу (директни часови рада, директне зараде, збир директних зарада и резервних делова и др.). Најпогоднији и најчешће примењивани кључ су „директни часови рада“. Увек када је то могуће, предност треба дати натуралним кључевима, јер боље и јасније одражавају узрочну везу између примаоца и даваоца услуга. Такође се избегава утицај флукуације цена, чиме се побољшава прецизност расподеле.

Пример:

- 1) У току обрачунског периода на аналитичком конту 924-Радионица прокњижени су одређени режијски трошкови радионице, као што је приказано на левој страни овог конта. На основу радних налога је утврђено да се рад непосредних радника у радионици односи на поправке: тешких трактора 350 часова, комбајна за шећерну репу 145 часова, опрему за мужу 62 часова, мешаону сточне хране 85 часова и путничке аутомобиле 50 часова. Извршити расподелу и књижење режијских трошкова радионице.

Табела V-5. Расподела трошкова радионице

Примаоци услуга (МТ)	Часови рада	Трошкови радионице	Коефицијент	Распоред трошкова
1	2	3	4= Σ3 /Σ2	5= 4 x 2
Трактори тешки	350		1.872,98	655.542
Комбајн за шећерну репу	145		1.872,98	271.582
Производња млека	62		1.872,98	116.125
Мешаона сточне хране	85		1.872,98	159.203
ОТ управе	50		1.872,98	93.649
<i>Свега:</i>	692	1.300.100		1.296.100

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{Трошкови радионице}}{\text{Збир часова рада}} = \frac{1.296.100}{692} = \mathbf{1.872,78}$$

Књижења:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Трактори тешки	9220	655.542	
	Комбајн за шећерну репу	9231	271.582	
	Производња млека	9410	159.203	
	Мешаона сточне хране	9260	116.125	
	ОТ управе	9420	93.649	
	Радионица	9240		1.296.100
	<i>Расподела трошкова радионице</i>			

Главна књига погонског књиговодства

9240- Радионица			9220 Трактори - тешки	
Материјал	220.000	1.296.100 (1	1)	655.542
Ситан инвентар	66.000			
Енергија	275.000			
Амортизација	102.000		9231 Комбајн за шећерну репу	
Одржавање	81.000		1)	271.582
Плате режије	486.000			
Осигурање	28.900		9260 Мешаона сточне хране	
Камата	22.400		1)	159.203
Остало	14.800			
Σ	1.296.100		9340- Производња млека	
			1)	116.125
			9420- ОТ управе	
			1)	93.649

3.1.2. Обрачун и књижење трошкова трактора

Трактори су основне погонске машине у пољопривреди, које се користе за различите послове (обрада земљишта, транспорт, утовар, заштита, наводњавање итд.). С обзиром на значајно учешће у цени коштања пољопривредних производа, обрачун трошкова трактора заслужује посебну пажњу.

У литератури се могу пронаћи мишљења да трактори, комбајни и друга средства механизације, не представљају помоћну делатност у правом смислу. Односно, да су то средства за рад која се користе у процесу производње, као и сва друга. Међутим, независно од тога да ли представљају основну или помоћну делатност, за утврђивање трошкова коришћења ових средстава неопходно је отворити посебна МТ, односно састављати посебне калкулације.

Уобичајено је да се у калкулацијама трактора, као и свих других погонских машина односно помоћних МТ, трошкови примарно разврставају на варијабилне и фиксне (таб. V-6). Зараде тракториста (комбајнера) представљају директне трошкове рада оних производњи за које је трактор коришћен.

Трошкови трактора се, у пракси наших пољопривредних предузећа, још увек најчешће расподељују сразмерно часовима њиховог коришћења. Међутим, трактори се користе за разноврсне послове у пољопривреди, при чему су и трошкови коришћења врло различити, јер се разликује ангажована снага по јединици учинка (нпр. између дубоког орања и третирања хербицидима или транспорта сламе). Због тога је неопходно различите учинке и трошкове рада свести на јединствену јединицу учинка – норма час (н.ч.). То се може урадити помоћу коефицијената који одражавају трошкове по часу рада за различите врсте послова.

Добро решење је да се као јединствена мера учинка погонских машина користе утрошени KWh. Предуслов је да сви трактори имају стално исправне уређаје за мерење утрошених KWh, што је код старијих трактора тешко постићи. Једна од могућности је и расподела трошкова трактора сразмерно утрошеном гориву по појединим производњама. Овај начин је прецизнији у односу на часове рада. Подаци о утрошеном гориву могу се релативно лако обезбедити, поготову код новијих трактора. У овом случају би се трошкови горива, као

најзначајнији, могли директно везивати за производње на које се односе, што би значајно унапредило прецизност обрачуна.

Табела V-6. Калкулација трошкова коришћења тешких трактора

МТ: Трактори тешки 9220 Број машина: 2 ком		Гориво:		Часови:	
		4.480	лит.	856	н.ч.
		205	д./лит.	1.073,3	д./н.ч.
Ред. бр.	ВРСТА ТРОШКОВА	К о л и ч и н а		ИЗНОС	
		Л.М.	Литара	Цена	Динара %
1	Гориво	лит.	4.480	142,4	637.952 69,4
2	Мазиво	лит.	76,2	265,5	20.220 2,20
	Одржавање:				
3	- резервни делови				35.800 3,90
4	- потрошни материјал				3.250 0,35
5	- стране услуге				28.400 3,09
6	- трошкови радионице				42.150 4,59
7	- остало				4.250 0,46
I	ВАРИЈАБИЛНИ ТРОШКОВИ				772.022 84,0
8	Амортизација				92.500 10,1
9	Осигурање				8.300 0,90
10	Камата				5.800 0,63
11	Таксе, технички преглед и сл.				28.700 3,12
12	Остало				11.400 1,24
II	ФИКСНИ ТРОШКОВИ				146.700 16,0
III	УКУПНО (I + II)				918.722 100,0

Радни налог је основни документ на основу кога се врши евиденција коришћења и расподела трошкова трактора. Везивање радних налога за поједине агротехничке операције, а не за производње у целини, пружа знатно више могућности за контролу и анализу трошкова трактора.

Пример:

- 1) Трошкови тешких трактора настали у току обрачуноског периода приказани су претходном калкулацијом (таб. V-7). На основу радних налога и у њима евидентираних учинака који су приказано у табели 2 врши се распоред трошкова трактора (кључ за расподелу су норма часови). Продајна вредност екстерних услуга је 160.000 динара, плус ПДВ по општој стопи, а њихова цена коштања је приказана у следећој табели (112.694 дин).

Табела V-7. Расподела трошкова тешких трактора

Примаоци услуга (МТ)	Норма часови	Трошкови трактора (9220)	Дин / н. ч.	Распоред трошкова
1	2	3	4= Σ3 /Σ2	5= 4 x 2
Пшеница 2019. године	275		1.073,27	295.150
Пшеница 2020. године	175		1.073,27	187.823
Кукуруз	266		1.073,27	285.491
Екстерне услуге	105		1.073,27	112.694
ОТ управе	35		1.073,27	37.565
Свега:	856	918.722		918.722

$$\text{Цена коштања 1 н. ч.} = \frac{\text{Трошкови трактора}}{\text{Збир норма часова}} = \frac{918.722}{856} = 1.073,27 \text{ д./н.ч.}$$

Књижења:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Пшеница 2019. године	9300	295.150	
	Пшеница 2020. године	9328	187.823	
	Кукуруз	9301	285.491	
	Носиоци трошкова трактора	9570	112.694	
	ОТ управе	9420	37.565	
	Трактори - тешки	9220		918.722
	<i>Расподела трошкова трактора средњих</i>			
1а)	Купци у земљи *	204	192.000	
	Приходи од продаје	614		160.000
	Обавезе за ПДВ - 20%	470		32.000
	<i>За продате услуге орања</i>			
1б)	Трошкови продатих услуга трактора	9809	112.694	
	Носиоци трошкова трактора	9570		112.694
	<i>За трошкове продатих услуга</i>			

* Имамо пример екстерне реализације услуга трактора, што смо напред већ поменули. У фази расподеле трошкова трактора утврђује се део који се односи на екстерно реализоване услуге (112.694 дин) и расподељује на konto 9570-Носиоци трошкова трактора (1). Продаја услуга (1а, 1б) је углавном иста као и продаја производа, с тим да се услуге не могу складиштити, па у ставу 1б уместо конта из групе 96-Готови производи на складишту имамо konto 957.

3.1.3. Обрачун и књижење трошкова комбајна

Трошкови комбајна се обрачунавају, расподељују и књиже по истом принципу као и трошкови трактора. Као могући кључеви за расподелу појављују се још и условни хектари пожњевених површина, односно тоне пожњевеног приноса. С обзиром да се опет ради о различитим усевама и учинцима, а то значи и о различитим трошковима по јединици учинка, неопходно је извршити њихово свођење на јединствену јединицу мере.

Као и код трактора, за расподелу трошкова комбајна овде се користе норма часови. Избор кључа у сваком конкретном предузећу зависи, преваходно, од тога који усеви и у ком обиму су пожњевени. У неким предузећима ће, на пример, условни хектари пожњевених површина бити најприхватљивији кључ. Трошкови рада комбајнера представљају директне трошкове производње на коју се рад односи.

Специјални комбајни (за шећерну репу, грашак, малине итд.) сматрају се директним основним средствима, јер се користе само у једној линији производње. У литератури се могу пронаћи ставови да за ове комбајне не треба отворати посебна МТ, већ њихове трошкове непосредно везивати за односну линију производње. Ипак је боље и за ову врсту комбајна формирати посебна МТ, преваходно из контролно-управљачких разлога. То пружа знатно више могућности за планирање, контролу и анализу трошкова, што је посебно важно када се зна да код ових машина постоји проблем искоришћености капацитета. Калкулације појединих производњи такође су прегледније и информативније ако се трошкови специјалних комбајна појављују као једна позиција, него у оквиру других врста трошкова (материјала, амортизације, одржавања, осигурања итд.). Осим тога, комбајнима се често врше екстерне услуге, на које такође треба расподелити сразмеран део трошкова.

Табела V-8. Калкулација трошкова коришћења комбајна - универзални

МТ: Комбајн универз.- 9230			Гориво:		Часови:	
Број машина: 2 ком			4.950	лит.	580	н.ч.
			287	д./лит.	2.448,8	д./н.ч.
Ред. бр.	ВРСТА ТРОШКОВА	К о л и ч и н а		Цена	И З Н О С	
		Ј.М.	Литара		Динара	%
1	Гориво	лит.	4.950	142,4	704.880	49,6
2	Мазиво	лит.	69,3	265,5	18.399	1,30
	<i>Одржавање:</i>					
3	- резервни делови				98.300	6,92
4	- потрошни материјал				5.400	0,38
5	- стране услуге				67.200	4,73
6	- трошкови радионице				118.300	8,33
7	- остало				9.340	0,66
I	ВАРИЈАБИЛНИ ТРОШКОВИ				1.021.819	71,9
8	Амортизација				335.000	23,6
9	Осигурање				18.300	1,29
10	Камата				14.600	1,03
11	Таксе, технички преглед и сл.				23.400	1,65
12	Остало				7.200	0,51
II	ФИКСНИ ТРОШКОВИ				398.500	28,1
III	УКУПНО (I + II)				1.420.319	100,0

Пример:

- 1) Трошкови комбајна приказани претходном калкулацијом односе се на пшеницу 180 н.ч., сунцокрет 115 н.ч., соју 165 н.ч. и на кукуруз 120 н.ч. Продајна вредност екстерних услуга је 280.000 динара, на шта је зарачунат и ПДВ по општој стопи.

Табела V-9. Расподела трошкова комбајна

Примаоци услуга (МТ)	Норма часови	Трошкови ком-бајна (9230)	Коефицијент	Распоред трошкова
1	2	3	4= Σ3 /Σ2	5= 4 x 2
Пшеница	180		2.448,83	440.789
Соја	165		2.448,83	404.056
Сунцокрет	115		2.448,83	281.615
Кукуруз	120		2.448,83	293.859
<i>Свега:</i>	580	1.420.319		1.420.319

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{Трошкови комбајна}}{\text{Збир норма часова}} = \frac{1.420.319}{580} = \mathbf{2.448,83 \text{ д./н.ч.}}$$

Књижења:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Производња пшенице	9300	440.789	1.420.319
	Производња соје	9303	404.056	
	Производња сунцокрета	9304	281.615	
	Производња кукуруза	9301	293.859	
	Комбајни универзални	9230		
	<i>Расподела трош. комбајна универзалних</i>			

3.1.4. Обрачун и књижење трошкова система за наводњавање

Правилан обрачун трошкова система за наводњавање (хидросистема) захтева разликовање две групе трошкова:

- 1) фиксни трошкови система и
- 2) трошкови наводњавања.

Прва група трошкова условљена је постојањем и одржавањем самог система за наводњавање. То су фиксни трошкови који углавном не зависе од обима коришћења система. Друга група представља варијабилне трошкове који су последица самог процеса наводњавања, односно непосредног коришћења воде.

Није неопходно отворати посебна аналитичка конта у погонском књиговодству за ове две групе трошкова. Довољно је да се одвојено уписују у посебне колоне на картици МТ 9270-Систем за наводњавање. У калкулацији (таб. V-10) су трошкови такође јасно разврстани на фиксне (трошкове система) и варијабилне (трошкове наводњавања). Разлози прецизности обрачуна налажу да се ови трошкови расподељују посебно, коришћењем различитих кључева за расподелу.

Логичан кључ за расподелу фиксних трошкова хидросистема је засејана површина под појединим усевама. Систем за наводњавање представља производни капацитет на располагању једнако свим усевама, а предузеће избором сетвене структуре треба да га искористи на најбољи начин. Овим трошковима треба теретити само оне производње које се завршавају у посматраној години, независно од тога да ли се ради о основним или пострним усевама.

Табела V-10. Калкулација трошкова система за наводњавање

МТ: Систем за наводњавање- 9270		Вода:		Површина:	
		1.037.000	м ³	980	ha
		3,3	д./м ³	1.854	д./ha
Ред. бр.	ВРСТА ТРОШКОВА	ИЗНОС			
		Динара		%	
1	Енергија (електрична/ гас/дизел)	2.385.100		45,6	
2	Варијабилни трошкови рада	384.000		7,34	
3	Материјал (мазиво, потрошни материјал)	322.000		6,16	
4	Резервни делови	122.700		2,35	
5	Стране услуге одржавања	78.300		1,50	
6	Услуге радионице	86.400		1,65	
7	Услуге трактора	27.300		0,52	
8	Остало	7.200		0,14	
I	ВАРИЈАБИЛНИ ТРОШКОВИ	3.413.000		65,3	
9	Амортизација	1.050.000		20,08	
10	Инвестиционо одржавање	52.500		1,00	
11	Фиксни трошкови рада	525.005		10,04	
12	Алат и инвентар	31.700		0,61	
13	Осигурање	52.400		1,00	
14	Камата	41.200		0,79	
15	Таксе, порези, ППТ, канц. материјал и сл.	48.900		0,94	
16	Остало	15.200		0,29	
II	ФИКСНИ ТРОШКОВИ	1.816.905		34,7	
III	УКУПНО (I + II)	5.229.905		100	

Варијабилни трошкови наводњавања се расподељују сразмерно количини употребљене воде (m³). При томе, цена коштања утрошене воде представља директни трошак производње за коју је употребљена. И овде је радни налог основни документ на основу кога се врше обрачуни и расподела варијабилних трошкова.

Пример:

1) Трошкови система за наводњавање у току обрачунског периода обрачунати су претходној калкулацији. Извршити распоред и књижење фиксних и варијабилних трошкова система за наводњавање. На основу радних налога је утврђена количина утрошене воде по појединим производњама, као што је дато у следећој табели.

Табела V-11. Расподела трошкова система за наводњавање

Примаоци услуга (МТ)	Фиксни трошкови: <i>Дин:</i> 1.816.905		Варијабилни трошкови: <i>Дин:</i> 3.413.000	
	ha	Распоред	м ³	Распоред
1	2	3 = 2 x Коеф.	4	5 = 4 x Коеф.
Пшеница семенска 2019. год.	230	426.416	138.000	454.189
Кукуруз	410	760.134	410.000	1.349.402
Соја	130	241.018	104.000	342.287
Боранија	70	129.779	91.000	299.501
Шећерна репа	140	259.558	294.000	967.620
У К У П Н О:	980	1.816.905	1.037.000	3.413.000

Коефицијент за фиксне трошк. = $\frac{\text{Фиксни трошкови}}{\text{Збир хектара}} = \frac{1.816.905}{980} = 1.854,0 \text{ д./ha}$

Цена коштања за вариј. трошк. = $\frac{\text{Варијабилни трошк.}}{\text{Збир м}^3 \text{ воде}} = \frac{3.413.000}{1.037.000} = 3,29 \text{ д./м}^3$

Књижења у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Производња семенске пшенице	9310	426.416	1.816.905
	Производња кукуруза	9301	760.134	
	Производња луцерке	9303	241.018	
	Производња силажног кукуруза	9309	129.779	
	Производња бораније	9333	259.558	
	Систем за наводњавање	9270		
	<i>За фиксне трошкове хидросис.</i>			
1а)	Производња семенске пшенице	9310	454.189	3.413.000
	Производња кукуруза	9301	1.349.402	
	Производња соје	9303	342.287	
	Производња силажног кукуруза	9309	299.501	
	Производња бораније	9333	967.620	
	Систем за наводњавање	9270		
	<i>За варијабилне трош. хидросис.</i>			

Претходно је детаљно објашњен књиговодствено-технички поступак обрачуна и књижења трошкова најважнијих помоћних МТ. Са изузетком система за наводњавање, ова МТ се

појављују у скоро свим пољопривредним предузећима, и обухватају највећи део трошкова помоћних делатности. Обрачун и књижење осталих помоћних трошкова, заснива се на истим принципима. У структури њихових калкулација трошкови се такође разврставају на варијабилне и фиксне. Разлика је само у кључевима који се користе за расподелу.

За расподелу трошкова **камиона** логичан кључ, који се углавном користи, су тона-километри превезеног терета. За расподелу трошкова **сушаре** најпогоднији кључ су KWh утрошене енергије. При избору кључа за сушару, у обзир може доћи и количина осушених производа, изражена у тонама. Али, с обзиром да се суше различити производи (пшеница, кукуруз, соја и др.), односно производи са различитим процентом влаге, треба користити коефицијенте за свођење на јединствену јединицу мере. Слично је и са **мешаоном** сточне хране, где се као могући кључеви такође јављају KWh утрошене енергије, или количина произведене хране. Агроавијација се ретко појављује у нашим пољопривредним предузећима.

3.2. Обрачун и књижење општих трошкова

Подела на директне и опште трошкове у пољопривреди се превасходно врши са становишта линија производње главних МТ (главних МТ), а не са аспекта појединих производа. Општи трошкови (ОТ) се односе на две, више или све линије производње. ОТ се у другој фази књижења евидентирају на местима општих трошкова потом се у трећој фази расподељују на главна места трошкова.

Општи трошкови представљају главни „обрачунски проблем”, управо због неопходности њихове расподеле. Прецизност расподеле ОТ одлучујуће утиче на прецизност укупног обрачуна трошкова у пољопривредним предузећима. Ради се углавном о трошковима режијског карактера, за које није лако пронаћи поуздану узрочну везу са главним МТ (линијама производње). У структури цене коштања пољопривредних производа учествују са око 30%, уз стално присутну тенденцију раста. У домену ОТ, по правилу, постоје најзначајније резерве за повећање економичности производње. Због тога је важно њихово поуздано праћење по местима настанка, и то превасходно из контролних разлога.

У пољопривредним предузећима најчешће се отварају следећа места општих трошкова:

- 1) ОТ биљне производње,
- 2) ОТ сточарске производње,
- 3) ОТ прераде и
- 4) ОТ управе.

Ово је минимално рашчлањавање укупне масе општих трошкова, без чега се не може говорити о задовољавајућем нивоу прецизности обрачуна трошкова у пољопривреди. За већа и организационо сложенија предузећа, односно предузећа која више пажње поклањају управљачком аспекту обрачуна трошкова и резултата, препоручљиво је дефинисање већег броја места ОТ (*о овоме се више говори у лекцији 19*). Већи број места ОТ повећава прецизност обрачуна, али, такође, значи и компликованији, непрегледнији и скупљи обрачун. У сваком појединачном предузећу треба тежити оптимуму између ова два супротстављена захтева.

3.2.1. Обрачун и књижење општих трошкова гране

У ОТ гране спадају они трошкови који су заједнички за две или више производњи из те гране. У пољопривреди се најчешће посебно евидентирају: ОТ биљне производње, ОТ сточарске производње и ОТ прераде. Која ће од ових МТ бити отворена зависи, пре свега, од структуре производње у сваком конкретном предузећу. Ако су у значајнијој мери заступљене и воћарска и повртарска производња, препоручљиво је да се за њих отворе посебна места ОТ (ОТ воћарства и ОТ повртарства).

ОТ гране припадају производном функционалном подручју, што значи да нема никаквих препрека за њихово укључивање у билансну цену залиха учинака. ОТ гране представљају врло хетерогену скупину трошкова, састављену практично од свих природних врста трошкова, као што се може видети из следеће калкулације.

Табела V-12. Калкулација општих трошкова биљне производње

Ред. бр.	ВРСТА ТРОШКОВА	ИЗНОС
1	Канцеларијски материјал	22.950
2	Потрошни материјал	21.650
3	Ситан инвентар	22.150
4	Резервни делови	11.923
5	Гориво и мазиво	18.624
6	Електрична енергија и гас	17.526
7	ПТТ трошкови	15.760
8	Услуге одржавања	10.550
9	Осигурање имовине и живота	23.540
10	Технички преглед, таксе и сл.	30.400
11	Репрезентација	29.600
12	Непроизводне услуге	14.230
13	Стручна литература, курсеви и сл.	8.200
14	Трошкови радионице	13.400
15	Трошкови лаког трактора	9.200
16	Остало	6.500
17	Таксе, порези, доприноси и сл.	21.350
I)	МАТЕРИЈАЛНИ ТРОШКОВИ (1 до 17)	297.553
18	Амортизација	46.800
19	Бруто зараде и накнаде	362.100
II)	УКУПНИ ТРОШКОВИ (1 до 19)	706.453

У литератури и пракси пољопривредних предузећа постоји велики број различитих **кључева** за расподелу ОТ гране. Неки се односе на ОТ гране у целини, а други само на поједине врсте (скупине) трошкова у оквиру њих. Као најчешћи, могу се навести следећи кључеви:

- укупни директни трошкови,
- трошкови директног материјала,
- трошкови директног рада,
- засејана површина,
- разлика између директних трошкова и трошкова основног материјала,

- збир трошкова директних зарада и директног материјала, или
- парцијални кључеви: на пример, „површина“ за материјалне трошкове и амортизацију, односно „директне зараде“ за опште трошкове рада итд.

При томе, треба знати да не постоји идеалан кључ за расподелу, нити је један кључ подједнако добар за сва предузећа.

С обзиром да се проблеми обрачуна ОТ, њихове расподеле, избора најповољнијих кључева и друга питања, обрађују из предмета „Калкулације у пољопривреди“, на овом месту се не улази у детаљније разматрање тих проблема. Водећи рачуна о једноставности и величини примера које студенти могу урадити на вежбама, односно писменом делу испита, за расподелу ОТ гране користи се јединствен кључ, и то „укупни директни трошкови“. Примери расподеле и књижења ОТ гране дају се у следећој тачки, заједно са ОТ управе.

3.2.2. **Обрачун и књижење општих трошкова управе**

ОТ управе односе се на предузеће у целини. Заједнички су, дакле, за све гране, односно линије производње. То су углавном трошкови постојања самог предузећа, трошкови основних капацитета и режијског особља. Претежно су фиксног карактера.

ОТ управе су непроизводни трошкови, и као такви, **не** могу се укључивати у билансну цену залиха учинака, већ само у пуну (комерцијалну) цену коштања производа. Изузетак су предузећа са дугим процесом производње и сезонским карактером производње и продаје, што се односи и на пољопривредна предузећа. Као што је раније већ наглашено, ова могућност је искоришћена у оквиру рачуноводства и усвојено је решење да се сви општи трошкови преносе на залихе готових производа.

У домаћим пољопривредним предузећима најчешће се у оквиру ОТ управе евидентирају и трошкови продаје, односно целе комерцијалне службе, што је и овде прихваћено. Није једноставно у потпуности разграничити ове две врсте трошкова. Ипак је, у већим и сложенијим предузећима, препоручљиво за ОТ продаје отворити посебно МТ, не само из обрачунских већ и из управљачких разлога.

За ОТ управе је врло тешко пронаћи узрочну везу са појединим линијама производње, односно одабрати одговарајући кључ за расподелу. Спектар могућих кључева за расподелу још је шири него код ОТ гране. Ми смо се одлучили за исти кључ који се користи и на предмету Калкулације, по коме се ОТ управе расподељују сразмерно «разлици између директних трошкова и трошкова основног материјала». При том се, превасходно из разлога једноставности, ОТ управе не расподељују на производње у току и на помоћне делатности, иако би то, у неким случајевима, методолошки било исправније. На пример, оправдано је екстерно реализоване услуге помоћних делатности оптеретити одговарајућим делом ОТ управе.

Примери:

- 1) ОТ биљне производње који су настали у току обрачунског периода приказани су претходном калкулацијом (таб. 8), ОТ управе калкулацијом у табели 9, а претпоставка је да су ОТ сточарства 385.000 динара. Извршити расподелу ОТ биљне производње, ОТ сточарства и ОТ управе, ако је стање директних трошкова на аналитичким контима појединих производњи на крају године приказано на „Т“ контима у наставку.

Табела V-13. Калкулација опитих трошкова управе

Ред. бр.	ВРСТА ТРОШКОВА	ИЗНОС
1	Канцеларијски материјал	68.250
2	Потрошни материјал	43.590
3	Ситан инвентар	31.200
4	Резервни делови	13.400
5	Гориво и мазиво	53.800
6	Електрична енергија и гас	78.300
7	ПТТ трошкови	27.500
8	Услуге одржавања	22.350
9	Осигурање имовине и живота	36.200
10	Технички преглед, таксе, донације и сл.	33.620
11	Репрезентација	43.600
12	Непроизводне услуге	47.600
13	Стручна литература, курсеви и сл.	19.600
14	Провизије, таксе, судски трошкови и сл.	48.700
15	Трошкови радионице	17.100
16	Трошкови лаког трактора	15.100
I)	МАТЕРИЈАЛНИ ТРОШКОВИ (1 до 16)	599.910
17	Амортизација	87.300
18	Бруто зараде и накнаде	662.700
19	Порези, доприноси и сл.	78.400
II)	УКУПНИ ТРОШКОВИ (1 до 19)	1.428.310

Табела V-14. Расподела ОТ биљне производње

Примаоци услуга (МТ)	Директни трошкови	ОТ биљне производње	Коефицијент	Распоред трошкова
1	2	3	4= Σ3 /Σ2	5= 4 x 2
Пшеница	2.472.900		0,1472	363.971
Сунцокрет	841.500		0,1472	123.855
Крушке	1.485.400		0,1472	218.627
У к у п н о	4.799.800	706.453		706.453

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{ОТ биљне производње}}{\text{Збир директних трошк.}} = \frac{706.453}{4.799.800} = \mathbf{0,1472}$$

Табела V-15. Расподела ОТ сточарства

Примаоци услуга (МТ)	Директни трошкови	ОТ сточарства	Коефицијент	Распоред трошкова
1	2	3	4= Σ3 /Σ2	5= 4 x 2
Производња млека-краве	2.038.050		0,1193	243.193
Тов јунади	1.188.400		0,1193	141.807
У к у п н о	3.226.450	385.000		385.000

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{ОТ сточарства}}{\text{Збир директних трошкова}} = \frac{385.000}{3.226.450} = \mathbf{0,1193}$$

Табела V-16. Расподела ОТ управе

Примаоци услуга (МТ)	Директни трошкови	Трошкови основног материјала	Разлика	Коефицијент	Распоред трошкова
1	2	3	4= 3-2	5= ОТ /Σ4	6= 4 x 5
Пшеница	2.472.900	975.000	1.497.900	0,3348	501.569
Сунцокрет	841.500	302.400	539.100	0,3348	180.516
Крушке	1.485.400	185.500	1.299.900	0,3348	435.269
Производња млека	2.038.050	1.435.500	602.550	0,3348	201.763
Тов јунади	1.188.400	862.300	326.100	0,3348	109.194
У к у п н о	8.026.250	3.760.700	4.265.550		1.428.310

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{ОТ управе}}{\sum \text{Дирек. трошк.} - \sum \text{Основ. матер.}} = \frac{1.428.310}{4.265.550} = 0,3348$$

Главна књига погонског књиговодства

9300- Производња пшенице	
Основни мат.	975.000
Помоћни мат.	434.000
Трошк. рада	296.000
Стране услуге	85.800
Помоћна МТ	625.000
Осигурање	57.100
Σ	2.472.900
ОТ гране 1)	363.971
ОТ управе 3)	501.569

9304- Производња сунцокрета	
Основни мат.	302.400
Помоћни мат.	145.200
Трошк. рада	105.400
Стране услуге	24.100
Помоћна МТ	241.200
Осигурање	23.200
Σ	841.500
ОТ гране 1)	123.855
ОТ управе 3)	180.516

9410- ОТ биљне производње	
...	706.453 (1)
...	
Σ	706.453

9358- Производња крушака	
Основни мат.	185.500
Помоћни мат.	445.600
Трошк. рада	562.300
Стране услуге	35.100
Помоћна МТ	205.200
Осигурање	51.700
Σ	1.485.400
ОТ гране 1)	218.627
ОТ управе 3)	435.269

9411- ОТ сточарства	
...	385.000 (2)
...	
Σ	385.000

9340- Производња млека	
Основни мат.	1.435.500
Помоћни мат.	207.050
Трошк. рада	153.700
Стране услуге	61.200
Помоћна МТ	115.400
Осигурање	65.200
Σ	2.038.050
ОТ сточарс. 2)	243.193
ОТ управе 3)	201.763

9420- ОТ управе		9344- Тов јунади	
...	1.428.310 (3)	Основни мат.	862.300
...		Помоћни мат.	79.200
Σ 1.428.310		Трошк. рада	131.200
		Стране услуге	33.100
		Помоћна МТ	52.700
		Осигурање	29.900
		Σ	1.188.400
		ОТ сточарс.	2) 141.807
		ОТ управе	3) 109.194

Књижење:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Производња пшенице	9300	363.971	
	Производња сунцокрета	9304	123.855	
	Производња крушака	9358	218.627	
	ОТ биљне производње	9410		706.453
	<i>Расподела ОТ биљне производње</i>			
2)	Производња млека- краве	9340	243.193	
	Тов јунади	9344	141.807	
	ОТ сточарства	9411		385.000
	<i>Расподела ОТ сточарства</i>			
3)	Производња пшенице	9300	501.569	
	Производња сунцокрета	9304	180.516	
	Производња крушака	9358	435.269	
	Производња млека- краве	9340	201.763	
	Тов јунади	9344	109.194	
	ОТ управе	9420		1.428.310
	<i>Расподела ОТ управе</i>			

3.3. Састављање погонског обрачунског листа

Погонски обрачунски лист (ПОЛ) је сумарни табеларни обрачун производње за одређени временски период, у коме се трошкови преузимају из финансијског књиговодства и даље распоређују на места и носиоце.³⁰ То је, у ствари, вишедимензионална табела, која се користи као потпуна или делимична замена за погонско књиговодство (класу 9). Уместо конта примењује се ванкњиговодствени (табеларно-статистички) рачунски поступак, да би се постигао исти циљ.

ПОЛ на основу документације преузима трошкове по врстама из *класе 5* и даље их распоређује на одговарајућа МТ. Облик и садржину ПОЛ-а предузећа могу прилагођавати сопственим потребама, према специфичностима репродукционог процеса. Трошкови се разврставају вертикално – по природним врстама, и хоризонтално – по местима трошкова. Збир трошкова у ПОЛ-у мора се, наравно, слагати са износом трошкова прокњижених у класи 5.

У наставку се даје пример обрачуна трошкова у пољопривреди помоћу погонског обрачунског листа. Због прегледности и ограничености простора пример је поједностављен, односно узет је минималан број места трошкова.

³⁰ Кисић Д., Рекецки Ј., Обреновић Д., наведено дело, стр. 307.

За предузећа која немају пуно места трошкова, ПОЛ може представљати погодно средство за јасан приказ кретања трошкова. У том случају је препоручљиво да се, уз комплетно погонско књиговодство, саставља и ПОЛ. Класична пољопривредна предузећа имају релативно велики број МТ, услед чега ПОЛ постаје компликован и непрегледан. Уз помоћ рачунара овај проблем се делимично решава. У нашим пољопривредним предузећима ПОЛ се често саставља као допунски преглед обрачуна трошкова, често у прилагођеној односно редукованој форми, било да се нека МТ сажимају или да се приказује из више делова (нпр. сви трактори се прикажу као једно МТ, посебно се приказује обрачун за ратарство, повртарство, сточарство и сл.).

Према нашим прописима, производна предузећа су дужна да воде бар минимални облик погонског књиговодства, док састављање ПОЛ-а није обавезно. То значи да ПОЛ не може у потпуности заменити погонско књиговодство, али га предузећа могу састављати за сопствене потребе. Погонски обрачуни лист се може користити да замени погонско књиговодство само у појединим фазама књижења трошкова. Могуће је, на пример, да се у оквиру класе 9 отворе само рачуни односно групе рачуна која су обавезна (групе 900, 902, 95, 96 и 98). У том случају би се помоћу ПОЛ-а вршио обрачун трошкова по местима (II и III фаза). Потом би се, на основу података из ПОЛ-а, књижио завршетак производње на контима групе 95 и 96 (IV фаза). Ипак је најчешће, најреалније да се у пољопривреди ПОЛ (у пуној или скраћеној форми) користи уз погонски обрачун (цела класа 9), као додатно средство за преглед места и носилаца трошкова. Уз помоћ доброг софтвера додатни посао би се могао свести на минимум.

Рсподела помоћних и општих трошкова:

9240- Радница

табела 1.

Примаоци услуга (МТ)	Часови рада	Укупни трошкови	Коефицијент	Распоред трошкова
Трактори средњи - 9222	18650		34,91	651.087
ОТ управе - 9240	135		34,91	4.713
Укупно:	18785	655.800		655.800

9221- Трактори средњи

табела 2.

Примаоци услуга (МТ)	Норма часови	Укупни трошкови	Коефицијент	Распоред трошкова
Пшеница -9300	1350		619,54	836.384
Кукуруза -9301	1620		619,54	1.003.661
Производња млека- 9340	680		619,54	421.290
ОТ управе - 9420	105		619,54	65.052
Укупно:	3755	2.326.387		2.326.387

9420- ОТ управе

табела 3.

Примаоци услуга (МТ)	Директни трошкови	Трошкови осн. матер.	Разлика	Укупни трошкови	Распоред трошкова
Пшеница -9300	3.171.974	1.721.000	1.450.974		766.688
Кукуруза -9301	3.845.111	2.150.000	1.695.111		895.689
Пр-ња млека- 9340	6.498.710	4.930.000	1.568.710		828.899
Укупно:	13.515.795	8.801.000	4.714.795	2.491.275	2.491.275

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{ОТ управе}}{\Sigma \text{ Дир. трoш.} - \Sigma \text{ Оsn. матер.}} = \frac{2.491.275}{4.714.795} = \mathbf{0,5284}$$

Ред. бр.	К-то	Места трошкова ↓ Врсте трошкова	Укупни трошкови	Помоћна МТ		Главна МТ			ОТ управе
				Радионица	Трактори средњи	Пшеница	Кукуруз	Млеко	
1	2	3	4	6	7	8	9	10	11
1	511	Основни материјал	8.801.000	-	-	1.721.000	2.150.000	4.930.000	-
2	512	Помоћни материјал	1.399.750	31.200	53.100	326.990	324.650	379.610	284.200
3	513	Гориво и енергија	1.275.900	67.100	985.000	-	-	81.200	142.600
4	514	Резервни делови	264.300	31.400	105.400	-	-	42.300	85.200
5	52	Зараде и накнаде	2.411.300	310.400	254.000	215.100	252.600	410.100	969.100
6	53	Производне услуге	359.400	41.300	34100	72.500	114.200	34.200	97.200
7	540	Амортизација и резерв.	952.860	139.100	254.900	-	-	166.460	392.400
8	550	Нематеријални трошкови	542.560	35.300	22.900	-	-	33.550	450.810
Σ 1 до 8		ПРИМАРНИ ТРОШКОВИ:	16.007.070	655.800	1.675.300	2.335.590	2.841.450	6.077.420	2.421.510
9	+	Радионица:		655.800	→ 651.087			→	4.713
	=				2.326.387	2.335.590	2.841.450	6.077.420	2.426.223
10	+	Трактори средњи :			2.326.387	→ 836.384	1.003.661	421.290	65.052
	=	ДИРЕКТНИ ТРОШКОВИ:				3.171.974	3.845.111	6.498.710	2.491.275
11	+	ОТ управе:				766.688	895.689	828.899	← 2.491.275
12	=	УКУПНИ ТРОШКОВИ		Ø	Ø	3.938.662	4.740.800	7.327.609	Ø

Схема V-18. Погонски обрачунски лист (ПОЛ)

Стрелице јасно показују токове, односно расподелу, директних и индиректних трошкова. Најпре се расподељују трошкови радионице (655.800 дин) на трактор и управу (таб. 1). Потом трошкови трактора (2.326.387 дин) на главна МТ и ОТ управе. На крају се расподељују ОТ управе (2.491.275 дин) на главна МТ (пшеница, кукуруз и производња млека). Након тога се сви трошкови налазе на главним МТ, што се може и рачунски проверити ($3.938.662 + 4.740.800 + 7.327.609 = 16.007.070$ дин).

Све ове расподеле су претходно урађене у напред датим табелама 1-3, а потом је извршен приказ у ПОЛ-у.

4. ОБРАЧУН И КЊИЖЕЊЕ ЗАВРШЕТКА ПРОИЗВОДЊЕ И ПРОДАЈЕ ПРОИЗВОДА (IV И V ФАЗА)

Пре књижења завршетка производње неопходно је извршити одређене обрачунае, 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 обрачунае 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.).³¹

4.1. 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:³²

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

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.

³¹ Кисић Д., Рекецки Ј., Обреновић Д., наведено дело, стр. 311.

³² Детаљније погледати: Стевановић Н., Малинић Д: „Управљачко рачуноводство“, Економски факултет, Београд, 2003.

Табела V-17. Калкулација производње пшенице – класична форма

Површина (ha) 100				Парцеле: Т-2; Т-5; Т-7а; Т-10		МТ: 9300		
Ред. број	ВРСТА ТРОШКОВА			ИЗНОС		Структура (%)	Варијабил. (%)	
		Коли.	Цена	Укупно	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
V)	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	Принос		Тржиш. цена	Вредност производње		ПУНА ЦЕНА К. 11.108,9
			t / ha	Укупно		Укупно	по 1 ha	
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. V-17) представља једно од могућих решења, које задовољава већину управљачких захтева.

Табела V-18. 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 услуги	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	А К Т И В Н О С Т И	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 (на, грло), а тек потом и за јединицу производа;
- време производње најчешће се протеже на два обрачунска периода итд.

Структура и форма калкулације коју обезбеђује АВС битно је различита од калкулације у класичним системима обрачуна (*таб. V-18*).

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.³³

4.2. 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) 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.).

³³ Детаљније погледати: Лисавац, С., наведено дело, стр. 56.

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.

Калкулација помоћу додатака

Састављање ове калкулације се обавља се у две фазе.

У првој се исказују сви директни трошкови, а у другој се општи трошкови гране (биљне производње, сточарства и прераде), општи трошкови управе и продаје помоћу кључева додају (тј. расподељују) на директне трошкове. Након додавања општих троскова 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 троскова 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 троскова 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 троскова.³⁴ 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 троскова у свим фазама обрачуна. Истовремено, ефекти на прецизност обрачуна не би били посебно значајни, јер се, по правилу, ради о неупоредиво мањем делу укупних троскова 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 троскова, 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.

³⁴ Кисић Д., Рекецки Ј., Обреновић Д., наведено дело, стр. 316.

4.2.1. „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. V-19).

Табела V-19. 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.

4.2.2. „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:

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

Цена коштања појединачног производа = Тржишна цена производа x P

Табела V-20. Утврђивање цене коштања „методом релације“

Површина (ha) : 354		Парцеле: T-2; T-5; T-7a; T-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.

4.2.3. „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 V-21. 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 ($13.107.150 + 1.089.270 + 344.850 = 14.541.270$).

4.3. 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:

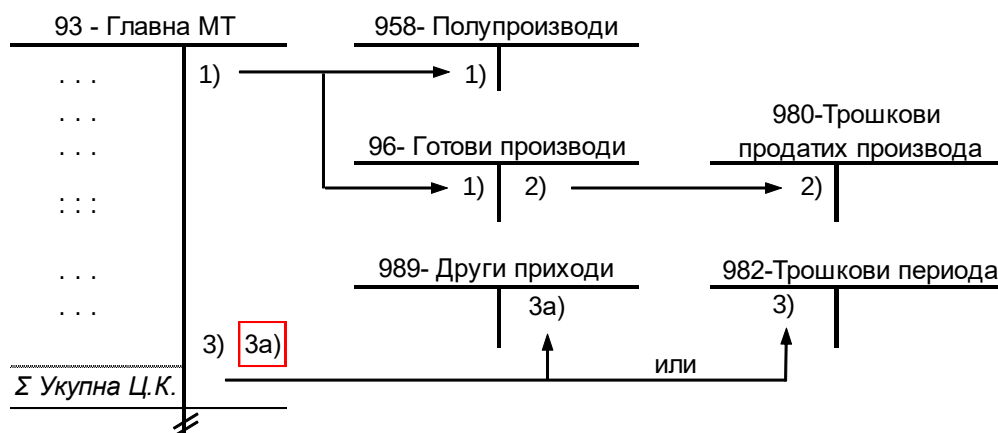
- 1) Приноси у производњи шећерне репе обрачунавају се на основу стварно предате количине шећеранама;
- 2) У производњи дувана за принос се узима количина зелених листова дувана, која се касније коригује за губитак тежине услед сушења и манипулације;

- 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 обрачуна (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 пракси 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.



- 1) - Завршетак производње и пријем производа у складиште
 2) - Продаја финалних производа, део који се књижи у погонском књиговодству
 3), 3а) - Књижење разлике између укупне цене коштања и фер вредности произв

Схема V-19. 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.

4.3.1. 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.

4.3.2. 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 ...).

4.3.3. 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 konto 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.

9300- Производња пшенице	
---	10.620.600 (1)
---	(3342455) (2)

7.278.145	7.278.145
≠	

9580 - Полупроизводи-слама	
1)	390.600
9600 - Пшеница-зрно	
1)	10.230.000
9890-Други приходи- пшеница	
	3.342.455 (2)

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

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
Део који се књижи у финансијском књиговодству:	
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 Обавезе за ПДВ- посебна стопа Приходи од продаје производа <i>Продаја производа</i>	204 471 614	14.300.000	1.300.000 13.000.000

2a)	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	
3)	195.300
	195.300 (3б)

9808- Трошкови продатих производа -пшеница слама	
3б)	195.300

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

204 - Купци у земљи	
3а)	220.000

614- Приходи од продаје	
	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.

4.3.4. 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%.

9340- Производња млека-краве	
---	13.452.300 (7

$\Sigma =$	13.452.300

9344-Производња товних јунади	
7)	272.318

9582 - Полупроизводи-стајњак	
7)	714.400

9640 - Производи-млеко	
7)	13.107.150

9807- Трошкови продатих производа- телад	
7)	544.635
7)	272.318

9808- Трошкови продатих производа- прираст	
7)	344.850

9894- Други приходи -млеко	
	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 ($1.089.270 / 4 = 272.318$).

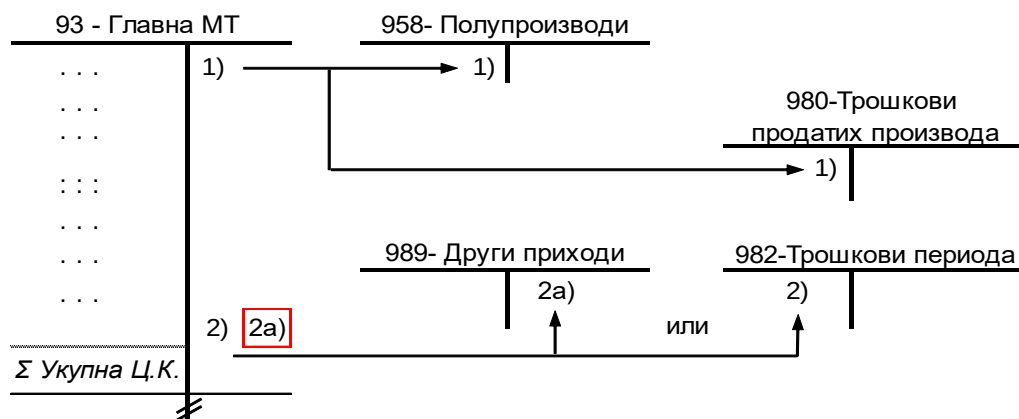
За преосталу четвртину укупне фер вредности телад (272.318 дин) непосредно се задужује konto 9344- Производња товних јунади. И у овом случају је такође књижена фер вредност (а не цена коштања), иако се ради о интерној размени полупроизвода између две производње. Телад представљају завршен производ, и треба да се вреднују по фер вредности одмах по одвајању од крива, 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.

4.3.5. Књижење пољопривредних производа који се не складиште

Добар део пољопривредних производа не може се складиштити (шећерна репа, утовљене свиње, јунак 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.



1) - Завршетак производње уз истовремену продају производа, део који се књижи у погонском књиговодству

2) - Књижење разлике између цене коштања и фер вредности производа

Схема V-20. Завршетак производње и продаја производа који се не складиште

5. САСТАВЉАЊЕ И КЊИЖЕЊЕ ОСНОВНИХ ИЗВЕШТАЈА ИЗ ПОГОНСКОГ КЊИГОВОДСТВА

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

- 4) **трошковима материјала** (ако се материјал евидентира у погонском књиговодству) и
- 5) **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.

5.1. 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 V-22. 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 дуговној 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 С до	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 дуговој 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) Преузеће „Аграр“ је издало у производњу шећерне репе НПК ђубрива у вредности од 250.000 динара, по планским ценама.

Обрачун одступања:

$$\% \text{ одступ.} = \text{Сдо 9107} / \text{Дуг 9302} = (20.000 - 6.000) / (200.000 + 84.000) = \mathbf{4,93\%};$$

$$250.000 \times 4.93\% = \mathbf{12.324} \text{ динара.}$$

- 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 V-23. Трошкови материјала предузећа „Аграр“ - извештај

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

Објашњење: Ктo 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:

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

5.2. Извештај о промени вредности залиха учинака

Након што се на почетку обрачуноског периода преузму у погонско књиговодство залихе учинака (недовршене производње и готових производа) прате се на рачунима тог књиговодства до краја обрачуноског 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 V-24. 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			630- Повећање вредности залиха	
Почет. Сдо	660.000	238.800 (9)		76.200 (9)
Крајњи Сдо	421.200			
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 конто 630 представља повећање прихода у билансу успеха. Конто 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:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			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>			

6. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ПРИХОДА

У процесу репродукције предузеће ангажује и троши факторе производње (тј. прави трошкове и друге расходе), а као резултат добијају се нови учинци (производи и услуге). Реализацијом учинака остварују се најважнији пословни приходи (приходи од продаје), с тим да предузеће остварује и друге врсте пословних и непословних прихода.

Приходи се, дакле, јављају као позитивна компонента пословног резултата. Наспрам њих стоје расходи, а разлика је резултат (добит или губитак).

Укупан приход је комплексна категорија, која у суштини представља новчани израз свих корисних активности – учинака, који се у предузећу остваре у одређеном обрачунском периоду. Математички се укупан приход добија као збир свих остварених прихода, пословних, финансијских и осталих.

Принципи обрачуна прихода

Рачуноводствена теорија и пракса разликују три принципа **обрачуна** (процењивања, признавања) прихода:

1. Принцип обрачуна на бази завршене производње

Као што сам назив каже, привредни субјекти обрачунавају свој приход на основу вредности произведених производа. Овакав обрачун је био могућ у условима када је први и основни задатак привредних организација био да производе одређене артикле. Пласман није довођен у питање, све што се произведе одмах се дистрибуира потрошачима, најчешће плански уз државно посредовање. То је било могуће у условима нетржишне привреде и мањка производа на тржишту.

Завршетком производње, привредна организација је извршила свој задатак и после тога може да обрачуна укупан приход и друге резултате пословања. При томе се подразумева да завршени производи морају бити способни за један од облика потрошње: личне, друштвене, производне или инвестиционе.

Да би овај систем обрачуна био могућ, потребна су два услова:

- 1) да је вредност производа позната у моменту када су они завршени, тј. пре него што су изнети на тржиште, и
- 2) да је унапред обезбеђена реализација.

Овај принцип се у домаћој пракси већ одавно не примењује, а у нормалним тржишном економијама се такоређи никада није ни примењивао. Код нас се примењивао релативно кратко, после Другог светског рата, када је било мањак скоро свих врста роба. Осим тога, било је то време тзв. „државног социјализма“ и централне планске привреде, што је

напуштено већ почетком 50-их година прошлог века, постепеним преласком на тржишни начин пословања. Овакво друштвено уређење (централистички државни социјализам) се у другим социјалистичким земљама задржало знатно дуже, а тиме и овај принцип обрачуна прихода.

2. Принцип обрачуна на бази фактурисане реализације

Одмах треба рећи да овај принцип примењује и у нашој земљи већ дуже време, као и у већини тржишно развијених земаља. Овај принцип почива на схватању да је приход остварен онда када је прометом верификован, односно потврђен прометним актом (фактура). То практично значи да се приход формира када је купцу испоручен производ односно учињена услуга, извршен обрачун те продаје (фактурисање). У књиговодству се то обухвата књижењем продаје производа (204/614,470), при чему у приход улази, наравно, само износ прокњижен на конту 614-Приходи од продаје, али не и износ ПДВ-а (470).

Када се приходи обрачунавају по систему фактурисане реализације, расходи су равни трошковима садржаним у продатим производима и услугама увећаним за евентуалне трошкове периода³⁵ на који се обрачун односи. Ово је свакако позитивна страна овог принципа обрачуна, јер у први план ставља начело реализације. Такође се у великој мери поштује и начело узрочности прихода и расхода (осим евентуалних трошкова периода). Другим речима, постоји јасна корелација између обрачунатих прихода са једне стране, и расхода који су настали у њиховом стварању, са друге стране.

Негативна страна овог система обрачуна огледа се у томе што, у неким ситуацијама, при расподели финансијског резултата, може да узрокује додатно финансијско напрезање предузећа. То се дешава када се након сачињавања БУ расподели цео финансијски резултат (укључујући и екстерне кориснике), а да при томе, још увек постоје ненаплаћена потраживања од купаца, односно ненаплаћени приходи на основу којих је тај резултат и обрачунат у БУ. Ипак, у пракси се ово финансијско напрезање најчешће умањује, а често и потпуно укида, с обзиром да се обрачун резултата (тј. израда биланса) врши знатно после завршетка обрачунске/календарске године (крај фебруара, односно јуна), а потом се још касније доноси одлука о расподели оствареног резултата.

Лоша страна оваквог обрачуна може бити ризик наплате потраживања, јер постоји могућност да један део потраживања не буде наплаћен, из различитих разлога (нпр. неликвидности купаца, судских спорова и сл.). То доводи до нереалности БУ, с обзиром да су у њему исказани сви фактурисани приходи. Ипак, у нормалним условима пословања овакви ризици су минимални, јер постоје начини да се они смање и покрију.

3. Принцип обрачуна на бази наплаћене реализације

Систем обрачуна прихода по наплаћеној реализацији подразумева да је приход остварен тек када се потраживања од купаца наплате. Дакле, није довољно да се прода и испостави фактура, већ се приход формира тек када купац плати испоручени производ/услугу. Везивањем остварења прихода за моменат наплате очито је да се начело опрезности ставља испред начела реализације, што у одређеним околностима може бити корисно. Будући да се само наплаћена потраживања укључују у биланс успеха, очито је да су ненаплаћена потраживања покривена, што значи да не захтевају посебне изворе финансирања, као код система обрачуна по фактурисаној реализацији.

³⁵ Трошкови периода су они који се не расподељују на поједине носиоце (линије производње), тј. не улазе у њихову цену коштања, већ се у целости сматрају расходима за ту годину. Ми у Рачуноводству нисмо имали оваквих трошкова, али смо на ту могућност указали (конто 982).

Као лоша страна може се навести недовољно поштовање принципа узрочности, односно корелације прихода и расхода. У овом случају се знатно већи део прихода и расхода (тј. оних ненаплаћених прихода и расхода који стоје иза њих) одлаже у билансу стања у виду пасивних и активних временских разграничења. Практично се и приходи и расходи исказани у БУ умањују за износ ненаплаћених потраживања односно прихода, што негативно утиче на реалност биланса. Међутим, када се овај принцип примењује више година заредом, наведени недостаци се углавном елиминишу.

У нашој земљи је, код привредних организација, овај принцип примењиван релативно кратко време у другој половини прошлог века. Овај принцип се и сада примењује код неких „непривредних организација“ које послују углавном по принципу буџета (нпр. факултети, школе, осигуравајуће организације и сл.).

Према званичном Контном оквиру сви приходи се налазе у *класи 6*, а у оквиру њих можемо разликовати следеће групе прихода:

▪ пословни приходи - 60 до 65 (вредност производње)	}	РЕДОВНИ ПРИХОДИ
▪ финансијски приходи - 66		
▪ остали и ванредни приходи - 67 до 69	}	ВАНРЕДНИ ПРИХОДИ

6.1. Пословни приходи

Пословни приходи су еквивалент вредности производње, наравно, на нивоу предузећа.

Посматрано са аспекта дефинисаних група рачуна у званичном Контном оквиру, пословни приходи се могу груписати на:

- 60** - Приходи од продаје робе (*не радимо*);
- 61** - Приходи од продаје производа и услуга;
- 62** - Приходи од активирања учинака;
- 63** - Промена вредности залиха учинака;
- 64** - Приходи од премија, субвенција и дотација;
- 65** - Други пословни приходи.

Пословни приходи, односно њихово евидентирање, добрим делом су обрађени кроз претходне лекције (приходи од продаје производа и услуга, приходи од активирања учинака за сопствене потребе). На шематском приказу се види на који начин се књиже дате промене, тј. које рачуне задужујемо, пошто се повећање прихода увек књижи на потражној страни (*схема V-21*).

Приходи се, као и расходи, могу преузимати у погонско књиговодство у циљу утврђивања оствареног резултата у овом делу књиговодства. Међутим, ово није предвиђено да се ради у оквиру предмета Рачуноводство пољопривредних предузећа.

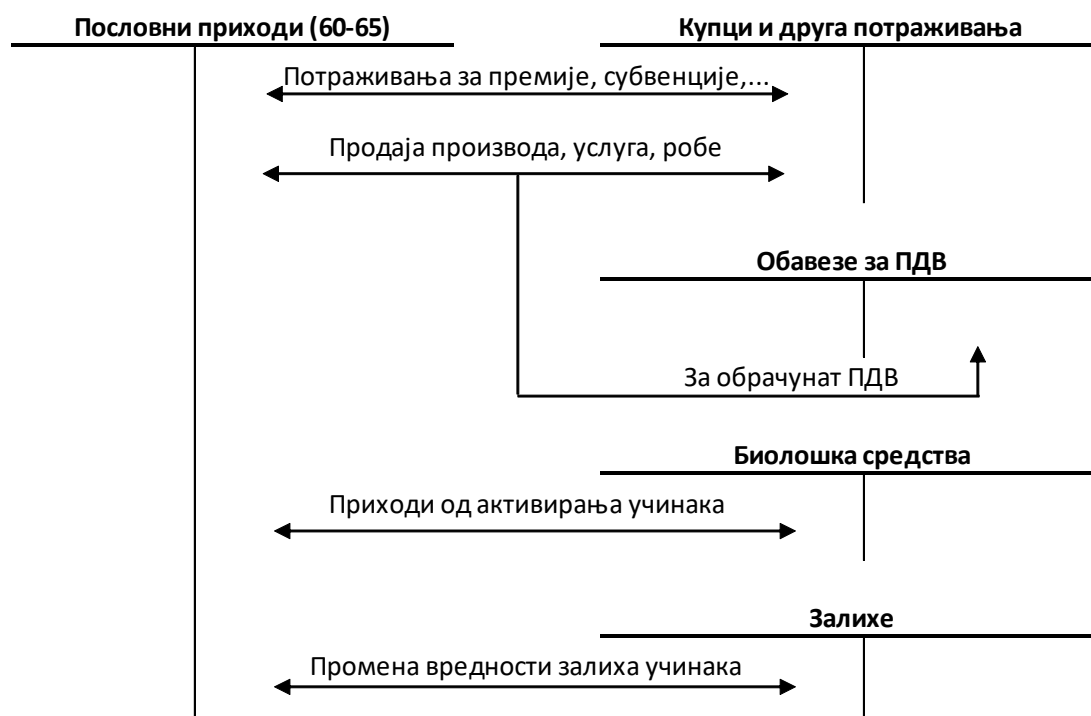


Схема V-21. Књиговодствено обухватање пословних прихода

У наставку дајемо примере карактеристичних промена у вези са пословним приходима које можда нису довољно обрађене у претходним лекцијама.

Примери:

- 7) Пољопривредно предузеће подиже засад крушака у сопственој режији. Укупни трошкови који су настали у току периода подизања износе 2.600.000 динара. Период подизања је завршен и треба извршити активирање (укњижавање) новог основног средства.
- 8) Предузећу је одобрена државна субвенција у износу 120.000 динара. Субвенција је уплаћена.
- 9) Предузеће ја фактурисало приходе од закупнине магацина до краја текуће године³⁶ у износу од 52.000 динара, ПДВ по општој стопи. Потраживања су наплаћена.

Књижење:

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Вишегодишњи засади	031	2.600.000	
	Приходи од активирања учинака за сопствене потребе	621		2.600.000
	<i>За активирање засада</i>			
1а)	Трошкови продатих производа - крушка	9809	2.600.000	
	Подизање засада крушке	976		2.600.000
	<i>Затварање МТ у погонском књиговодству</i>			
2)	Потраживања за субвенције	2225	120.000	

³⁶ Важно је напоменути да се приходи односе на текућу годину, јер би у супротном имали ПВР, што је објашњено у делу IV-2.3.

	Приходи од субвенција	6401		120.000
	<i>Потраживања за субвенције</i>			
2а)	Текући рачун	241	120.000	
	Потраживања за субвенције	2225		120.000
	<i>За наплаћена потраживања</i>			
3)	Купци у земљи	204	62.400	
	Обавезе за ПДВ - општа стопа	470		10.400
	Приходи од закупнина	650		52.000
	<i>По фактури бр.</i>			
3а)	Текући рачун	241	62.400	
	Купци у земљи	204		62.400
	<i>За наплаћена потраживања</i>			

6.2. Финансијски приходи

Финансијски приходи (група 66) у суштини обухватају приходе по основу: камата, позитивних курсних разлика, позитивних ефеката по основу валутне клаузуле и остале финансијске приходе. Посматрано са аспекта дефинисаних синтетичких рачуна у званичном Контном оквиру, финансијски приходи се могу груписати на:

- (1) приходе из односа са повезаним правним лицима (матичним, зависним, осталим),
- (2) приходе од камата,
- (3) позитивне курсне разлике и ефекте валутних клаузула и
- (4) остали финансијски приходи.

Финансијски приходи могу настати по основу дугорочних финансијских пласмана и краткорочних финансијских активности. За сваку врсту финансијског прихода одобрава се књиговодствени рачун конкретне врсте прихода, уз истовремено повећање одговарајућег облика средстава (схема V-22).

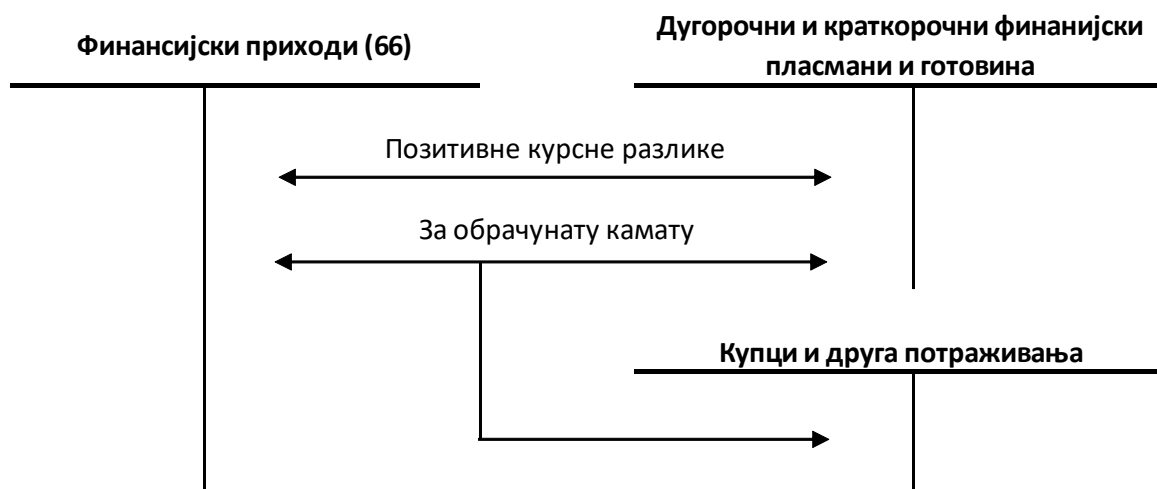


Схема V-22. Књиговодствено обухватање финансијских прихода

Примери:

- 1) Предузеће је продало кукуруз са одложеним роком плаћања од 60 дана (претпоставка је да је сама продаја раније прокњижена). За одложени рок плаћања уговорена је камата. По истеку уговореног рока камата је обрачуната у износу од 14.200 динара, што је купац и уплатио.
- 2) Извезено је 10 тона пшенице по цени 230 € по тони, по курсу 1€ = 116,0 РСД. У моменту наплате курс евра је био 1€ = 118,2 РСД. Фер вредност пшенице је 23.000 РСД по тони. На извезене производе и услуге ПДВ се не обрачунава. Потраживања су наплаћена.

Књижење:

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Потраживања за камату	220	14.200	
	Приходи од субвенција	662		14.200
	<i>За обрачунату камату</i>			
1а)	Текући рачун	241	14.200	
	Потраживања за камату	220		14.200
	<i>За наплаћена потраживања</i>			
2)	Купци у иностранству	205	266.800	
	Приходи од продаје у иностранству	615		266.800
	<i>За продате производе</i>			
2а)	Трошкови продатих производа - пшеница	9800	230.000	
	Готов производ - пшеница	9600		230.000
	<i>За издате производе са складишта</i>			
2б)	Девизни рачун	244	271.860	
	Купци у иностранству	205		266.800
	Позитивне курсне разлике	663		5.060
	<i>За издате производе са складишта</i>			

6.3. Остали и ванредни приходи

„Остали и ванредни“ приходи су доста различити и хетерогени, самим тим што су разврстани у три различите групе (*групе 67, 68 и 69*). Они су углавном резултат непредвиђених (ванредних) активности предузећа, појављују се повремено и непланирано, односно нису резултат редовне пословне активности (*схема V-23*).

Остали приходи (*група 67*) представљају доста бројну групу прихода који се могу поделити на следећи начин:

- добици по основу продаје нематеријалне имовине, некретнина, постројења и опреме, биолошких средстава, учешћа у капиталу, хартија од вредности и материјала;
- вишкови (сталне и обртне имовине),
- наплаћена отписана потраживања и остали непоменути приходи.

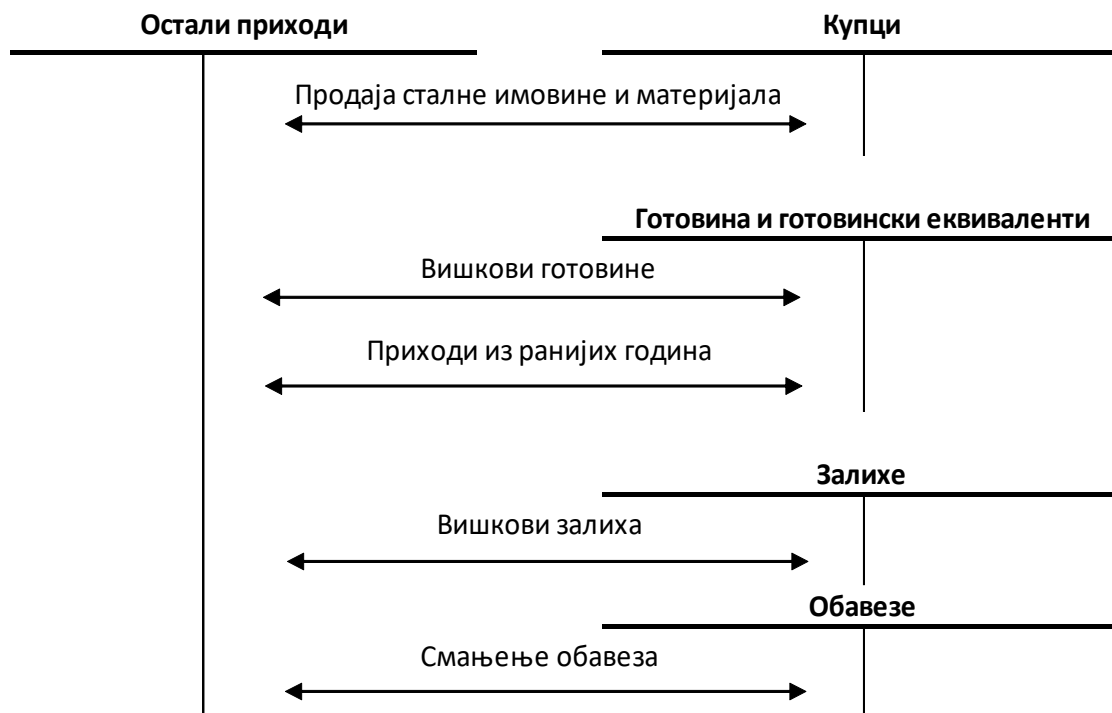


Схема V-23. Књиговодствено обухватање „осталих и ванредних“ прихода

„Приходи од усклађивања вредности имовине“ (група 68), обухватају приходе по основу усклађивања вредности:

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

Приходи односно повећање вредности имовине настаје у случају када је тзв. „**надокнадива вредност**“ неког средства већа од његове књиговодствене (садашње) вредности (*упоредити са обезвређењем имовине – део V-2.6.*). Корекције треба да се примењују само ако је разлика између „надокнадиве вредности“ и књиговодствене вредности материјално значајна.

„Добитак пословања које се обуставља, ефекти промене рачуноводствене политике, исправке грешака ранијих периода и пренос прихода“ (група 69), обухвата рачуне неколико врста прихода, 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:

- добици и приходи организационих делова за које је донета одлука да се њихово пословање обуставља (нпр. добици по основу процене и продаје имовине, текући приходи пословања ових делова пре продаје итд.);
- приходи 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 „Аграр“ је купило 100 обичних акција предузећа „Панонка“, по цени од 15.000 дин., што укупно износи 1.500.000 дин. После одређеног времена, продато је 50 акција по цени од 18.000 динара.
- 2) Предузеће је утврдило да је уплаћено више пореза на имовину у износу 38.000 динара. Одлуком пореског органа предузећу је враћен износ преплаћеног пореза.
- 3) Укупно повећање вредности основног стада приплодних бикова износи 300.000 динара, од чега се на прираст односи 220.000 динара, а остатак је резултат повећања тржишних цена. Цена коштања прираста је 180.000 динара.
- 4) Из погона за који је донета одлука да се пословање обуставља, продато је опреме за 200.000 динара, ПДВ 20%. Процењена вредност опреме је 170.000 динара.

Књижење:

Ред. бр.	ОПИС	ПОЗИВ	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Обичне акције	046	1.500.000	
	Текући рачун	241		1.500.000
	<i>За купљене акције</i>			
1а)	Текући рачун	241	900.000	
	Обичне акције	046		750.000
	Добици по основу продаје ХоВ	672		150.000
	<i>За продате акције</i>			
2)	Потраживања за преплаћене порезе	2240	38.000	
	Остали непоменути приходи	679		38.000
	<i>По коначном обрачуну пореза на имовину</i>			
2а)	Текући рачун	241	38.000	
	Потраживања за преплаћене порезе	2240		38.000
	<i>За повраћај преплаћеног пореза</i>			
3)	Основно стадо - крмаче	0323	300.000	
	Приходи од активирања учинака	621		220.000
	Приходи од усклађивања вредности осн. стада	680		80.000
	<i>За активирање засада</i>			
3а)	Трошкови продатих производа	980	180.000	
	Производња прасади - крмаче	9348		180.000
	<i>Затварање МТ у погонском књиговодству</i>			
4)	Купци у земљи	204	240.000	
	Обавезе за ПДВ по издатим фактурама	470		40.000
	Средства пословања које се обуставља	147		170.000
	Добитак пословања које се обуставља	690		30.000
	<i>Продаја опреме пословања које је обустављено</i>			

7. МЕТОДОЛОШКИ ПОСТУПАК УТВРЂИВАЊА ФИНАНСИЈСКОГ РЕЗУЛТАТА

7.1. Методе утврђивања званичног финансијског резултата

Финансијски резултат предузећа обавезно се утврђује у **финансијском** књиговодству, по методу „**укупних трошкова**“. Предузеће може, за сопствене потребе, утврђивати финансијски резултат и у погонском књиговодству, по методу „трошкова продатих учинака“. Овај резултат може се исказивати аналитички (за краће временске периоде, по појединим гранама, врстама производње, сродним групама производњи, организационим деловима и сл.), а може наравно и за годину дана на нивоу предузећа у целини. Утврђивање резултата у погонском књиговодству није обавезно али је препоручљиво из управљачких разлога.

На крају обрачунског периода, након што се прокњиже **све пословне промене** (укључујући и **предзакључна** књижења), приступа се утврђивању финансијског резултата. Резултат се обавезно исказује на дан **31. децембра**, а предузећа то могу радити и чешће, за сопствене потребе, наравно без закључивања пословних књига.

Званични финансијски резултат привредног субјекта изражава се у облику **добити** или **губитка**. Нето добит или нето губитак представљају, дакле, коначан финансијски резултат предузећа, односно у крајњој линији, **најважнији** показатељ успеха за обрачунску/календарску годину.

Званични резултат предузећа утврђује се на два начина:

- (1) **књиговодственом** методом и
- (2) **билансном** методом.



Схема V-25. Методе утврђивања резултата предузећа

Независно од примењеног метода, укупни резултат предузећа представља **разлику** између укупних прихода и укупних расхода. У књиговодствено-техничком погледу укупан резултат се утврђује као збир следећих **подрезултата**:

+ Пословни резултат (60-65 минус 50-55)	}	РЕЗУЛТАТ ИЗ РЕДОВНОГ ПОСЛОВАЊА
+ Резултат финансирања (66 минус 56)		
+ Резултат осталих прихода и расхода (67 и 68 минус 57 и 58)		
+ Резултат пословања које се обуставља (69 минус 59)		
= ФИНАНСИЈСКИ РЕЗУЛТАТ ПРЕДУЗЕЋА (брutto добит или губитак)		

Ако је неки од наведених подрезултата губитак, његов износ се при утврђивању укупног резултата наравно **одузима**.

И књиговодственом и билансном методом мора се наравно добити **исти** финансијски резултат.

7.1.1. Књиговодствени метод утврђивања финансијског резултата

Финансијски резултат се утврђује на рачунима групе **71 и 72** (схема V-26). Ове групе рачуна служе за **закључак** рачуна расхода и прихода, при чему се истовремено утврђује и **финансијски резултат** предузећа. У том поступку се утврђују следећи појединачни елементи резултата (на 710 – Резултат редовних прихода и расхода и 711 – Резултат пословања које се обуставља; 720 – Бруто резултат предузећа и 724 – нето резултат предузећа).

На конту **720** формира се **бруто** резултат предузећа (тј. добит или губитак пре опорезивања). Овај резултат се потом коригује за **порезе** на резултат (724) које је предузеће **аконтативно** уплатило у току године, и добије се нето резултат предузећа (724). Нето резултат се преноси на конто 341 – Нераспоређена добит текуће године, односно на 351- Губитак текуће године. На овим контима се исказује у Билансу стања за текућу годину, а већ при отварању књига за наредну годину они се пребацују на конта 340 – Нераспоређена добит ранијих година, односно 350 – Нераспоређени губитак ранијих година.

50-58 Редовни расходи (без конта 510)		710 - Резултат редовних расхода и прихода		60-68 Редовни приходи	
1)	125.000	825.000 (16	16) 825.000	979.000 16а)	16а) 979.000
6)	330.000				335.000 (4
3)	175.000		166) 154.000		420.000 (5
6)	195.000				255.000 (13
Σ	825.000				(31000) (15
					979.000 Σ
59- Губитак пословања које се обуставља		711 - Резултат пословања које се обуставља		69- Добитак пословања које се обуставља	
10)	38.000	38.000 (16	16) 38.000	16.000 16а)	16а) 16.000
Σ	38.000			22.000 16б)	16.000 (11
					16.000 Σ
		712- Пренос укупног резултата			
		16в) 132.000	132.000 16б)		
		720- Бруто добит или губитак			
		16г) 132.000	132.000 16в)		
481 Обавезе за порез из резултата		721 - Порески расход периода			
	22.000 (12	12) 22.000	22.000 16г)		
341 Нераспоређени добитак текуће године		724 - Пренос нето добитка или губитка		351 Губитак текуће године	
	110.000 16д)	16д) 110.000	110.000 16г)		

Схема V-26. Књиговодствени метод утврђивања финансијског резултата

Код обе методе се, дакле, укупан резултат у суштини утврђује аналитички, тј. по појединим врстама прихода и расхода, што се шематски може приказати на следећи начин:

Добитак или губитак из редовног пословања		
	+ или -	
Добитак или губитак пословања које се обуст.		
	=	
БРУТО резултат (добитак или губитак)		
	- или +	
Порез из резултата *		
	=	
НЕТО резултат (добитак или губитак)		

Схема V-27. Утврђивање финансијског резултата предузећа

* Треба нагласити, да ако се добије **негативан бруто резултат** (тј. бруто губитак), онда се нето губитак (тј. укупан губитак) добије тако што се још дода (сабере) и **порез** на резултат. У случају добитка је обрнуто.

7.1.2. Билансни метод утврђивања финансијског резултата

Финансијски резултат се утврђује помоћу званичне шеме **Биланса успеха**. Приказана је званична форма биланса успеха, која је због ограничености простора, поједностављена и прилагођена потребама наставе. У билансу успеха нису уписивани подаци за претходну годину, с обзиром да рачуни биланса успеха **немају почетни салдо**, тј. сваке године се креће од нуле.

БИЛАНС УСПЕХА					
Предузећа АД "Аграр" Нови Сад, за <u>2016.</u> годину					
- у хиљадама динара					
Група, рачун	П О З И Ц И Ј А	АОП	Напо мена	И З Н О С	
				Текућа	Претходна
1	2	3	4	5	6
	А) ПРИХОДИ И РАСХОДИ				
	I. ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ (1+2+3-4+5+6)			1.037.256	
61	1. Приходи од продаје			840.301	
62	2. Приходи од активирања учинака и робе				
630	3. Повећање вредности залиха учинака			196.955	
631	4. Смањење вредности залиха учинака				
64	5. Приходи од премија, субвенција и сл.				
65	6. Други пословни приходи				
	II. ПОСЛОВНИ РАСХОДИ (1009 до 1015)			885.206	
50	1. Набавна вредност продате робе				
51	2. Трошкови материјала			338.706	
513	3. Трошкови горива и енергије				
52	3. Трошкови зарада, накнада и сл.			350.000	
53	4. Трошкови производних услуга				
54	4. Трошкови амортизације и резервисања			160.000	
55	5. Нематеријални трошкови			36.500	
	III. ПОСЛОВНИ ДОБИТАК (I - II)			152.050	
	IV. ПОСЛОВНИ ГУБИТАК (II - I)				
66	V. ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ			7.500	
56	VI. ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ			14.500	
67, 68	VII. ОСТАЛИ ПРИХОДИ			4.000	
57, 58	VIII. ОСТАЛИ РАСХОДИ			20.000	
	IX. БРУТО ДОБИТАК ИЗ РЕДОВНОГ ПОСЛОВАЊА (III-IV +V -VI +VII -VIII)			129.050	
	X. БРУТО ГУБИТАК ИЗ РЕДОВНОГ ПОСЛОВАЊА (IV -III +VI -V +VIII -VII)				
69- 59	XI. НЕТО ДОБИТАК ПОСЛОВАЊА КОЈЕ СЕ ОБУСТАВЉА				
59- 69	XII. НЕТО ГУБИТАК ПОСЛОВАЊА КОЈЕ СЕ ОБУСТАВЉА				
	Б) БРУТО ДОБИТАК (IX-X+XI-XII)			129.050	
	В) БРУТО ГУБИТАК (X-IX+XII-XI)				
721	Г) Порески расход периода			22.000	
	Д) НЕТО ДОБИТАК (Б - Г)			107.050	
	Ђ) НЕТО ГУБИТАК (В + Г)				

Схема V-28. Утврђивање финансијског резултата билансом методом

Резултат се у Билансу успеха такође утврђује по појединим елементима, односно појединим врстама прихода и расхода. У оквиру предмета „Анализа пословања“ који студенти слушају у IV години, детаљно се проучавају биланси и други финансијски извештаји предузећа.

Треба нагласити да се резултат из биланса успеха **не преписује** у биланс стања, већ се резултат утврђен **књиговодственом методом** одлаже у биланс стања (у оквиру класе 3, конта 341 или 351). Наравно, резултати утврђени књиговодственом и билансном методом **морају се слагати**.

Дакле, наш званични контни оквир је развијен по **билансном принципу** што, поред осталог, подразумева састављање БУ по „методу укупних трошкова“. Биланс успеха сачињен по „методу укупних трошкова“ полази од трошкова који су настали у обрачунском периоду (трошкови периода). Управо зато се у биланс успеха укључује и **разлика** између крајњих и почетних залиха недовршене производње, полупроизвода и готових производа. Може се доћи до смањења залиха учинака (ако су крајње залихе мање од почетних) или до повећања залиха учинака (ако су крајње залихе веће од почетних). Ово смањење или повећање у биланс успеха може се укључити алтернативно – или на расходну или на приходну страну (брuto и нето принцип). Књижење промене вредности залиха учинака на основи претходно састављеног извештаја у погонском књиговодству показано је претходној лекцији.

Наш званични БУ се саставља по методу **укупних трошкова**, по **нето** принципу, са корекцијом на **приходној страни** за промену вредности залиха учинака.

7.2. Варијанте настанка добити и губитка

При утврђивању нето финансијског резултата предузећа могуће су следеће варијанте настанка добити односно губитка, независно од тога да ли се користи билансна или књиговодствена метода:

- 1) Предузеће оствари брутo и нето **добитак**;
- 2) Предузеће оствари нето губитак, са следећим подваријантама:
 - а) Утврди се брутo **добитак**, али **недовољан** за покриће аконтативно уплаћеног пореза из резултата. У овом случају нето губитак се утврђује као разлика између плаћеног пореза и оствареног брутo добитка;
 - б) Укупни расходи су већи од укупних прихода, тј. оствари се **брuto и нето губитак**. Укупан или нето губитак добија се као збир брутo губитка и пореза на резултат.

У наставку се користи књиговодствена метода за илустрацију наведених варијанти финансијског резултата.

Књиговодственом методом финансијски резултат се утврђује у оквиру класе 7, тачније на рачунима групе **71-** Закључак рачуна успеха и **72-** Рачун добитка и губитка. Ове две групе рачуна служе за закључак рачуна расхода и прихода, при чему се истовремено, утврђује и финансијски резултат предузећа.

Табела V-25. Варијанте утврђивања финансијског резултата

О П И С		ДОБИТАК	ГУБИТАК Варијанта I	ГУБИТАК Варијанта II
класа 6	+ Укупни приходи	995.000	886.000	870.000
класа 5	- Укупни расходи	863.000	866.000	915.000

конто 720	= Бруто добит (или губитак)	132.000	20.000	-45.000
конто 721	- Порез на резултат	22.000	32.000	11.000
341или 351	= Нето добит (или губитак)	110.000	-12.000	-56.000

У наставку се различите варијанте финансијског резултата приказују кроз цифарске примере на „Т“ контима.

УТВРЂИВАЊЕ ДОБИТКА:

50-58 Редовни расходи (без конта 510)			710 - Резултат редовних расхода и прихода			60-68 Редовни приходи		
1)	125.000	825.000 (16)	16)	825.000	979.000 16а)	16а)	979.000	335.000 (4
6)	330.000							420.000 (5
3)	175.000		166)	154.000				255.000 (13
6)	195.000							(31000) (15
Σ	825.000							979.000 Σ
59- Губитак пословања које се обуставља			711 - Резултат пословања које се обуставља			69- Добитак пословања које се обуставља		
10)	38.000	38.000 (16)	16)	38.000	16.000 16а)	16а)	16.000	16.000 (11
Σ	38.000				22.000 166)			16.000 Σ
			712- Пренос укупног резултата					
			16в)	132.000	132.000 166)			
			720- Бруто добит или губитак					
			16г)	132.000	132.000 16в)			
481 Обавезе за порез из резултата			721 - Порески расход периода					
		22.000 (12)	12)	22.000	22.000 16г)			
341 Нераспоређени добитак текуће године			724 - Пренос нето добитка или губитка			351 Губитак текуће године		
	110.000	16д)	16д)	110.000	110.000 16г)			

Схема V-29. Утврђивање позитивног финансијског резултата (добитка)

У пракси се затварање рачуна прихода и расхода не врши непосредно преко рачуна групе 71 (710 / 50-58, односно 710 / 60-68), као што је то због једноставности приказано на претходној шеми, већ **посредно**, преко конта **599-** Пренос расхода и **699-** Пренос прихода.

За разлику од билансне методе, овде се утврђују **само два** подрезултата:

710- Резултат **редовних** прихода и расхода – који је основни и најважнији, и

711– Резултат пословања које се **обуставља** – односи се на евентуалне делове предузећа (погоне, организационе јединице и сл.) чије је пословање у току године обустављено, односно који су продати или се држе ради продаје).

На конту 720 формира се бруто резултат предузећа (добит или губитак пре опорезивања). Овај резултат се потом коригује за порезе на резултат (721) које је предузеће аконтативно уплатило у току године, и добије се нето резултат предузећа (724).

Нето резултат се преноси на konto 341-Нераспоређени добитак текуће године, односно на 351-Губитак текуће године. На овим контима се исказује у билансу стања за текућу годину. Већ при отварању књига за наредну годину, пребацују се на konta 340–Нераспоређени добитак ранијих година, односно 350–Губитак ранијих година.

Све промене које се односе на утврђивање резултата (16а до 16д) књиже наравно **и у дневнику**, што је показано у погл. III, тачка 1.1).

УТВРЂИВАЊЕ ГУБИТКА (ВАРИЈАНТА I):

50-58 Редовни расходи (без konta 510)		710 - Резултат редовних расхода и прихода		60-68 Редовни приходи	
1)	150.000	16)	840.000	16а)	875.000
6)	260.000				340.000 (4
3)	305.000	16б)	35.000		310.000 (5
6)	125.000				270.000 (13
Σ	840.000				(45000) (15
					875.000 Σ
59 - Губитак пословања које се обуставља		711 - Резултат пословања које се обуставља		69 - Добитак пословања које се обуставља	
10)	26.000	16)	26.000	16а)	11.000
					11.000 (11
Σ	26.000				11.000 Σ
		712 - Пренос укупног резултата			
		16в)	20.000		20.000 16б)
		720 - Бруто добит или губитак			
		16г)	20.000		20.000 16в)
481 -Обавезе за порез из резултата		721 - Порески расход периода			
	32.000 (12	12)	32.000		32.000 16г)
341 -Нераспоређени добитак текуће године		724 - Пренос нето добитка или губитка		351 -Губитак текуће године	
		16г)	12.000	16д)	12.000

Схема V-30. Утврђивање губитка (варијанта I)

Предузеће је остварило **бруто добитак** у износу од 20.000 динара, али је **порез** на резултат **32.000** динара, тако да је исказан нето губитак од 12.000 динара. Порез на резултат предузеће плаћа аконтативно, у месечним ратама, на основу решења пореског органа које се доноси почетком године. При обрачуна резултата за текућу годину, предузеће је практично већ уплатило разрезани порез на бруто добит. Ако се при састављању пореског биланса за текућу годину утврди да је порез на резултат **преплаћен**, и то потврди пореска управа својим решењем, може се тражити **повраћај** или признавање пореског **кредита** за наредну годину.

УТВРЂИВАЊЕ ГУБИТКА (ВАРИЈАНТА II):

Ово је најнеповољнија варијанта, јер су расходи већи од прихода. Предузеће исказује бруто губитак, који се потом још увећава за порез из резултата.

50-58 Редовни расходи (без конта 510)			710 - Резултат редовних расхода и прихода			60-68 Редовни приходи		
1)	120.000	915.000 (16)	16)	915.000	870.000 16а)	16а)	870.000	210.000 (4
6)	305.000							350.000 (5
3)	265.000				45.000 16б)			270.000 (13
6)	225.000							40.000 (15
Σ	915.000							870.000 Σ
59- Губитак пословања које се обуставља			711 - Резултат пословања које се обуставља			69- Добитак пословања које се обуставља		
	0							0
			712- Пренос укупног резултата 16б) 45.000 45.000 16в)					
			720- Бруто добит или губитак 16в) 45.000 45.000 16г)					
481-Обавезе за порез из резултата			721 - Порески расход периода					
		11.000 (12)	12)	11.000	11.000 16г)			
341-Нераспоређени добитак текуће године			724 - Пренос нето добитка или губитка			351-Губитак текуће године		
			16г)	56.000	56.000 (16д	16д	56.000	

Схема V-31. Утврђивање губитка (варијанта II)

7.3. Расподела добити и покриће губитка

Нераспоређена добит (34), односно непокривени губитак (35) исказују се у билансу стања као посебне позиције капитала (класа 3). Добитак представља позитивну (додатну) ставку, а губитак негативну (одбитну) ставку у оквиру капитала. Према томе, ако предузеће оствари добитак значи да је повећало сопствени капитал, и обрнуто, исказани губитак показује колико је сопственог капитала предузеће изгубило у тој години.

Када се од бруто добитка (720) одузме порез на добит, добије се нето добитак. Нето добит се на конту 341-Нераспоређена добит текуће године, исказује у билансу стања само за текућу годину. У поступку отварања рачуна за наредну годину пребацују се на конта **340— Нераспоређена добит ранијих година**. Расподела добитка врши се следеће године, након усвајања финансијских извештаја за претходну годину годину. Одлуку о начину расподеле добитка доноси **органи управљања** (скупштина акционара код акционарских друштава) у складу са статутом предузећа.

Начин расподеле/покрића у великој мери зависи од организационо-правног статуса предузећа, односно **структуре основног капитала**. Из нераспоређеног добитка најпре би требало покривати евентуални губитак ранијих година, а потом остатак може да се расподељује. Не мора се цео добитак расподелити одмах, јер нема прописаних рокова до када се добитак мора расподелити. Део добитка, или чак цео добитак, може се пренети у наредну годину.

Добит акционарског друштва може се распоређивати према приоритетном редоследу приказаном на следећој шеми:

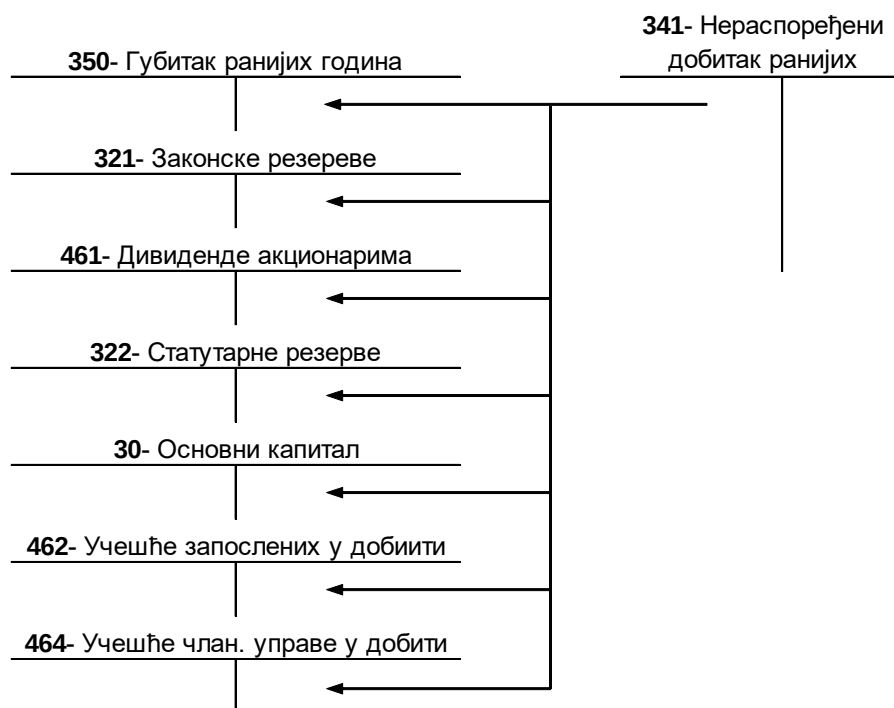


Схема V-32. Расподела добитка

Део добити који остане у предузећу (ставке **2, 4 и 5**) представља **акумулацију** предузећа, која у крајњој линији служи за повећање капитала. Приликом расподеле добити за намене са карактером **личних примања** (дивиденде, учешће запослених и менаџмента) обрачунавају се и плаћају одговарајући порези и доприноси.

Пример 1:

Предузеће је донело одлуку да се нераспоређена добит у износу од 110.000 динара расподели на следећи начин:

- 1) за покриће губитка из ранијих година 12.000 дин.
- 2) за законске резерве 9.000 дин.
- 3) за дивиденде акционара- нето..... 14.300 дин.
- плус порези и доприноси..... 3.200 дин.
- 4) за статутарне резерве 11.000 дин.
- 5) за повећање основног капитала..... 43.000 дин.
- 6) за учешће запослених у добити..... 15.000 дин.
- плус порези и доприноси..... 2.800 дин.

Укупно: **110.000 дин.**

Књижење:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Нераспоређени добитак ранијих година	340	110.000	
	Губитак ранијих година	350		12.000
	Законске резерве	321		9.000

	Обавезе за дивиденде- нето износ	461		14.000
	Остале обавезе за порезе и доприносе	489		3.200
	Статутарне резерве	322		11.000
	Акцијски капитал	300		43.000
	Учешће запослених у добити- нето	462		15.000
	Остале обавезе за порезе и доприносе	489		2.800
	<i>За расподелу добити</i>			
1a)	Обавезе за дивиденде- нето износ	461	14.000	
	Остале обавезе за порезе и доприносе	489	3.200	
	Учешће запослених у добити- нето	462	15.000	
	Остале обавезе за порезе и доприносе	489	2.800	
	Текући рачун	241		35.000
	<i>Исплата обавеза</i>			

Губитак у суштини представља део капитала који је кроз пословање дефинитивно изгубљен. То значи да је сопствени капитал на крају обрачунског периода мањи од сопственог капитала на почетку обрачунског периода.

Утврђени губитак, исказан при отварању књига на конту **350** – Губитак ранијих година, **покрива** се на следеће начине:

- на терет нераспоређеног добитка из ранијих година, наравно ако постоји,
- смањењем резерви,
- смањењем сопственог капитала.

Ако се губитак не може покрити на наведене начине, онда се као евентуални извори за његово покриће могу појавити и: дотација, отпис потраживања поверилаца.

Пример 2:

Укупан остварени губитак у претходној години од 250.000 динара, предузеће је покрило само делимично, из следећих извора:

- нераспоређеног добитка из претходних година.....105.000 дин.
- статутарних резерви..... 60.000 дин
- законских резерви 31.000 дин.

Укупно: **196.000 дин.**

Књижење:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
2)	Нераспоређени добитак ранијих година	340	105.000	
	Статутарне резерве	322	60.000	
	Законске резерве	321	31.000	
	Губитак ранијих година	350		196.000
	<i>За покриће губитка</i>			

8. ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ – ГОДИШЊИ (ЗАВРШНИ) РАЧУН

Састављање годишњег (завршног) рачуна је у стручној и професионалној надлежности **финансијског** рачуноводства, иако је одговорност на **менаџменту**. 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:

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

8.1. 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 активно-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.

8.2. 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. Збиреви 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“. Збиреви 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 V-26. 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

8.3. 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 стања 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
	<u>А К Т И В А:</u>				
	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	

<u>П А С И В А:</u>					
	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	

8.4. 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 (76	
		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
26)	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 годину 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:

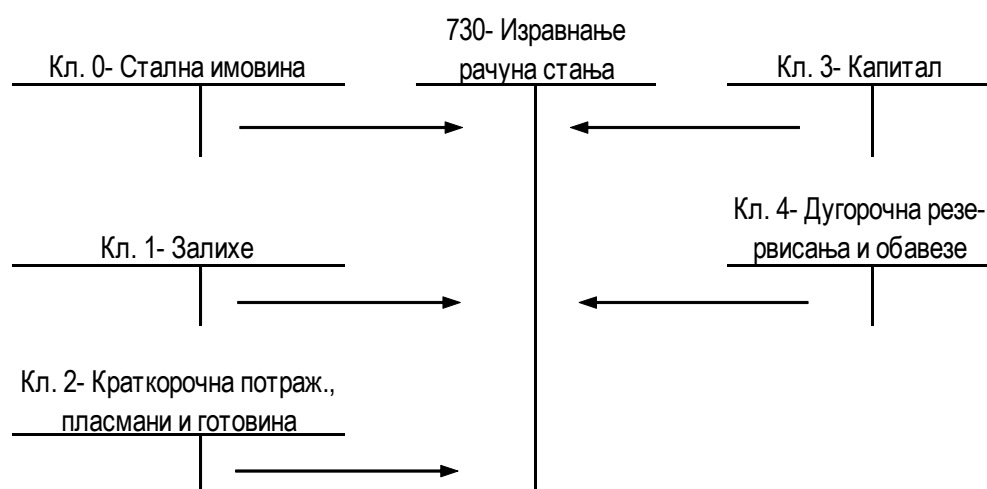


Схема V-33. Закључивање рачуна стања

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.



Схема V-34. Отварање рачуна стања

Закључак и отварање рачуна стања у погонском књиговодству

Закључак рачуна погонског књиговодства (класа 9) врши се помоћу конта **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 конта **900- Рачун за преузимање залиха**. Ово је такође рађено на вежбама и предавањима.

VI) ЛИТЕРАТУРА

а) Књиге:

1. Вукоје, Вељко: Рачуноводство пољопривредних предузећа – Практикум, Пољопривредни факултет, Нови Сад, 2017.
2. Вукоје, В.: *Обрачун трошкова ABC методом у пољопривредним предузећима*, дисертација, Пољопривредни факултет, Нови Сад, 2006.
3. Вукоје, В.: *Примена система обрачуна по стандардним трошковима у ратарској производњи*, магистарски рад, Пољопривредни факултет, Нови Сад, 1999.
4. Вукоје, В.: Финансијски положај предузећа из области пољопривреде и прехрамбене индустрије Војводине, Монографија, Пољопривредни факултет Нови Сад, 2015.
5. Дмитровић Шапоња, Љиљана, Петкович, Ђерђи, Јакшић, Дејан: Рачуноводство, Економски факултет, Суботица, 2012.
6. Кисић, Д., Рекецки, Ј., Обреновић, Д.: Основи рачуноводства и пољопривредно рачуноводство, Савремена администрација, Београд, 1991.
7. Кисић, Д.: *Књиговодство трошкова*, Савремена администрација, Београд, 1997.
8. Рекецки, Ј.: *Рачуноводство пољопривредних ОУР*, Економски факултет, Суботица, 1976. Група аутора: Примена контног оквира за привредна друштва, задруге и предузетнике, СРРС, Београд, 2015.
9. Андрић, Ј.: *Трошкови и калкулације у пољопривредној производњи*, Пољопривредни факултет, Земун - Београд, 1991.
10. Илић, Г., Радовановић, Р., Шкарић-Јовановић, Ката: *Рачуноводство II*, СРРС, Београд, 1995.
11. Илић, Г., Стевановић, Н., Стефановић, Р., Шкарић-Јовановић, К., Малинић, С., Станчић, П., Стојановић, Д. (1998): *Финансијско рачуноводство II*, СРРС, Београд.
12. Лисавац, С.: *Систем обрачуна и књижења трошкова и прихода у пољопривреди*, Књижевне новине, Београд, 1977.
13. Марко, Ј., Јовановић, М. Тица, Н.: *Калкулације у пољопривреди*, Футура публикације, Нови Сад, 1998.
14. Мијић, Ђ.: *Књиговодство – примењено књиговодство у пољопривреди (скрипта)*, Савез студената пољопривредног факултета Земун, 1973.
15. Петкович, Ђерђи: *Истраживање начина и метода за унапређивање рачуноводственог информационог система у агроиндустријском комплексу у функцији пословног одлучивања*, дисертација, Економски факултет, Суботица, 1993.
16. Петровић, З.: *Организациони и методолошки проблеми обрачуна трошкова*, магистарска теза, Економски факултет, Београд, 1991.
17. Петровић, З., Ракочевић, Ђ.: *Приручник за примену међународних стандарда*, ИПЦ, Београд, 2004.
18. Стевановић, Н., Малинић, Д.: *Управљачко рачуноводство*, Економски факултет, Београд, 2003.
19. Црнобрња, Јелена: *Рачуноводство*, Пољопривредни факултет Земун- Београд, 1999.
20. Шкарић-Јовановић Ката, Радовановић, Р.: *Финансијско рачуноводство*, Економски факултет, Београд, 2007.
21. Вукелић, Гордана: *Финансијско рачуноводство*, Београдска банкарска академија, Београд, 2008.

б) Чланци у часописима и зборницима:

22. Петкович, Ђерђи: *МРС 41 –Пољопривреда*, Примена МРС, III семинар Златибор, СРРС, Београд, 2002.
23. Петкович, Ђерђи: *Рачуноводство у функцији стратешког менаџмента трошкова*, Анали Економског факултета, Суботица, 1999. стр. 375-381.
24. Родић, Ј.: *Раздвајање трошкова на трошкове производа и трошкове периода*, Рачуноводство 3-4/2003, СРРС, Београд, 2003.
25. Татић, И.: *Вредновање имовине и капитала*, Рачуноводствена пракса, бр. 2-3/ 2006, стр. 37-84.
26. Чанак, Ј.: *Биолошка средства и пољопривредни производи*, Рачуноводствена пракса, бр. 2-3/2010, стр. 130-140.

в) Остало:

27. *Закон о рачуноводству*, Сл. гласник РС, бр. 62/2013.
28. *Закон о ревизији*, Сл. гласник РС, бр. 62/2013.
29. *Правилник о контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике*, Сл. гласник РС, бр. 59/2014.
30. *Зборници радова са симпозијума*, у организацији СРРС.
31. *Лексикон рачуноводствених и пословних финансија*, Савремена администрација, Београд, 1983.
32. *Међународни рачуноводствени стандарди*, Комитет за међународне рачуноводствене стандарде (превод), СРРС.
33. *Рачуноводство*, часопис за рачуноводство, ревизију и пословне финансије, СРРС, Београд.
34. *Рачуноводствена пракса*, приручник за рачуноводство и пословне финансије, СРРС, Београд.