

Ana Lalević-Filipović • Biljana Lukić
Ana Đurović • Marina Klikovac

RAČUNOVODSTVO

udžbenik za drugi razred
srednje ekonomske škole



Zavod za udžbenike i nastavna sredstva
PODGORICA

Ana Lalević-Filipović • Biljana Lukić
Ana Đurović • Marina Klikovac

RAČUNOVODSTVO

udžbenik
za drugi razred
srednje ekonomske škole



Zavod za udžbenike i nastavna sredstva
PODGORICA, 2018.

**prof.dr Ana Lalević-Filipović • Biljana Lukić
Ana Đurović • Marina Klikovac**

RAČUNOVODSTVO ||

Udžbenik za drugi razred srednje ekonomske škole
Obrazovni profil: **Ekonomski tehničar**

Izdavač: Zavod za udžbenike i nastavna sredstva – Podgorica

Za izdavača: Pavle Goranović, direktor

Glavni urednik: Radule Novović

Odgovorni urednik: Lazo Leković

Urednica: Jadranka Đerković

Recenzenti:

prof. dr Milan Iakićević

mr Selma Demirović

Gorica Marković

Valentina Veličković

Nađa Luteršek

Lektura: Goran Radojičić

Korektura: Biljana Ćulafić

Grafičko oblikovanje: Zlatko Ljumić

Tehnički urednik: Dajana Vukčević

CIP - Каталогизација у публикацији
Национална библиотека Црне Горе, Цетиње

ISBN 978-86-303-2190-0

COBISS.CG-ID 36516624

Nacionalni savjet za obrazovanje, rješenjem broj 023-1043/ 2018-4 od 17. 6. 2018. godine, odobrio je ovaj udžbenik za upotrebu u srednjim stručnim školama.

Copyright © Zavod za udžbenike i nastavna sredstva – Podgorica, 2018.

Nijedan dio ovog izdanja ne smije se umnožavati, fotokopirati, niti na bilo koji način reprodukovati bez pismenog odobrenja izdavača.

Uvodna riječ

Dragi učeniče, draga učenice,

Kroz problematiku obrađenu u okviru predmeta **Računovodstvo I** imao/imala si prilike da sa Konto Kontićem i njegovim saradnicima, teorijski i praktično putuješ i gradiš temelje računovodstva. Na samom početku vratio/vlatila si se unazad nekoliko vjekova i u starim italijanskim gradovima mogao/mogla da naučiš **istorijat računovodstva**, ali i da se upoznaš sa Lukom Paćiolijem koji se smatra ocem knjigovodstva. Zahvaljujući tome, sada možeš da spoznaš **osnove računovodstva**, da uočiš razliku koja postoji između **računovodstva i knjigovodstva**, kao i da pojmovno i suštinski prepoznaš i razumiješ **osnovne računovodstvene kategorije**. Kroz to putovanje Konto Kontić ti je pokazao što predstavlja i što može biti **predmet knjigovodstvene evidencije**, zašto su bitna **knjigovodstvena dokumenta**, kakve **poslovne knjige** mogu biti i čemu služe, kao i što nastaje kao **rezultat računovodstvenog procesa** i kojim **korisnicima** je namijenjen.

Konto Kontić se trudio da ti pojasni pojam i **karakteristike konta**, pravila knjiženja, ali ujedno i značaj **popisa**, kao i na koji se način vrši **evidentiranje novčanih sredstava u blagajni** odnosno na **transakcionom računu**. Takođe, shvatajući značaj pojedinih bilansnih pozicija kao i neophodnost njihove spoznaje u pojmovnom i suštinskom smislu, Konto Kontić ti je pokazao na koji se način vrši **sintetička evidencija na kontu dobavljač**, odnosno **kupac**, kao i zašto je bitno voditi **analitičku evidenciju**. Na kraju, svoje računovodstveno putovanje Konto Kontić završava pojašnjenjem **evidencije nabavke i trošenja materijala**, odnosno **evidencije gotovih proizvoda**.

Ovakvim konceptom i tokom putovanja na određene odredišne tačke računovodstva, stvoreni su temelji koji će ti omogućiti da dalje nadograđuješ svoja znanja i širiš postojeće vidike kroz materiju koja je planirana da se obradi u okviru predmeta Računovodstvo II.

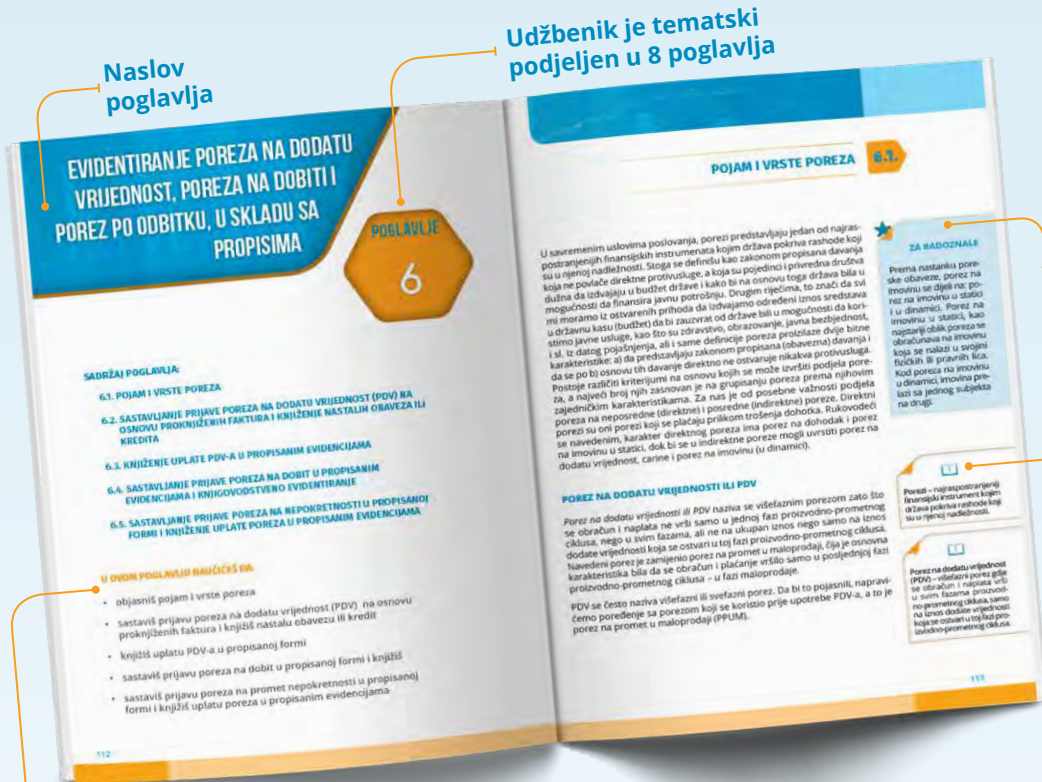
Što te očekuje u udžbeniku Računovodstvo II?

Tematski, problematika koja je planirana da se obradi u okviru Računovodstva II prati kontinuitet stečenih znanja iz Računovodstva I.

Uvažavajući postavljene ciljeve i zadatke, koncipirana je sadržina ovog udžbenika. Nju čini osam poglavlja, cjelina u kojima se obrađuje sljedeća problematika:

- **Prvo poglavlje** – EVIDENTIRANJE POSLOVNIH PROMJENA U POSLOVNIM KNJIGAMA DVOJNOG KNJIGOVODSTVA
- **Drugo poglavlje** – EVIDENTIRANJE NA KONTIMA RASHODA, PRIHODA I PERIODIČNOG FINANSIJSKOG REZULTATA U PROPISANIM EVIDENCIJAMA
- **Treće poglavlje** – EVIDENTIRANJE AKTIVNIH I PASIVNIH VREMENSKIH RAZGRANIČENJA U PROPISANIM EVIDENCIJAMA
- **Četvrto poglavlje** – KONTNI OKVIR, KLASA U KONTNOM OKVIRU I RASPORED BILANSNIH POZICIJA NA OSNOVU KONTNOG PLANA U SKLADU SA PROPISIMA
- **Peto poglavlje** – EVIDENCIJA OBRTNIH SREDSTAVA U PROPISANOM KNJIGOVODSTVU, GOTOVINE I GOTOVINSKIH EKVALENATA I HARTIJA OD VRIJEDNOSTI
- **Šesto poglavlje** – EVIDENTIRANJE POREZA NA DODATU VRIJEDNOST (PDV), POREZA NA DOBIT I POREZA PO ODBITKU U PROPISANIM EVIDENCIJAMA
- **Sedmo poglavlje** – EVIDENTIRANJE PRIBAVLJANJA OSNOVNIH SREDSTAVA U PROPISANIM EVIDENCIJAMA
- **Osmo poglavlje** – EVIDENTIRANJE OTUĐENJA OSNOVNIH SREDSTAVA U PROPISANIM EVIDENCIJAMA

UPUTSTVO ZA KORIŠĆENJE UDŽBENIKA



Naslov poglavlja

Udžbenik je tematski podjeljen u 8 poglavlja

EVIDENTIRANJE POREZA NA DODATU VRIJEDNOST, POREZA NA DOBIT I POREZ PO ODBITKU, U SKLADU SA PROPISIMA

POGLAVLJE 6

SADRŽAJ POGLAVLJA:

- 6.1. POJAM I VRSTE POREZA
- 6.2. SASTAVLJANJE PRIJAVE POREZA NA DODATU VRIJEDNOST (PDV) NA OSNOVU PROKNIŽENIH FAKTURA I KNIŽENJE NASTALIH OBAVEZA Ili KREDITA
- 6.3. KNIŽENJE UPLETE PDV-A U PROPISANIM EVIDENCIJAMA
- 6.4. SASTAVLJANJE PRIJAVE POREZA NA DOBIT U PROPISANIM EVIDENCIJAMA I KNIŽENJE NASTALIH OBAVEZA Ili KREDITA
- 6.5. SASTAVLJANJE PRIJAVE POREZA NA NEPOKRETNOSTI U PROPISANOJ FORMI I KNIŽENJE UPLETE POREZA U PROPISANIM EVIDENCIJAMA

U OVOM POGLAVLJU NAUČIĆEŠ O:

- objasniti pojam i vrste poreza
- sastaviti prijavu poreza na dodatu vrijednost (PDV) na osnovu proknjiženih faktura i knjižiti nastalu obavezu ili kredit
- knjižiti uplatu PDV-a u propisanoj formi
- sastaviti prijavu poreza na dobit u propisanoj formi i knjižiti
- sastaviti prijavu poreza na promet nepokretnosti u propisanoj formi i knjižiti uplatu poreza u propisanim evidencijama

U ovom poglavlju naučićeš

ZA BADOZNALE

Prema nastanku poreske obaveze, porez na imovinu se dijeli na porez na imovinu u statiku i u dinamiku. Porez na imovinu u statiku, kao najstariji oblik poreza se obračunava na imovinu koja se nalazi u svogim fizičkim ili pravnih lica. Kod poreza na imovinu u dinamiku, imovina prelazi sa jednog subjekta na drugi.

Ukoliko želiš da proširiš svoje znanje

Pojašnjenje osnovnih pojmova

U savremenim uslovima poslovanja, porezi predstavljaju jedan od najvažnijih finansijskih instrumenata kojim država pokriva rashode koji postranjenih finansijskih instrumenata kojim država pokriva rashode davanja koja ne povećavaju budžet države i kako bi na osnovu tog država bila u mogućnosti da ostvari prihoda da izbjegnemo određeni iznos sredstava za zdravstvo, obrazovanje, javna bezbjednost, i sl. Iz datog pojašnjenja, ali i same definicije poreza (obaverna) davanja i karakteristike: a) da predstavljaju porez prema njihovim Postoje različiti kriterijumi na osnovu kojih se može izvršiti podjela poreza na neposredne (direktni) i posredne (indirektni) poreze. Direktni su navedeni, karakter direktnog poreza ima porez na dohodak i porez na imovinu u statiku, dok bi se u indirektno porez mogli uvrstiti porez na dodatu vrijednost, carine i porez na imovinu u dinamiku.

POREZ NA DODATU VRIJEDNOSTI Ili PDV

Porez na dodatu vrijednost ili PDV naziva se višeznačajnim porezom zato što se obračun i naplata ne vrši samo u jednoj fazi proizvodno-prometnog ciklusa, nego u svim fazama, ali ne na ukupan iznos nego samo na iznos dodate vrijednosti koja se ostvari u toj fazi proizvodno-prometnog ciklusa. Navedeni porez je zamjenio porez na promet u maloprodaji, čija je osnovna karakteristika bila da se obračun i naplata vršilo samo u posljednjoj fazi proizvodno-prometnog ciklusa - u fazi maloprodaje.

PDV se često naziva višeznačajnim ili svježim porezom. Da bi to pojašnjeli, napravimo poređenje sa porezom koji se koristi pri upotrebi PDV-a, a to je porez na promet u maloprodaji (PPUM).

Porez - najposredniji finansijski instrument kojim država pokriva rashode koji su u njenoj nadležnosti.

Porez na dodatu vrijednost (PDV) - višeznačajni porez gdje se u svim fazama proizvodno-prometnog ciklusa, samo na iznos dodate vrijednosti koja se ostvari u toj fazi proizvodno-prometnog ciklusa.

Konto Kontić kroz primjer iz Bajke o računovodstvu nastoji da na jednostavan i praktičan način pojasni određene pojmove

Četvrti grupa bilansnih promjena dovodi do smanjenja kapitala i povećanje obaveza, zbir bilansa ostaje isti.

Aktivna	Bilans 0	Pasiva
		- smanjenje kapitala
		+ povećanje obaveza
	A = P	

Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Npr. Konto Kontić nije ispunio dugoročnu obavezu u ugovorenom roku prema Bilansu Bilancija, pa mu je zaračunao zateznu kamatu u iznosu od 300 €.

Pojašnjenje: Pošto se dugoročna obaveza nalazi na strani pasive iskaza o finansijskoj poziciji (bilans stanja), približno obdane obaveze naplate kamate će uticati na povećanje pasivne obaveze, ali ukupno nastali rashod će i dalje i na smanjenje kapitala u iskazu o finansijskoj poziciji (bilans stanja). Zbog toga je da novična pasivna obaveza utiče na promjene:

- smanjenje kapitala (zbog neprofitne obaveze po osnovu kamate)
- + povećanje obaveza (zbog povećane obaveze po osnovu kamate)

Upravo zbog ovakvog dejstva pasivne promjene, bilansna suma ostaje nepromijenjena.

Aktivna	Bilans 0 (Konto Kontić)	Pasiva
		- Smanjenje kapitala (zbog neprofitne obaveze po osnovu kamate)
		+ povećanje obaveza (zbog povećane obaveze po osnovu kamate)
	A = P	

Primjer 1. Uticaj rashoda i prihoda na izkaz o finansijskoj poziciji (bilans stanja)

Na osnovu sledećih stanja sredstava i izvora sredstava sastavi početni izkaz o finansijskoj poziciji (bilans stanja), zatim sastavi sukcesivne bilanse posle svakog navedenog promjene.

Blagajna 1.000 €
 Roba 9.000 €
 Transakcioni račun 23.000 €
 Krediti za osnovna sredstva 18.000 €
 Građevinski objekti 75.000 €
 Dobavljači za obrtna sredstva 23.000 €
 Kapital ?

1. Naplata je zakupina za izdati poslovni prostor 1.000 € u korist transakcionog računa.
 2. Dobavljač za obrtna sredstva nam je odobrio naknadni popust po kupovnoj fakturi broj 10 u iznosu od 500 €.
 3. Iz blagajne, plaćena je kama 200 €.
 4. Pošto fakturu 10 nismo platili u dogovorenom roku dobavljač za obrtna sredstva nas je zadožbio za kamatu 300 €.

Aktivna	Bilans 0	Pasiva			
R.b.	Sredstva prema namjeni	Iznos	R.b.	Sredstva prema porijeklu	Iznos
1.	Građevinski objekti	75.000	1.	Kapital	67.000
2.	Roba	9.000	2.	Kredit za osnovna sredstva	18.000
3.	Transakcioni račun	23.000	3.	Dobavljači za obrtna sredstva	23.000
4.	Blagajna	1.000			
		108.000			108.000

Objašnjenje promjene broj 1: Pošto smo naplatili u korist transakcionog računa prihod od zakupine u iznosu od 1.000 €, došlo je do povećanja sredstava u aktivni i stanje na transakcionom računu sad iznosi 24.000 €. Istovremeno je došlo do povećanja sredstava u pasivi, tj. kapital se povećao za 1000 € i sada iznosi 68.000 €. Zbir bilansa se povećao za isti iznos.

Aktivna	Bilans 1	Pasiva			
R.b.	Sredstva prema namjeni	Iznos	R.b.	Sredstva prema porijeklu	Iznos
1.	Građevinski objekti	75.000	1.	Kapital	68.000
2.	Roba	9.000	2.	Kredit za osnovna sredstva	18.000
3.	Transakcioni račun	24.000	3.	Dobavljači za obrtna sredstva	23.000
4.	Blagajna	1.000			
		109.000			109.000

Objašnjenje promjene broj 2: Kod ove poslovne promjene aktivni je ostao nepromijenjen. U pasivi se smanjio obaveza prema dobavljaču za obrtna sredstva za 500 €, jer nam je dobavljač odobrio popust po suda iznos 22.500 €. Na ovaj način ostvaren je prihod od 500 € što je dovelo do povećanja kapitala u pasivi za iznos prihoda, i sada iznosi 68.500 €. Zbir bilansa se ne mijenja u odnosu na prethodni bilans.

Aktivna	Bilans 2	Pasiva			
R.b.	Sredstva prema namjeni	Iznos	R.b.	Sredstva prema porijeklu	Iznos
1.	Građevinski objekti	75.000	1.	Kapital	68.500
2.	Roba	9.000	2.	Kredit za osnovna sredstva	18.000
3.	Transakcioni račun	24.000	3.	Dobavljači za obrtna sredstva	22.500
4.	Blagajna	1.000			
		109.000			109.000

Primjer za jednostavnije razumijevanje gradiva

Sadržaj

Uvodna riječ	3
Uputstvo za korišćenje udžbenika	4
1. EVIDENTIRANJE POSLOVNIH PROMJENA U POSLOVNIM KNJIGAMA DVOJNOG KNJIGOVODSTVA	11
1.1. Dvojno knjigovodstvo – pojam i oblici	12
1.2. Poslovne knjige dvojnog knjigovodstva	14
1.3. Obavezne i pomoćne poslovne knjige	16
2. EVIDENTIRANJE RASHODA, PRIHODA I PERIODIČNOG FINANSIJSKOG REZULTATA U PROPISANIM EVIDENCIJAMA	30
2.1. Rashodi i prihodi – pojam i klasifikacija	31
2.2. Uticaj rashoda i prihoda na iskaz o finansijskoj poziciji /bilans stanja/	38
2.3. Pravila knjiženja na kontima rashoda i prihoda	43
2.4. Knjigovodstveno evidentiranje rashoda i prihoda	45
2.5. Knjiženje periodičnog finansijskog rezultata u dnevniku i glavnoj knjizi	47
2.6. Sastavljanje zaključnog lista	49
3. EVIDENTIRANJE AKTIVNIH I PASIVNIH VREMENSKIH RAZGRANIČENJA U PROPISANIM EVIDENCIJAMA	58
3.1. Pojam i značaj konta aktivnih i pasivnih vremenskih razgraničenja	59
3.2. Knjiženje rashoda i prihoda na kontima vremenskih razgraničenja kao i zaključivanje konta vremenska razgraničenja ..	61
3.3. Iskaz o finansijskoj poziciji /bilans stanja/ i principi za unos pozicija	70
3.4. Iskaz o ukupnom rezultatu /bilans uspjeha/	76
4. KONTNI OKVIR, KLASE U KONTNOM OKVIRU I RASPORED BILANSNIH POZICIJA	86
NA OSNOVU KONTNOG PLANA U SKLADU SA PROPISIMA	
4.1. Jednoobrazno knjigovodstvo	87
4.2. Kontni okvir i principi na kojima počiva	88
4.3. Raščlanjivanje konta u kontnom okviru	90
4.4. Sastavljanje početnog iskaza o finansijskoj poziciji/početni bilans i otvaranje poslovnih knjiga upotrebom konta	92
5. EVIDENTIRANJE POTRAŽIVANJA, GOTOVINE I GOTOVINSKIH EKVIVALENATA I HARTIJA OD VRIJEDNOSTI	95
5.1. Pojam i vrsta potraživanja u propisanom knjigovodstvu	96
5.2. Knjiženje likvidnih, sumnjivih, spornih potraživanja kao i otpis potraživanja	98
5.3. Ostala kratkoročna i dugoročna potraživanja – pojam i knjigovodstveno evidentiranje	102
5.4. Evidentiranje novčanih sredstava na transakcionim računima i	105
posebno izdvojenih novčanih sredstava, kao i na deviznom računu	
5.5. Knjiženje uplate i isplate novčanih sredstava u glavnoj blagajni i u pomoćnim blagajnama	107
5.6. Knjiženje hartija od vrijednosti u propisanim evidencijama	108

6. EVIDENTIRANJE POREZA NA DODATU VRIJEDNOST, POREZA NA DOBITI I POREZ PO ODBITKU, U SKLADU SA PROPISIMA	112
6.1. Pojam i vrste poreza	113
6.2. Sastavljanje prijave poreza na dodatu vrijednost (PDV) na osnovu proknjiženih faktura i knjiženje nastalih obaveza ili kredita	123
6.3. Knjiženje uplate PDV-a u propisanim evidencijama	126
6.4. Sastavljanje prijave poreza na dobit u propisanim evidencijama i knjigovodstveno evidentiranje	128
6.5. Sastavljanje prijave poreza na nepokretnosti u propisanoj formi i knjiženje uplate poreza u propisanim evidencijama	131
7. EVIDENTIRANJE PRIBAVLJANJA OSNOVNIH SREDSTAVA U PROPISANIM EVIDENCIJAMA	135
7.1. Osnovna sredstva – pojam i kriterijumi za podjelu	136
7.2. Vrijednosti osnovnih sredstava	138
7.3. Poslovne knjige osnovnih sredstava	141
7.4. Vidovi pribavljanja osnovnih sredstava	143
7.5. Dokumentacija koja se javlja pri nabavci osnovnih sredstava i način finansiranja osnovnih sredstava	150
7.6. Knjiženje pribavljanja osnovnih sredstava u propisanim evidencijama	153
8. EVIDENTIRANJE OTUĐIVANJA OSNOVNIH SREDSTAVA U PROPISANIM EVIDENCIJAMA	163
8.1. Oblici otuđivanja osnovnih sredstava	164
8.2. Pojam i metode obračuna amortizacije	176
8.3. Knjiženje amortizacije u propisanoj evidenciji	181
8.4. Metode revalorizacije i knjiženje njenih efekata	182
8.5. Popis osnovnih sredstava	185
8.6. Utvrđivanje viška ili manjka osnovnih sredstava na osnovu stvarnog i knjigovodstvenog stanja	188
Pojmovnik	197
Kontni okvir za privredna društva i druga pravna lica	203

Prilikom prvog susreta sa Računovodstvom većina učenika /učenica smatra da je ono apstraktno, monotono i nekreativno. Stoga, u namjeri da materiju računovodstva za II razred srednje stručne škole učinimo što privlačnijom i pragmatičnijom poslužili smo se već poznatom *Bajkom o računovodstvu*. Njen glavni lik zvani Konto Kontić biće vodič i kroz ovaj udžbenik. On će nastojati da na što praktičniji i konkretniji način prezentuje sve oblasti iz računovodstva, predviđene planom i programom za II razred srednje stručne škole.

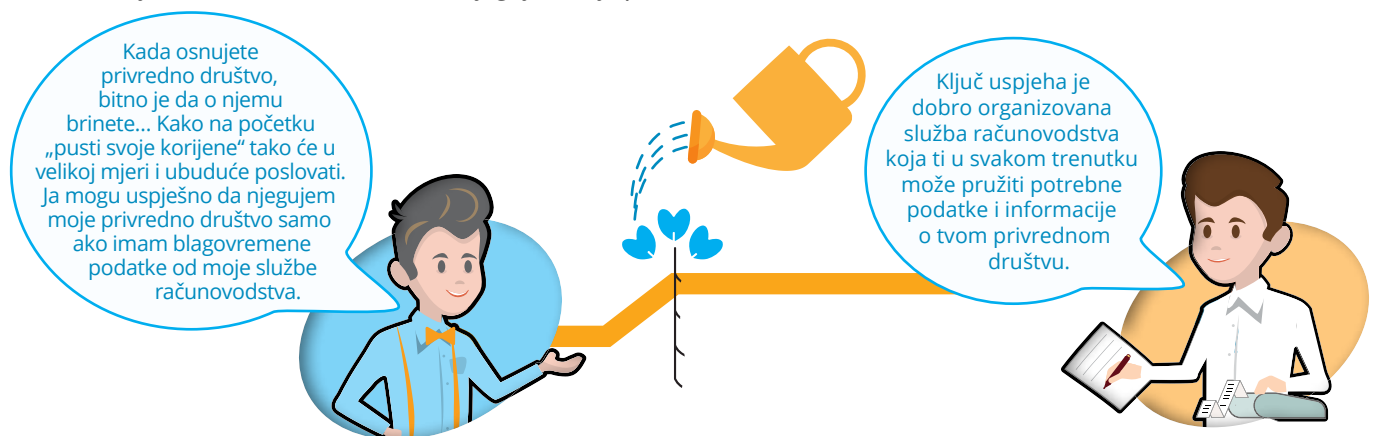
Putovanje kroz Udžbenik počecemo pričom na kojoj se zasniva suština poslovanja privrednog društva.

Konto Kontić je osnovao kompaniju koja se bavi proizvodnjom i prodajom čokolade. Pozvao je knjigovođu Salda Saldića da mu objasni zašto mu je potrebno računovodstvo jer mnogi pričaju da je računovodstvo važno i neophodno. Smatrao je da može uspješno voditi svoje privredno društvo i bez knjigovođe, i bez računovodstva, uopšte. Istraživanjem tržišta uvidio je da će imati veliki broj kupaca i dobavljača, tako da neće biti problema ni prilikom nabavke elemenata proizvodnje, pa ni prilikom realizacije. Dakle, pitao se: **zašto je bitno da u mom privrednom društvu postoji služba računovodstva, kada ja mogu sam da brinem o svom poslovanju?**



Knjigovođa Saldo Saldić mu je objasnio na sljedeći način:

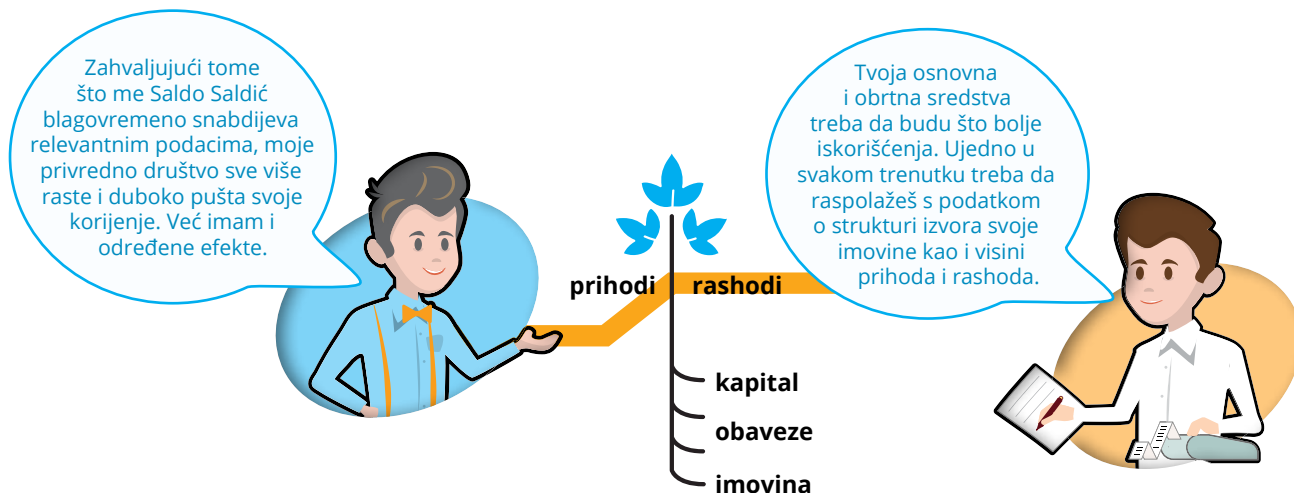
Da bi dobro brinuo o svom privrednom društvu, bitno je da neprekidno dobijaš podatke o svakom segmentu tvog poslovanja koji te konkretno interesuje. Da li ti je dobavljač blagovremeno isporučio materijal, kakvo je stanje sa zalihama, kako se odvija prodaja čokolade i kakva je situacija sa naplatom potraživanja, da li po dogovoru servisiraš obaveze prema svojim povjericima, odnosno ispunjavaš obaveze prema državi? Navedene podatke ne može ti niko drugi dati osim računovođa. Stoga je od ključne važnosti za opstanak poslovanja, uredno organizovanje službe računovodstva koja će na osnovu kreiranog kontnog plana i urednim poštovanjem principa računovodstva omogućiti evidentiranje poslovnih promjena u poslovnim knjigama po sistemu dvojnog knjigovodstva. Samo na taj način ćeš znati da li dobro njeguješ svoje privredno društvo ili ne (slika 1).



Slika 1

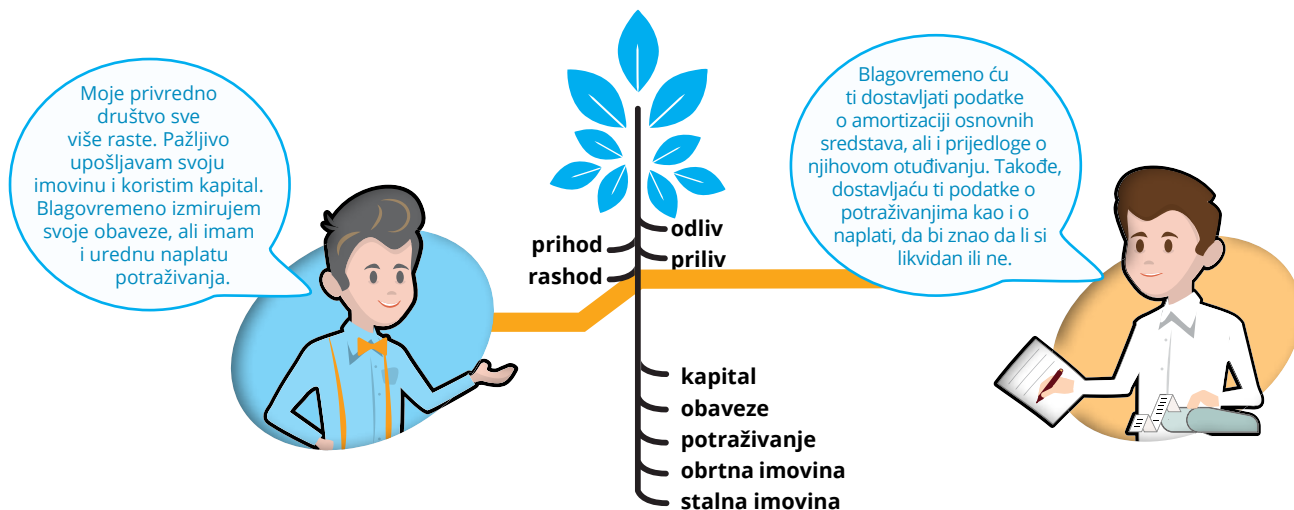
Knjigovođa Saldo Saldić je objasnio da je neophodno da efikasnije upošljava svoju poslovnu imovinu, kako pojavne oblike tako i izvore tih pojavnih oblika. Konto Kontić je shvatio da ako produktivnije bude koristio **osnovna i obrtna sredstva**, te blagovremeno servisirao obaveze prema dobavljačima, i da potrošači nje-

govih proizvoda budu zadovoljni, ostvariće veće prihode. Trudio se da svojim **prihodima** pokrije **rashode**, i ne samo one koji su nastali poslovanjem, nego i one koji su uzrokovani upotrebom tuđe imovine, odnosno raznim gubicima (slika 2).



Slika 2

Vremenom se trud i rad Konta Kontića isplatio. Shvatio je da ako bude češće tražio i pažljivo analizirao outpute dobijene od službe računovodstva, češće će biti u prilici da donosi bolje poslovne odluke, poput onih koje se tiču, npr. **pribavljanja osnovnih sredstava**. Ujedno, trudio se da redovno održava osnovna sredstva, ali i da prati savremene trendove, tako da je, pored redovne **amortizacije**, pojedina sredstva morao da **rashoduje** ili proda. Kako se njegov posao uvećavao, to je morao da vodi računa i o **nabavci potrebnih obrtnih sredstava**, o blagovremenoj naplati **potraživanja**, kao i blagovremenom obračunu **PDV-a** i drugih poreza. U svojim poslovnim knjigama pored vođenja evidencije o tokovima poslovanja, prihodima i rashodima, u svakom trenutku imao je raspoloživu informaciju i o **prilivima i odlivima**, odnosno o svojoj likvidnosti (slika 3).



Slika 3

Uvidom u svoje poslovne knjige na kraju poslovne godine, Konto Kontić je shvatio da je njegovo poslovno drvo donijelo plodove. Zahvaljujući velikoj požrtvovanosti kao i želji da na najbolji način zadovolji potrebe svojih potrošača, ali i stvori dobru klimu unutar privrednog društva, njegovi prihodi su nadmašili rashode te je dobio nagradu u vidu pozitivnog finansijskog rezultata – **dobiti**. Na ovaj način **uvećao** je svoj **kapital**. Njegov posao se širio i pridobijao je povjerenje velikog broja poslovnih partnera, koji su blagovremeno isplaćivali svoje obaveze. Time su prilivi iskazani u poslovnim knjigama Konta Kontića bili mnogo veći od odliva, čime je postao likvidan. Činjenica da je bio u prilici da blagovremeno izmiruje svoje obaveze prema dobavljačima omogućilo mu je **kontinuitet poslovanja**, ali i podstaklo da razmisli o nekim novim poslovnim idejama.



Slika 4

Ujedno je shvatio sve ono što mu je knjigovođa Saldo Saldić na početku rekao – da ovakav uspjeh ne bi bio moguć bez korisnih informacija i podrške od službe računovodstva. Na taj način razumio je da se **u računovodstvu krije ključ uspješnog poslovanja svakog privrednog društva.**

EVIDENTIRANJE POSLOVNIH PROMJENA U POSLOVNIM KNJIGAMA DVOJNOG KNJIGOVODSTVA

POGLAVLJE

1

SADRŽAJ POGLAVLJA:

- 1.1. DVOJNO KNJIGOVODSTVO – POJAM I OBLICI
- 1.2. POSLOVNE KNJIGE DVOJNOG KNJIGOVODSTVA
- 1.3. OBAVEZNE I POMOĆNE POSLOVNE KNJIGE

U OVOM POGLAVLJU NAUČIĆEŠ DA:

- objasniš pojam i oblike dvojnog knjigovodstva
- definišeš poslovne knjige dvojnog knjigovodstva
- objasniš Dnevnik, Glavnu knjigu i pomoćne knjige
- objasniš i demonstriraš zaključak poslovnih knjiga na konkretnom primjeru
- prikažeš na konkretnom primjeru otvaranje poslovnih knjiga, evidentiranje ekonomskih promjena, zaključak poslovnih knjiga i sastavljanje probnog bilansa i krajnjeg Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/

1.1.

DVOJNO KNJIGOVODSTVO – POJAM I OBLICI

ZA RADOZNALE

Uz pomoć Google pretraživača na linku: <https://pavlebasic.me/2017/11/01/knjigovodstvo-kako-je-nastala-evidencija-poslovanja/> možete saznati više o radu i doprinosu Luke Paćiolija (*Luca Pacioli*).

PRISJETI SE!

Sa prvobitnim oblicima evidentiranja na interesantan način si nešto više imao/imala prilike da se upoznaš kroz *Bajku o računovodstvu u Računovodstvu I*.



Dvojno knjigovodstvo – skup pravila prema kojima je svaku poslovnu promjenu koja utiče na poslovanje privrednog društva neophodno evidentirati (najmanje) dva puta na (najmanje) dva računovodstvena konta.

Zbog sve složenijih oblika trgovanja, prosto knjigovodstvo nije moglo da zadovolji potrebe korisnika za informacijama, što je rezultiralo pojavom dvojnog knjigovodstva. Istorijski posmatrano, sistem dvojnog knjigovodstva se vezuje za Srednji vijek kada se prvim knjigama iz te oblasti opisuje praksa i metodologija dvojnog knjigovodstva, autora Luke Paćiolija (*Luca Pacioli*) italijanskog matematičara, začetnika računovodstva.

Budući da su se u tom periodu najdinamičniji oblici trgovanja obavljali u starim italijanskim gradovima, to se prostorno, pojava sistema dvojnog knjigovodstva vezuje upravo za njih. Međutim vremenom se sistem dvojnog knjigovodstva proširio i u drugim zemljama (Njemačka, Francuska, Engleska, Holandija). U radovima autora Luke Paćiolija se ističe da je za sistem dvojnog knjigovodstva karakteristično vođenje tri poslovne knjige: a) **memorijal (štraca)** u kome se vršilo evidentiranje poslovne promjene, nesistematski, onako kako su nastajale, b) **Dnevnik** (žurnal) u kome se vršilo hronološko (po datumu) zapisivanje poslovne promjene i c) **Glavna knjiga** u kojoj se na otvorenim kontima za svaku računovodstvenu kategoriju vršilo evidentiranje poslovne promjene.

Kako je u sistemu prostog knjigovodstva sve promjene koje utiču na određene bilansne pozicije imovine (npr. kupci, povjerioci, blagajna) bilo moguće posmatrati sa aspekta primanja i davanja, kao i vršiti obračun rezultata na bazi inventara (popisa), to se vremenom uvidjelo da navedeno pravilo nije moguće primijeniti kod računa uspjeha, odnosno računa rashoda i prihoda, kao i kod računa periodičnog finansijskog rezultata. Osnovno pravilo prilikom knjigovodstvenog evidentiranja u sistemu dvojnog knjigovodstva se odnosi na okolnost da jedna poslovna promjena izaziva potrebu za dvojnim, dvostrukim knjiženjem na dva različita konta i to tako što će jedan konto ili više konta, *dugovati*, a istovremeno za isti iznos drugi konto ili druga konta *potraživati*. Stoga, naziv dvojno knjigovodstvo ne potiče otuda što se poslovna promjena dvostruko knjiži, jednom u Dnevniku i drugi put u Glavnoj knjizi. Naziv potiče zbog istovremenog knjiženja poslovnih promjena, u istom iznosu, najmanje na dva konta (na jednom kontu na lijevoj strani, a na drugom kontu na desnoj strani).

Dvojno knjigovodstvo se realizuje kroz poslovne knjige (*Dnevnik i Glavna knjiga*) na način što sve poslovne promjene koje mogu biti predmet knjigovodstvene pažnje, evidentira hronološki odnosno sistematski. To znači da sistem dvojnog knjigovodstva ima zadatak da obuhvati, klasifikuje i evidentira poslovne promjene na svim oblicima imovine, izvorima imovine, prihodima

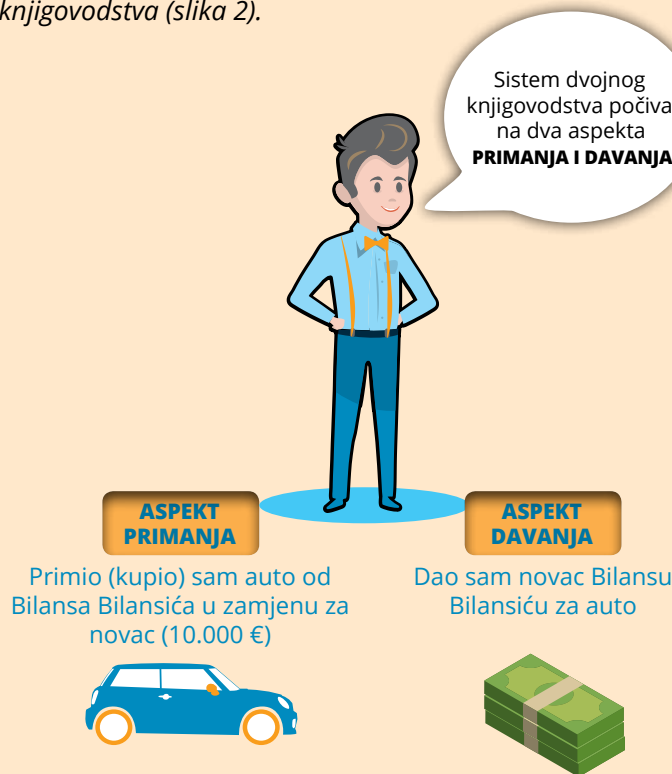
i rashodima. Za razliku od prostog knjigovodstva, obračun periodičnog finansijskog rezultata vrši se sučeljavanjem prihoda i rashoda. I na kraju, ono što je najviše karakteristično za sistem dvojnog knjigovodstva jeste dualnost u posmatranju imovine i obuhvatanju, odnosno evidentiranju ekonomskih promjena (dvostrano obuhvatanje ekonomskih promjena).

Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kontić je kupio auto u vrijednosti od 10.000 € po fakturi 10/1 (slika 1) koju je platio sa transakcionog računa. Primijeniti pravilo dvojnog knjigovodstva (slika 2).



Slika 1: Poslovna transakcija



Slika 2: Primjena pravila sistema dvojnog knjigovodstva

Dakle, Konto Kontić je primijenio pravilo dvojnog knjigovodstva na način što je znao da svaka ekonomska (poslovna) promjena vrši uticaj na makar dva računa (bilansne kategorije) i na način da ukupan iznos dugovanja mora da bude jednak ukupnom iznosu potraživanja. Na taj način je obezbijedio sveobuhvatnost u praćenju kretanja imovine, obaveza i kapitala kao i njihovu ravnotežu.

Da bi se na adekvatan način sproveli principi na kojima počiva sistem dvojnog knjigovodstva, neophodno je voditi sljedeće poslovne knjige:

- Dnevnik,
- Glavnu knjigu,
- Pomoćne knjige.

1.2.

POSLOVNE KNJIGE DVOJNOG KNJIGOVODSTVA

Evidencija ekonomskih promjena vrši se u **poslovnim knjigama**. Kao značajni knjigovodstveni instrumenti poslovne knjige se vode po sistemu dvojnog knjigovodstva i jednoobrazne evidencije. Jednoobrazna evidencija predstavlja organizaciono-tehničku varijantu dvojnog knjigovodstva i treba da omogući knjiženje poslovnih promjena i vođenje poslovnih knjiga u različitim privrednim društvima na isti (jednoobrazan) način. Poslovne knjige imaju karakter javnih isprava i služe kao sredstvo za dokazivanje nastalih ekonomskih promjena. Zakon o računovodstvu (član 20) obavezuje vođenje poslovnih knjiga u pisanoj i elektronskoj formi i propisuje obaveznost čuvanja poslovnih knjiga u određenim rokovima (član 21).

Poslovne knjige se uobičajeno mogu podijeliti prema kriterijumu: *obaveznosti, važnosti i oblika – forme*.

Prema kriterijumu **obaveznosti** sve poslovne knjige se dijele na:

- obavezne i
- neobavezne poslovne knjige.

Obavezne poslovne knjige su sve one poslovne knjige čije vođenje je propisano zakonom ili usvojenom obavezujućom regulativom, dok bi u neobavezne poslovne knjige spadale sve one koje privredno društvo nije dužno da vodi, ali ono to čini iz drugih, prije svega organizacionih i informaciono-upravljačkih razloga, ili iz razloga prilagodljivosti tehnici koja se koristi pri knjiženju.

Prema kriterijumu **važnosti** poslovne knjige se dijele na:

- osnovne i
- pomoćne poslovne knjige.

Osnovnim knjigama smatraju se **Dnevnik** i **Glavna knjiga**. Pomoćne poslovne knjige čine **analitičke evidencije** i **druge pomoćne knjige**. Istovremeno, ta podjela je, kao veoma značajna, našla svoje mjesto i u računovodstvenoj regulativi.

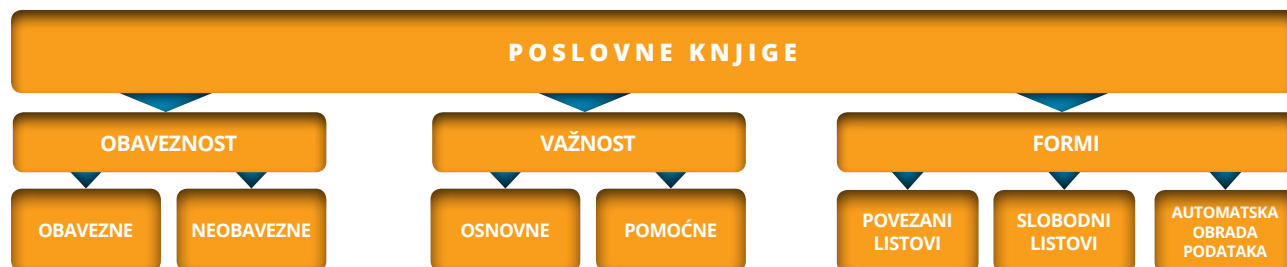
S aspekta **oblika – forme** poslovne knjige se mogu pojaviti u obliku:

- povezanih listova,
- slobodnih listova i
- poslovne knjige prenesene na neki od nosilaca podataka, koje se po potrebi mogu prikazati na ekranu računara ili odštampati.



Poslovne knjige – javne isprave u kojima se vrši hronološko i sistematsko evidentiranje ekonomskih promjena.

Navedene klasifikacije možemo da ilustrujemo na sljedeći način (slika 3):



Slika 3: Podjela poslovnih knjiga prema različitim kriterijumima

U daljem izlaganju bavićemo se obaveznim i pomoćnim poslovnim knjigama.

Razmisli i odgovori:

1. Služeći se stečenim znanjima, pojasni pojam i značaj dvojnog knjigovodstva.
2. Putem Google pretraživača saznaj više o osobama koje su tokom istorije dale najznačajniji doprinos razvoju računovodstva. Pripremi kratko izlaganje o tome.
3. Pojasni pojam poslovne knjige i njihov značaj.



1.3.

OBAVEZNE I POMOĆNE POSLOVNE KNJIGE



Dnevnik – osnovna i obavezna poslovna knjiga u kojoj se hronološkim redom svakodnevno vrši knjiženje poslovnih promjena.

Kako je od posebnog značaja podjela poslovnih knjiga na osnovne – **Dnevnik** i **Glavnu knjigu**, i na pomoćne poslovne knjige – **analitičke evidencije** i **druge pomoćne knjige**, (što je ujedno i u skladu sa Zakonom o računovodstvu (član 19¹)), upravo ova klasifikacija predstavljaće dalji predmet razmatranja u ovom udžbeniku.

DNEVNIK

Dnevnik ili knjiga izvorne evidencije spada u osnovne i obavezne poslovne knjige, u koje se *hronološkim redom* svakodnevno – iz dana u dan, sprovede knjiženja poslovnih promjena (događaja) koje su predmet bilansne i vanbilansne evidencije.



Primjer:

Poređenja radi, kao što svakog dana nastavnik nakon ulaska u učionicu upisuje redni broj časa (prvi, drugi, treći..), datum održavanja časa (dan, mjesec, godina), evidentira odsutne učenika, kao i zapisuje plan rada za taj dan, tako se i u Dnevniku privrednog društva po istom principu evidentiraju poslovne promjene.

Dnevnik se nekada smatrao osnovnom, najvažnijom knjigom, jer su knjiženja u njemu služila kao osnov za knjiženja u Glavnoj knjizi, a istovremeno je imao funkciju kontrole proknjiženih stavki pomoću automatizma dvojnog knjigovodstva. Danas, zahvaljujući upotrebi savremenih informacionih tehnologija, prvobitni značaj i uloga koje je Dnevnik imao u razvoju sistema dvojnog knjigovodstva je izgubljen.

Dnevnik privrednog društva (NEBA doo) za 20.. godinu bi izgledao kao u Tabeli 1:

R. b.	Datum	Šifra konta	Opis promjene	Iznos	
				Duguje	Potražuje

Tabela 1: Forma Dnevnika privrednog društva

1 (Službeni list Crne Gore, br. 052/16 od 09.08.2016).

Polazeći od navedenog tabelarnog prikaza, slijedi pojašnjenje datih kolona.

Dnevnik se sastoji od pet kolona, pri čemu:

prva kolona – *redni broj*, služi za evidentiranje broja transakcija koje su nastale u toku određenog obračunskog perioda,

druga kolona – *datum*, koristi se za evidentiranje vremena kad je nastala poslovna transakcija,

treća kolona – *šifra konta*, služi za uspostavljanje veze s računima imovine, obaveza, kapitala te prihoda i rashoda u Glavnoj knjizi,

četvrta kolona – *opis promjena*, ukazuje na knjigovodstveni stav koji se sastoji od naziva računa koji duguje (evidentira se lijevo u koloni), naziva računa koji potražuje (evidentira se desno u koloni) i kratkog opisa poslovne promjene (evidentira se ispod naziva računa). Knjigovodstveni stav dat u opisu može biti:

- prost, ukoliko se poslovna (ekonomska) promjena odražava samo na dva računa od kojih jedan duguje a jedan potražuje i
- složen, ukoliko se poslovna (ekonomska) promjena odražava na najmanje tri računa od kojih više računa duguju odnosno potražuju.

peta kolona – *iznos (vrijednost)*, sastoji se od dvije potkolone:

- duguje,
- potražuje.

Ovakva forma Dnevnika nastala je kao posljedica zahtjeva da pri knjiženju u dvojnomo knjigovodstvu jedna poslovna promjena izaziva potrebu za dvojnomo, dvostrukim knjiženjem na dva različita konta i to tako što će jedan konto ili više konta „dugovati“, a istovremeno za isti iznos drugi konto ili druga konta „potraživati“, pri čemu ukupna dugovanja moraju uvijek da budu jednaka ukupnim potraživanjima.

Na osnovu svega navedenog, slijedi pravilo evidentiranja u Dnevniku: Prvo se unose računi čija je dugovna strana pogođena poslovnom transakcijom, pa onda računi čija je potražna strana pogođena istom transakcijom.

Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kontić je 15. septembra 2018. godine kupio auto po fakturi br. 10/1. Faktura glasi na vrijednost od 10.000 €. Auto još uvijek nije plaćen. Izvršiti hronološku evidenciju, odnosno evidenciju u Dnevniku.

Knjiženje u Dnevniku Kontića bi izgledalo na sljedeći način:

R. b.	Datum	Opis promjene	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	15.09.2018.	Auto Dobavljač -po fakturi 10/1-	10.000	10.000
Redni broj poslovne promjene	Datum nastanka	Duguje račun aktive (auto) Kratk opis ekonomske promjene (faktura 10/1) Potražuje račun pasive (dobavljač)	Vrijednost računa koji duguje	Vrijednost računa koji potražuje

Tabela 2: Knjiženje u Dnevniku na primjeru Konto Kontić





Rukovodeći se pravilima knjiženja koja važe u sistemu dvojnog knjigovodstva, a ujedno poznajući metodologiju knjiženja koja važi za poslovnu knjigu – Dnevnik, knjigovođa Konta Kontića, Saldo Saldić bi izvršio unos u kolonama Dnevnika na sljedeći način: 1) Unosi **redni broj** transakcije. Pošto je prva transakcija numerirane je sa 1. 2) U koloni **datum**, unosi podatak kada je nastala poslovna promjena. Budući da je nastala 15.09.2018. taj datum evidentira. Napominjemo da je datum veoma značajan jer omogućava da se u svakom trenutku pruži podatak o tome kada je nastala neka poslovna promjena; 3) u koloni **opis promjene**, treba ukratko da se pruže podaci o nazivima računa koji su pogođeni određenom promjenom, kao i da se ta poslovna promjena poveže sa nekom npr. dokumentacijom kako bi je kasnije lakše pronašli (npr. faktura 10/1); 4) u koloni **iznos** se upisuje vrijednost. Pravilo je da ukupan iznos duguje mora da bude jednak ukupnom iznosu potražuje, što proizilazi iz samog pravila dvojnog knjigovodstva, odnosno dvostrukog evidentiranja poslovnih promjena.



Glavna knjiga – poslovna knjiga u kojoj se sprovodi sistematsko knjiženje nastalih poslovnih promjena.

GLAVNA KNJIGA

Glavna knjiga u sistemu dvojnog knjigovodstva predstavlja poslovnu knjigu u kojoj se sprovodi *sistematsko knjiženje* nastalih poslovnih promjena. Izraz sistematsko knjiženje – evidencija, potiče još iz perioda kad su sve poslovne promjene prvo evidentirane u Dnevniku, što je istovremeno značilo i kontiranje poslovnih promjena, a potom su se one sistematski prenosile na odgovarajuća konta Glavne knjige.



Primjer:

Kao što nastavnik prilikom ocjenjivanja unosi ocjene u tačno određenu rubriku i za tačno određenog učenika (ime i prezime), tako i knjigovođa sistematski evidentira poslovne promjene samo na onim računima koji su pogođeni poslovnom promjenom na tačno određenoj strani.

Glavnu knjigu čine sva konta u knjigovodstvu na kojima se knjiže sve nastale poslovne promjene na sredstvima i potraživanjima, kapitalu i obavezama, rashodima, prihodima, finansijskom rezultatu i dijelu vanbilansne evidencije. Glavna knjiga se formira raščlanjivanjem pozicija Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ na odgovarajuća konta.

Računi Glavne knjige:

D	Stalna sredstva	P	D	Gotovi proizvodi	P	D	Sopstveni kapital	P
	x			x				x
D	Dobavljači	P	D	Poslovni prihodi	P	D	Poslovni rashodi	P
		x			x	x		

Slika 4: Računi Glavne knjige



Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kantić je 15. septembra 2018. godine kupio auto po fakturi br. 10/1. Faktura glasi na vrijednost od 10.000 €. Auto još uvijek nije plaćen. Izvršiti sistematsku evidenciju, odnosno evidenciju u Glavnoj knjizi.

Glavna knjiga „Konto Kantić“

D	Auto	P	D	Dobavljač	P
1) 10.000					10.000 (1

Pravilo je da prilikom knjigovodstvenog evidentiranja ukupan iznos *duguje* mora biti jednak ukupnom iznosu *potražuje*, kao i da svaka ekonomska promjena može da vrši uticaj najmanje na dva računa. Ukoliko vrši uticaj na dva računa, riječ je o prostom knjigovodstvenom stavu, dok složen knjigovodstveni stav postoji ukoliko ekonomska promjena vrši uticaj na više od dva računa (tri, četiri...)

Glavna knjiga se, po pravilu, sastoji od osnovnih ili sintetičkih konta. U savremenim uslovima poslovanja obrada računovodstvenih podataka u Glavnoj knjizi se realizuje unosom podataka iz naloga za knjiženje ili direktno iz dokumentacije u memorije kompjutera, i to uz pomoć odgovarajućeg aplikativnog programa, kojim se realizuju računovodstveno-organizaciona rješenja u vezi s knjiženjem u Glavnoj knjizi, i uopšte obrada računovodstvenih podataka. Dakle, Glavna knjiga je ne samo obavezna već i osnovna i najvažnija poslovna knjiga u knjigovodstvu privrednog društva.

SLIČNOSTI I RAZLIKE IZMEĐU DNEVNIKA I GLAVNE KNJIGE

Kao što se može zaključiti postoje određene sličnosti ali i razlike između Dnevnika i Glavne knjige. Sličnost se ogleda u tome što i jedna i druga poslovna knjiga imaju karakter obaveznih i osnovnih. Ujedno, i u jednoj i u drugoj se vrši evidentiranje zajedničkih (istih) stvari, a to su poslovne promjene. Razlike se ogledaju u tome što Dnevnik predstavlja hronološko evidentiranje (iz dana u dan) ekonomskih promjena, dok se u Glavnoj knjizi vrši sistematsko evidentiranje po računima koji su pod uticajem ekonomske promjene. Takođe, uvidom u Dnevnik smo u mogućnosti da tačno znamo kada se desila neka ekonomska promjena (*npr. u primjeru kod Kanta Kantića 15.09.2018*) dok preko Glavne knjige možemo dobiti uvid u promet i stanje na pojedinim računima (*npr. u primjeru kod Kanta Kantića promet na računu auto je 10.000 €, dok je na računu dobavljač obaveza 10.000 €*).



Probni list/bilans – kontrolni mehanizam aritmetičke tačnosti knjiženja izvršenih u Dnevniku i na računima Glavne knjige.

PROBNI BILANS/LIST

Kako se knjigovodstveno obuhvatanje poslovnih promjena prvo vrši u Dnevniku pa onda na računima Glavne knjige, to nije rijedak slučaj da se prilikom prenosa promjena potkradu greške (pogrešan prenos iznosa ili izostavljanje promjene, i sl.) koje uzrokuju neslaganje prometa Dnevnika i prometa računa Glavne knjige. Upravo iz tog razloga je neophodno sastaviti mjesečno ili tromjesečno **probni** bilans/list koji predstavlja kontrolni mehanizam aritmetičke tačnosti knjiženja izvršenih u Dnevniku i na računima Glavne knjige.

Prikaz forme probnog bilansa/lista dajemo preko naredne tabele:

R. b.	Naziv konta	Bruto bilans		Saldo bilans	
		Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje

Tabela 3: Forma Probnog bilansa/lista

Na osnovu tabele 3, zapažamo da probni bilans/list ima pet kolona i to:

- **redni broj** ekonomske promjene,
- **naziv računa** Glavne knjige,
- **bruto (ukupan) bilans**, odnosno ukupan promet na dugovnoj i potražnoj strani računa, te se i sastoji od dvije potkolone: *duguje* i *potražuje*,
- **saldo bilans**, kao razlika između dugovne i potražne strane pojedinih računa Glavne knjige i sastoji se od dvije potkolone: *duguje* (ukoliko je riječ o dugovnom saldu, npr. kod računa aktive, računa rashoda) i *potražuje* (ukoliko je riječ o potražnom saldu, npr. kod računa pasive, računa prihoda).

Nakon sastavljanja probnog lista, zbir prometa u potkolonama – duguje i potražuje u bruto bilansu mora se podudariti sa zbirom prometa u kolonama duguje i potražuje u Dnevniku. Njegov se značaj ogleda u tome što služi za kontrolu tačnosti izvršenih knjiženja, ali ujedno i za potrebe ekonomske analize. Takođe, zbir salda u potkolonama duguje i potražuje u saldo bilansu takođe mora biti izjednačen. U slučaju da ne postoji navedena jednakost, evidentno je da se pojavila neka greška u knjiženju koju treba odmah pronaći i na odgovarajući način otkloniti. Grešku je moguće otkloniti poređenjem knjigovodstvenog stanja svakog računa Glavne knjige – što čini sadržinu salda bilansa, sa stvarnim stanjem svakog imovinskog dijela – utvrđenog popisom tj. inventarisanjem.



Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kantić želi da putem probnog lista izvrši kontrolu aritmetičke tačnosti izvršenih knjiženja na kontu – **kupac Račun Računčić** i na kontu **dobavljač Bilans Bilansić**.

- U tabeli 4) prvo će unijeti dugovni i potražni promet sa pojedinih konta-kupac i dobavljač u kolonu bruto bilans. Na osnovu navedenog vidimo da konto-kupac Račun Računčić postoji dugovni promet 200 € (100 € + 100 €), odnosno potražni promet u iznosu od 100 €. Slično navedenom će učiniti i sa kontom **dobavljač Bilans Bilansić** gdje je potražni promet 300 € (200 € + 100 €), odnosno dugovni 100 €.
- Nakon toga će se utvrditi (tabela 5) vrijednost saldo bilansa, koji može biti dugovan ili potražan u zavisnosti od toga da li je dugovni promet veći od potražnog prometa (dugovni saldo), odnosno, da li je potražni promet veći od dugovnog (potražni saldo). Kao što se uviđa, konto **kupac Račun Računčić** ima dugovni promet (100 €), dok račun **dobavljač Bilans Bilansić** ima potražni promet (200 €).

Ukupan promet na dugovnoj i potražnoj strani

Probni bilans/list (Konto Kantić)

R. b.	Naziv konta	Bruto bilans		Saldo bilans	
		Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje
1.	Kupac Račun Računčić	200	100		
2.	Dobavljač Bilans Bilansić	100	300		

Tabela 4: Unos potražnog i dugovnog prometa u kolonu Bruto Bilans

D Kupac Račun Računčić P		D Dobavljač Bilans Bilansić P	
Ps) 100	100 (2)	1) 100	200 (ps)
1) 100			100 (1)

Treba da sastavim probni list da bih provjerio aritmetičku tačnost izvršenih knjiženja u dnevniku i glavnoj knjizi



Probni bilans/list (Konto Kantić)

R. b.	Naziv konta	Bruto bilans		Saldo bilans	
		Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje
1.	Kupac Račun Računčić	200	100	100	-
2.	Dobavljač Bilans Bilansić	100	300		200

Razlika između dugovne i potražne strane pojedinih računa glavne knjige

Tabela 5: Unos potražnog i dugovnog salda u kolonu saldo bilans

- Na kraju zbir prometa u potkolonama – **duguje i potražuje** u bruto bilansu, mora se podudariti sa zbirom prometa u kolonama duguje i potražuje u Dnevniku. Takođe, zbir salda u potkolonama duguje i potražuje u saldo bilansu takođe mora biti izjednačen. (**Napomena: u našem slučaju nije došlo do izjednačenja jer smo uzeli hipotetički primjer sa dva konta.**)

Bitno je naglasiti da je sastavljanje probnog bilansa veoma značajno zato što kasnije olakšava sastavljanje zaključnog lista, pa se često kaže da predstavlja skraćenu verziju zaključnog lista.

POMOĆNE KNJIGE



Pomoćne knjige – neobavezne poslovne knjige i sadrže raščlanjene djelove pojedinih sintetičkih računa.

Ukoliko privredno društvo ima značajan promet na pojedinim računima aktive ili pasive, da bi bilo u mogućnosti da stekne uvid u stanje pojedinih računa neophodno je da vodi pomoćne knjige. Pomoćne knjige sadrže analitičke račune kao raščlanjene djelove pojedinih sintetičkih računa. U njima se vrši raščlanjeno praćenje djelova neke cjeline – imovine, obaveza, kapitala, rashoda, prihoda u konkretnom privrednom društvu. U principu, privredno društvo nema obavezu da vrši otvaranje pomoćnih knjiga. Ukoliko to čini, kao glavni argument se iznosi potreba da se smanji glomaznost i nepreglednost Glavne knjige. Pravilo je da se poslovne promjene prvo evidentiraju na analitičkim računima, a nakon toga se sintetizovani ukupan promet pojedinih analitičkih računa prenosi na sintetički račun Glavne knjige.



Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kontić posluje sa velikim brojem kupaca u Crnoj Gori. Ukupan promet se evidentira na jednom računu kupci i iznosi 10.000 €.

Međutim, Konto Kontić ne zna kolika su potraživanja od pojedinih kupaca. Da bi imao taj podatak, on će zatražiti od svog knjigovođe da za svakog pojedinačnog kupca (Kupac A; Kupac B; ... Kupac N) otvori poseban račun na kome bi evidentirao poslovne promjene koje se odnose samo na određenog kupca (npr. Kupac A). Navedeni pojedinačni računi čine analitičke račune i oni se vode u pomoćnim knjigama.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%; text-align: center;">D</td> <td style="width: 33%; text-align: center;">KUPCI</td> <td style="width: 33%; text-align: center;">P</td> </tr> <tr style="border-top: 1px solid black;"> <td style="text-align: center;">10.000</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	D	KUPCI	P	10.000			<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%; text-align: center;">D</td> <td style="width: 33%; text-align: center;">KUPAC A</td> <td style="width: 33%; text-align: center;">P</td> </tr> <tr style="border-top: 1px solid black;"> <td style="text-align: center;">1.000</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 33%; text-align: center;">D</td> <td style="width: 33%; text-align: center;">KUPAC B</td> <td style="width: 33%; text-align: center;">P</td> </tr> <tr style="border-top: 1px solid black;"> <td style="text-align: center;">9.000</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	D	KUPAC A	P	1.000			D	KUPAC B	P	9.000		
D	KUPCI	P																	
10.000																			
D	KUPAC A	P																	
1.000																			
D	KUPAC B	P																	
9.000																			
SINTETIČKI KONTO	ANALITIČKA KONTA																		

Slika 5: Sintetička i analitička evidencija na primjeru Konto Kontić

Na ovaj način Konto Kontić zna da su ukupna potraživanja od kupaca 10.000 € (rn kupac-sintetički konto) od čega se 1.000 € odnosi na potraživanje Kupca-A (analitički (pojedinačni) račun), odnosno Kupca B 9.000 €.

Da bi se kontrolisale tačnosti proknjiženih poslovnih promjena i na analitičkim računima i na sintetičkom računu, privredno društvo sastavlja prometni list, koji je svojim sadržajem i formom sličan probnom listu. O analitičkim računima kao elementima pomoćne knjige se detaljnije govorilo u dijelu podjele računa.

Osnovne i pomoćne poslovne knjige, bez obzira na formu i način knjiženja, nakon zaključka koriče se i čuvaju do rokova koji su utvrđeni zakonom (član 22. Zakona o računovodstvu)² i to:

1. godišnje obračune zarada zaposlenih lica ili originalne isplatne liste za periode za koje se ne raspolože godišnjim obračunima potpisanim od strane zaposlenih, trajno;
2. finansijski izvještaj (godišnji račun), Glavnu knjigu i prateći Dnevnik čuva najmanje deset godina, a pomoćne knjige i finansijske izvještaje za kraće izvještajne periode, najmanje pet godina;
3. knjigovodstvene isprave na osnovu kojih su vršena knjiženja čuvaju se najmanje pet godina, a prodajni i kontrolni blokovi, pomoćni obrasci i slična dokumentacija, kao i isprave koje se odnose na poslove platnog prometa u instituciji koja obavlja platni promet najmanje tri godine.

Na kraju, treba još jednom podsjetiti da priča o knjigovodstvu počinje inventarom, početnim bilansom i otvaranjem poslovnih knjiga, traje knjigovodstvenim evidentiranjem poslovnih događaja tokom obračunskog perioda i završava se utvrđivanjem periodičnog finansijskog rezultata, sastavljanjem krajnjih bilansa – Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ i Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/, i zaključkom poslovnih knjiga na kraju obračunskog perioda.

² (Službeni list 2Crne Gore, br. 052/16 od 09.08.2016).

Otvaranje poslovnih knjiga, evidentiranje poslovnih promjena, zaključak poslovnih knjiga na konkretnom primjeru, kao i sastavljanje probnog lista i Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/



Primjer:

Hronološka i sistematska evidencija poslovnih promjena

Na osnovu početnog bilansa stanja otvoriti Dnevnik i Glavnu knjigu na dan 01.01.20.. kod privrednog društva „Meri“ doo Nikšić.

Aktiva Početni bilans privrednog društva „Meri“ doo Nikšić, na dan 01.01.20.. Pasiva

R.b.	Sredstva prema namjeni	Iznos	R.b.	Sredstva prema porijeklu	Iznos
1.	Građevinski objekti	120.000	1.	Kapital	245.000
2.	Oprema	60.000	2.	Kredit za osnovna sredstva	15.000
3.	Transportna sredstva	10.000	3.	Kredit za obrtna sredstva	5.000
4.	Materijal	15.000	4.	Dobavljači za osnovna sredstva	10.000
5.	Roba	10.000			
6.	Kupci	18.000			
7.	Transakcioni račun	40.000			
8.	Blagajna	2.000			
		275.000			275.000

Proknjižiti poslovne promjene koje su nastale u januaru i februaru u Dnevniku i Glavnoj knjizi.

- 04.01.20.. Kupljeno je materijala po kupovnoj fakturi broj 7 u vrijednosti od 5.000 € od dobavljača za obrtna sredstva.*
- 07.01.20.. Obaveza prema dobavljačima izmirena po fakturi broj 7 (izvod broj 4).*
- 15.01.20.. Odobren je kredit za obrtna sredstva u iznosu od 8.000 € i uplaćen na transakcioni račun (izvod broj 5).*
- 19.01.20.. Nalogom za isplatu podignuto je sa transakcionog računa za potrebe blagajne 500 € (izvod broj 6).*
- 31.01.20.. Ustupljena bez naknade oprema drugom privrednom društvu u vrijednosti od 15.000 €.*
- 04.02.20.. Sa transakcionog računa vraćen kredit za osnovna sredstva u iznosu od 6.000 € (izvod broj 7).*
- 05.02.20.. Prodato kupcima robe po prodajnoj fakturi broj 15 u vrijednosti od 7.000 €. Kupci dug po fakturi broj 15 uplatili na transakcioni račun (izvod broj 8).*
- 28.02.20.. Besplatno primljeno transportno sredstvo od drugog privrednog društva u iznosu od 8.000 €.*
- 28.02.20.. Izvršiti vanredan zaključak poslovnih knjiga na dan 29.02.20.. sastaviti probni bilans, krajnji Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/, zaključiti Dnevnik i Glavnu knjigu.*

GLAVNA KNJIGA

D	Građevinski objekti	P
0) 120.000		120.000 (s)
120.000		120.000

D	Oprema	P
0) 60.000		15.000 (5)
		45.000 (s)
60.000		60.000

D	Transportna sred.	P
0) 10.000		18.000(s)
8) 8.000		
18.000		18.000

D	Transakcioni račun	P
0) 40.000		5.000 (2)
3) 8.000		500 (4)
7a) 7.000		6.000 (6)
		43.500 (s)
55.000		55.000

D	Blagajna	P
0) 2.000		2.500(s)
4) 500		
2.500		2.500

D	Materijal	P
0) 15.000		20.000(s)
1) 5.000		
20.000		20.000

D	Roba	P
0) 10.000		7.000(7)
		3.000(s)
10.000		10.000

D	Kapital	P
5) 15.000		245.000(0)
5) 238.000		8.000(8)
253.000		253.000

D	Kreditni za osn.sr.	P
6) 6.000		15.000(0)
5) 9.000		
15.000		15.000

D	Kreditni za obrtna sredstva	P
s) 13.000		5.000(0)
		8.000(3)
13.000		13.000

D	Dobavljač za osnovna sredstva	P
s) 10.000		10.000 (0)
10.000		10.000

D	Dobavljači za obrtna sredstva	P
2) 5.000		5.000(1)
5.000		5.000

D	Kupci	P
0) 1.800		7.000(7a)
7) 7.000		18.000(s)
25.000		25.000

PROBNI BILANS/LIST

R .b.	Naziv konta	Promet		Saldo	
		Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje
1.	Građevinski objekti	120.000	.	120.000	
2.	Oprema	60.000	15.000	45.000	
3.	Transportna sredstva	18.000	-	18.000	
4.	Materijal	20.000	-	20.000	
5.	Roba	10.000	7.000	3.000	
6.	Kupci	25.000	7.000	18.000	
7.	Transakcioni račun	55.000	11.500	43.500	
8.	Blagajna	2.500	-	2.500	
9.	Kapital	15.000	253.000		238.000
10.	Kreditni za osnovna sredstva	6.000	15.000		9.000
11.	Kreditni za obrtna sredstva	-	13.000		13.000
12.	Dobavljač za osnovna sredstva	-	10.000		10.000
13.	Dobavljači za obrtna sredstva	5.000	5.000		-
		336.500	336.500	270.000	270.000

Aktiva Krajnji Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/, na dan 29.02.20.. Pasiva

R .b.	Sredstva prema namjeni	Iznos	R .b.	Sredstva prema porijeklu	Iznos
1.	Građevinski objekti	120.000	1.	Kapital	238.000
2.	Oprema	45.000	2.	Kreditni za osnovna sredstva	9.000
3.	Transportna sredstva	18.000	3.	Kreditni za obrtna sredstva	13.000
4.	Materijal	20.000	4.	Dobavljač za osnovna sredstva	10.000
5.	Roba	3.000			
6.	Kupci	18.000			
7.	Transakcioni račun	43.500			
8.	Blagajna	2.500			
		<u>270.000</u>			<u>270.000</u>

Razmisli i odgovori:

- Pojasni zašto je u knjigovodstvu značajno evidentirati poslovne promjene u Dnevniku, odnosno u Glavnoj knjizi. Ukoliko ti vodiš Dnevnik, kakve podatke ti može pružiti?
- Ustanovi sličnosti i razlike između Dnevnika i Glavne knjige.
- Koliko je značajno da postoje pomoćne poslovne knjige?
- Uporedi osnovne i pomoćne knjige i ustanovi razlike.
- Komentariši značaj probnog lista/bilansa.

Zbog pojave sve složenijih oblika trgovine, prosto knjigovodstvo nije moglo da u potpunosti zadovolji potrebe korisnika. Iz tih razloga nastalo je dvojno knjigovodstvo. Pod dvojnim knjigovodstvom se podrazumijeva istovremeno knjiženje poslovnih promjena, u istom iznosu, najmanje na dva konta (na jednom kontu na lijevoj strani, a na drugom kontu na desnoj strani). Svoje ideje, dvojno knjigovodstvo realizuje kroz poslovne knjige koje mogu biti osnovne i obavezne i pomoćne. Karakter osnovnih i obaveznih poslovnih knjiga imaju Dnevnik i Glavna knjiga u kojim se poslovne promjene koje mogu biti predmet knjigovodstvene pažnje, evidentiraju hronološki (Dnevnik) odnosno sistematski (Glavna knjiga). Kako je pravilo da se poslovne promjene prvo evidentiraju u Dnevniku, pa onda u Glavnoj knjizi, to se iz kontrolnih razloga, povremeno (mjesečno ili kvartalno) vrši sastavljanje probnog lista. Ukoliko privredno društvo želi da stekne uvid u stanje i promet na pojedinim računima aktive i pasive, to u svom knjigovodstvu može otvoriti pomoćne knjige. Pomoćne knjige imaju karakter neobaveznih i sadrže analitičke račune kao raščlanjene djelove pojedinih sintetičkih računa.

**Zadatak 1.**

Privredno društvo „Jela“ doo imalo je na dan 01.07.20.. sljedeće stanje sredstava i izvora sredstava:

Transakcioni račun 50.000 €

Blagajna 1.500 €

Kupci 12.000 €

Kapital ?

Roba 20.000 €

Gotovi proizvodi 10.000 €

Materijal 5.000 €

Kreditni za osnovna sredstva 14.000 €

Dobavljači za obrtna sredstva 2.000 €

Dobavljači za osnovna sredstva 9.500 €

Građevinski objekti 70.000 €

Oprema 20.000 €

Na osnovu stanja sredstava i izvora sredstava otvoriti Dnevnik i Glavnu knjigu a zatim proknjižiti poslovne promjene koje su nastale u tekućem mjesecu.

1. 03.07.20.. Kupljeno je materijala po kupovnoj fakturi broj 3 od dobavljača za obrtna sredstva 20.000 €. Izvodom broj 23 banka nas izvještava da je sa transakcionog računa izmirena ½ obaveze po fakturi broj 3.
2. 05.07.20.. Nalogom za isplatu podignuto je sa transakcionog računa 800 € (izvod broj 24).
3. 09.07.20.. Primljeno je transportno sredstvo bez nadoknade od drugog privrednog društva nabavne vrijednosti 5.500 €.
4. 12.07.20.. Prodati su kupcima po prodajnoj fakturi broj 17 gotovi proizvodi u iznosu od 7.000 €. Kupci su uplatili dug na transakcioni račun (izvod broj 25).
5. 15.07.20.. Podignut kredit za obrtna sredstva i uplaćen na transakcioni račun (izvod broj 26).
6. 21.07.20.. Sa transakcionog računa vraćeno je 1.000 € kredita za osnovna sredstva (izvod broj 27).
7. 23.07.20.. Besplatno ustupljena oprema drugom privrednom društvu nabavne vrijednosti 7.000 €.
8. 28.07.20.. Dobavljačima za osnovna sredstva izmirena obaveza po početnom stanju (izvod broj 28).
9. 31.07.20.. Izvršiti zaključak poslovnih knjiga na dan 31.07.20.. sastaviti probni bilans, krajnji Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/, zaključiti Dnevnik i Glavnu knjigu.

Zadatak 2.

Privredno društvo „Vinogradi“ doo na dan 01.08.20.. ima sljedeće stanje sredstava i izvora sredstava:

Transakcioni račun 80.000 €

Blagajna 5.000 €

Materijal 17.000 €

Roba 10.000 €

- ⋮ Gotovi proizvodi 27.000 €
- Građevinski objekti 900.000 €
- Transportna sredstva 300.000 €
- Poslovni inventar 20.000 €
- Dobavljači za stalna sredstva 9.000 €
- Kreditni za stalna sredstva 12.000 €
- Kreditni za obrtna sredstva 10.000 €
- Kupci 7.000 €
- Kapital ?



Na osnovu stanja sredstava i izvora sredstava otvoriti Dnevnik i Glavnu knjigu a zatim proknjižiti poslovne promjene koje su nastale u tekućem mjesecu.

1. 02.08.20.. Sa transakcionog računa vraćen je dio kredita za obrtna sredstva u iznosu od 6.000 € (izvod broj 42).
2. 07.08.20.. Prodato je kupcima po prodajnoj fakturi 23 i otpremnici broj 23 gotovih proizvoda u vrijednosti 17.000 €. Kupci su odmah uplatili ½ duga na transakcioni račun (izvod broj 43).
3. 11.08.20.. Besplatno je primljena oprema od drugog privrednog društva nabavne vrijednosti 10.000 €.
4. 15.08.20.. Dobavljačima za stalna sredstva izmirena je 1/3 obaveze iz početnog stanja sa transakcionog računa (izvod broj 44).
5. 20.08.20.. Ustupljen je bez naknade poslovni inventar drugom privrednom društvu nabavne vrijednosti 7.000 €.
6. 22.08.20.. Nalogom za isplatu podignuto je sa transakcionog računa 700 € (izvod broj 45).
7. 27.08.20.. Podignut kredit za obrtna sredstva 17.000 € i uplaćen na transakcioni račun (izvod broj 46).
8. 31.08.20.. Izvršiti zaključak poslovnih knjiga. Sastaviti probni bilans, krajnji Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/, zaključiti Dnevnik i Glavnu knjigu.

EVIDENTIRANJE RASHODA, PRIHODA I PERIODIČNOG FINANSIJSKOG REZULTATA U PROPISANIM EVIDENCIJAMA

POGLAVLJE

2

SADRŽAJ POGLAVLJA:

- 2.1. RASHODI I PRIHODI – POJAM I KLASIFIKACIJA
- 2.2. UTICAJ RASHODA I PRIHODA NA ISKAZ O FINANSIJSKOJ POZICIJI /BILANS STANJA/
- 2.3. PRAVILA KNJIŽENJA NA KONTIMA RASHODA I PRIHODA
- 2.4. KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE RASHODA I PRIHODA
- 2.5. KNJIŽENJE PERIODIČNOG FINANSIJSKOG REZULTATA U DNEVNIKU I GLAVNOJ KNJIZI
- 2.6. SASTAVLJANJE ZAKLJUČNOG LISTA

U OVOM POGLAVLJU NAUČIĆEŠ DA:

- objasniš pojam rashoda i prihoda i daš njihovu klasifikaciju
- objasniš dejstvo rashoda i prihoda na Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/
- prikažeš konta rashoda i prihoda kao raščlanjenja konta kapitala
- knjižiš rashode i prihode na kontima uspjeha na osnovu dokumenata
- knjižiš periodični finansijski rezultat u Dnevniku i u Glavnoj knjizi
- sastaviš tabelu zaključnog lista

RASHODI I PRIHODI – POJAM I KLASIFIKACIJA

2.1.

Tokom obavljanja poslovne aktivnosti, privredno društvo se susreće sa velikim brojem poslovnih promjena. Neke od njih se evidentiraju (knjiže) na kontima stanja (stalnim računima), a neke na kontima rezultata (privremenim kontima). Konta rezultata obuhvataju konta rashoda i prihoda. Obuhvatanjem svih elemenata koji čine rashode i svih elemenata koji obrazuju prihode, njihovim upoređivanjem na kraju obračunskog perioda (obično je to kraj kalendarske godine) privredno društvo je u mogućnosti da utvrdi da li je poslovalo pozitivno ili negativno. Pozitivno poslovanje podrazumijeva da su nastali prihodi veći u odnosu na rashode. U suprotnoj situaciji, privredno društvo bilježi negativan periodični finansijski rezultat. Obuhvatanje svih konta uspjeha i njihovo realno obračunavanje i evidentiranje je značajno jer od odnosa koji postoji između njih zavisi i da li će doći do povećanja ili smanjenja sopstvenog kapitala. U slučaju da su ukupni prihodi (zbir svih nastalih prihoda) veći od ukupnih rashoda (zbir svih nastalih rashoda) sopstveni kapital privrednog društva će se povećati za vrijednost razlike.

Iz ovoga slijedi zaključak da je dobitak koji se ostvari tokom određenog obračunskog perioda komponenta koja utiče na povećanje sopstvenog kapitala privrednog društva, a gubitak ga smanjuje.

RASHODI

U svakodnevnoj komunikaciji, skloni smo da stavljamo znak jednakosti između rashoda, troškova i izdataka. Kao što je već ranije pojašnjeno, troškovi predstavljaju vrijednosni (novčani) izraz trošenja faktora procesa rada koji su neophodni da bi stvorili određeni učinak (proizvod ili uslugu). Izdatak je odliv sredstava koji nastaje radi pribavljanja drugih sredstava ili usluga. Rashodi, za razliku od troškova i izdataka, širi su pojam i pod njima se podrazumijevaju sva trošenja koja nastaju na nivou privrednog društva kao cjeline, nezavisno od toga da li su nastali kao posljedica obavljanja poslovne, finansijske ili neke druge aktivnosti. Shodno navedenom, rashodi se dijele na:

- **Poslovne rashode** – rashodi koji nastaju kao posljedica stvaranja učinaka, odnosno obavljanja primarne poslovne aktivnosti privrednog društva;
- **Finansijske rashode** – koji nastaju kao posljedica korišćenja odnosno upravljanja (u najvećem broju slučajeva) tuđim imovinskim sredstvima;
- **Ostale rashode** – nisu posljedično vezani za stvaranje učinaka, već za pojavu gubitaka pri prodaji djelova imovine privrednog društva (osnovna sredstva, materijal, HOV i sl.)



Konta uspjeha – konta rezultata koja imaju za cilj da obuhvate sve prihode i rashode koji su nastali u toku određenog obračunskog perioda kao i da prikažu ostvareni rezultat.



Rashodi – sva trošenja koja nastaju na nivou privrednog društva kao cjeline, nezavisno da li su nastali kao posljedica obavljanja poslovne aktivnosti, finansijske ili neke druge.



Poslovni rashodi – rashodi koji nastaju kao posljedica stvaranja učinaka, odnosno bavljenja primarne (osnovne) poslovne aktivnosti privrednog društva.

ZA RADOZNALE

Polazeći od shvatanja profesionalne računovodstvene regulative, odnosno Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS), rashodi se posmatraju kao „smanjenje ekonomske koristi tokom obračunskog perioda u obliku odliva ili umanjenja imovine ili nastankom obaveze koje imaju za rezultat smanjenje akcijskog kapitala, koje nije ono smanjenje koje se odnosi na raspodjele učesnicima u akcijskom kapitalu“.



Finansijski rashodi – rashodi koji nastaju kao posljedica korišćenja odnosno upravljanja (u najvećem broju slučajeva) tuđim sredstvima.

POSLOVNI RASHODI

Poslovne rashode čine rashodi koji su nastali u poslovanju privrednog društva i doprinose stvaranju koristi tj. prihoda. Čine ih:

- **nabavna vrijednost prodate robe** – poslovni rashod koji se javlja kod trgovinskog privrednog društva a izazvan je prodajom robe,
- **troškovi materijala** – vrijednosni (cjenovni) izraz utroška (trošenja) materijala, shvaćenog u širem smislu, kao činioca procesa poslovnih aktivnosti privrednog društva,
- **troškovi zarada, naknada zarada i ostali lični rashodi** – poslovni rashod koji se obračunavaju svakog mjeseca, a nastaje kao rezultat angažovanja radne snage u procesu obavljanja poslovne aktivnosti privrednog društva,
- **troškovi proizvodnih usluga** – novčani izraz trošenja određenih usluga drugih privrednih društava, ustanova i usluga fizičkih lica, u situaciji kada privredno društvo nije u mogućnosti da ih samostalno obavi ili pak to nije u mogućnosti na adekvatan i zadovoljavajući način,
- **troškovi amortizacije** – vrijednosni tj. novčani izraz trošenja stalne imovine u vijeku trajanja stalnih sredstava,
- **troškovi rezervisanja** – troškovi koji će se s velikom izvjesnošću pojaviti u narednim godinama, a odnose se i na prethodni, odnosno tekući period,
- **nematerijalni troškovi** – novčani izrazi trošenja po osnovu veoma različitih vrsta naknada, neproizvodnih usluga, različitih vrsta dažbina i drugih nematerijalnih troškova.

FINANSIJSKI RASHODI

Finansijski rashodi nastaju pozajmljivanjem tuđih sredstava, odnosno po osnovu naknade drugima za korišćenje njihove, tuđe imovine. Upravo iz tog razloga se često i nazivaju „troškovi pozajmljivanja“ ili „troškovi finansiranja“. Čine ih:

- **finansijski rashodi iz odnosa s matičnim i zavisnim pravnim licima**
- **finansijski rashodi iz odnosa s ostalim povezanim pravnim licima**
- **rashodi kamata** nastaju po osnovu korišćenja tuđe imovine, tako da je visina uslovljena ne samo iznosom pozajmljenih sredstava već i trenutnim stanjem na tržištu novca, kao i drugim činiocima. Rashodi kamate mogu biti *redovni ili ugovoreni* (nastaju po osnovu korišćenja kredita – dugoročnih i kratkoročnih), kamate po obavezama iz dužničko-povjerilačkih odnosa, odnosno *neredovni* (gdje spadaju zatezne i druge kamate i sl., a koje nastaju ukoliko se u roku ne izmire određene

obaveze (npr. prema državi u slučaju da se na vrijeme ne plate određeni porezi i doprinosi; prema dobavljačima – kada se na vrijeme ne izmire dugovanja i sl.).

- **negativne kursne razlike** nastaju kada su ekonomske promjene sa ino-partnerom (ino-kupac ili ino-dobavljač) ugovorene i evidentirane u stranoj valuti, a u međuvremenu dođe do depresijacije (devalvacije), odnosno apresijacije (revalvacije) domaće valute.
- **rashodi po osnovu efekata valutne klauzule.**

OSTALI RASHODI

Ostali rashodi ili gubici svrstavaju se u kategoriju redovnih rashoda, što znači da su uslovljeni obavljanjem poslovne aktivnosti privrednog društva, ali za razliku od poslovnih rashoda nisu u vezi sa proizvodnjom proizvoda odnosno vršenjem usluga i ne doprinose stvaranju prihoda.

Ove rashode sriječemo kao:

- **Gubitke po osnovu prodaje i rashodovanja nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme.** Poznato je da se nematerijalna ulaganja, nekretnine, postrojenja i oprema kao stalna imovina nabavljaju radi korišćenja u dužem vremenskom periodu, a ne radi prodaje u toku njihovog vijeka upotrebe. Ipak, ova sredstva mogu iz različitih razloga biti povučena iz upotrebe (zbog dotrajalosti, zastarjelosti, uništenja, djelovanja više sile, promjene proizvodnog programa i dr.). Gubici koji nastanu po tom osnovu utvrđuju se kao razlika između knjigovodstvenog iznosa ovih sredstava i procijenjenih neto priliva od njihove prodaje, te se priznaju kao rashod u Iskazu o ukupnom rezultatu /Bilansu uspjeha.
- **Gubitke od prodaje materijala.** Ovi gubici nastaju ako je prodajom materijala ostvarena manja vrijednost od njihove trenutne knjigovodstvene vrijednosti.
- **Manjkovi** nastaju usljed stvarnog stanja dijelova imovine, odnosno gotovine, robe, materijala i dr. u odnosu na knjigovodstveno stanje.
- **Rashodi po osnovu direktnih otpisa potraživanja** predstavljaju rashode po osnovu nenaplaćenih potraživanja od kupaca, u slučaju kada je nenaplativost potraživanja dokumentovana sudskom odlukom npr. vrši se isknjižavanje ovakvog potraživanja i stavljanje na teret rashoda.



ZA RADOZNALE

Depresijacija (devalvacija) označava opadanje kursa domaće valute (npr. €) u odnosu na stranu valutu (npr. \$). To znači da ako je kurs ranije bio 1 €=1\$ pa dođe do depresijacije za 10%, to znači da nama sada 1 € vrijedi 0,9\$, odnosno 1,1 €=1\$, odnosno da možemo da kupimo manje \$ za 1 €.

Apresijacija (revalvacija) znači da raste vrijednost domaće valute (npr. €) u odnosu na stranu valutu (npr. \$). To znači da ako je kurs ranije bio 1 €=1\$ pa dođe do apresijacije za 10%, to znači da nama sada 1 € vrijedi 1,1\$, odnosno sa 1 € sada možemo da kupimo više \$.



Ostali rashodi – gubici koji nastaju usljed neobavljanja redovne poslovne aktivnosti privrednog društva.



Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Pojašnjenje nekih od ključnih kategorija dajemo kroz primjer Konta Kontića.

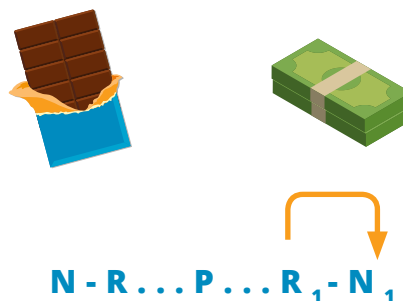
Konto Kontić je u toku aprila 2018. godine sa svog transakcionog računa podigao 100 € da bi vratio dug Bilansu Bilansiću. U istom mjesecu je platio ratu za kredit u iznosu od 20 €. Za potrebe obavljanja procesa proizvodnje čokolade, morao je u proizvodni pogon da unese 100 kg kakao praha, čija je nabavna cijena bila 1 €/kg. Kako je raspolagao sa 200 kg šećera koji je nabavio ranije po nabavnoj cijeni od 0,5 €/kg, a koje mu više nije potrebno za obavljanje proizvodnje, Račun Računić mu je ponudio da kupi navedeni šećer, ali po cijeni od 0,4 €/kg. Znajući sve navedeno, Konto Kontić je pošao kod knjigovođe Salda Saldića i rekao mu da je u mjeseci aprilu imao trošak od **240 € (100 € (vraćanje duga)+20 € (rata za kredit) + 100 € (100 kg šećera*1 €/kg) + 20 € (prodaja šećera ((200 kg *0,5 €/kg) - (200 kg *0,4 €/kg))**.

- Saldo Saldić mu je rekao da griješi jer cjelokupan iznos od **240 €** nije trošak. Naime,
- **100 €** predstavlja **izdatak** koji je nastao po osnovu odliva novca sa transakcionog računa;
- **20 €** ima karakter **finansijskog rashoda** jer je nastao po osnovu toga što je plaćena rata za uzeti kredit;
- **100 € (100 kg *1 €/kg)** je **trošak materijala** jer predstavlja novčani izraz trošenja šećera u procesu proizvodnje sa ciljem stvaranja čokolade (učinak);
- **20 €** je **gubitak od prodaje materijala**, odnosno ostali rashod, koji je nastao po osnovu toga što je Konto Kontić prodao Računu Računiću brašno po vrijednosti koja je niža od nabavne vrijednosti.

Dakle, rashod je najširi pojam jer obuhvata sva trošenja koja su nastala kod Konta Kontića.

PRIHODI

Trošenjem elemenata procesa proizvodnje, privredno društvo stvara poslovne učinke (proizvode ili usluge) čijom se prodajom na tržištu ostvaruju poslovni prihodi. Realizuju se u posljednjoj fazi ciklusa reprodukcije (bilo kod proizvodnog bilo kod trgovinskog privrednog društva). Npr. privredno društvo je u toku procesa proizvodnje proizvelo čokoladu (R1) koju je po određenoj prodajnoj cijeni prodalo kupcima. Na taj način ostvarilo je prihod od prodaje. Navedeno ilustrujemo na sljedeći način (dat je proces reprodukcije proizvodnog privrednog društva):



Slika 6: Nastanak poslovnih prihoda u fazi realizacije

Svi realizovani prihodi jednog obračunskog perioda čine ukupan prihod. Zavisno od toga da li nastaju po osnovu obavljanja poslovnih, finansijskih ili nekih drugih aktivnosti, dijele se na:

- **Poslovne prihode** koji nastaju realizacijom, odnosno prodajom učinaka na tržište;
- **Finansijske prihode** koji nastaju najčešće po osnovu davanja pozajmica;
- **Ostale prihode ili dobitke** koji ne nastaju kao rezultat obavljanja primarne poslovne aktivnosti privrednog društva.

POSLOVNI PRIHODI

Poslovni prihodi se definišu kao vrijednosni izraz prodatih i fakturisanih učinaka. Nastaju kao rezultat redovnih poslovnih aktivnosti i u strukturi ukupnih prihoda zauzimaju najveće učešće, pa stoga i predstavljaju najvažniju kategoriju prihoda u privrednom društvu. Obuhvataju:

- **Prihode od realizacije robe, proizvod i usluga**, koji nastaju prodajom tj. fakturisanjem za prodate proizvode, robu i usluge kupcima.
- **Prihode od aktiviranja učinaka i robe za sopstvene potrebe**, koji nastaju kada privredno društvo upotrebljava svoje sopstvene proizvode, robu i usluge za razne potrebe u reprodukcijom ciklusu.
- **Povećanje/smanjenje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda** – u toku obračunskog perioda sve promjene vrijednosti zaliha evidentiraju se u pogonskom knjigovodstvu, a na kraju perioda dostavlja se izvještaj finansijskom knjigovodstvu na osnovu kog se vrši knjiženje povećanja ili smanjenja zaliha.
- **Prihodi od premija, subvencija, dotacija, donacija od državnih organa** – svi ovi oblici prihoda predstavljaju oblike novčane pomoći koje viši državni organi daju nižim državnim organima, privrednim društvima, granama, regijama i sl. Ovi oblici finansijske pomoći mogu biti namjenski (unaprijed se utvrde svrhe – socijalni programi, obrazovanje, urbanistički zahvati, pokretanje proizvodnje itd.) i nenamjenski.
- **Drugi poslovni prihodi** – ovdje spadaju prihodi od članarina, prihodi od zakupnina, i drugi.

FINANSIJSKI PRIHODI

Finansijski prihodi nastaju na osnovu dugoročno i kratkoročno plasiranih novčanih sredstava, a pojavljuju se u obliku:

- **Finansijskih prihoda iz odnosa sa povezanim pravnim licima** od kojih za privredno društvo mogu biti posebno interesantni finansijski prihodi



Poslovni prihodi – predstavljaju vrijednosni izraz prodatih i fakturisanih učinaka.



Finansijski prihodi – nastaju na osnovu dugoročno plasiranih novčanih sredstava i kratkoročno plasiranih novčanih sredstava.

od kamata, učešća u rezultatu – dividendi, pozitivnih kursnih razlika i drugi finansijski prihodi iz odnosa s povezanim pravnim licima.

- **Prihodi od kamata** gdje u većini slučajeva dominiraju prihodi od kamata po kreditima, kao i po potraživanjima iz dužničko-povjerilačkih odnosa (mjenična potraživanja) i po osnovu zateznih kamata. Riječ je naime o prihodima koje privredno društvo ostvari po osnovu ustupljenih finansijskih sredstava drugom licu, a s obavezom vraćanja u dužem ili kraćem vremenu, ili pak za iznose koji se privrednom društvu duguju po nekim drugim osnovama. Pozajmljivanjem sredstava, lice koje čini pozajmicu ima pravo da pored glavnice prisvoji i kamatu kao cijenu naknade ustupanja svojih slobodnih likvidnih sredstava.
- **Pozitivne kursne razlike** nastaju kada su ekonomske promjene sa ino-partnerom (ino-kupac ili ino-dobavljač) ugovorene i evidentirane u stranoj valuti a u međuvremenu dođe do depresijacije (devalvacije), odnosno apresijacije (revalvacije) domaće valute.

OSTALI PRIHODI



Ostali prihodi – nastaju kao rezultat obavljanja poslovne aktivnosti privrednog društva usljed određenih neočekivanih ili rijetko očekivanih događaja i transakcija.

Ostali prihodi ne nastaju kao rezultat obavljanja poslovne aktivnosti privrednog društva, ali nastaju usljed određenih neočekivanih ili rijetko očekivanih događaja i transakcija u toku obavljanja redovne poslovne aktivnosti privrednog društva. Čine ih:

- **Dobici od prodaje nematerijalnih ulaganja nekretnina, postrojenja i opreme** koji se odnose na dobitke koji nastaju pri prodaji osnovnih sredstava ako su osnovna sredstva prodana po vrijednosti višoj nego što je sadašnja, tj. knjigovodstvena vrijednost osnovnog sredstva.
- **Dobici od prodaje materijala** nastaju ako je prodajom materijala ostvarena veća vrijednost od njihove trenutne knjigovodstvene vrijednosti.
- **Viškovi** (gotovine, robe, materijala, osnovnih sredstava...) nastaju kada je stvarno stanje ovih djelova imovine utvrđenih popisom inventara veće od njihove knjigovodstvene vrijednosti.
- **Naplaćena otpisana potraživanja** se odnose na prihode od potraživanja koja su ranije direktno ili indirektno otpisana. Naime, potraživanje će biti otpisano ako je naplata potraživanja neizvjesna zbog teške finansijske situacije kupaca, a ako ovakav kupac prema kome je potraživanje otpisano ipak svoju obavezu izmiri, ovaj iznos smatramo prihodom.
- **Prihodi od smanjenja obaveza** nastaju usljed zastarjelosti obaveza u vezi sa npr. kupovinom materijala, robe, usluga ili po osnovu oprosta duga.

Sumiranjem svega naprijed navedenog, dajemo tabelarni prikaz Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/:

Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ za period od 01.01. do 31.12.

Rashodi	Prihodi
Poslovni rashodi	Poslovni prihodi
Rashodi koji nastaju po osnovu operativnih (poslovnih) aktivnosti;	Prihodi koji nastaju po osnovu operativnih (poslovnih) aktivnosti;
Finansijski rashodi	Finansijski prihodi
Rashodi koji nastaju po osnovu aktivnosti finansiranja (pozajmljivanje, kursne razlike);	Prihodi koji nastaju po osnovu aktivnosti finansiranja (pozajmljivanje drugom, kursne razlike);
Ostali rashodi	Ostali prihodi
Najčešće nastaju na osnovu investicionih aktivnosti;	Najčešće nastaju na osnovu investicionih aktivnosti;

Razmisli i odgovori:

1. Pojasni pojam rashoda i navedi neke kategorije rashoda sa kojima si imao/imala prilike da se upoznaš u svakodnevnom životu.
2. Ustanovi razliku između poslovnih prihoda i ostalih prihoda.
3. Komentariši sličnosti i razlike između poslovnih prihoda i poslovnih rashoda. Navedi neke kategorije poslovnih rashoda i poslovnih prihoda.
4. Razgovaraj sa računovođom nekog preduzeća i zamoli da ti pokaže koji su to sve rashodi, odnosno prihodi koji se javljaju u poslovanju privrednog društva.



2.2.

UTICAJ RASHODA I PRIHODA NA ISKAZ O FINANSIJSKOJ POZICIJI /BILANS STANJA/

Poslovne promjene u vezi sa rashodima i prihodima mogu se svrstati u četiri grupe:

Prva grupa bilansnih promjena dovodi do povećanje aktive i pasive pri čemu se povećava i zbir bilansa.

Aktiva	Bilans 1	Pasiva
+ povećanje aktive		+ povećanje kapitala
$A = P$		



Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kontić je Bilansu Bilansiću iznajmio poslovni prostor za jedan mjesec. Cijena zakupnine je 100 € i Bilan Bilansić je uplatu izvršio na transakcioni račun Konta Kontića.

Pojašnjenje: Navedena poslovna promjena utiče na povećanje obrtne imovine (transakcioni račun), odnosno aktive u Iskazu o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/, dovodeći istovremeno i do nastanka poslovnog prihoda, odnosno do povećanja i pasive. **Zaključak** je da navedena poslovna aktivnost utiče na:

- **povećanje** aktive (↑) (priliv na transakcioni račun), **povećanje** (↑) pasive (kapitala za visinu nastalog poslovnog prihoda).

Aktiva	Bilans 1 (Konto Kontić)	Pasiva
+ povećanje aktive (zbog priliva sredstava na transakcioni račun)		+ povećanje kapitala (zbog nastalog poslovnog prihoda)
$A = P$		

Druga grupa bilansnih promjena dovodi do promjene samo u strukturi pasive, odnosi se na povećanje kapitala i smanjenje obaveza i zbir bilansa se ne mijenja.

Aktiva	Bilans 2	Pasiva
		+ povećanje kapitala - smanjenje obaveza
$A = P$		



Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Dobavljač Bilans Bilansić je Kontu Kontiću odobrio naknadni popust od 500 €.

Pojašnjenje: Pošto je obaveza prema dobavljaču (zbog dobrenog naknadnog popusta) smanjena za 500 €, navedeno smanjenje izvora odnosno pasive Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ je dovelo do pojave ostalih prihoda po osnovu otpisa obaveza. Navedena poslovna promjena je uticala na povećanje sopstvenog kapitala. **Zaključak** je da navedena poslovna aktivnost utiče na promjenu:

- strukture izvora (smanjuju se tuđi izvori (dobavljači (↓), a povećavaju sopstveni izvori (kapital (↑)).

Upravo zbog ovakvog dejstva poslovne promjene, bilansna suma ostaje nepromijenjena.

Aktiva	Bilans 2 (Konto Kontić)	Pasiva
	+ povećanje kapitala (zbog nastalog poslovnog prihoda)	
	-smanjenje obaveza (zbog smanjene obaveze prema dobavljaču)	
	A = P	

Treća grupa bilansnih promjena su promjene koje dovode do smanjenja aktive i pasive, pri čemu se smanjuje zbir bilansa.

Aktiva	Bilans 3	Pasiva
-smanjenje aktive		-smanjenje kapitala
A = P		



Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kontić je izvršio isplatu sa transakcionog računa po osnovu zaračunate zatezne kazne od Bilansa Bilansića u iznosu od 100 €.

Pojašnjenje: Navedena poslovna promjena će uticati na smanjenje sredstava tj. aktive (transakcionog računa u Iskazu o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/) i na povećanje rashoda, po osnovu zatezne kamate, koji dovode do smanjenja kapitala u pasivi. **Zaključak** je da navedena poslovna aktivnost utiče na:

- **smanjenje** aktive (↓) (za visinu nastalog odliva sa transakcionog računa),
- **smanjenje** pasive (↓) (kapitala za visinu zaračunate zatezne kamate).

Aktiva	Bilans 3 (Konto Kontić)	Pasiva
- smanjenje aktive (zbog odliva sredstava sa transakcionog računa)		- smanjenje kapitala (zbog nastalog rashoda po osnovu kamata)
A = P		

Četvrta grupa bilansnih promjena dovodi do smanjenja kapitala i povećanje obaveza, zbir bilansa ostaje isti.

Aktiva	Bilans 4	Pasiva
		- smanjenje kapitala + povećanje obaveza
A = P		



Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Npr. Konto Kontić nije izmirio dugoročnu obavezu u ugovorenom roku prema Bilansu Bilansiću, pa mu je zaračunao zateznu kamatu u iznosu od 300 €.

Pojašnjenje: Pošto se dugoročna obaveza nalazi na strani pasive Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/, pristizanje dodatne obaveze naplate kamate će uticati na povećanje postojeće obaveze, ali ujedno, nastali rashod, će uticati i na smanjenje kapitala u Iskazu o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/. **Zaključak** je da navedena poslovna aktivnost utiče na promjenu:

- strukture izvora (povećavaju se tuđi izvori (↑), a smanjuju sopstveni izvori (↓))

Upravo zbog ovakvog dejstva poslovne promjene, bilansna suma ostaje nepromijenjena.

Aktiva	Bilans 4 (Konto Kontić)	Pasiva
		- Smanjenja kapitala (zbog nastalog rashoda po osnovu kamate) + povećanje obaveza (zbog povećane obaveze po osnovu kamate)
A = P		



Primjer 1. Uticaj rashoda i prihoda na Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/

Na osnovu sljedećih stanja sredstava i izvora sredstava sastaviti početni Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/, zatim sastaviti sukcesivne bilanse poslije svake poslovne promjene.

Blagajna 1.000 €

Roba 9.000 €

Transakcioni račun 23.000 €

Kreditni za osnovna sredstva 18.000 €

Građevinski objekti 75.000 €

Dobavljači za obrtna sredstva 23.000 €

Kapital ?

1. Naplaćena je zakupnina za izdati poslovni prostor 1.000 € u korist transakcionog računa.
2. Dobavljač za obrtna sredstva nam je odobrio naknadni popust po kupovnoj fakturi broj 10 u iznosu od 500 €.
3. Iz blagajne, plaćena je kazna 200 €.
4. Pošto fakturu 10 nismo platili u dogovorenom roku dobavljač za obrtna sredstva nas je zadužio za kamatu 300 €.

Aktiva			Bilans 0		Pasiva	
R.b.	Sredstva prema namjeni	Iznos	R.b.	Sredstva prema porijeklu	Iznos	
1.	Građevinski objekti	75.000	1.	Kapital	67.000	
2.	Roba	9.000	2.	Kreditni za osnovna sredstva	18.000	
3.	Transakcioni račun	23.000	3.	Dobavljači za obrtna sredstva	23.000	
4.	Blagajna	1.000				
		108.000			108.000	

Aktiva			Bilans 1		Pasiva	
R.b.	Sredstva prema namjeni	Iznos	R.b.	Sredstva prema porijeklu	Iznos	
1.	Građevinski objekti	75.000	1.	Kapital	68.000	
2.	Roba	9.000	2.	Kreditni za osnovna sredstva	18.000	
3.	Transakcioni račun	24.000	3.	Dobavljači za obrtna sredstva	23.000	
4.	Blagajna	1.000				
		109.000			109.000	

Objašnjenje promjene broj 1: Pošto smo naplatili u korist transakcionog računa prihod od zakupnine u iznosu od 1.000 €, došlo je do povećanja sredstava u aktivi i stanje na transakcionom računu sada iznosi 24.000. Istovremeno je došlo do povećanja sredstava u pasivi, tj. kapital se povećao za 1000 € i sada iznosi 68.000 €. Zbir bilansa se povećao za isti iznos.

Aktiva			Bilans 2		Pasiva	
R.b.	Sredstva prema namjeni	Iznos	R.b.	Sredstva prema porijeklu	Iznos	
1.	Građevinski objekti	75.000	1.	Kapital	68.500	
2.	Roba	9.000	2.	Kreditni za osnovna sredstva	18.000	
3.	Transakcioni račun	24.000	3.	Dobavljači za obrtna sredstva	22.500	
4.	Blagajna	1.000				
		109.000			109.000	

Objašnjenje promjene broj 2: Kod ove poslovne promjene aktiva je ostala nepromijenjena. U pasivi se smanjila obaveza prema dobavljaču za obrtna sredstva za 500 €, jer nam je dobavljač odobrio popust pa sada iznosi 22.500 €. Na ovaj način ostvaren je prihod od 500 € što je dovelo do povećanja kapitala u pasivi za iznos prihoda, i sada iznosi 68.500 €. Zbir bilansa se ne mijenja u odnosu na prethodni bilans.



Aktiva			Bilans 3		Pasiva	
R.b.	Sredstva prema namjeni	Iznos	R.b.	Sredstva prema porijeklu	Iznos	
1.	Građevinski objekti	75.000	1.	Kapital	68.300	
2.	Roba	9.000	2.	Kreditni za osnovna sredstva	18.000	
3.	Transakcioni račun	24.000	3.	Dobavljači za obrtna sredstva	22.500	
4.	Blagajna	800				
		108.800			108.800	

Objašnjenje promjene broj 3: Ova promjena je dovela do smanjenja u aktivi i pasivi. Plaćena kazna je rashod koji je smanjio blagajnu za 200 € i ona sada iznosi 800 €, a istovremeno doveo do smanjenja kapitala za isti iznos i on sad iznosi 68.300 €. Zbir bilans se smanjuje za isti iznos.

Aktiva			Bilans 4		Pasiva	
R.b.	Sredstva prema namjeni	Iznos	R.b.	Sredstva prema porijeklu	Iznos	
1.	Građevinski objekti	75.000	1.	Kapital	68.000	
2.	Roba	9.000	2.	Kreditni za osnovna sredstva	18.000	
3.	Transakcioni račun	24.000	3.	Dobavljači za obrtna sredstva	22.800	
4.	Blagajna	800				
		108.800			108.800	

Objašnjenje promjene broj 4: U ovoj promjeni struktura aktive ostaje nepromijenjena, dok se u pasivi jedna pozicija povećava a druga smanjuje. Poslije ove promjene dolazi do nastanka rashoda koji dovodi do povećanja obaveze prema dobavljaču za obrtna sredstva za 300 €, pa sada iznosi 22.800 €, koji istovremeno dovodi smanjenja vrijednosti kapitala za isti iznos, tako da sada iznosi 68.000 €. Zbir bilansa se ne mijenja.

PRAVILA KNJIŽENJA NA KONTIMA RASHODA I PRIHODA

2.3.

Upoređivanjem ostvarenih rashoda i prihoda tokom određenog obračunskog perioda (01.01.20.. do 31.12.20..) privredno društvo ima uvid u to da li je u toku tog obračunskog perioda pozitivno ili negativno poslovalo. Upravo stoga što ostvareni rashodi i prihodi pružaju podatak o uspješnosti privrednog društva u toku određenog perioda (npr. 2018) nazivaju se **računi uspjeha**. Uspješnost privrednog društva može da bude iskazana u vidu dobiti (prihodi>rashoda), gubitka (prihodi<rashoda) ili da se kaže da privredno društvo posluje na granici rentabiliteta (uspješnosti) (prihodi=rashodi). Kada se uđe u naredni obračunski period (npr. 2019), prihodi i rashodi iz prethodnog perioda (iz 2018. godine) se ne prenose, jer su svojom razlikom evidentirani u okviru sopstvenog kapitala privrednog društva (dobitak povećava, gubitak smanjuje sopstveni kapital). Stoga se u narednom obračunskom periodu (2019. god) evidentiraju **samo** prihodi i rashodi koji nastaju poslovanjem privrednog društva u toj godini (2019. godini). Zato što važe za jedan određeni obračunski period (jednu godinu, npr. 2018) i što pokazuju uspješnost privrednog društva tokom određenog obračunskog perioda (npr. 2018. godina) to se računi uspjeha (računi rashoda i prihoda) nazivaju **privremeni računi**. Kao takvi nemaju početno stanje (kada privredno društvo započne poslovanje u 2019. godini).

Iz svega ovoga može se za **pravila knjiženja** na računima rezultata (uspjeha) reći da su:

Na *kontima rashoda*, nastanak rashoda tokom obračunskog perioda, odnosno svako povećanje (+) knjiži se na dugovnoj strani (otuda pravilo „rashodi uvijek duguju“). Zaključak računa (utvrđivanje salda) rashoda se vrši na kraju obračunskog perioda unosom vrijednosti na stranu ‘potražuje’. Na ovaj način se vrši izjednačavanje dugovnog i potražnog prometa, uz napomenu da su moguća i smanjenja rashoda. Kako je riječ o knjiženjima koja nijesu česta, odnosno nastaju povremeno, nećemo ih u nastavku Udžbenika razmatrati.

D	RAČUNI RASHODA	P
nastanak rashoda tokom obračunskog perioda (+)		zaključak računa

Na *kontima prihoda* se nastanak prihoda tokom obračunskog perioda knjiži na potražnoj strani (zato se obično kaže „prihodi uvijek potražuju“). Zaklju-

čak računa (utvrđivanje salda) prihoda, kao i kod rashoda se vrši na kraju obračunskog perioda unosom vrijednosti na stranu 'duguje'. Na ovaj način se vrši izjednačavanje dugovnog i potražnog prometa. Knjiženja smanjenja prihoda ne spadaju u red češćih knjiženja, pa su izostala iz sadržaja teksta.

D	RAČUNI PRIHODA	P
zaključak računa		nastanak prihoda tokom obračunskog perioda (+)

Na kraju, vrijednosti koje su utvrđene zaključkom računa rashoda i prihoda ulaze u račun dobitka i gubitka i razlika između njih predstavlja dobitak ili gubitak, o čemu će se govoriti detaljnije u sadržaju koji slijedi.

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE RASHODA I PRIHODA

2.4.

Primjeri: Knjiženja rashoda i prihoda

Promjena 1: Naplaćena je zakupnina za izdati poslovni prostor 1.000 € u korist transakcionog računa.

Objašnjenje: Naplaćena zakupnina je prihod koji povećava novčana sredstva na transakcionom računu (duguje) i knjiži se na konto Prihod od zakupnine (potražuje).

D		Transakcioni račun		P		D		Prihod od zakupnine		P	
0)		5.000						1.000			(1
1)		1.000									

Promjena 2: Dobavljač za obrtna sredstva je odobrio naknadni popust po kupovnoj fakturi broj 10 u iznosu od 500 €.

Objašnjenje: Popust od dobavljača dovodi do smanjenja obaveze prema dobavljaču (duguje) što dovodi do pojave prihoda i knjiži se na konto Ostali prihodi (potražuje).

D		Dobavljači za obrtna sredstva		P		D		Ostali prihodi		P	
2)		500	2.000		(0			500			(2

Promjena 3:

Preko blagajne plaćena je kazna od 200 €.

Objašnjenje: Plaćena kazna dovodi do smanjenja novčanih sredstava u blagajni (potražuje), predstavlja poslovni rashod i knjiži se na konto Ostali rashodi (duguje).

D		Blagajna		P		D		Ostali rashodi		P	
0)		500	200		(3	3)		200			



Promjena 4:

Zbog kašnjenja u plaćanju dobavljač je zaračunao zateznu kamatu u iznosu od 300 €.

Objašnjenje: Zaduzenjem za kamatu povećala se obaveza prema dobavljačima (potražuje) što je dovelo do nastanka rashoda koje knjižimo na konto Rashodi kamata (duguje).

D	Dobavljači za obrtna sredstva	P	D	Rashodi kamata	P
	300	(4	4)	300	

KNJIŽENJE PERIODIČNOG FINANSIJSKOG REZULTATA U DNEVNIKU I GLAVNOJ KNJIZI

2.5.

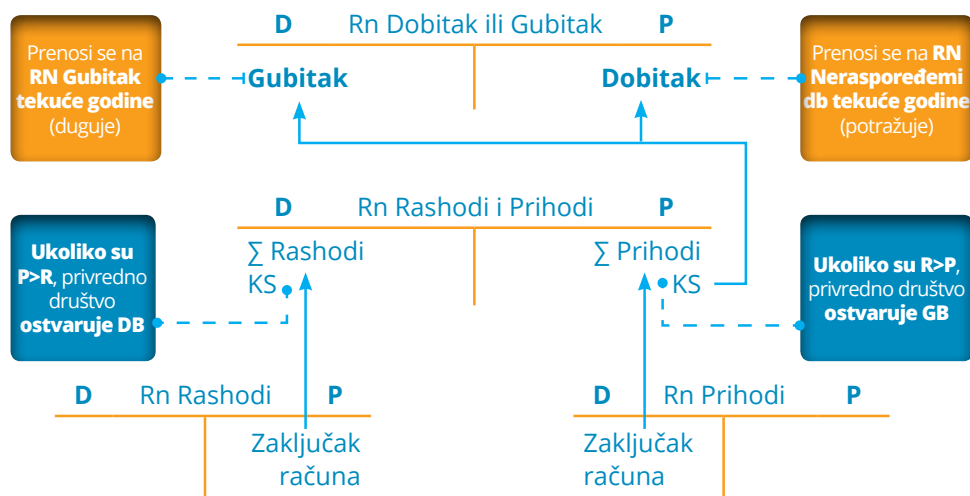
Da bi se utvrdilo da li je privredno društvo u toku određenog obračunskog perioda pozitivno ili negativno poslovalo, potrebno je zaključiti konta uspjeha, odnosno konta rashoda i prihoda preko konta Zbirni račun rashoda i prihoda. Postupak je sljedeći:

Prvo: Prenose se prihodi tako što pojedinačna konta prihoda duguju za iznos prometa sa strane potražuje, dok konto Zbirni račun rashoda i prihoda potražuje za zbir svih prihoda.

Drugo: Vršiti se prenos rashoda tako što pojedinačna konta rashoda potražuju za iznos prometa sa strane duguje, dok konto Zbirni račun rashoda i prihoda duguje za zbir svih rashoda. Ovim knjiženjem se zaključuju pojedinačna konta rashoda i prihoda.

Treće: Poslije izvršenog prenosa rashoda i prihoda na konto Zbirni račun rashoda i prihoda, izračunava se razlika koja predstavlja finansijski rezultat. Nastala razlika prenosi se na konto Finansijski rezultat (dobitak/gubitak).

1. Ukoliko je dugovna strana konta Zbirni račun rashoda i prihoda veća od potražne javlja se negativan finansijski rezultat – gubitak, koji se knjiži na strani potražuje, a na konto Finansijski rezultat na strani 'duguje'.
2. Ukoliko je potražna strana konta Zbirni račun rashoda i prihoda veća od dugovne, javlja se pozitivan finansijski rezultat – dobitak, koji se na ovom kontu knjiži na strani 'duguje', a na konto Finansijski rezultat na strani 'potražuje'. Navedeno prikazujemo na sljedeći način:



Šematski prikaz 1: Zaključak računa uspjeha



Primjer: Utvrđivanje periodičnog finansijskog rezultata

Na osnovu proknjiženih rashoda i prihoda na kontima Glavne knjige (promjena 1) utvrditi ostvareni finansijski rezultat preko konta Zbirni račun rashoda i prihoda i evidentirati kroz Dnevnik:

D Prihodi od usluga P		D Prihod od kirije P		D Prihod od prodaje gotovih proizvoda P		D Ostali prihodi P	
2) 50.000	50.000 (1)	2) 15.000	15.000 (1)	2) 20.000	20.000 (1)	2) 3.000	3.000 (1)
D Trošak materijala P		D Trošak vode P		D Trošak električne energije P		D Trošak vode P	
1) 25.000	25.000 (2a)	1) 15.000	15.000 (2a)	1) 13.000	13.000 (2a)	1) 10.000	10.000 (2a)
D Zbirni račun rashoda i prihoda P		D Finansijski rezultat P					
2a) 63.000	88.000 (2)		25.000 (2b)				
2b) 25.000							
88.000	88.000						

Knjiženje u Dnevniku

R. b.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
2)	Prihodi od usluga	50.000	
	Prihod od kirije	15.000	
	Prihodi od prodaje gotovih proizvoda	20.000	
	Ostali prihodi	3.000	
	Zbirni račun rashoda i prihoda		88.000
	Za prenos prihoda		
2a)	Zbirni račun rashoda i prihoda	63.000	
	Trošak materijala		25.000
	Trošak vode		15.000
	Trošak električne energije		13.000
	Ostali rashodi		10.000
	Za prenos rashoda		
2b)	Zbirni račun rashoda i prihoda	25.000	
	Finansijski rezultat – dobitak		25.000
	Za utvrđeni finansijski rezultat		

SASTAVLJANJE ZAKLJUČNOG LISTA

2.6.

Zaključni list kao proširena varijanta probnog lista/bilansa predstavlja tabelarni pregled prometa i salda svih računa Glavne knjige. Razlika je u tome što u odnosu na probni bilans, zaključni list ima još dvije kolone koje se odnose na finansijske iskaze: prva kolona je sistematizovana u vidu Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/, a druga u obliku Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/. Dakle, zaključni list je tabela koja olakšava pregled rashoda i prihoda i obračun periodičnog finansijskog rezultata, kao i sastavljanje Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/. Pravilo je da se: 1) unese dugovni i potražni promet sa svih, do tada otvorenih računa u Glavnoj knjizi; 2) utvrdi i evidentira potražni ili dugovni saldo, 3) da se navedeni saldo unese u odgovarajuće iskaze. Ukoliko je riječ o računima stanja, njihov saldo (dugovni (računi aktive) i potražni (računi pasive)) biće evidentiran u okviru Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/. Na drugoj strani, ako je riječ o računima uspjeha, njihov saldo (dugovan (računi rashoda) i potražan (računi prihoda)) se unosi u okviru Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/. Prije sastavljanja zaključnog lista upoređivanjem rashoda i prihoda izračunava se finansijski rezultat. Na kraju se obračunava rezultat poslovanja i evidentira na manjoj strani Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ čime se uspostavlja jednakost. Ujedno, obračunati rezultat se evidentira u okviru sopstvenog kapitala Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ čime se i između aktive i pasive postiže bilansna jednakost (tabela 6).



Zaključni list – proširena varijanta probnog lista/bilansa. Ima zadatak da olakša sastavljanje Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ i Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/.

Zaključni list privrednog društva „SAŠA“ doo na dan 31. 12. 20..

R. b.	Naziv računa	Bruto bilans		Saldo bilans		Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/		Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/	
		Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje	Aktiva	Pasiva	Rashodi	Prihodi

Tabela 6: Zaključni list privrednog društva na dan 31.12.20..

Dakle, zaključni list se sastoji iz sljedećih kolona (uz napomenu da nećemo davati pojašnjenje kolone redni broj i naziv računa jer su već pojašnjeni u okviru probnog lista/bilansa):

- **Bruto bilans (zaključnog lista)** – U kolonu bruto bilansa unosi se promet svakog konta Glavne knjige. Promet kolone **duguje** treba da bude isti sa prometom kolone **potražuje**. Stanje dugovne i potražne kolone bruto bilansa treba da se slaže sa stanjem dugovne i potražne kolone Glavne knjige i Dnevnika.
- **Saldo bilans (Zaključnog lista)** – U kolonu **saldo bilansa** unosi se razlika između dugovne i potražne strane iz kolone bruto bilans. Saldo aktivnih konta i konta rashoda unose se na stranu **duguje**, dok se saldo pasivnih konta i konta prihoda unosi na stranu **potražuje**.
- **Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ (Zaključnog lista)** – U kolonu bilans stanja unosi se stvarno stanje aktivnih i pasivnih konta. Razlika između aktivnih i pasivnih računa predstavlja finansijski rezultat. Pozitivan rezultat – dobitak, unosi se u kolonu **pasive** (ako je aktiva veća od pasive), dok se negativan rezultat – gubitak, unosi u kolonu **aktive** (ako je kolona aktive veća od pasive).
- **Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ (Zaključnog lista)** – U kolonu **Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/** unosi se konta rashoda i prihoda. Razlika između prihoda i rashoda je finansijski rezultat koji treba da je isti sa rezultatom dobijenim iz kolone **Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilansa stanja/**. Ako su prihodi veći od rashoda, ostvaren je dobitak, a ako su rashodi veći od prihoda, ostvaren je gubitak.

Primjer Zaključnog lista:

R. b.	Naziv konta	Bruto bilans		Saldo bilans		Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/		Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/	
		Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje	Aktiva	Pasiva	Rashodi	Prihodi
1.	Građevinski objekat	100.000	-	100.000	-	100.000	-	-	-
2.	Oprema	300.000	-	300.000	-	300.000	-	-	-
3.	Materijal	50.000	10.000	40.000	-	40.000	-	-	-
4.	Kupci	15.000	8.000	7.000	-	7.000	-	-	-
5.	Transakcioni račun	30.000	6.000	24.000	-	24.000	-	-	-
6.	Blagajna	21.000	-	21.000	-	21.000	-	-	-
7.	Sopstveni kapital	1.000	388.000	-	387.000	-	387.000	-	-
8.	Dugoročni krediti	-	40.000	-	40.000	-	40.000	-	-
9.	Kratkoročni kredit	10.000	40.000	-	30.000	-	30.000	-	-
10.	Dobavljači	5.100	32.100	-	27.000	-	27.000	-	-
11.	Prihodi od izvršenih usluga	12.000	-	12.000	-	-	-	-	-
12.	Prihod od prodaje	-	20.000	-	20.000	-	-	12.000	20.000
13.	Ostali prihodi	-	100	-	100	-	-	-	100
14.	Finansijski rashodi	100	-	100	-	-	-	100	-
		544.200	544.200	504.100	504.100	492.000	484.000	12.100	20.100
15.	Finansijski rezultat					-	8.000	8.000	-
						492.000	492.000	20.100	20.100

Primjer: Rashodi i prihodi

U zadatku koji slijedi obuhvatit ćemo sve promjene koje su u vezi sa evidencijom rashoda i prihoda.

Privredno društvo „Sigma“ – Podgorica po bilansu na dan 1.12.20.. godine, ima sljedeće stanje sredstava i njihovih izvora:

Aktiva Bilans privrednog društva „Sigma“ – Podgorica, sastavljen 1.12.20.. Pasiva

R.b.	Sredstva prema namjeni	Iznos	R.b.	Sredstva prema porijeklu	Iznos
1.	Građevinski objekti	225.000	1.	Kapital	760.000
2.	Oprema	300.000	2.	Dobavljač za obrtna sredstva	20.000
3.	Materijal	40.000			
4.	Kupci	15.000			
5.	Transakcioni račun	200.000			
		780.000			780.000

Otvoriti poslovne knjige i knjižiti.

- Po trebovanju 8 utrošeno je materijala u vrijednosti od 12.500 €.
- Za utrošenu električnu energiju primljena je faktura 16 koja glasi na 18.000 €.
- Za izvršene komunalne usluge naplaćeno je u gotovom 52.000 €.
- Nabavljeno sitnog inventara u vrijednosti od 1.800 €. Odmah knjižiti 50% kao trošak.
- Izdali smo račun broj 155 za izvršene usluge na 32.000 €.
- Plaćeni su u gotovom PTT troškovi u iznosu od 1.500 € i troškovi zakupnine u iznosu od 2.000 €.
- Preko transakcionog računa naplaćeno je ranije otpisano potraživanje u iznosu od 1.500 €.
- Kupca smo zadužili za kamatu zbog neplaćanja duga u iznosu od 2.800 €.
- Prilikom popisa je utvrđen manjak u magacinu materijala u iznosu od 300 €, za koji je zadužen magacioner.
- Za popravku jedne mašine stigao računa na 4.000 €.
- Prenijeti sve rashode i prihode, proknjižiti finansijski rezultat, sastaviti zaključni list i zaključiti konta Glavne knjige.

Knjiženje u Dnevniku

R. b.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
0.	Građevinski objekti	225.000	
	Oprema	300.000	
	Materijal	40.000	
	Kupci	15.000	
	Transakcioni račun	200.000	
	Trajni kapital		760.000
	Dobavljači za obrtna sredstva		20.000
	Za početno stanje		
1.	Trošak materijala	12.500	
	Materijal		12.500
2.	Za utrošeni materijal		
	Trošak električne energije	18.000	
	Dobavljači za obrtna sredstva		18.000
	Za primljenu fakturu		
3.	Blagajna	52.000	
	Prihodi od usluga		52.000
4.	Za naplaćene usluge		
	Sitan inventar	1.800	
	Dobavljači za obrtna sredstva		1.800
	Za nabavljeni sitan inventar		
4a.	Trošak sitnog inventara	900	
	Sitan inventar		900
5.	Za trošak sitnog inventara		
	Kupac	32.000	
	Prihod od usluga		32.000
	Za izdatu fakturu		
6.	PTT troškovi	1.500	
	Trošak zakupnine	2.000	
	Blagajna		3.500
7.	Za plaćene troškove		
	Transakcioni račun	1.500	
	Ostali prihodi		1.500
	Za naplaćeno otpisano potraživanje		
8.	Kupci	2.800	
	Finansijski prihod		2.800
9.	Za obračunatu kamatu		
	Potraživanje od zaposlenog	300	
10.	Materijal		300
	Za utvrđeni manjak		
	Trošak investicionog održavanja	4.000	
	Dobavljači za obrtna sredstva		4.000
	Za prispjelu fakturu		

U nastavku zadatka vrši se prenos rashoda i prihoda na konto **Zbirni račun rashoda i prihoda** i vrši se **obračun periodičnog finansijskog rezultata**.

R. b.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
11.	Prihodi od usluga	84.000	
	Ostali prihoda	4.300	
	Zbirni račun rashoda i prihoda		88.300
	Za prenos prihoda		
11a.	Zbirni račun rashoda i prihoda	38.900	
	Trošak materijala		12.500
	Trošak električne energije		18.000
	Trošak sitnog inventara		900
	PTT troškovi		1.500
	Trošak zakupnine		2.000
	Trošak investicionog održavanja		4.000
	Za prenos rashoda		
11b.	Zbirni račun rashoda i prihoda	49.400	
	Finansijski rezultat		49.400
	Za utvrđivanje finansijskog rezultata		

Prenos na T konta:

Građevinski objekti	
0)225.000	225.000 (s)
225.000	225.000

Oprema	
0)380.000	300.000 (S)
300.000	300.000

Trajni kapital	
s)760.000	760.000 (0)
760.000	760.000

Trošak materijala	
1)12.500	12.500 (11a)
12.500	12.500

Trošak električne energije	
2)18.000	18.000 (11a)
18.000	18.000

Trošak održavanja	
10)4.000	4.000 (11a)
4.000	4.000

Trošak sitnog inventara	
4a)300	300 (11a)
300	300

PTT troškovi	
6)1.500	1.500 (11a)
1.500	1.500

Trošak zakupnine	
6)2.000	2.000 (11a)
2.000	2.000

Transakcioni račun	
0)200.000	201.500 (S)
7)1.500	
201.500	201.500

Prihod od usluga	
11)84.000	52.000 (3)
	32.000 (5)
84.000	84.000

Ostali prihodi	
11)4.300	1.500 (7)
	2.800 (8)
4.300	4.300



Kupci	
0)15.000	49.800 (5)
5)32.000	
8)2.800	
49.800	49.800

Materijal	
0) 40.000	12.500 (1)
	300 (9)
	27.200 (5)
40.000	40.000

Dobavljač za obrt.sredstva	
5)43.800	20.000 (0)
	18.000 (2)
	1.800 (4)
	4.000(10)
43.800	43.800

Blagajna	
3)52.000	3.500 (6)
	48.500 (5)
52.000	52.000

Sitni inventar	
4)1.800	900 (4a)
	900 (5)
1.800	1.800

Potraživanje od zaposlenih	
9)300	300 (5)
300	300

D	Zbirni račun rashoda i prihoda	P
	11a) 38.900	88.300 (11)
	11b) 49.400	
	88.300	88.300

D	Finansijski rezultat	P
		49.400 (11b)

Zaključni list, 31.12.20..

R.Br.	Naziv konta	Bruto bilans		Saldo bilans		Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/		Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/	
		Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje	Aktiva	Pasiva	Rashodi	Prihodi
1.	Građevinski objekti	225.000	-	225.000	-	225.000	-	-	-
2	Oprema	300.000	-	300.000	-	300.000	-	-	-
3	Materijal	40.000	12.800	27.200	-	27.200	-	-	-
4	Kupci	49.800	.	49.800	-	49.800	-	-	-
5	Transakcioni račun	201.500	-	201.500	-	201.500	-	-	-
6	Trajni kapital	-	760.000	-	760.000	-	760.000	-	-
7	Dobavljači	-	43.800	-	43.800	-	43.800	-	-
8	Troškovi materijala	12.500	-	12.500	-	-	-	12.500	-
9	Troš. elek. energije	18.000	-	18.000	-	-	-	18.000	-
10	Blagajna	52.000	3.500	48.500	-	48.500	-	-	-
11	Prihodi od usluga	-	84.000	-	84.000	-	-	-	84.000
12	Sitni inventar	1.800	900	900	-	900	-	-	-
13	Trošak sitnog inven.	900	-	900	-	-	-	900	-
14	PTT troškovi	1.500	-	1.500	-	-	-	1.500	-
15	Trošak zakupnine	2.000	-	2.000	-	-	-	2.000	-
16	Ostali prihod	-	4.300	-	4.300	-	-	-	4.300
17	Potraživanje od zaposlenih	300	.	300	-	300	-	-	-
18	Troškovi održavanja	4.000	.	4.000	-	-	-	- 4.000	-
		909.300	909.300	892.100	892.100	855.200	803.800	38.900	88.300
	Finansijski rezultat						49.400	49.400	-
						853.200	853.200	88.300	88.300

Aktiva Krajnji iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ Pasiva

R.b.	Sredstva prema namjeni	Iznos	R.b.	Sredstva prema porijeklu	Iznos
1.	Građevinski objekti	225.000	1.	Kapital	760.000
2.	Oprema	300.000	2.	Dobavljači za obrt. sred.	43.800
3.	Materijal	27.200	3.	Finansijski rezultat-dobitak	49.400
4.	Kupci	49.800			
5.	Transakcioni račun	201.500			
6.	Blagajna	48.500			
7.	Sitan inventar	900			
8..	Potraživanje od zaposleno	300			
		853.200			853.200

Razmisli i odgovori:

1. Objasni i dokaži kroz primjere dejstvo prihoda i rashoda na Iskaz o finansijskoj poziciji / Bilans stanja/.
2. Pojasnite zašto se računi rashoda i prihoda nazivaju i računima uspjeha.
3. Demonstriraj i pojasni pravila knjiženja na računima rashoda i računima prihoda.
4. Pojasni zašto se računi rashoda i prihoda nazivaju privremenim računima. Da li ti računi imaju početno stanje?
5. Pojasni značaj postojanja zaključnog lista.
6. Uporedi probni list (bilans) i zaključni list i demonstriraj sličnosti i razlike.

Na poslovnu imovinu privrednog društva utiče značajan broj ekonomskih promjena. Neke od njih se evidentiraju na kontima stanja, dok je neke druge moguće evidentirati isključivo na kontima uspjeha. Konta uspjeha obuhvataju konta rashoda i prihoda. Konta rashoda i konta prihoda nemaju početno stanje jer je riječ o privremenim kontima koja se odnose na jedan određeni obračunski period. Upoređivanjem vrijednosti na ovim kontima, privredno društvo treba da ustanovi da li je pozitivno ili negativno poslovalo. Ukoliko je ukupna vrijednost rashoda (poslovnih, finansijskih i ostalih) veća od vrijednosti prihoda (poslovnih, finansijskih i ostalih), privredno društvo će ostvariti negativan rezultat – gubitak. U suprotnoj situaciji, ostvaruje dobitak. Rezultat poslovanja koji je ostvaren tokom određenog obračunskog perioda utiče na vrijednost sopstvenog kapitala u okviru pasive Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/. Stoga, računovodstvo prepoznaje četiri grupe poslovnih promjena koje djeluju na Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/. Uobičajeno je da se na kraju obračunskog perioda (može i češće) sastavi Zaključni list, koji kao proširena verzija probnog lista/bilansa/ treba da olakša sastavljanje Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ i Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/.



Zadatak 1.

Na osnovu sljedećeg stanja sredstava sastaviti početni Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/, a zatim proknjižiti sljedeće poslovne promjene, sastaviti sukcesivne bilanse stanja i odrediti kojoj grupi pripadaju date promjene:

Dobavljači za obrtna sredstva 200 €

Transakcioni račun 150 €

Građevinski objekti 1.000 €

Kredit za obrtna sredstva 260 €

Roba 100 €

Blagajna 10 €

Kapital ?

1. U gotovu su naplaćene izvršene usluge 30 €.
2. Dobavljač za obrtna sredstva odobrio je popust po fakturi broj 5 u iznosu od 20 €.
3. Plaćena je kazna sa transakcionog računa u iznosu od 100 €.
4. Popisom je utvrđen manjak na robi u iznosu od 10 €.

Zadatak 2:

Stanje sredstava i izvora sredstava privrednog društva „Omega“ doo Nikšić je sljedeće:

Dobavljači za obrtna sredstva 12.000 €

Materijal 2.000 €

Dobavljači za stalna sredstva 25.000 €

Transakcioni račun 24.000 €

Kredit za obrtna sredstva 10.000 €

Građevinski objekti 130.000 €

Kupci 20.000 €

Blagajna 2.000 €

Kapital ?

Sastaviti početni Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/, otvoriti Dnevnik i Glavnu knjigu i proknjižiti sljedeće poslovne promjene.

1. Banka izvodom broj 1 izvještava da je kupac uplatio na transakcioni račun 50% potraživanja.
2. U gotovu je plaćena reklama 400 €.
3. Kupljeno je materijala po kupovnoj fakturi broj 10 od dobavljača za obrtna sredstva u iznosu od 4.000 €.
4. Za izvršene usluge naplatili smo u gotovo 500 € i izdali fakturu kupcima na 1.500 €.
5. Stigla faktura broj 23 za utrošenu vodu na 300 €.
6. Po trebovanju broj 1 utrošeno je 10% zaliha materijala.
7. U korist transakcionog računa naplaćena je zakupnina 1.400 €
8. Dobavljač za stalna sredstva zadužio nas je za zateznu kamatu 200 €.

Sastaviti Zaključni list i Iskaz o finansijskoj poziciji/Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/, i Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/.

- ⋮ Knjižiti finansijski rezultat preko konta Zbirni račun rashoda i prihoda.
Sastaviti krajnji bilans i zaključiti Dnevnik i Glavnu knjigu.



Zadatak 3:

Početno stanje privrednog društva „Alfa“ doo Kolašin na sredstvima i izvorima sredstava je sljedeće:

Blagajna 2.000 €

Kupci 20.000 €

Kapital ?

Roba 60.000 €

Materijal 10.000 €

Dobavljači 15.000 €

Građevinski objekti 150.000 €

Oprema 60.000 €

Sitan inventar 10.000 €

Transakcioni račun 100.000 €

1. Izvršiti otpis sitnog inventara u iznosu od 30.000 € i utrošeno je materijala 50% zaliha.
2. Naplaćeno je ranije otpisano potraživanje u korist transakcionog računa 1.000 €.
3. Stigli su sljedeći računi :
 - a) PTT troškovi u iznosu od 500 €
 - b) Troškovi reklame u iznosu od 7.000 €
 - c) Troškovi investicionog održavanja u iznosu od 12.000 €
4. Kupcima je odobren skonto 5% na iznos cjelokupnog duga jer je plaćanje izvršeno u dogovorenom roku.
5. Ispostavljen je račun broj 5 kupcima za prodatu robu u iznosu od 70.000 €, kupac je platio na transakcioni račun 30% duga.
6. Dobavljači su nam odobrili bonifikaciju 10% na iznos cjelokupne obaveze.
7. Naplaćena je kazna gotovinski 900 €.
8. Utvrđen je manjak materijala u iznosu 3.000 €. Na teret odgovornog lica pada 20% manjka, a ostatak na teret ukupnog prihoda privrednog društva.

Proknjižiti poslovne promjene u Dnevniku i Glavnoj knjizi.

Utvrđiti finansijski rezultat preko konta Zbirni račun rashoda i prihoda.

Sastaviti krajnji Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/.

EVIDENTIRANJE AKTIVNIH I PASIVNIH VREMENSKIH RAZGRANIČENJA U PROPISANIM EVIDENCIJAMA

POGLAVLJE

3

SADRŽAJ POGLAVLJA:

- 3.1. POJAM I ZNAČAJ KONTA AKTIVNIH I PASIVNIH VREMENSKIH RAZGRANIČENJA
- 3.2. KNJIŽENJE RASHODA I PRIHODA NA KONTIMA VREMENSKIH RAZGRANIČENJA KAO I ZAKLJUČIVANJE KONTA VREMENSKA RAZGRANIČENJA
- 3.3. ISKAZ O FINANSIJSKOJ POZICIJI /BILANS STANJA/ I PRINCIPI ZA UNOS POZICIJA
- 3.4. ISKAZ O UKUPNOM REZULTATU /BILANS USPJEHA/

U OVOM POGLAVLJU NAUČIĆEŠ DA:

- objasniš pojam i značaj konta aktivnih i pasivnih vremenskih razgraničenja
- knjižiš rashode i prihode na kontima aktivnih i pasivnih vremenskih razgraničenja
- izravnaš konta vremenskih razgraničenja
- objasniš Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ i principe unošenja pozicija u Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/
- objasniš Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/
- nacrtáš tabelu Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ u različitim formama

POJAM I ZNAČAJ KONTA AKTIVNIH I PASIVNIH VREMENSKIH RAZGRANIČENJA

3.1.

U cilju objektivnijeg obračuna periodičnog finansijskog rezultata privrednog društva, neophodno je rashode i prihode dodijeliti (evidentirati) u onom obračunskom periodu u kome su nastali, a ne u onom u kome je izvršena naplata ili isplata. Navedeno je posljedica okolnosti da se tok rentabiliteta (rashodi i prihodi) ne podudara sa novčanim tokom (priliv i odliv novca). Za obračun periodičnog finansijskog rezultata se uzimaju kao relevantni tokovi rentabiliteta, a ne novčani tokovi. Nepodudaranje toka rentabiliteta i novčanog toka nastaje zbog toga što privredno društvo kontinuirano (neprekidno posluje) u više obračunskih perioda (godina). Stoga se često dešava situacija da u jednom obračunskom periodu npr. nastaje prihod, a isplata po osnovu njega nastaje u nekom narednom period ili obrnuto. To znači da ne dolazi do podudaranja tokova rentabiliteta sa novčanim tokovima. Upravo stoga, računi vremenskih razgraničenja imaju za cilj da rashode i prihode pravilno razgraniče između Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ i Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/. Navedeno se postiže tako što se rashodi i prihodi koji su nastali u tekućem obračunskom period (npr. 2018. godina) dodjeljuju tom obračunskom periodu (npr. 2018. godina), dok se rashodi i prihodi koji se odnose na buduće obračunske periode (npr. 2019. godina) evidentiraju, odnosno odlažu u Iskazu o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ kao aktivna i pasivna vremenska razgraničenja.

Primjer iz Bajke o računovodstvu:

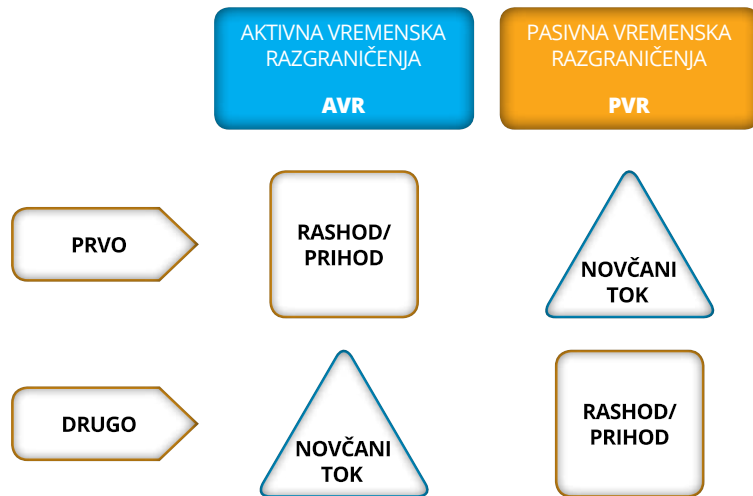
1. *Konto Kontić je za mjesec septembar dobio od „Telekom“ AD telefonski račun na iznos od 50 €. Pošto uredno vodi svoje knjigovodstvo, to je u mjesecu avgustu evidentirao iznos od 50 €. Ovo zbog toga što je trošak od 50 € nastao u avgustu, a ne u mjesecu septembru kada je primljen račun i kada će nastati isplata navedenih novčanih sredstava sa računa. **Konto Kontić je shvatio da trošak treba evidentirati u mjesecu u kom je nastao, a ne u mjesecu u kom je primljen račun i izvršena isplata.***
2. *Konto Kontić je imao priliv na računu u iznosu od 50 € u septembru, a koji je nastao kao posljedica prodate robe Računu Računiću. Ovih 50 € Konto Kontić treba da „dodijeli“ mjesecu u kom je izvršena prodaja (avgust), bez obzira na to **što je naplata izvršena mjesec dana kasnije (septembar), čime je ispoštovano načelo uzročnosti.***



Shodno navedenom, u računovodstvenom sistemu postoje po dva računa aktivnih (AVR) odnosno pasivnih vremenskih razgraničenja (PVR), zavisno od toga šta prvo nastaje, da li rashodi/prihodi ili priliv/odliv novca (slika 7):



Konta aktivnih i pasivnih vremenskih razgraničenja – konta koja imaju za cilj da rashode i prihode pravilno razgraniče na vremenske periode na koje se oni stvarno odnose.



Slika 7: AVR i PVR

Navedeni prikaz znači da ukoliko prvo nastaje tok rentabiliteta (prihod ili rashod), onda (novčani tok (priliv ili odliv)) ti računi imaju karakter AVR. Nasuprot tome, ukoliko prvo nastane novčani tok (priliv ili odliv) pa nakon toga (drugo) tok rentabiliteta (prihod/rashod) u pitanju je račun PVR.



Da bismo utvrdili da li je privredno društvo tokom određenog obračunskog perioda ostvarilo dobit ili gubitak, moramo uporediti rashode i prihode (tok rentabiliteta) a ne prilive i odlive (novčani tok).

Dakle, računi AVR-a obuhvataju:

- obračunate, a ne naplaćene prihode,
- unaprijed plaćene troškove.

Računi PVR-a obuhvataju:

- obračunate, a ne isplaćene rashode,
- unaprijed naplaćene prihode.

KNJIŽENJE RASHODA I PRIHODA NA KONTIMA VREMENSKIH RAZGRANIČENJA KAO I ZAKLJUČIVANJE KONTA VREMENSKA RAZGRANIČENJA

3.2.

VREMENSKO RAZGRANIČENJE UNAPRIJED PLAĆENIH RASHODA – AVR

Pod unaprijed plaćenim rashodima podrazumijeva se situacija da prvo nastaje novčani tok (odliv), a nakon toga (drugo) nastanak rashoda. To znači da se unaprijed plaća (odliv) za neku uslugu (npr. trošak osiguranja, članarine, zakupa i sl.) koja će izazvati trošak ne samo u mjesecu u kome je izvršeno plaćanje, nego u više mjeseci kasnije. Naime, poznato je da ukoliko želimo da zakupimo stan ili poslovni prostor, vlasnik tog stana ili poslovnog prostora može tražiti da mu za više mjeseci unaprijed platimo, što znači da će odliv novca sa našeg transakcionog računa po osnovu zakupnine nastati prije nego nastane trošak zakupnine (jer se on odnosi na više mjeseci unaprijed).



Unaprijed plaćeni rashodi
– rashodi koji se javljaju u situaciji kada prvo nastaje novčani tok (odliv), a nakon toga (drugo) slijedi nastanak rashoda.

Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kontić je iznajmio poslovni prostor od Bilansa Bilansića, 1. decembra 2018. godine i platio mu sa transakcionog računa za četiri mjeseca unaprijed iznos od 800 € (mjesečna zakupnina je 200 €).

Dakle, u pitanju je situacija da je novčani tok (odliv) koji se odnosi na plaćanje sa transakcionog računa nastao 1. decembra 2018. godine (kada je počelo iznajmljivanje), pri čemu se ovih 800 € ne odnose samo na mjesec decembar, nego i na mjesec januar, februar, mart 2019. godine.

Jedno od osnovnih računovodstvenih načela (pravila) glasi da svakom obračunskom periodu (u našem slučaju mjesecu) treba dodijeliti (evidentirati) iznos troška koji je nastao u tom mjesecu nezavisno od toga kada je izvršena isplata (odliv). U ovoj situaciji, da bi Konto Kontić utvrdio što realniji periodični finansijski rezultat tekuće godine (2018. godine), neophodno je da se unaprijed plaćeni rashodi koji su učinjeni u tekućem periodu (2018. godina) i koji se djelimično odnose na tekuću godinu (2018. godinu), ali djelimično i na narednu godinu (2019. godinu) pravilno vremenski razgraniče na pripadajuće vremenske periode.



U praksi privrednog društva se kao najčešći primjeri unaprijed plaćenih rashoda pojavljuju: troškovi osiguranja, kao premije za različite vrste i vidove osiguranja, zatim troškovi zakupnina, reklama, pretplata za naučno-stručne časopise i sl.

Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Knjigovodstveno evidentiranje na primjeru Konta Kontića:

Konto Kontić je sa transakcionog računa isplatio 800 € Bilansu Bilansiću za zakup poslovnog prostora za četiri mjeseca unaprijed. Na transakcionom računu Konto Kontić raspolaže za 10.000 €.

Zadatak je da se obračuna i proknjiži odgovarajući dio troškova reklame za jedan mjesec.





Polazeći od istaknutog primjera, iznosimo pojašnjenje.

Danas (1. decembar)

Izvršena isplata sa transakcionog računa za više mjeseci unaprijed (800 €)



Da li je 800 € trošak zakupa koji treba da pripišem (dodijelim) mjesecu decembru? Ako ovaj iznos (800 €) unesem u troškove mjeseca decembra, šta će se desiti sa obračunom periodičnog rezultata u 2018. godini?



Danas (1. decembar)

Izvršena isplata sa transakcionog računa za više mjeseci unaprijed (800 €)



Poštovanjem načela uzročnosti, ovih 800 € ne treba da dodijelim mjesecu decembru (jer bi periodični finansijski rezultat bio netačan), već treba da rasporedim po 200 € ne samo za mjesec decembar 2018., nego i januar, februar i mart 2019. god. Ovo iz razloga što sam sve te mjesece uzeo zakup od Bilansa Bilansića.



Kasnije (decembar 2018, januar, februar i mart 2019)

Mjesečni iznos troškova zakupnine $800 : 4 = 200$ €



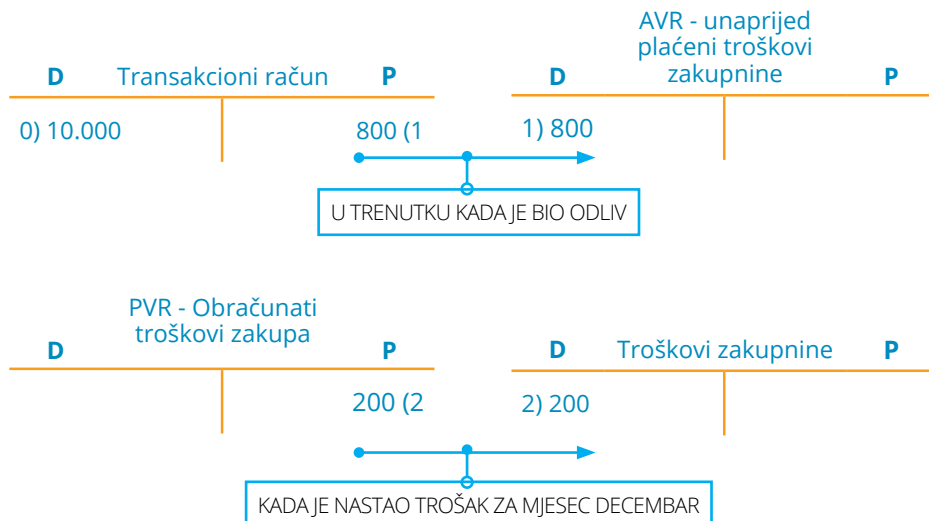
Slika 8: Nastanak odliva prije nastanka troška

Slika 9: Dodjela troškova mjesecima na koje se odnose

Dakle, Konto Kontić će dodijeliti (evidentirati) trošak ne samo u decembru 2018. nego i u januaru, februaru i martu 2019. godine u pripadajućim iznosima od po 200 €.

Knjigovodstveno evidentiranje:

1. Iznajmljivanja i plaćanja bi se vršila kao pod 1);
2. Kada nastane trošak za taj mjesec (u našem slučaju mjesec decembar 2018.), potrebno ga je obračunati i proknjižiti kao pod 2):





Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Već smo ranije istakli da se formalni zaključak računa vrši na kraju poslovne godine. U našem primjeru 31.12.2018. godine potrebno je da Konto Kontić izravna paralelna konta, odnosno da izvrši zaključak računa. Mi ćemo ovdje samo izvršiti zaključak računa AVR i Trošak zakupnine, zato što su oni u fokusu našeg interesovanja.

D Transakcioni račun P		AVR - unaprijed plaćeni troškovi zakupnine		PVR - Obračunati troškovi zakupa	
0) 10.000	800 (1)	1) 800	200 (3)	3) 200	200 (2)
			600 (S ^o)		
<hr/>		<hr/>		<hr/>	
		800	800		

D Trošak zakupnine P	
2) 200	200 (S ^o)
<hr/>	<hr/>
200	200

Ulazi u obračun rezultata za 2018. godinu jer je riječ o trošku mjeseca decembra 2018. godine u kojoj je nastao. Dakle, smješta se u Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/.

Odlaze se u Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ jer predstavlja potraživanje Konta Kontića od Bilansa Bilansića i u naredna tri mjeseca (za decembar je već nastao i proknjižen je ali nije za mjesec u 2019. godini).

Dakle, krajnji saldo na računu AVR – unaprijed plaćeni troškovi zakupnine će se evidentirati u Iskazu o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ i predstavljaju potraživanja Konta Kontića od Bilansa Bilansića za unaprijed plaćeni zakup poslovnog prostora. Trošak zakupnine za mjesec decembar je nastao i kao takav će ući u obračun periodičnog finansijskog rezultata za 2018. godinu.

VREMENSKO RAZGRANIČENJE NENAPLAĆENOG PRIHODA - AVR

Nenaplaćeni prihodi se pojavljuju kada su prihodi u tekućem obračunskom periodu zaista nastali, ali nijesu fakturisani i zbog toga nijesu naplaćeni. Dakle, u ovoj situaciji tok rentabiliteta (prihod) prvo nastaje, a tek nakon toga slijedi (drugo) novčani tok (priliv) po osnovu već nastalog prihoda. Riječ je o *obračunatim a ne naplaćenim prihodima*.



Nenaplaćeni prihodi – prihodi koji se javljaju kada su prihodi u tekućem obračunskom periodu zaista nastali, ali nijesu fakturisani i zbog toga nijesu naplaćeni.



Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Bilans Bilansić je iznajmio poslovni prostor Kontu Kontiću 1. decembra 2018. godine za četiri mjeseca unaprijed (decembar 2018, januar, februar i mart 2019). Postignut je dogovor da je mjesečna zakupnina 200 €, uz obavezu da Konto Kontić izvrši plaćanje za prethodni mjesec početkom narednog.

Dakle, u ovoj situaciji imamo da će prihod svakog mjeseca nastati prije priliva. Bilans Bilansić će, poštujući načelo uzročnosti svakom mjesecu dodijeliti iznos prihoda od 200 € jer je prihod za određeni mjesec (npr. decembar 2018) nastao u decembru, bez obzira na to što će naplata, odnosno priliv biti tek početkom narednog mjeseca (npr. januar 2019. godine).

Kao primjeri nenaplaćenih – nefakturisanih prihoda mogu se navesti različite vrste neproizvodnih usluga, kao što su: intelektualne, zdravstvene, agencijske, reklamne usluge i mogući prihodi po tom osnovu.

Polazeći od naprijed datog primjera, poslovne promjene možemo formulirati na sljedeći način, kroz primjer iz Bajke o računovodstvu:

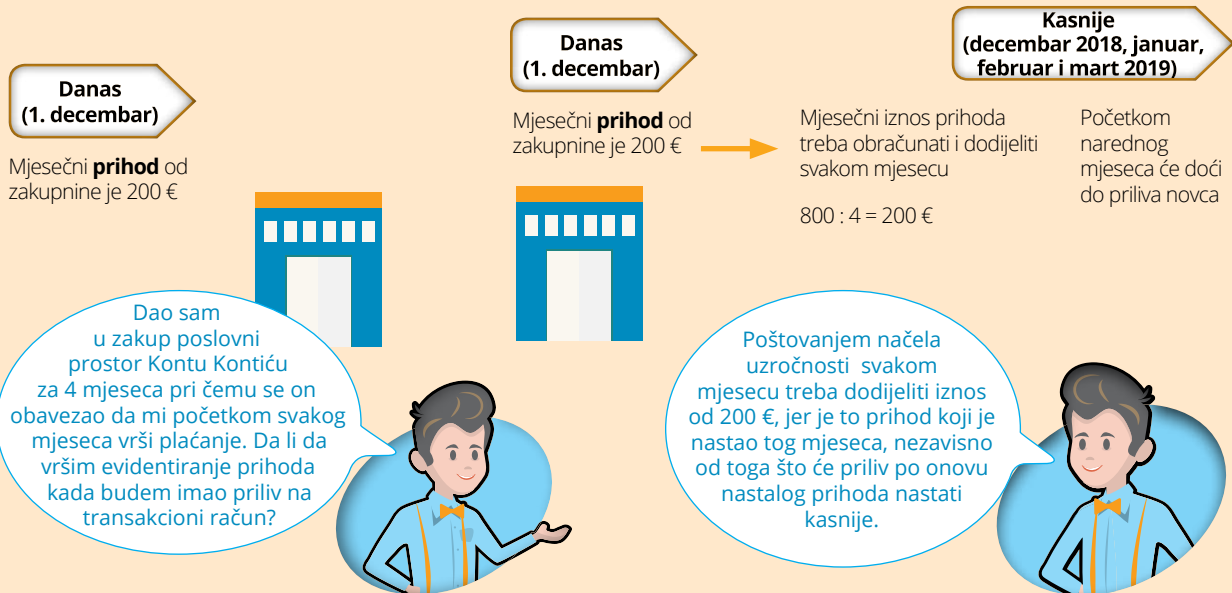


Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Bilans Bilansić je dao u zakup poslovni prostor Kontu Kontiću, pri čemu je obračunao prihod od zakupa za tekući mjesec u iznosu od 200 €.

Na transakcioni račun Bilansa Bilansića, Konto Kontić je izvršio uplatu ranije obračunatog zakupa u iznosu od 200 €.

Sada ćemo pojasniti na koji će način Bilans Bilansić izvršiti knjiženje:



Slika 10: Nastanak prihoda prije nastanka priliva

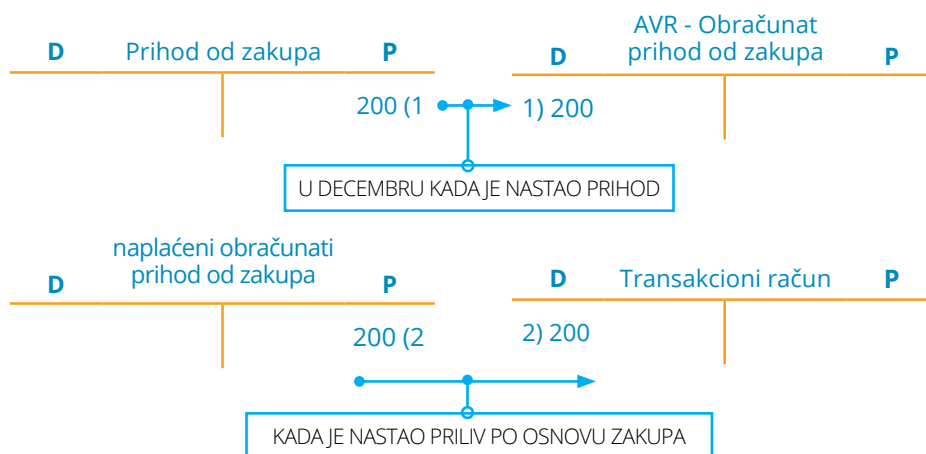
Slika 11: Dodjela prihoda mjesecima na koje se odnose

Može se, dakle, zaključiti sljedeće:

Bilans Bilansić će dodijeliti (evidentirati) prihod svakom mjesecu u kome nastaje, nezavisno od toga što će priliv nastati tek kasnije.

Knjigovodstveno evidentiranje:

- **Iznajmljivanje i evidentiranje prihoda za mjesec decembar:** konto Prihod od zakupa bi potraživao, dok bi konto AVR – Obračunati prihod od zakupnine dugovao (poslovna promjena 1);
- **Uplata od strane Konta Kontića na transakcioni račun Bilansa Bilansića:** konto PVR bi potraživao, odnosno konto Transakcioni račun bi dugovao (poslovna promjena 2):



Nenaplaćeni prihodi – se pojavljuju kada su prihodi u tekućem obračunskom periodu zaista nastali, ali nijesu fakturisani i zbog toga nijesu naplaćeni.

VREMENSKO RAZGRANIČENJE UNAPRIJED NAPLAĆENOG PRIHODA – PVR

Za razliku od prethodno pojašnjenog, ovdje imamo situaciju da novčani tok (priliv) prvo nastaje pa tek onda slijedi (drugo) nastanak prihoda. Naime, tokom poslovanja može se desiti da privredno društvo određene vrste prihoda naplati preko transakcionog računa ili blagajne u tekućem obračunskom periodu, a da se ti prihodi djelimično odnose na tekući period, a djelimično na naredni obračunski period (narednu godinu). U tom slučaju, *naplata (novčani priliv) prethodi nastanku prihoda (tok rentabiliteta)*. Da bi privredno društvo u svojim poslovnim knjigama, odnosno kasnije u finansijskim iskazima imalo realan prikaz periodičnog finansijskog rezultata, neophodno je preko računa vremenskih razgraničenja dodijeliti (rasporediti, odnosno evidentirati) prihode onim obračunskim periodima na koje se odnose, a ne onim u kome je izvršena uplata, odnosno nastao novčani priliv. Obično se kao primjer uzima prihod ostvaren izdavanjem dijela stalne imovine u zakup drugim privrednim društvima koji se često plaća unaprijed, zatim prihod od premija osiguranja, prodaje časopisa i drugih publikacija i drugi prihodi.



Unaprijed naplaćeni prihodi – se javljaju u situaciji kada prvo nastaje novčani tok (priliv) pa tek onda slijedi (drugo) nastanak prihoda.

Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Polazeći od prethodnog primjera, Bilans Bilansić je imao 1. decembra 2018. godine priliv na transakcioni račun u iznosu od 800 €, jer mu je Konto Kontić platio za iznajmljivanje poslovnog prostora za četiri mjeseca (decembar 2018, januar, februar, mart 2019) unaprijed (mjesečna zakupnina je po 200 €).

Da bi u svojim poslovnim knjigama izvršio pravilno evidentiranje, a poštujući načelo uzročnosti, Bilans Bilansić će svakom mjesecu dodijeliti prihod u iznosu od 200 €, nezavisno od toga što je priliv nastao ranije (1. decembra 2018. kada je počelo iznajmljivanje).

Polazeći od naprijed datog primjera, slijede poslovne promjene:

Bilans Bilansić je dao u zakup poslovni prostor Kontu Kontiću za četiri mjeseca unaprijed i po osnovu toga imao priliv na transakcioni račun u iznosu od 800 €. Mjesečni iznos zakupnine je 200 €.

Bilans Bilansić je obračunao i proknjižio prihod od zakupa za tekući mjesec u iznosu od 200 €.





Evo primjera na koji će način Bilans Bilansić izvršiti knjiženje:

Danas (1. decembar)

Nastao je priliv na transakcioni račun za više mjeseci unaprijed (800 €)



Da li 800 € prihod po osnovu zakupa treba da pripisem (dodjelim) mjesecu decembru? Ako ovaj iznos (800 €) unesem u prihode mjeseca decembra, šta će se desiti sa obračunom periodičnog finansijskog rezultata u 2018. godini?



Danas (1. decembar)

Nastao je priliv na transakcioni račun za više mjeseci unaprijed (800 €)

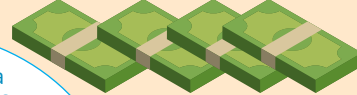


Poštovanjem načela uzročnosti ovih 800 € ne treba da dodjelim mjesecu decembru (jer bi periodični finansijski rezultat bio netačan), već treba da rasporedim po 200 € ne samo za mjesec decembar 2018., nego i januar, februar i mart 2019. god.

Ovo iz razloga što sam za sve te mjesece dao u zakup poslovni prostor Kontiću i on mi je to unaprijed platio.

Kasnije (decembar 2018, januar, februar i mart 2019)

Mjesečni iznos prihoda
 $800 : 4 = 200 \text{ €}$



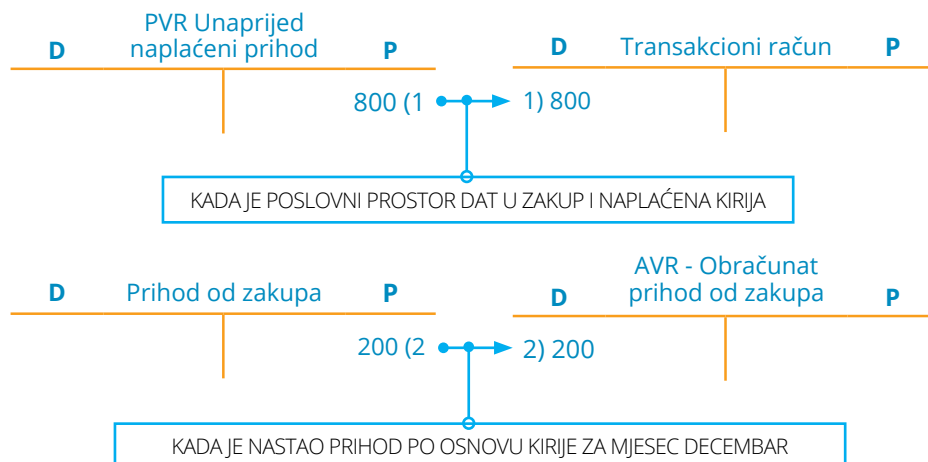
Slika 12: Nastanak priliva prije nastanka prihoda.

Slika 13: Dodjela mjesecima na koje se odnose.

Dakle, Bilans Bilansić će dodijeliti (evidentirati) prihod ne samo u decembru 2018. nego i u januaru, februaru i martu 2019. godine u pripadajućim iznosima od po 200 €.

Knjigovodstveno evidentiranje navedenog primjera bi se sprovelo na sljedeći način:

- Iznajmljivanje i priliv novca po osnovu zakupa:** konto PVR – Unaprijed naplaćeni prihod bi potraživao dok bi konto Transakcioni račun dugovao (poslovna promjena 1);
- Kada nastane prihod za taj mjesec** (u našem slučaju, mjesec decembar 2018): konto Prihod od zakupa bi potraživao, odnosno konto AVR – Obračunat prihod od zakupa – Obračunati prihod od zakupnine bi dugovao (poslovna promjena 2):



VREMENSKO RAZGRANIČENJE NEISPLAĆENIH RASHODA – PVR

Tokom svog poslovanja može se desiti da privredno društvo u nekom obračunskom periodu napravi rashod, ali odliv po osnovu tog rashoda nastaje u narednom obračunskom periodu. U tom slučaju *rashodi prethode isplati*. Dakle, prvo u jednom obračunskom periodu (npr. mjesecu) nastaje tok rentabiliteta (rashod), a tek nakon toga slijedi (drugo) nastanak novčanog toka (odliva). Za potrebe obračuna realnog periodičnog finansijskog rezultata neophodno je da se svi rashodi koji su nastali u jednom obračunskom periodu vremenski dodijele periodu kome pripadaju.

Veliki je broj vrsta rashoda koji se mogu pojaviti u praksi kao stvarno nastali, i to nefakturisani i neplaćeni. To mogu biti: troškovi popravke i održavanja materijalne stalne imovine, troškovi energije, zakupnine, troškovi preplate na časopise i druge publikacije, troškovi کالا, rastura, kvara i loma, posebno troškovi kamata – finansijskih rashoda, neke vrste nematerijalnih troškova i sl.



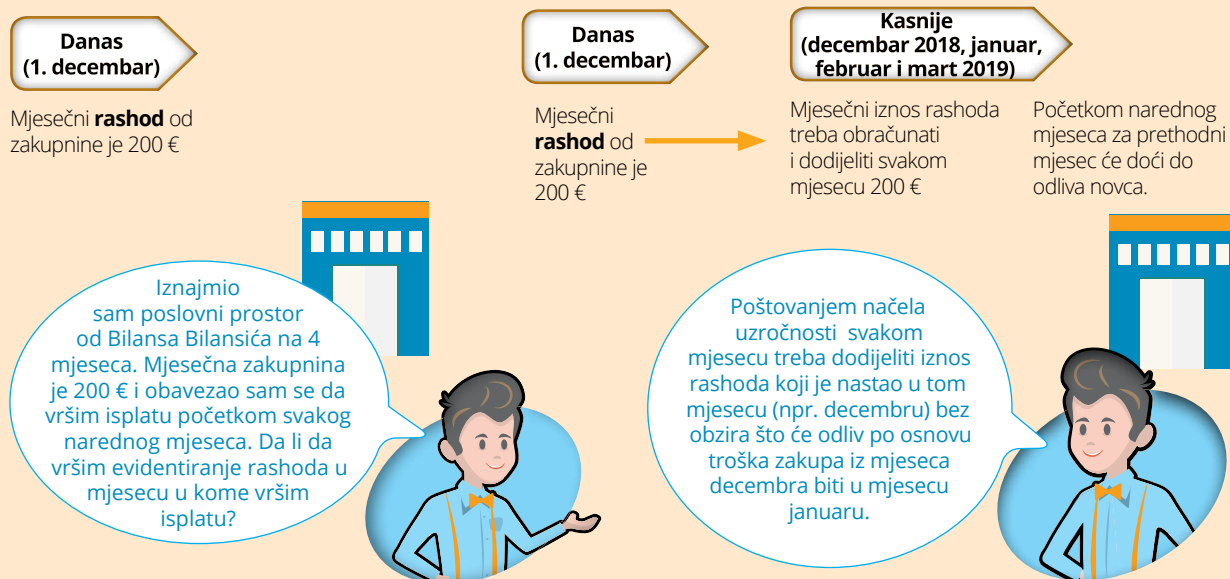
Neisplaćeni rashod – u jednom obračunskom periodu nastaje neki rashod, ali će odliv po osnovu njih uslijediti u narednom obračunskom periodu – rashodi prethode isplati.

Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kantić je od Bilansa Bilasića iznajmio poslovni prostor 1. decembra 2018. godine za četiri mjeseca unaprijed (decembar 2018., januar, februar i mart 2019). Mjesečna zakupnina je 200 € i biće isplaćivana početkom narednog mjeseca.

U ovoj situaciji, rashod kao trošak zakupnine nastaje prije nego što će doći do odliva novca za nastalu zakupninu. Bez obzira na to, Konto Kantić će u svojim poslovnim knjigama, sa ciljem realnog obračuna periodičnog finansijskog rezultata svakom mjesecu dodijeliti iznos troška zakupnine koji se odnosi na taj mjesec (po 200 €) bez obzira na to što će odliv (plaćanje) biti izvršen početkom narednog mjeseca.

Polazeći od datog primjera, evo objašnjenja na koji će način Konto Kantić izvršiti knjiženje:



Slika 14: Nastanak rashoda prije nastanka odliva

Slika 15: Dodjela rashoda mjesecima na koje se odnose



Polazeći od datog primjera slijede poslovne promjene:

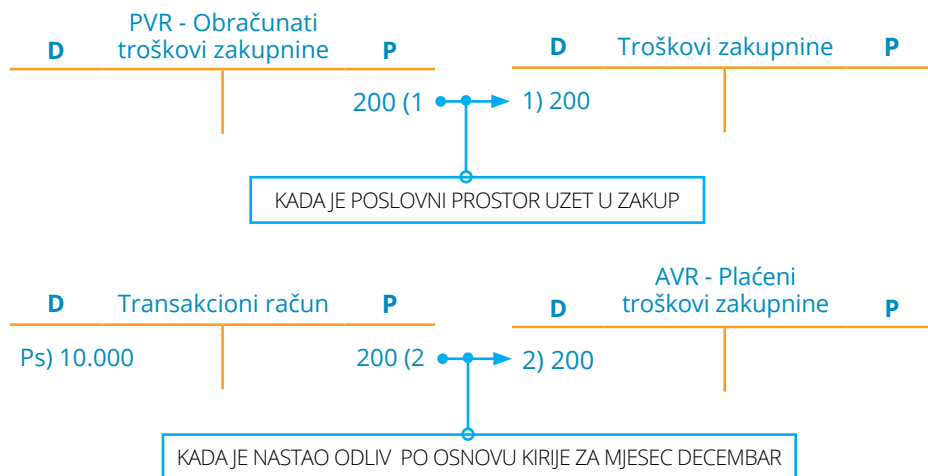
Konto Kontić je od Bilansa Bilansića iznajmio poslovni prostor za četiri mjeseca, s tim da isplata bude izvršena početkom narednog mjeseca. Konto Kontić je obračunao trošak zakupnine za tekući mjesec u iznosu od 200 €.

Konto Kontić je sa transakcionog računa isplatio trošak zakupnine u iznosu od 200 € na osnovu ranije obračunatog troška. Trenutno Konto Kontić na transakcionom računu raspolaže sa 10.000 €.

Rukovodeći se navedenim, Konto Kontić će dodijeliti (evidentirati) rashod svakom mjesecu u kome nastaje, nezavisno od toga što će odliv nastati tek početkom narednog mjeseca.

Knjigovodstveno evidentiranje je sljedeće:

- Evidentiranje rashoda za mjesec decembar bi se vršilo na sljedeći način:



Kako je kraj poslovne godine, potrebno je izvršiti izravnanje konta vremenskih razgraničenja. Ako se poče od sljedećih poslovnih promjena, može se zaključiti:

- Konto Kontić je obračunao trošak zakupa u iznosu od 200 € za mjesec decembar.
- Bilans Bilansić je Kontu Kontiću ispostavio račun na iznos od 250 €.
- Izravnati paralelna konta.

Knjigovodstveno evidentiranje:

- Obračuna troška zakupa:** konto PVR – Obračunati troškovi zakupa bi potraživao dok bi konto Troškovi zakupnine dugovao (poslovna promjena 1);
- Kada nastane stvarni iznos troška:** konto Dobavljač bi potraživao dok bi konto AVR Plaćeni troškovi zakupnine dugovao (poslovna promjena 2);

- 3. Izravnanje paralelnih konta:** konto PVR – Obračunati troškovi zakupa bi dugovao, dok bi konto AVR Plaćeni troškovi zakupnine potraživao. Pošto je fakturisana vrijednost od strane dobavljača veća od obračunate vrijednosti troška, to se razlika evidentira na dugovnoj strani konta – Ostali rashodi (poslovna promjena 3).

PVR - Obračunati troškovi zakupnine		Troškovi zakupnine	
D	P	D	P
3) 200	200 (1)	1) 200	

Dobavljač		AVR - Plaćeni troškovi zakupnine		Ostali rashod	
D	P	D	P	D	P
	250 (2)	2) 250	250 (3)	3) 50	

Razmisli i odgovori:

1. Zašto je u knjigovodstvu značajno da se vrši otvaranje i knjiženje na kontima vremenskih razgraničenja?
2. Da li je novčani tok isto što i tok rentabiliteta? Pokaži preko primjera.
3. Diskutuj da li bi finansijski iskazi bili objektivni ukoliko se ne bi otvorili ovi računi. Zašto?
4. Demonstriraj preko primjera neke troškove, odnosno prihode koji imaju karakter računa vremenskih razgraničenja.



3.3.

**ISKAZ O FINANSIJSKOJ POZICIJI /BILANS STANJA/
I PRINCIPI ZA UNOS POZICIJA**



Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ – prikaz strukture i izvora poslovne imovine privrednog društva na tačno određeni dan.

Finansijski iskaz koji privrednom društvu treba da pruži uvid u strukturu i vrijednost poslovne imovine kako prema pojavnom obliku (stalna i obrtna imovina) tako i prema izvorima odakle potiču pojedini pojavni oblici (sopstveni i pozajmljeni izvori) naziva se **Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/**. Naziv bilans potiče od latinske riječi *bilancio* što znači vaga sa dva tase. To ukazuje na osnovno pravilo da u Iskazu o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ mora da postoji jednakost između pojavnih oblika (sopstveni i pozajmljeni izvori) poslovne imovine i izvora tih pojavnih oblika (sopstveni i pozajmljeni izvori). U Iskazu o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ pojavni oblici poslovne imovine se podvode pod nazivom **aktiva**, a izvori odakle potiču se u navedenom iskazu označavaju kao **pasiva**.

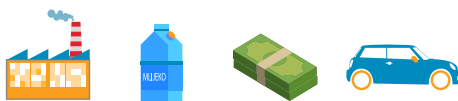
Aktiva u Iskazu o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ ⁴ treba da da odgovor na pitanje: *Koje su to stvari koje privredno društvo posjeduje?* Odnosno, za šta su potrošeni izvori novca iz pasive? Da li je to za mašinu, materijal, novac i sl?

Pasiva u Iskazu o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ treba da da odgovor na pitanje: *Odakle potiče novac za nabavku stvari koje se nalaze u aktivi?* Da li potiču iz sopstvenih izvora ili iz tuđih (obaveze)? Navedeno je prikazano slikom 16:

AKTIVA

UPOTREBA NOVCA

Za šta je novac potrošen?



PASIVA

IZVORI NOVCA

Odakle je novac došao?



Bilansna ravnoteža – podrazumijeva postojanje jednakosti između aktive i pasive.

Posmatra se **JEDNA TE ISTA STVAR: IMOVINA** privrednog društva ali sa dva aspekta: **POJAVNIH OBLIKA I IZVORA TIH POJAVNIH OBLIKA** i upravo stoga u iskazu i finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ mora uvijek postojati ravnoteža između **AKTIVE I PASIVE**

Slika 16: Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ Aktiva/Pasiva

Vrijednost aktive uvijek mora biti jednak vrijednosti pasive (bilansna ravnoteža). Razlog postojanja bilansne ravnoteže u bilansu je u tome što se posmatra jedna ista pojava, a to je poslovna imovina i to sa dva aspekta: pojavnih oblika (stalna i obrtna imovina) i izvora tih pojavnih oblika (sopstveni i pozajmljeni).

⁴ U okviru udžbenika Računovodstvo I date su osnove u dijelu Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ tako da su ovdje prezentovana šira razmatranja.

Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ sastavlja se na tačno određeni dan. Uobičajeno je da to bude na kraju kalendarske godine. Upravo stoga se i kaže da Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ predstavlja trenutnu fotografiju privrednog društva. To znači da se „fotografiše“ stanje imovine, odnosno izvora imovine (kapital i obaveze) na dan 31.12.20., pa se i ističe da je navedeni finansijski iskaz statičkog karaktera. Npr. slika 17:

Iskaz o finansijskoj poziciji / Bilans stanja je fotografija SREDSTAVA, KAPITALA I OBAVEZA na jedan određeni dan

Glavni djelovi Iskaza o finansijskoj poziciji / Bilans stanja



AKTIVA	PASIVA
SREDSTVA (S) (BRUTO IMOVINA)	KAPITAL (SOPSTVENI) (K) (NETO IMOVINA)
	OBAVEZE (TUĐI) KAPITAL (O)

$$S = K + O$$

Slika 17: Glavni djelovi Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/

Analizom strukture pojedinih bilansnih pozicija koje sačinjavaju Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/, zaključujemo sljedeće:

AKTIVA označava aktivnu masu i obuhvata:

- **Realne stavke** – uz pomoć kojih privredno društvo obavlja svoju poslovnu aktivnost (npr. sredstva, tj. imovina), i koje čine:

poslovna sredstva, uz pomoć kojih privredno društvo realizuje svoju osnovnu djelatnost, i dijele se na osnovna i obrtna sredstva;

posebna sredstva (imovina), koja služe za posredno izvršavanje poslovanja privrednog društva, odnosno služe za posebne namjene i djelatnosti i nastaju u procesu rada (npr. vanposlovna zemljišta, vanposlovne zgrade i ostala vanposlovna sredstva).

- **Fiktivne stavke** – koje predstavljaju smanjenja sredstava (npr. sumnjiva potraživanja, sporna potraživanja, dužničko-povjerilački odnosi).



Aktiva – prikaz strukture i visine pojavnih oblika poslovne imovine privrednog društva.

Primjer:

UKUPNA AKTIVA	POSLOVNA AKTIVA	POSLOVNA SREDSTVA	Stalna sredstva	Nematerijalna ulaganja (zaštićena i nezaštićena)
				Materijalna ulaganja (osnovna sredstva)
				Dugoročna finansijska ulaganja
				Obavezna dugoročna ulaganja
			Obrtna sredstva	Zalihe (sirovine, poluproizvodi, gotovi proizvodi)
				Kratkoročna finansijska ulaganja (oročavanje)
				Kratkoročna potraživanja iz poslovanja (kupci)
				Ostala kratkoročna potraživanja
				Hartije od vrijednosti i novčana sredstva
			Aktivna vremenska razgraničenja	
VANPOSLOVNA SREDSTVA	Sredstva zajedničke potrošnje			
	Ostala vanposlovna sredstva			

Tabela 7: Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ – aktiva ⁵



Pasiva – prikaz strukture i visine pojavnih oblika izvora poslovne imovine.

PASIVA označava neaktivnu masu i obuhvata, s vlasničkog aspekta:

- sopstvene izvore,
- pozajmljene izvore (obaveze).

Primjer:

UKUPNA PASIVA	POSLOVNA PASIVA	Trajni kapital (trajni izvori sredstava)	Nominirani kapital (akcije, ulozi)	
			Nenominirani kapital (rezerve)	
		Dugoročna rezervisanja		
		Dugoročne obaveze		
		Kratkoročne obaveze	Kratkoročne obaveze iz poslovanja (dobavljači)	
			Kratkoročne finansijske obaveze (banke)	
			Ostale kratkoročne obaveze	
		Pasivna vremenska razgraničenja (PVR)		
		Neraspoređena dobit tekuće godine (Do)		
		VANPOSLOVNI IZVORI SREDSTAVA	Izvori sredstava zajedničke potrošnje	
Izvori ostalih vanposlovnih sredstava				

Tabela 8: Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ – pasiva ⁶

⁵ Izvor: Vunjak, N., M., Finansijski menadžment, poslovne finansijske, sedmo izmijenjeno izdanje, Subotica 2010, str. 64.

⁶ Izvor: Vunjak, N., M., Opus Cit., str. 64.

PRINCIPI ZA UNOS POZICIJA U AKTIVU I PASIVU

Bilansne pozicije koje pripadaju aktivi se u Iskazu o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ mogu klasifikovati po principima:

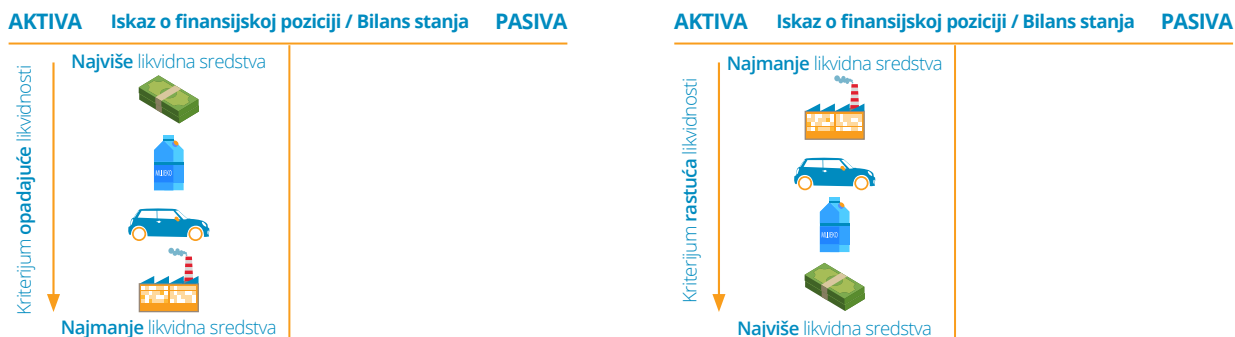
- likvidnosti i
- funkcionalnosti.

Likvidnosti imovine podrazumijeva brzina pretvaranja pojedinih pojavnih oblika imovine u novčani oblik. Najlikvidniji oblik imovine jeste novac, odnosno gotovina.

Unos pozicija u aktivu može se vršiti po kriterijumu rastuće i opadajuće likvidnosti. Princip opadajuće likvidnosti znači da se u aktivu prvo unose novčana sredstva (novac (transakcioni račun), blagajna i sl.), zatim ostali pojavni oblici obrtne imovine i na kraju osnovna (stalna) sredstva. Princip rastuće likvidnosti znači da se prvo unose najnelikvidniji oblici imovine (nematerijalna, materijalna...) a potom sve likvidniji oblici (novac..).



Likvidnost imovine – brzina pretvaranja pojedinih pojavnih oblika imovine u novčani oblik.



Slika 18: Prikaz unosa pozicija aktive prema kriterijumu opadajuće i rastuće likvidnosti

Kriterijum funkcionalnosti za unos pozicija u aktivu podrazumijeva svrstavanje pojavnih oblika poslovne imovine u iste funkcionalne grupe. To znači da sve one oblike poslovne imovine koji imaju karakteristike stalne imovine treba svrstati u funkcionalnu grupu – stalna imovina, a one oblike koji imaju osobine obrtne imovine u grupu – obrtne imovine.

Za unos pozicija u pasivu, moguće je koristiti dva kriterijuma:

- ročnost,
- namjena.

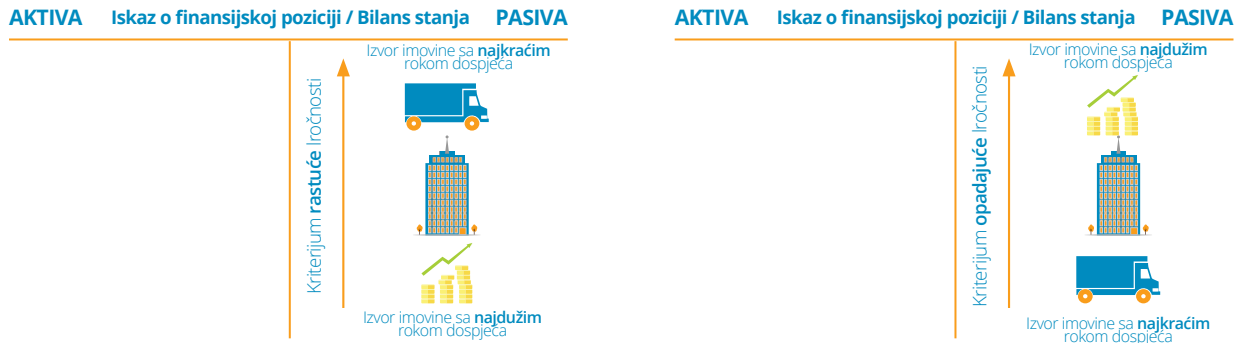
Ročnost podrazumijeva vremenski period raspoloživosti određenog izvora pojavnog oblika imovine. Npr. dugoročni kredit ima dužu raspoloživost, odnosno duži rok dospijeća u odnosu na kratkoročni kredit.



Principi za unos pozicija u aktivu – likvidnost i funkcionalnost.

Principi za unos pozicija u pasivu – ročnost i namjena.

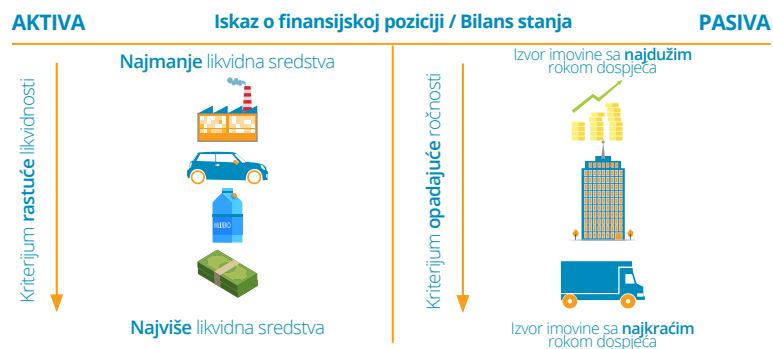
Za unos pozicija u pasivu, moguće je koristiti kriterijum opadajuće i rastuće ročnosti. Pod kriterijumom rastuće ročnosti podrazumijeva se prvo unos izvora imovine sa kraćim rokom dospjeća (npr. dobavljač, kratkoročni kredit..), pa onda izvori sa dužim rokom dospjeća (dugoročni kredit, sopstveni kapital..). Kriterijum opadajuće ročnosti znači unos u pasivu pozicija izvora koji imaju duži rok dospjeća (dugoročni kredit, sopstveni kapital..), pa tek pozicije izvora imovine sa kraćim rokom dospjeća, npr. dobavljač, kratkoročni kredit... (slika 19).



Slika 19: Prikaz unosa pozicija pasive prema kriterijumu rastuće i opadajuće ročnosti

Kriterijum namjene za unos pozicija pasive polazi od osnovnog pravila finansiranja pojavnih oblika imovine. U tom smislu, pravilo je da se dugoročni izvori (sopstveni kapital, dugoročni kredit i sl.) koriste za finansiranje stalne imovine, a kratkoročni izvori (dobavljač, kratkoročni kredit..) za finansiranje obrtne imovine.

Uobičajeno je da se za unos pozicija aktive koristi kriterijum likvidnosti, dok se za unos pozicija pasive koristi kriterijum ročnosti. Pravilo je da ukoliko se u aktivu prvo unese stalna imovina (kriterijum rastuće likvidnosti), onda pasiva mora početi sa dugoročnim izvorima (kriterijum opadajuće ročnosti). Naprijed navedeno ilustrujemo na sljedeći način (slika 20):



Slika 20: Prikaz unosa pozicija aktive (rastuća likvidnost) i pasive (opadajuća ročnost)

Na kraju, polazeći od suštinskih razmatranja navedene problematike i sumiranjem prethodno navedenog, daje se pet osnovnih karakteristika Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/:

- bilansna ravnoteža – jednakost između aktive i pasive;
- pruža trenutni pregled stanja, oblika i izvora imovine privrednog društva;
- služi za otvaranje poslovnih knjiga u knjigovodstvu privrednog društva;
- ima novčani izraz;
- služi kao podloga za donošenje poslovnih odluka.

3.4.

ISKAZ O UKUPNOM REZULTATU /BILANS USPJEHA/



Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ – prikaz svih rashoda i prihoda koje je privredno društvo u toku određenog obračunskog perioda (obično je to kalendarska godina: 01.01.20.. do 31.12.20..) ostvarilo, na osnovu čega se stiče uvid da li je privredno društvo uspješno ili neuspješno poslovalo.

Obračunavanjem rashoda i prihoda, stiče se uvid da li je privredno društvo u toku određenog obračunskog perioda (obično je to kalendarska godina 01.01.20.. do 31.12.20..) uspješno ili neuspješno poslovalo. Ovo, naime, znači, da ukoliko su obračunati prihodi tokom određenog obračunskog perioda veći od obračunatih rashoda, privredno društvo je rentabilno, odnosno ostvaruje dobitak. U obrnutoj situaciji, privredno društvo ostvaruje gubitak. Neformalni prikaz Iskaza o ukupnim rezultatu/Bilansu uspjeha/, dajemo na sljedeći način:

Rashodi	Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ od 01.01. - 31.12..	Prihodi
<p>RASHODI (nastali tokom određenog obračunskog perioda)</p>		<p>PRIHODI (nastali tokom određenog obračunskog perioda)</p>

Slika 21: Izgled Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/

Bitno je napomenuti da naziv Bilans uspjeha upućuje da mora postojati ravnoteža između lijeve i desne strane pomenutog Iskaza. Međutim, unošenjem obračunatih rashoda i prihoda na kraju perioda (31.12.20..) ne postoji ravnoteža, ali se ona postiže obračunom rezultata (dobitak/gubitak) i unošenjem na kojoj je manji iznos.



Obračunski period – vremenski period (uobičajeno od 01.01.20.. – 31.12.20..) u kome privredno društvo mora da obuhvati u svojim poslovnim knjigama sve poslovne promjene koje imaju uticaj na njegovo poslovanje, pa time i da sastavi finansijske iskaze (na kraju 31.12.20..)

Za razliku od Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ koji je statičkog karaktera i koji predstavlja trenutnu „fotografiju“ privrednog društva na tačno određeni dan (obično 31.12.20..), Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ je dinamičnog karaktera jer tokom određenog obračunskog perioda (obično je to kalendarska godina: od 01.01.20.. do 31.12.20..) daje prikaz svih prihoda i rashoda, odnosno govori da li je privredno društvo u tom obračunskom periodu pozitivno ili negativno poslovalo. Poređenja radi, ako je Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ „fotografija“ privrednog društva na određeni dan, onda bi Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ metaforički predstavili kao „video zapis“. Ovo ilustrujemo slikom 22 pri čemu se pošlo od pretpostavke da je privredno društvo ostvarilo dobitak:

Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ je *video snimak* poslovanja privrednog društva (prihodi i rashodi) tokom određenog obračunskog perioda (od 01.01.20 .. do 31.12.20 ..)

Glavni djelovi *Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/*



Slika 22: Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ i elementi koji ga obrazuju

Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ slično kao i Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/, može imati štafelnu (jednostranu) i dvostranu formu. Kod dvostrane forme, na lijevoj strani prikazuju se rashodi, a na desnoj strani prihodi (slika 27), odnosno prvo prihodi, pa iza (ispod) njih rashodi, ako se Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ sastavlja u jednostranoj formi (slika 23).

Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ u period od 01.01-31.12

Red. br.	Naziv pozicije	Iznos
1.	Nabavna vrednost realizovane robe	1.000
2.	Rashodi finansiranja	200
3.	Ostali rashodi	100
4.	Dobitak	300
	Ukupno rashodi	1.600
1.	Prihodi od realizacije robe	1.400
2.	Finansijski prihodi	100
3.	Ostali prihodi	100
	Ukupno prihodi	1.600

Slika 23: Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ – jednostrana forma

Rashod			Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ u period od 01.01-31.12			Prihodi		
R.b.	Naziv rashoda	Iznos	R.b.	Naziv prihoda	Iznos			
1.	Nabavna vred. real. robe	1.000	1.	Prihod od realizacije	1.400			
2.	Rashodi finans.	200	2.	Finansijski prihodi	100			
3.	Ostali rashodi	100	3.	Ostali prihodi	100			
4.	Dobitak	300						
		1.600			1.600			

Slika 24: Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ – dvostrana forma



Primjer: Evidencija rashoda, prihoda i vremenskih razgraničenja rashoda i prihoda kod privrednog društva „Signia“ doo Budva koje na da 30.06.20.. imalo stanje sredstava i izvora sredstava:

Blagajna 10.000 €

Transakcioni račun 120.000 €

Kupci 60.000 €

PVR – unaprijed naplaćena zakupnina za 6 mjeseci 60.000 €

Građevinski objekti 140.000 €

Poslovni inventar 30.000 €

Materijal 10.000 €

Roba 15.000 €

Sitan inventar 7.000 €

Kapital ?

Dobavljači 20.000 €

Kreditni za osnovna sredstva 70.000 €

Sastaviti početni iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/, zatim proknjižiti poslovne promjene.

1. Obračunati prihod od zakupnine za jedan mjesec.
2. Stigli su sljedeći računi:
 - Za troškove električne energije 5.000 €.
 - Za troškove reklame 700 €
 - Za troškove investicionog održavanja 2.000 €.
3. Obračunati PTT troškovi za tekući mjesec u iznosu 4.000 €.
4. Kupcima je poslata prodajna faktura broj 5 za izvršene usluge u vrijednosti od 20.000 €. Kupci su uplatili dug na transakcioni račun.
5. Naplaćeno je ranije otpisano potraživanje u korist transakcionog računa 2.000 €.
6. Izvršiti otpis sitnog inventara 100%.
7. Dobavljač nam je odobrio bonifikaciju na neizmirenu obavezu po osnovu početnog stanja u iznosu od 15%.
8. Stigao je račun za stvarne PTT troškove 5.000 €. Izravnati konta vremenskih razgraničenja.
9. Utvrđen manjak na materijalu u iznosu od 3.000 €, 20% manjka tereti zaposlenog, a ostatak pada na teret ukupnog prihoda društva.
10. Izravnati paralelna konta vremenskih razgraničenja.
11. Utvrditi finansijski rezultat. Sastaviti Krajnji iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ i Iskaz o finansijskom rezultatu /Bilans uspjeha/



**Početni iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ privrednog društva „Signia“ doo
Budva, na dan 30.06.20..**

Aktiva			Pasiva		
R.b.	Sredstva prema namjeni	Iznos	R.b.	Sredstva prema porijeklu	Iznos
1.	Građevinski objekti	140.000	1.	Kapital	242.000
2.	Poslovni inventar	30.000	2.	Kreditni za osnovna sredstva	70.000
3.	Materijal	10.000	3.	Dobavljači	20.000
4.	Sitan inventar	7.000	4.	PVR- unaprijed naplaćen prihod od zakupnine	60.000
5.	Roba	15.000			
6.	Kupci	60.000			
7.	Transakcioni račun	120.000			
8.	Blagajna	10.000			
		392.000			392.000

Knjiženje u dnevniku

R.b.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
0.	Građevinski objekti	140.000	
	Poslovni inventar	30.000	
	Materijal	10.000	
	Sitan inventar	7.000	
	Roba	15.000	
	Kupci	60.000	
	Transakcioni račun	120.000	
	Blagajna	10.000	
	Kapital		242.000
	Kreditni za osnovna sredstva		70.000
	Dobavljači		20.000
	PVR – unaprijed naplaćen prihod od zakupnine		60.000
	Za početno stanje		
1.	AVR – obračunati prihod od zakupnine	10.000	
	Prihod od zakupnine		10.000
	Za obračunati prihod za jedan mjesec		
2.	Trošak električne energije	5.000	
	Dobavljači		5.000
	Za troškove električne energije		
2a.	Trošak reklame	700	
	Dobavljači		700
	Za trošak reklame		
2b.	Troškovi investicionog održavanja	2.000	
	Dobavljači		2.000
	Za troškove investicionog održavanja		
3.	PTT troškovi	4.000	
	PVR- obračunati PTT troškovi		4.000
	Za obračunate PTT troškove		
4.	Kupci	20.000	
	Prihod od usluga		20.000
	Za poslatu fakturu broj 5		
4a.	Transakcioni račun	20.000	
	Kupci		20.000
	Za uplatu duga po fakturi broj 5		
5.	Transakcioni račun	2.000	
	Ostali prihodi – naplaćeno otpisano potraživanje		2.000
	Za naplaćeno otpisano potraživanje		

R.b.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
6.	Trošak sitnog inventara Sitan inventar Za otpis 100%	7.000	7.000
7.	Dobavljači Ostali prihodi – bonifikacija Za bonifikaciju po fakturi broj 10	3.000	3.000
8.	AVR – stvarni PTT troškovi Dobavljači Za stvarne PTT troškove	5.000	5.000
8a.	PVR – obračunati PTT troškovi Ostali rashodi AVR – stvarni PTT troškovi Za izravnjanje paralelnih konta	4.000 1.000	5.000
9.	Potraživanje od zaposlenog Ostali rashodi – manjak Materijal Za manjak na materijalu	600 2.400	3.000
10.	PVR – unaprijed naplaćen prihod od zakupnine AVR – obračunat prihod od zakupnine Za izravnjanje paralelnih konta	10.000	10.000
11.	Prihod od zakupnine Prihod od usluga Ostali prihodi Zbirni račun rashoda i prihoda Za prenos prihoda	10.000 20.000 5.000	35.000
11a.	Zbirni račun rashoda i prihoda Trošak električne energije Trošak reklame Trošak investicionog održavanja PTT troškovi Troškovi sitnog inventara Ostali rashodi Za prenos rashoda	22.100	5.000 700 2.000 4.000 7.000 3.400
11b.	Zbirni račun rashoda i prihoda Finansijski rezultat – dobitak Za finansijski rezultat	12.900	12.900
12.	Kapital Kreditni za osnovna sredstva Dobavljači PVR – unaprijed naplaćen prihod od zakupnine Finansijski rezultat – dobitak Građevinski objekti Poslovni inventar Materijal Roba Kupci Potraživanje od zaposlenih Transakcioni račun Blagajna Za zaključivanje Dnevnika	242.000 70.000 29.700 50.000 12.900	140.000 30.000 7.000 15.000 60.000 600 142.000 10.000
		557.700	557.700

GLAVNA KNJIGA

D Građevinski objekti P	
0) 140.000	140.000(s)
140.000	140.000

D Sitan inventar P	
0) 7.000	7.000(6)
7.000	7.000

D Transakcioni račun P	
0)120.000	142.000(s)
4a)20.000	
5)2.000	
142.000	142.000

D Kreditni za osnovna sredstva P	
s)70.000	70.000(0)
70.000	70.000

D AVR – obr prihod zakupnine P	
1)10.000	10.000(10)
10.000	10.000

D Trošak reklame P	
2a) 700	700(11a)
700	700

D PVR – obračunati PTT troš. P	
8a)4.000	4.000 (3)
4.000	4.000

D Poslovni inventar P	
0)30.000	30.000(s)
30.000	30.000

D Roba P	
0)15.000	15.000(s)
15.000	15.000

D Blagajna P	
0)10.000	10.000 (s)
10.000	10.000

D Dobavljači P	
7)3.000	20.000 (0)
s)29.700	5.000 (2)
	700 (2a)
	2.000 (2b)
	5.000 (8)
32.700	32.700

D Prihod od zakupnine P	
11)10.000	10.000(1)
10.000	10.000

D Trošak inves. održavanja P	
2b)2.000	2.000(11a)
2.000	2.000

D Prihod od usluga P	
11)20.000	20.000 (4)
20.000	20.000

D Materijal P	
0) 10.000	3.000 (9)
	7.000(s)
10.000	10.000

D Kupci P	
0)60.000	20.000 (4a)
5) 20.000	60.000(s)
80.000	80.000

D Kapital P	
s)242.000	242.000(0)
242.000	242.000

D PVR – nap. prihod zaku. P	
10)10.000	60.000(0)
s)50.000	
60.000	60.000

D Trošak električne energije P	
2) 5.000	5.000(11a)
5.000	5.000

D PTT troškovi P	
3) 4.000	4.000(11a)
4.000	4.000

D Ostali prihodi P	
11)5.000	2.000(5)
	3.000(7)
5.000	5.000



D Trošak sitnog inventara P	
6)7.000	7.000(11a)
<hr/>	<hr/>
7.000	7.000

D AVR - stvarni PTT tr. P	
8) 5.000	5.000(8a)
<hr/>	<hr/>
5.000	5.000

D Ostali rashodi P	
8a)1.000	3.400(11a)
9)2.400	
<hr/>	<hr/>
3.400	3.400

D Potraživanje od zaposlenog P	
9)600	600(s)
<hr/>	<hr/>
600	600

D Zbir rač. ras. i prih. P	
11a)22.100	35.000 (11)
11b)12.900	
<hr/>	<hr/>
35.000	35.000

D Finansijski rez.dobitak P	
	12.900(11b)

Aktiva **Krajnji iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/** **Pasiva**

R .b.	Sredstva prema namjeni	Iznos	R .b.	Sredstva prema porijeklu	Iznos
1.	Građevinski objekti	140.000	1.	Kapital	242.000
2.	Poslovni inventar	30.000	2.	Kreditni za osnovna sredstva	70.000
3.	Materijal	7.000	3.	Dobavljači	29.700
4.	Roba	15.000	4.	PVR-unaprijed naplaćen prihod od zakupnine	50.000
5.	Kupci	60.000	5.	Finansijski rezultat-dobitak	12.900
6.	Potraživanje od zaposlenih	600			
7.	Transakcioni račun	142.000			
8.	Blagajna	10.000			
		<hr/>			<hr/>
		404.600			404.600

Aktiva **Iskaz o finansijskom rezultatu /Bilans uspjeha/** **Pasiva**

R .b.	Rashodi	Iznos	R .b.	Prihodi	Iznos
1.	Troškovi električne energije	5.000	1.	Prihod od zakupnine	10.000
2.	Troškovi reklame	700	2.	Prihod od usluga	20.000
3.	Troškovi investicionog održavanja	2.000	3.	Ostali prihodi	5.000
4.	PTT troškovi	4.000			
5.	Troškovi sitnog inventara	7.000			
6.	Ostali rashodi	3.400			
7.	Finansijski rezultat - dobitak	12.900			
		<hr/>			<hr/>
		35.000			35.000



Razmisli i odgovori:

1. Zašto kažemo da je Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ trenutna fotografija, a Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ video klip?
2. Koje podatke nam može pružiti Iskaz o finansijskoj poziciji/Bilans stanja, a koje Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/?
3. Nacrtaj formu i elemente Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/.
4. Preko Google preuzmi Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ i Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ neke kompanije u Crnoj Gori i diskutuj: o primijenjenim principima za unos aktive i pasive; zašto mora postojati jednakost aktive i pasive; o strukturi prihoda i rashoda.

Da bi privredno društvo realno obračunalo periodični finansijski rezultat, neophodno je da rashode i prihode pravilno razgraniči između obračunskih perioda. To znači da će rashodi i prihodi koji su nastali u tekućem obračunskom periodu biti evidentirani u njemu i utiće na visinu periodičnog finansijskog rezultata. Rashodi i prihodi koji se odnose na buduće obračunske periode se preko računa vremenskih razgraničenja evidentiraju u Iskazu o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/. Računovodstvo prepoznaje po dva računa aktivnih (AVR) odnosno pasivnih vremenskih razgraničenja (PVR), zavisno od toga šta prvo nastaje, da li rashodi/prihodi ili priliv/odliv novca. Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ na tačno određen dan (uobičajeno 31.12.20..) treba da pruži podatak o strukturi i visini poslovne imovine sa aspekta javnih oblika, odnosno izvora tih javnih oblika. Za razliku od njega, Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ treba da pokaže da li je privredno društvo u toku određenog obračunskog perioda (od 01.01 do 31.12.20..) pozitivno ili negativno poslovalo. Pravilo je da se prvo sastavlja Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ pa da se nakon toga utvrdi rezultat poslovanja (dobitak ili gubitak) evidentira na sopstveni kapital Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/. Ukoliko je ostvaren dobitak, doći će do povećanja sopstvenog kapitala, a ako je ostvaren gubitak, doći će do smanjenja. Na taj način će se nakon toga sastaviti Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/.

**Zadatak 1.**

Početno stanje:

Transakcioni račun 40.000 €

Kapital?

1. Obračunat je trošak vode za januar u iznosu od 300 €. Stigao je račun za troškove vode za januar na 250 €.
2. Unaprijed plaćeni troškovi reklame preko transakcionog računa za decembar tekuće godine, januar i februar naredne godine u iznosu od 3.000 €. Obračunati trošak reklame za decembar.
3. Unaprijed naplaćen prihod od zakupnine za 6 mjeseci tekuće godine u januaru 20... Obračunati prihod koji se odnosi za januar.
4. Izravnati paralelna konta vremenskih razgraničenja.

Zadatak 2.

Privredno društvo „Onogošt“ doo Nikšić ima na dan 30.11.20.. sljedeće stanje sredstava i izvora sredstava:

Transakcioni račun 90.000 €

Blagajna 15.000 €

Građevinski objekti 14.000 €

Poslovni inventar 40.000 €

Kupci 16.000 €

Materijal 40.000 €

Roba 60.000 €

Kreditni za obrtna sredstva 50.000 €

Sitan inventar 6.000 €

Dobavljači 30.000 €

Kapital?

U toku decembra desile su se sljedeće poslovne promjene:

5. Izvršen je otpis sitnog inventara 100%.
6. Kupcima je odobrena bonifikacija 5% na iznos duga iz početnog stanja (dug se odnosi na fakturu broj 17).
7. Unaprijed naplaćen prihod od usluga za 6 mjeseci 60.000 €. Obračunati prihod za jedan mjesec.
8. Obračunati su troškovi investicionog održavanja za tekući mjesec u iznosu 7.000 €.
9. Utvrđen manjak na materijalu 5.000 €, 20% manjka pada na teret magacionera a ostatak na ukupni prihod privrednog društva.
10. Naplaćena ranije otpisana potraživanja u korist transakcionog računa 15.000 €.
11. Obaveza prema dobavljačima iz početnog stanja izmirena je iz kredita za obrtna sredstva.
12. Stigli su sljedeći računi:
 - Za PTT troškove 600 €
 - Za troškove reklame 1.000 €
 - Za troškove vode 200 €

- 13. Stigao je račun broj 12 za troškove investicionog održavanja 6.500 €.
- 14. Izravnati paralelna konta vremenskih razgraničenja.
- 15. Utvrditi finansijski rezultat. Sastaviti Krajnji iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ i Iskaz o finansijskom rezultatu /Bilans uspjeha/.



Zadatak 3.

Privredno društvo „Malo brdo“ doo Podgorica ima na dan 30.10.20.. sljedeće stanje sredstava i izvora sredstava:

Materijal 20.000 €

Transakcioni račun 80.000 €

Blagajna 2.000 €

Kupci 5.000 €

Roba 40.000 €

Sitan inventar 3.000 €

Oprema 120.000 €

Dobavljači 12.000 €

Kapital?

U toku novembra i decembra nastale su sljedeće poslovne promjene:

1. Unaprijed naplaćena zakupnina za godinu dana. Obračunati prihod od zakupnine za novembar i decembar.
2. Podignut je kredit za obrtna sredstva kod poslovne banke 30.000 € i uplaćen na transakcioni račun.
3. Utrošena 1/3 zaliha materijala za potrebe proizvodnje.
4. Izvršen otpis sitnog inventara 100%.
5. Izvodom broj 5 banka izvještava da je izmirena obaveza prema dobavljačima iz početnog stanja.
6. Ispostavljen račun broj 20 kupcima za prodatu robu u vrijednosti 30.000 €.
7. Kupcima je odobren skonto 5% po fakturi broj 20.
8. Obračunati troškovi električne energije za novembar 4.000 €.
9. Stigli su sljedeći računi:
 - Za troškove električne energije 4.700 €.
 - Za troškove vode 300 €.
 - Za troškove reprezentacije 200 €.
10. Obračunati troškove reklame 550 €.
11. Nalogom za isplatu podignuto je sa transakcionog računa 800 €.
12. Utvrđen manjak na materijalu u iznosu od 100 € koji tereti magacionera.
13. Izravnati paralelna konta vremenskih razgraničenja.
14. Utvrditi finansijski rezultat. Sastaviti Krajnji iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ i Iskaz o finansijskom rezultatu /Bilans uspjeha/.

KONTNI OKVIR, KLASSE U KONTNOM OKVIRU I RASPORED BILANSNIH POZICIJA NA OSNOVU KONTNOG PLANA U SKLADU SA PROPISIMA

POGLAVLJE

4

SADRŽAJ POGLAVLJA:

4.1. JEDNOOBRAZNO KNJIGOVODSTVO

4.2. KONTNI OKVIR I PRINCIPI NA KOJIMA POČIVA

4.3. RAŠČLANJAVANJE KONTA U KONTNOM OKVIRU

4.4. SASTAVLJANJE POČETNOG ISKAZA O FINANSIJSKOJ POZICIJI/POČETNI BILANS I OTVARANJE POSLOVNIH KNJIGA UPOTREBOM KONTA

U OVOM POGLAVLJU NAUČIĆEŠ DA:

- objasniš pojam jednoobraznog knjigovodstva
- objasniš kontni okvir i principe na kojima počiva
- objasniš raščlanjivanje konta u kontnom okviru
- sastaviš početni Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ i otvoriš poslovne knjige uz upotrebu konta predviđenih kontnim okvirom na konkretnom primjeru

JEDNOOBRAZNO KNJIGOVODSTVO

4.1.

Dvojno knjigovodstvo o kome se do sada govorilo počiva na jednoobraznom knjigovodstvu koje predstavlja njegovu organizaciono-tehničku varijantu. Cilj uvođenja jednoobraznog knjigovodstva je bio da se formalno i sadržinski na isti način uredi vođenje poslovnih knjiga u svim privrednim društvima, odnosno da se na isti način obuhvate i evidentiranju poslovne promjene na kontima. Činjenica da se finansijski iskazi kod svih privrednih društava sastavljaju na isti način, doprinosi međusobnom upoređivanju podataka različitih privrednih društava i obezbjeđuje lakšu kontrolu poslovanja. Istorijski posmatrano, potreba za jednoobraznim evidentiranjem poslovnih promjena javila se tridesetih godina XIX vijeka, dok ga je računovodstveni sistem Jugoslavije podržao tek nakon Drugog svjetskog rata.

Primjena organizaciono-tehničke varijante dvojnog knjigovodstva je doprinijela da se u finansijskim iskazima u okviru Iskaza o finansijskoj poziciji / Bilans stanja/ na istim pozicijama obuhvate iste kategorije aktive i pasive, odnosno da u Iskazu o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ budu obuhvaćene iste kategorije prihoda i rashoda. Navedeno se postiže sprovođenjem principa jednoobraznog računskog sistema, koji je ujedno i najznačajniji instrument jednoobraznog knjigovodstva a koji se naziva **kontni okvir**.



Jednoobrazno knjigovodstvo – organizaciono-tehnički oblik dvojnog knjigovodstva. Cilj njegovog uvođenja je da obezbijedi uniformisanost kod svih privrednih društava u pogledu vođenja poslovnih knjiga, odnosno u pogledu obuhvatanja i evidentiranja poslovnih promjena na kontima.

4.2.

KONTNI OKVIR I PRINCIPI NA KOJIMA POČIVA



Kontni okvir – zakonom propisan skup svih računa koji se primjenjuju u privrednim društvima jedne zemlje.



Kontni plan – skup svih računa koji se u okviru kontnog okvira vode u knjigovodstvu jednog privrednog društva.



Principi kontnog okvira – dekadni, funkcionalni i bilansni princip.



Dekadni princip kontnog okvira – princip jednoobraznog knjigovodstva gdje je kontni okvir podijeljen u 10 klasa.



Funkcionalni princip kontnog okvira – raspored klasa prati kružni tok kretanja kapitala kroz privredno društvo po formuli koja opisuje ciklus procesa reprodukcije.

U knjigovodstvu nekog privrednog društva moguće je otvoriti veliki broj konta. Da bi se obezbijedila jednoobraznost u vođenju poslovnih knjiga, konta se sistematizuju i pozicioniraju u odgovarajuće manje-više homogene skupine – kontne klase, grupe, osnovna konta. Upravo navedene skupine čine kontni okvir, odnosno kontni plan. Kontni okvir je zakonom propisan skup svih računa koji se primjenjuju u privrednim društvima jedne zemlje. Npr. u Crnoj Gori postoji Kontni okvir koji je propisan od strane nadležne institucije i po kome su dužna da postupaju sva privredna društva koja posluju u Crnoj Gori ⁷. Kako kontni okvir jedne zemlje sadrži veliki broj konta, to privredna društva imaju mogućnost da shodno svojoj potrebi i prirodi djelatnosti preuzmu konta iz kontnog okvira koja njima odgovaraju. Na taj način kreiraju kontni plan. Dakle, kontni plan je uži pojam od kontnog okvira, odnosno proizilazi iz kontnog okvira i predstavlja skup svih računa koji se u okviru kontnog okvira vode u knjigovodstvu jednog privrednog društva.

Postoje tri principa na kojima počiva kontni okvir, i to:

- dekadni princip,
- funkcionalni princip,
- bilansni princip.

Kod *dekadnog principa* kontni okvir je podijeljen u 10 klasa, koje su obilježene ciframa od 0 do 9. Svaka klasa se dalje raščlanjuje na 10 grupa konta. Svaka grupa konta se obilježava s dvije cifre: prva cifra označava klasu kojoj pripada jedna grupa konta, a zatim se toj cifri dodaje druga cifra od 0 do 9. Stoga, svaka klasa se sastoji od deset dvocifrenih grupa konta, pri čemu svaka grupa konta sadrži deset trocifrenih ili sintetičkih konta, a svaki sintetički konto sadrži deset analitičkih konta, odnosno svaki analitički se sastoji od deset subsintetičkih konta koja sadrže pet ili više cifara.

Kod *funkcionalnog principa* raspored klasa prati kružni tok kretanja kapitala kroz privredno društvo po formuli koja opisuje ciklus procesa reprodukcije:

N - R - P - R1 - N1

Pri čemu: *N (novac)* – pripadaju klase 0 i 1; *R (nabavka)* klase 2 i 3; *P (proizvodni proces)* klase 4,5 i 6; *R1 (prodaja)* klasa 7, 8 i 9; *N1 (novac)*.

⁷ U prilogu dajemo Kontni okvir za privredna društva u Crnoj Gori.

Za razliku od kontnog okvira po bilansnom principu, funkcionalni princip polazi od toga da finansijsko i upravljačko knjigovodstvo čine jednu cjelinu. Ujedno, prioritetna metoda koja se koristi za obračun periodičnog finansijskog rezultata, odnosno za sastavljanje Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ kod funkcionalnog principa je po metodi troškova prodatih učinaka, dok kod bilansnog principa preovladava metoda ukupnih troškova. Kod *bilansnog principa*, koji je inače i dominantan kod privrednih društava u Crnoj Gori, raspored klasa i računa odgovara rasporedu bilansnih pozicija u Iskazu o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ i Iskazu o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/, što prikazujemo na sljedeći način:

Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/

Aktiva	Pasiva
Klasa 0 – Neuplaćeni upisani kapital i stalna imovina	Klasa 3 – Kapital
Klasa 1 – Zalihe	Klasa 4 – Dugoročna rezervisanja i obaveze
Klasa 2 – Kratkoročna potraživanja plasmani i gotovina	

Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/

Rashodi	Prihodi
Klasa 5 Rashodi	Klasa 6 Prihodi
Grupa 50–55 – Poslovni rashodi	Grupa 60–65 – Poslovni prihodi
Grupa 56 – Finansijski rashodi	Grupa 66 – Finansijski prihodi
Grupa 57 – Ostali rashodi	Grupa 67 – Ostali prihodi
Grupa 58 – Rashodi po osnovu usklađivanja vrij. imovine	Grupa 68 – Prihodi od usklađivanjavrijednosti imovine
Grupa 59 – Gubitak poslovanja koje je obustavljeno, rashodi iz prethodnih iskaznih perioda i prenos rashoda	Grupa 68 – Dobitak poslovanja koje je obustavljeno, prihodi iz prethodnih iskaznih perioda i prenos prihoda

Klasa 7 Otvaranje i zaključak računa stanja i uspjeha

Klasa 8 Vanbilansna evidencija

* **Klasa 9** Obračun troškova i učinaka

Slika 25: Raspored klasa prema bilansnom principu

Zaključak je da propisani Kontni okvir s klasama **0–8** konstituiše računsku (kontnu) osnovu za **finansijsko knjigovodstvo**, dok klasa **9** obuhvata **obračun troškova i učinaka**.



Kontni okvir po bilansnom principu - raspored klasa i računa odgovara rasporedu bilansnih pozicija u Iskazu o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ i Iskazu o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/.

4.3.

RAŠČLANJIVANJE KONTA U KONTNOM OKVIRU

Uz svaki naziv konta, obavezno stoji i njegova šifra kako bi da se olakšalo evidentiranje poslovne promjene. Takođe, ukoliko dođe do greške u evidentiranju, moguće ih je uz pomoć šifre konta lakše uočiti i otkloniti na način što će se preko šifre jasno vidjeti kojoj računovodstvenoj kategoriji pripada odgovarajući konto. Navedeno potkrepljujemo sljedećim tabelarnim prikazom:

Klasa	od 0 do 9
Grupe konta	od 00 do 99
Sintetični konto	od 000 do 999
Analitički konto	od 0000 do 9999
itd.	

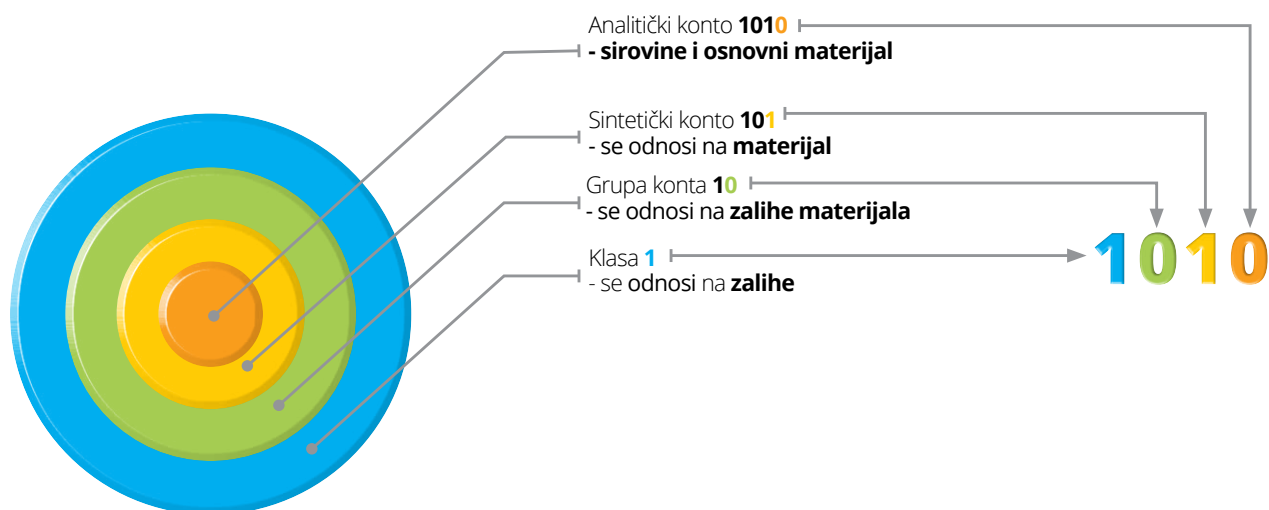
Slika 26: Konta i njihove oznake

**Primjer iz Bajke o računovodstvu:**

Konto Kontić je na osnovu propisanog kontnog okvira koji važi za Crnu Goru formirao svoj kontni plan. Pored naziva konta, služi se i šiframa. Bilans Bilansić je želio da isto to primijeni i u svom knjigovodstvu pa je pitao Konta Kontića da mu pojasni šta to znači.

Konto Kontić mu je objasnio na sljedeći način: Zamisli Nacionalnu biblioteku Crne Gore. Ta biblioteka koja se odnosi na cijelu državu bi bila **kontni okvir**. Sad zamisli Biblioteku Srednje ekonomske škole u Podgorici. Ta biblioteka bi bila **kontni plan** jer se oslanja na Nacionalnu biblioteku Crne Gore, a opet prilagođena je potrebama i zahtjevima Srednje ekonomske škole. Vrsta knjiga u toj biblioteci, npr. iz oblasti ekonomije bi bila **klasa**, dok bi vrsta udžbenika, npr. iz računovodstva bila **grupa konta**. **Sintetički** konto bi bio tačan naziv autora, npr. Konto Kontić, a dok bi **analitički konto** bio tačan naziv udžbenika od tog autora, npr. Računovodstvo II, autora Konta Kontića.

U kontekstu datog pojašnjenja, ukoliko bi imali konto koji ima šifru 1010, onda bi prva cifra upućivala na pripadnost klasi 1 (zalihe)-1010; dvije cifre 1010 bi ukazivale da ovaj analitički račun pripada grupi konta 10 (zalihe materijala); trocifreni broj 1010 se odnosi na sintetički konto (materijal); dok četvorocifreni broj 1010 ukazuje na analitički račun sirovine i osnovni materijal koji je bio predmet razmatranja (slika 27):



Slika 27: Klase, grupe konta, sintetička i analitička konta

4.4.

SASTAVLJANJE POČETNOG ISKAZA O FINANSIJSKOJ POZICIJI/POČETNI BILANS I OTVARANJE POSLOVNIH KNJIGA UPOTREBOM KONTA



Primjer: Otvaranje Glavne knjige uz upotrebe konta predviđenih propisanim kontnim planom

Na osnovu podataka iz početnog Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ privrednog društva „ABC“ doo Herceg Novi, na dan 31.12.20.. godine otvoriti Dnevnik konta Glavne knjige uz upotrebu konta predviđenih Kontnim planom.

Aktiva Početni iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ privrednog društva „ABC“ doo Pasiva

R. b.	Sredstva prema namjeni	Iznos	R b	Sredstva prema porijeklu	Iznos
1.	Građevinski objekti	50.000	1.	Kapital	110.000
2.	Postrojenje i oprema	20.000	2.	Dugoročni krediti	10.000
3.	Materijal	12.000	3.	Kratkoročni krediti	3.000
4.	Kupci	8.000	4.	Dobavljači u zemlji	7.000
5.	Transakcioni račun	39.000			
6.	Blagajna	1.000			
		130.000			130.000

D 022 - Građevinski objekti P <hr/> 0)50.000	D 023 - Postrojenje i oprema P <hr/> 0)20.000	D 101 - Materijal P <hr/> 0)12.000	D 202 - Kupci P <hr/> 0)8.000
D 241 - Transakcioni račun P <hr/> 0) 39.000	D 243 - Blagajna P <hr/> 0) 1.000	D 300 - Kapital P <hr/> 110.000 (0)	D 414 - Dugoročni kredit P <hr/> 10.000 (0)
	D 422 - Kratkoročni kredit P <hr/> 3.000 (0)	D 433 - Dobavljači u zemlji P <hr/> 7.000 (0)	



Knjiženje u Dnevniku

R. b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
0.	022		Građevinski objekti	50.000	
	023		Postrojenje i oprema	20.000	
	101		Materijal	12.000	
	202		Kupci	8.000	
	241		Transakcioni račun	39.000	
	243		Blagajna	1.000	
		300			110.000
		414	Kapital		10.000
		422	Dugoročni krediti		3.000
		433	Kratkoročni krediti		7.000
			Dobavljači u zemlji		
			Za početno stanje		

Razmisli i odgovori:

- Pojasni da li je kontni okvir isto što i kontni plan.
- Navedi primjer kojim ćeš praktično demonstrirati kontni plan, klase, grupa konta, sintetički i analitički konto.
- Ustanovi razliku između tri principa na kojim se zasniva kontni okvir.
- Raščlani konto Materijala po kontnom planu i pojasni.

Da bi se realizovali ciljevi dvojnog knjigovodstva neophodno je obezbijediti njegovu jednoobraznost. To znači da postoji uniformisanost kod svih privrednih društava u pogledu vođenja poslovnih knjiga, odnosno u pogledu obuhvatanja i evidentiranja poslovnih promjena na kontima. Jedan od najznačajnijih instrumenata jednoobraznog knjigovodstva je kontni okvir. Propisuje se od strane nadležne institucije i po njemu su dužna da postupaju sva privredna društva koja posluju u Crnoj Gori. Postoje tri principa na kojima počiva kontni okvir: dekadni, funkcionalni i bilansni, pri čemu je u Crnoj Gori kontni okvir konstituisan po bilansnom principu. U kontnom okviru konta se sistematizuju i pozicioniraju u odgovarajuće manje-više homogene skupine – kontne klase, grupe, sintetička i analitička konta. Sve ranije navedene kategorije pored naziva imaju u određenu šifru.

**Zadatak 1.**

Privredno društvo „Monti“ doo imalo je na dan 01.01.20.. godine sljedeće stanje sredstava i izvora sredstava:

Materijal 2.000 €

Kratkoročni krediti u zemlji 5.000 €

Građevinski objekti 20.000 €

Kapital?

Transakcioni račun 15.000 €

Postrojenja i oprema 25.000 €

Dobavljači u zemlji 12.000 €

Kupci u zemlji 5.000 €

Blagajna 1.000 €

Otvoriti Dnevnik i konta Glavne knjige uz upotrebu konta predviđenih kontnim planom.

EVIDENTIRANJE POTRAŽIVANJA, GOTOVINE I GOTOVINSKIH EKVIVALENATA I HARTIJA OD VRIJEDNOSTI

POGLAVLJE

5

SADRŽAJ POGLAVLJA:

- 5.1. POJAM I VRSTA POTRAŽIVANJA U PROPISANOM KNJIGOVODSTVU
- 5.2. KNJIŽENJE LIKVIDNIH, SUMNJIH, SPORNIH POTRAŽIVANJA KAO I OTPIS POTRAŽIVANJA
- 5.3. OSTALA KRATKOROČNA I DUGOROČNA POTRAŽIVANJA – POJAM I KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE
- 5.4. EVIDENTIRANJE NOVČANIH SREDSTAVA NA TRANSAKCIJAMA I POSEBNO IZDVOJENIH NOVČANIH SREDSTAVA, KAO I NA DEVIZNOM RAČUNU
- 5.5. KNJIŽENJE UPLETE I ISPLATE NOVČANIH SREDSTAVA U GLAVNOJ BLAGAJNI I U POMOĆNIM BLAGAJNAMA
- 5.6. KNJIŽENJE HARTIJA OD VRIJEDNOSTI U PROPISANIM EVIDENCIJAMA

U OVOM POGLAVLJU NAUČIĆEŠ DA:

- objasniš pojam i vrste potraživanja u propisanom knjigovodstvu
- knjižiš likvidna, sumnjiva, sporna potraživanja kao i otpis potraživanja
- objasniš ostala kratkoročna potraživanja i dugoročna potraživanja kao i njihovo knjiženje
- vodiš evidenciju novčanih sredstava na transakcionim računima i posebnih izdvojenih novčanih sredstava, kao i na deviznom računu
- knjižiš uplate i isplate novčanih sredstava u glavnoj blagajni kao i u pomoćnim blagajnama
- knjižiš hartije od vrijednosti u propisanim evidencijama

5.1.

POJAM I VRSTA POTRAŽIVANJA U PROPISANOM KNJIGOVODSTVU



Potraživanje – očekivanje da će dužnik (npr. kupac) u ugovorenom roku i izmiriti svoju obavezu prema povjeriocu (npr. dobavljaču).

Potraživanje predstavlja očekivanje da će dužnik (npr. kupac) u ugovorenom roku izmiriti svoju obavezu prema povjeriocu (npr. dobavljaču). Posmatrano sa aspekta knjigovodstva, potraživanja imaju karakter obrtne imovine koja se nalazi u vidu prava, pa kao takva se nalaze u prelaznom obliku između materijalne imovine i novca. Prema vrsti potraživanja mogu se podijeliti na:

- potraživanja od kupaca,
- mjenična potraživanja,
- avansi dati dobavljačima,
- potraživanja od zaposlenih (manjkovi za koje se terete zaposleni i sl.).

Prema svom kvalitetu (rok naplate i iznos), sva potraživanja se mogu podijeliti na:

- *likvidna*, koja su najkvalitetnija,
- *ugrožena potraživanja* – srednjeg kvaliteta,
- *nenaplativa*, odnosno nelikvidna potraživanja – najslabiji kvalitet.



Likvidna potraživanja – potraživanja kada kupac izvrši plaćanje, kako u punom iznosu tako i u ugovorenom roku.

Ovo se može ilustrovati slikom 28:



Slika 28: Podjela potraživanje prema kvalitetu



Ugrožena potraživanja – potraživanja koja će se naplatiti, ali kada i u kom iznosu nije izvjesno.

Likvidna potraživanja, kao najkvalitetnija podrazumijevaju da će kupac ispuniti očekivanja povjerioca (dobavljača), što znači da će da izvrši plaćanje kako u punom iznosu tako i u ugovorenom roku.



Sporna potraživanja – potraživanja koja nastaju u slučaju kada kupac odbija da plati ili ne priznaje potraživanja.

Ugrožena potraživanja su neizvjesna potraživanja, što znači da će ih povjericac naplatiti, ali kada i u kom iznosu još uvijek nije izvjesno budući da rok i iznos naplate zavisi kako od odluke privrednog suda tako i od likvidacione mase dužnika. Shodno navedenom dijele se na:

- *sporna potraživanja* – potraživanja kada kupac odbija da plati ili ne priznaje potraživanje zato što smatra da dobavljač (prodavac) nije ispoštovao

ugovorne obaveze (isporučena je roba lošijeg kvaliteta) ili pak zato što kupac zbog svoje nelikvidnosti pokušava da prolongira plaćanje;

- *sumnjiva potraživanja* – potraživanja koja nastaju u većini slučajeva usljed trajne nelikvidnosti kupaca da isplati svoje obaveze. Stoga, visina i rok naplate ovih potraživanja su neizvjesni jer u prvom redu zavise od stečajnog postupka kao i od visine likvidacione mase dužnika.

Potraživanja koja se neće naplatiti ni u ugovorenom roku ni u punom iznosu se nazivaju nenaplativa potraživanja. Za iznos nastalog otpisa ovog oblika potraživanja nastaje gubitak po osnovu otpisa potraživanja.

Ukoliko se kao aspekt posmatranja potraživanja uzme rok dospelosti, to je potraživanja moguće podijeliti na:

- dugoročna potraživanja,
- kratkoročna potraživanja.

Dugoročna potraživanja povjerilac očekuje da će naplatiti u vremenskom periodu koji je duži od jedne godine od momenta nastanka potraživanja. Za razliku od navedenog, kratkoročna potraživanja povjerilac očekuje da će naplatiti u periodu do jedne godine.

Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kontić je Bilansu Bilansiću prodao kompjuter i ispostavio fakturu 11/1, sa rokom naplate do 15 dana. U ovom slučaju riječ je o kratkoročnom potraživanju. Međutim, da je Konto Kontić, npr. Bilansu Bilansiću prodao poslovni prostor pri čemu je ispostavio račun s rokom naplate od 5 godina u mjesečnim ratama (npr. dugoročni kredit), bilo bi dugoročno potraživanje.



Sumnjiva potraživanja – potraživanja koja nastaju usljed trajne nelikvidnosti kupaca da isplati svoje obaveze.



Nenaplativa potraživanja – potraživanja koja se neće naplatiti ni u ugovorenom roku ni u punom iznosu.



Dugoročna potraživanja – potraživanja koja povjerilac očekuje da će naplatiti u vremenskom periodu koji je duži od jedne godine od momenta nastanka potraživanja.



Kratkoročna potraživanja – potraživanja koja povjerilac očekuje da će naplatiti u vremenskom periodu koji je kraći od jedne godine od momenta nastanka potraživanja.

5.2.

KNJIŽENJE LIKVIDNIH, SUMNJIVIH, SPORNIH POTRAŽIVANJA KAO I OTPIS POTRAŽIVANJA

Primjer: Likvidna, sumnjiva, sporna i nenaplativa potraživanja.

Likvidna potraživanja

1. Prodati su gotovi proizvodi kupcu po fakturi broj 25 u iznosu od 3.400 €

2. Kupac je uplatio dug po fakturi broj 25 na transakcioni račun.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1)	202	612	Kupci u zemlji Prihod od prodaje gotovih proizvoda Za prodane gotove proizvode	3.400	3.400
2)	241	202	Transakcioni račun Kupci u zemlji Doznaka duga po fakturi broj 25	3.400	3.400

D	202 - Kupci u zemlji	P	D	612 - Prihodi od prodaje gotovih proizvoda	P	D	241 - Transakcioni račun	P
1)	3.400				3.400 (1	2)	3.400	
		3.400(2						

Sumnjiva potraživanja

Kupac „A“ doo po fakturi broj 31 duguje 7.000 €. Dug nije izmiren u roku dospijeća i procjenjuje se da neće biti naplaćen. Izvršiti otpis potraživanja u cjelini, indirektno preko konta Ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca.

Poslije roka dospijeća, kupac „A“ doo je platio 5.000 €. Procjenjuje se da ostatak duga neće biti naplaćen. Izvršiti definitivni otpis nenaplaćenog potraživanja.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1)	585	209	Rashodi po osnovu usklađivanja potraživanja Ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca Za indirektni otpis potraživanja	7.000	7.000
2)	241	202	Transakcioni račun Kupci u zemlji Za uplatu dijela duga	5.000	5.000

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
2a)	209	685	Ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca Prihod od usklađivanja vrijednosti potraživanja Za naplaćeno sumnjivo potraživanje	5.000	5.000
2b)	209	202	Ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca Kupci u zemlji Za definitivni otpis potraživanja	2.000	2.000

585 - Rashod po osnovu usklađivanja potraživanja		209 - Ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca		241 - Transakcioni račun	
D	P	D	P	D	P
1)7.000		2a) 5.000 2b) 2.000	7.000 (1)	2) 5.000	
		202 - Kupci u zemlji		685- Prihod od usklađivanja potraživanja	
		0)10.500	5.000 (2) 2.000 (2b)	5.000	(2a)

Sporna potraživanja

Protiv kupca „B“ doo koji duguje 2.000 € pokrenut je spor kod nadležnog suda i za sudske takse je plaćeno sa transakcionog računa 50 €.

Sud je donio odluku da kupac „B“ doo izmiri obavezu u iznosu 70% duga i sudske troškove. Po izvodu banke kupac „B“ doo je platio 70% duga i sudske troškove. Izvršiti definitivni otpis nenaplaćenog potraživanja.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1)	585	209 241	Rashodi po osnovu usklađivanja potraživanja Ispravak vrijednosti potraživanja kupaca Transakcioni račun Za sporna potraživanja	2.050	2.000 50
2)	241	202	Transakcioni račun Kupac u zemlji Za uplatu 70% duga i sudskih troškova	1.450	1.450



R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
2a)	209	685	Ispravka vrijednosti potraživanja kupaca Prihod po osnovu usklađivanja potraživanja Za naplaćeno potraživanja 70% duga i sudskih troškova	1.450	1.450
2b)	209	202	Ispravka vrijednosti potraživanja kupaca Kupac u zemlji Za definitivni otpis spornog potraživanja	550	550

585 - Rashod po osnovu usklađivanja potraživanja		209 - Ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca		241 - Transakcioni račun	
D	P	D	P	D	P
1) 2.050		2a) 1.450 2b) 550	2.000 (1)	0) 4.000 2) 1.450	50 (1)

202 - Kupci u zemlji		685- Prihod od usklađivanja potraživanja	
D	P	D	P
0) 2.000	1.450 (2) 550 (2b)		1.450 (2a)

Nenaplativa potraživanja

1. Po okončanju stečaja doneseno je rješenje da se ne mogu naplatiti iz stečajne mase potraživanja od kupca „C“ doo u iznosu od 4.000 €.

Knjiženje u Dnevniku

Rb	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1)	576	202	Rashodi po osnovu direktnih otpisa potraživanja Kupci u zemlji Za nenaplaćeno potraživanja	4.000	4.000

576 - Rashodi po osnovu direktnih otpisa potraživanja		202 - Kupci u zemlji	
D	P	D	P
1) 4.000		0) 6.300	4.000 (1)



Razmisli i odgovori:

1. Pojasni podjelu potraživanja prema kvalitetu.
2. Predstavi, navođenjem primjera iz prakse, pojedine vrste potraživanja sa kojima ste imali prilike da se upoznate na časovima.
3. Ustanovi razliku između likvidnih i nenaplativih potraživanja i predstavi na ličnom primjeru.

5.3.

OSTALA KRATKOROČNA I DUGOROČNA POTRAŽIVANJA – POJAM I KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE



Kratkoročni finansijski plasmani – ulaganja u kratkoročna finansijska sredstva kao što su kratkoročni krediti dati drugim privrednim društvima, kratkoročne HOV drugih privrednih društava i sl.

Ostala kratkoročna potraživanja se mogu javiti u vidu:

- kratkoročnih finansijskih plasmana,
- kratkoročnih pozajmica,
- mjeničnih potraživanja,
- akontacija za službeni put.

Kratkoročni finansijski plasmani obuhvataju kratkoročne kredite koji su dati drugim privrednim društvima, kao i kratkoročne hartije od vrijednosti (KHOV) drugih privrednih društava. Ukoliko jedno pravno lice drugom pravnom licu daje pozajmicu čiji je rok dospjeća do godine dana, onda nastaju kratkoročni krediti. Tražilac kratkoročnog kredita najčešće dobijena novčana sredstva koristi za finansiranje nabavke tekuće ili trajne obrtne imovine. Privredno društvo koje daje kratkoročnu pozajmicu ima pravo da pored glavnice traži i pripadajuću kamatu. Cilj postojanja KHOV je njihovo trgovanje u kraćem vremenskom periodu kako bi se po osnovu toga ostvarila zarada na njihovoj prodaji. Pored ovih potraživanja, javljaju se i mjenična potraživanja i to u onoj situaciji kada kupac nije u mogućnosti da blagovremeno (u roku) ispuni očekivanja povjerilaca. Stoga izdaje mjenicu i obavezuje se da će do naznačenog roka (koji ne može biti duži od 90 dana) izvršiti plaćanje sa zaračunatom kamatom. Izdavanjem mjenice potraživanja od kupaca prestaju da postoje i pretvaraju se u mjenična potraživanja. Prilikom odlaska zaposlenog na službeni put radi obavljanja neke poslovne aktivnosti blagajnik je dužan da mu isplati akontaciju u visini dnevnica i putnih troškova. Zaposleni dobija putni nalog u kojem se nalaze podaci: svrha putovanja, prevozno sredstvo i vrijeme trajanja službenog puta. Po povratku zaposlenog sastavlja se obračun troškova službenog puta i ukoliko je veći od iznosa isplaćenih dnevnica i putnih troškova, razlika se vraća u blagajnu, a ukoliko je manji blagajnik je dužan da isplati razliku. Dakle, akontacija za službeni put je unaprijed data suma novca licu koji odlazi na službeni put i po osnovu čijeg zahtjeva je otvoren putni nalog. Obračun iznosa sadržanog u putnom nalogu se vrši prema određenim uredbama donijetim od strane nadležnog ministarstva.



Dugoročni finansijski plasmani – predstavljaju ulaganje određenih novčanih sredstava u druga preduzeća s fiksnom kamatom, ali bez mogućnosti prodaje bilo koje njegove pozicije koja pripada dugoročnim plasmanima.

Ostala dugoročna potraživanja obuhvataju:

- dugoročne finansijske plasmane,
- učešća,
- dugoročni krediti,
- dugoročne HOV.

Nije rijedak slučaj da privredno društvo koje obavlja svoju poslovnu aktivnost raspolaže s viškom finansijskih sredstava. U tom slučaju, dato privredno društvo se može opredijeliti da višak upotrijebi za obnavljanje ili kupovinu novih mašina, opreme ili zaliha, ili da ga dugoročno investira u druga privredna društva. Ukoliko se odluči za ovo posljednje onda nastaju dugoročni finansijski plasmani, koji predstavljaju ulaganje određenih novčanih sredstava u druga privredna društva s fiksnom kamatom, ali bez mogućnosti prodaje bilo koje njegove pozicije koja pripada dugoročnim plasmanima. Dugoročni finansijski plasmani mogu da se jave u vidu učešća kao i u vidu dugoročnih kredita datih drugim privrednim društvima. Učešća predstavljaju dugoročna finansijska ulaganja koja nastaju kupovinom vlasničkih hartija od vrijednosti – akcija privrednog društva (ukoliko je riječ o Akcionarskom društvu (AD)) ili kupovinom udjela drugih privrednih društava (ukoliko se radi o Društvu s ograničenom odgovornošću (DOO)), čime se navedena ulaganja pretvaraju u učešća. Razlog zbog čega se privredno društvo odlučuje za ovaj vid plasiranja slobodnih finansijskih sredstva jeste sticanje prava uticaja u dužem vremenskom periodu na poslovanje privrednog društva u kojem se ima učešće, a sve s namjerom poboljšanja sopstvenog poslovanja. Dugoročni zajmovi kao pojavni oblik dugoročnih plasmana nastaju pozajmljivanjem novčanih sredstava privrednog društva drugom privrednom društvu, s rokom vraćanja dužim od godine dana, uz određenu nadoknadu u vidu kamate.

KNJIŽENJE OSTALIH KRATKOROČNIH I DUGOROČNIH POTRAŽIVANJA U PROPISANIM EVIDENCIJAMA

Primjer: Potraživanje zaposlenih po osnovu akontacije za službeno putovanje

Početno stanje od računa privrednog društva „Jabuka“ doo je sljedeće: - Blagajna 1.000 €

- 1. Na ime akontacije za službeno putovanje isplaćeno je iz blagajne radniku Kontu Kontiću 300 € i radniku Bilansu Bilansiću 400 €.*
- 2. Radnik Konto Kontić se vratio sa puta i podnio putni obračun :*
 - putni troškovi 200 € i*
 - dnevnice 150 €.*
- 1. Radnik Bilans Bilansić se vratio s puta i podnio putni obračun:*
 - putni troškovi 260 € i*
 - dnevnice 135 €.*

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	2210	243	Potraživanje po osnovu akontacija za služeno putovanja Blagajna Za isplaćenu akontaciju	700	700
2.	529	2210 243	Ostali lični rashodi i naknade Potraživanje po osnovu akontacija za služeno putovanje Blagajna Za putni obračun Konta Kontića	350	300 50
3.	529 243	2210	Ostali lični rashodi i naknade Blagajna Potraživanje po osnovu akontacija za služeno putovanje Za putni obračun Konta Kontića	395 5	400

Knjiženje na računima Glavne knjige

D		P		D		P	
243 - Blagajna				2210 - Potraživanja po osnovu akontacija za putovanja		529 - Ostali lični rashodi i naknade	
0) 1.000		700 (1)		1) 700		2) 350	
3) 5		50 (2)				3) 395	

EVIDENTIRANJE NOVČANIH SREDSTAVA NA TRANSAKCIONIM RAČUNIMA I POSEBNO IZDOJENIH NOVČANIH SREDSTAVA, KAO I NA DEVIZNOM RAČUNU

5.4.

Poslovanje preko transakcionog računa, izdvojenih novčanih sredstava i deviznog računa ubraja se u finansijsko poslovanje privrednih društava. Privredna društva otvaraju transakcioni račun kod poslovnih banaka. Preko transakcionog računa se obavljaju evidencije novčanih sredstava. Svako privredno društvo je u obavezi da iznos preko blagajničkog maksimuma drži na transakcionom računu.

Privredna društva mogu da izdvoje određena novčana sredstva na poseban namjenski račun 242 – Izdvojena novčana sredstva i akreditivi. Ovaj račun koristi se za akreditive, čekove i investicije.

Knjigovodstvena evidencija o novčanim sredstvima koja se koriste za izmirenje obaveza prema dobavljačima iz inostranstva ili prilikom uplata iz inostranstva ostvarene po osnovu potraživanja i sl. vodi se preko konta **244 – Devizni račun**.

Primjer: Transakcioni račun, izdvojena novčana sredstva i devizni račun

1. Kupci su uplatili dug na transakcioni račun u iznosu od 300.000 €.
2. Za izmirenje obaveze prema dobavljaču privredno društvo je otvorilo akreditiv u iznosu od 40.000 €, i odmah izmirilo obavezu prema dobavljaču u iznosu od 10.000 €.
3. Privredno društvo sklopilo je Ugovor sa građevinskim privrednim društvom o izgradnji zgrade i odmah je prenijelo novčana sredstva sa transakcionog na poseban račun u iznosu od 150.000 €.
4. Banka izvještava da je izvršila prenos novčanih sredstava sa transakcionog računa na devizni račun iznos od 10.000 €.
5. Izmirili smo obavezu prema dobavljaču iz inostranstva po fakturi broj 2 sa deviznog računa u iznosu od 8.000 €.
6. Od kupaca u inostranstvu naplatili smo potraživanje u iznosu od 15.000 €.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1)	241	202	Transakcioni račun Kupci u zemlji Za plaćenu fakturu na transakcioni račun	300.000	300.000
2)	242	241	Izdvojena novčana sredstva i akreditiv Transakcioni račun Za otvoreni akreditiv	40.000	40.000
2a)	433	242	Dobavljači u zemlji Izdvojena novčana sredstva i akreditiv Izmirena obaveza prema dobavljaču	10.000	10.000
3)	2424	241	Izdvojena novčana sredstva za investicije Transakcioni račun Za prenos na poseban račun	150.000	150.000
4)	244	241	Devizni račun Transakcioni račun Za prenos sredstava na deviznom računu	10.000	10.000
5)	434	244	Dobavljači u inostranstvu Devizni račun Izmirena obaveza dobavljaču u inostranstvu	8.000	8.000
6)	244	203	Devizni račun Kupci u inostranstvu Za naplaćeno potraživanje od ino-kupca	15.000	15.000

Knjiženje na računima Glavne knjige

D 241 - Transakcioni račun	P	D 202 - Kupac u zemlji	P	D 433 - Dobavljači u zemlji	P
1) 300.000	40.000 (2) 150.000 (3) 10.000 (4)	0) 320.000	300.000 (1)	2a) 10.000	20.000 (0)
D 2424 - Izdvojena novčana sredstva za investicije	P	D 242 - Izdvojena novčana sredstva i akreditiv	P		
3) 150.000		2) 40.000	10.000 (2a)		
D 244 - Devizni račun	P	D 434 - Dobavljači u inostranstvu	P	D 203 - Kupci u inostranstvu	P
4) 10.000 6) 15.000	8.000 (5)	5) 8.000	8.000 (0)	0) 15.000	15.000 (6)

KNJIŽENJE UPLATE I ISPLATE NOVČANIH SREDSTAVA U GLAVNOJ BLAGAJNI I U POMOĆNIM BLAGAJNAMA

5.5.

Sve uplate i isplate gotovog novca, kao i evidencija koja se u vezi sa tim vodi, predstavljaju blagajničko poslovanje. U zavisnosti od veličine privrednog društva, obima poslovanja, djelatnosti, pored glavne blagajne privredno društvo, može imati i više pomoćnih blagajni (porto blagajna, blagajna ekonomata, blagajna prodavnica, blagajna stovarišta i sl.). Upoređivanjem knjigovodstvenog i stvarnog stanja nakon izvršenog popisa možemo utvrditi da li se knjigovodstveno stanje slaže sa stvarnim stanjem ili je nastao manjak ili višak gotovine u blagajni. Za nastali manjak se tereti odgovorno lice i zadužuje se konto **2212 – Potraživanje od zaposlenih za manjkove**.

Primjer: Blagajna i pomoćne blagajne

1. Nalogom za isplatu podignuta je gotovina sa transakcionog računa u iznosu od 2.000 €.
2. Glavna blagajna je predala blagajni stovarišta iznos od 500 €.
3. Popisom je utvrđen manjak gotovog novca u blagajni u iznosu od 200 €. Za manjak se tereti odgovorno lice. Odgovorno lice nadoknadilo manjak u blagajnu.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1)	243	241	Blagajna Transakcioni račun Podignuto za potrebe blagajne	2.000	2.000
2)	2433	243	Blagajna stovarišta Blagajna predato blagajni stovarišta	500	500
3)	2212	243	Potraživanje od zaposlenih za manjkove Blagajna Za utvrđeni manjak	200	200
3a)	243	2212	Blagajna Potraživanje od zaposlenih za manjkove Za uplatu zaposlenog lica	200	200

D		P		D		P		D		P	
243 - Blagajna		241 - Transakcioni račun		2433 - Blagajna stovarišta		2212 - Potraživanje od zaposlenih za manjkove					
1) 2.000			0)20.000		2) 500		3) 200				
3a) 200		500 (2)		2.000 (1)						200 (3a)	
		200 (3)									

5.6.

KNJIŽENJE HARTIJA OD VRIJEDNOSTI U PROPISANIM EVIDENCIJAMA

Primjer: Hartije od vrijednosti (HOV)

Stanje na pojedinim računima privrednog društva „Jabuka“ doo je sljedeće :

202 Kupci u zemlji 50.000 €

241 Transakcioni račun 30.000 €

1. Od kupca je primljena mjenica po kojoj izmiruje obavezu u vrijednosti od 4.000 €.
2. Banka izvještava da je mjenica naplaćena u roku.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	238	202	Ostali kratkoročni finansijski plasmani Kupci Za primljenu mjenicu	4.000	4.000
2.	241	238	Transakcioni račun Ostali kratkoročni finansijski plasmani Za naplatu mjenice	4.000	4.000

Knjiženje na računima Glavne knjige

D	238 - Ostali kratkoročni finansijski plasmani	P	D	202 - Kupci u zemlji	P	D	241 - Transakcioni račun	P
1) 4.000		4.000 (2)	0) 50.000		4.000 (1)	0) 30.000		2) 4.000

Primjer: Hartije od vrijednosti (HOV)

1. Kupac nije u mogućnosti da plati dug u iznosu od 1.500 €, pa po dogovoru šalje mjenicu sa rokom dospijeća od 90 dana na iznos od 1.550 €.
2. Po izvodu banke mjenica je naplaćena po isteku 90 dana.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	238	202 239	Ostali kratkoročni plasmani Kupci u zemlji Ispravka vrijed. kratkoročnih finans. plasmana Za mjenicu koja nije pristigla	1.550	1.500 50

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
2.	241	238	Transakcioni račun Ostali kratkoročni finansijski plasmani Za naplatu mjenice	1.550	1.550
2a.	239	662	Ispravka vrijednosti kratkoročnih finansijskih plasmana Prihodi od kamata Za zateznu kamatu	50	50

Knjiženje na računima Glavne knjige

D	238 - Ostali kratkoročni finansijski plasmani	P	D	202 - Kupci u zemlji	P	D	239 - Ispravka vrijednosti kratkoročnih plasmana	P
1)	1.550	1.550 (2)	0)	3.000	1.500 (1)	2a)	50	50 (1)
D	241 - Transakcioni račun	P	D	662 - Prihodi od kamata	P			
2)	1.550				50 (2a)			

Razmisli i odgovori:

- Navedi i pojasni ostala kratkoročna i dugoročna potraživanja.
- Šta su dugoročni finansijski plasmani i u kom se obliku mogu javiti? Razgovaraj sa računovođom nekog privrednog društva o tome.
- Pojasnite blagajnu i blagajničko poslovanje.
- Šta su hartije od vrijednosti?

Potraživanja predstavljaju očekivanja da će dužnik (kupac) u određenom roku i sa jasno označenim iznosom ispuniti svoju obavezu prema povjeriocu (dobavljaču). Imaju karakter računa aktive i evidentiraju se u okviru obrtno imovine. Postoje različiti kriterijumi za klasifikaciju potraživanja, kao što je rok dospjeća, vrsta, ali su za nas od posebne važnosti potraživanja koja se kategorišu prema kvalitetu na: likvidna, sporna, sumnjiva i nenaplativa potraživanja. Likvidna su ona potraživanja koja će se naplatiti u punom iznosu i u ugovorenom roku, dok su nenaplativa suprotna od likvidnih potraživanja. Sporna i sumnjiva potraživanja imaju osobine ugroženih potraživanja, što znači da će se naplatiti ali se ne zna kada i u kom iznosu što zavisi ili od odluke privrednog suda (sporna potraživanja) ili od likvidacione (stečajne) mase dužnika (sumnjiva potraživanja). Pored navedenih potraživanja, koja uglavnom imaju karakter kratkoročnih potraživanja, postoje i dugoročna potraživanja čiji je rok dospjeća za naplatu duži od jedne godine i u okviru njih uobičajeno spadaju dugoročni finansijski plasmani privrednog društva.



Zadatak 1.

Stanje na pojedinim kontima privrednog društva „Boje“ doo je sljedeće:

Transakcioni račun 8.000 €

Blagajna 1.500 €

Kupci 15.000 €

Materijal 600 €

Roba 3.000 €

Dobavljač 7.000 €

Izračunati osnovni kapital.

0. Otvoriti poslovne knjige.

1. Popisom je utvrđen manjak materijala u vrijednosti od 300 €. Za manjak zadužiti odgovorno lice.
2. Protiv kupca „A“ doo koji duguje 10.000 € pokrenut je spor kod nadležnog suda. Za sudske troškove plaćeno je 220 € sa transakcionog računa.
3. Blagajnik je isplatio radniku MM akontaciju za službeno putovanje u iznosu od 200 €.
4. Po odluci privrednog suda kupac „A“ doo je obavezan da plati 80% duga i sudskih troškova. Iznos uplaćen na transakcioni račun. Izvršiti definitivni otpis nenaplaćenog potraživanja.
5. Od kupca je primljena mjenica po kojoj izmiruje obavezu u vrijednosti od 1.300 €. Banka izvještava da je mjenica naplaćena u roku.
6. Troškovi službenog puta po putnom obračunu iznose 220 €.

Zadatak 2.

Stanje na pojedinim kontima privrednog društva „Ruža“ doo je sljedeće:

Materijal 2.000 €

Blagajna 900 €

Transakcioni račun 7.000 €

Gotovi proizvodi 5.000 €

Oprema 13.500 €


Dobavljači 4.000 €

Kupci 2.000 €

Izračunati osnovni kapital.

0. Otvoriti poslovne knjige.

7. Radniku NN je isplaćena akontacija za službeni put. Troškovi službenog puta iznose 380 €.
8. Sa transakcionog računa plaćeno je za troškove reklame 3 mjeseca unaprijed 1.200 €. Obračunati troškove reklame za jedan mjesec.
9. Po kupovnoj fakturi broj 15 kupljen je materijal u iznosu od 2.420 €.
10. Izvršiti direktan otpis nenaplativog potraživanja od kupca „B“ doo u iznosu od 70 €.
11. Prodati su gotovi proizvodi po prodajnoj fakturi broj 17 u iznosu od 5.000 €. Kupcu je odobren kasa skonto od 5% ako izmiri dugovanje u roku od 10 dana.

- 
12. Unaprijed je naplaćen prihod od usluga za 2 mjeseca u iznosu od 600 €. Obračunati prihod od usluga za tekući mjesec.
 13. Potraživanja od kupca „A“ doo u iznosu od 300 € postalo je sporno. Pokrenut je spor i plaćeno iz blagajne 30 € na ime troškova spora. Po odluci suda kupac je dužan da plati 80% duga i sudske troškove. Po izvodu banke kupac je uplatio 80% duga i sudske troškove. Izvršiti definitivni otpis nenaplativog potraživanja.
 14. Kupac „C“ doo nije u mogućnosti da plati dug u iznosu od 6.000 €, pa po dogovoru šalje mjenicu na 6.050 € sa rokom dospelja 60 dana.
 15. Banka izvještava da je kupac platio dug po fakturi broj 17 po odbitku 5% kasa skonta i da je isplaćena faktura broj 15.
 16. Popisom je utvrđen manjak materijala 100 €. Za manjak zadužiti odgovorno lice.
 17. Po izvodu banke naplaćena je mjenica.

EVIDENTIRANJE POREZA NA DODATU VRIJEDNOST, POREZA NA DOBITI I POREZ PO ODBITKU, U SKLADU SA PROPISIMA

POGLAVLJE

6

SADRŽAJ POGLAVLJA:

6.1. POJAM I VRSTE POREZA

6.2. SASTAVLJANJE PRIJAVE POREZA NA DODATU VRIJEDNOST (PDV) NA OSNOVU PROKNJIŽENIH FAKTURA I KNJIŽENJE NASTALIH OBAVEZA ILI KREDITA

6.3. KNJIŽENJE UPLATE PDV-A U PROPISANIM EVIDENCIJAMA

6.4. SASTAVLJANJE PRIJAVE POREZA NA DOBIT U PROPISANIM EVIDENCIJAMA I KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE

6.5. SASTAVLJANJE PRIJAVE POREZA NA NEPOKRETNOSTI U PROPISANOJ FORMI I KNJIŽENJE UPLATE POREZA U PROPISANIM EVIDENCIJAMA

U OVOM POGLAVLJU NAUČIĆEŠ DA:

- objasniš pojam i vrste poreza
- sastaviš prijavu poreza na dodatu vrijednost (PDV) na osnovu proknjiženih faktura i knjižiš nastalu obavezu ili kredit
- knjižiš uplatu PDV-a u propisanoj formi
- sastaviš prijavu poreza na dobit u propisanoj formi i knjižiš
- sastaviš prijavu poreza na promet nepokretnosti u propisanoj formi i knjižiš uplatu poreza u propisanim evidencijama

POJAM I VRSTE POREZA

6.1.

U savremenim uslovima poslovanja, porezi predstavljaju jedan od najraspostranjenijih finansijskih instrumenata kojim država pokriva rashode koji su u njenoj nadležnosti. Stoga se definišu kao zakonom propisana davanja koja ne povlače direktne protivusluge, a koja su pojedinci i privredna društva dužna da izdvajaju u budžet države i kako bi na osnovu toga država bila u mogućnosti da finansira javnu potrošnju. Drugim riječima, to znači da svi mi moramo iz ostvarenih prihoda da izdvajamo određeni iznos sredstava u državnu kasu (budžet) da bi zauzvrat od države bili u mogućnosti da koristimo javne usluge, kao što su zdravstvo, obrazovanje, javna bezbjednost, i sl. Iz datog pojašnjenja, ali i same definicije poreza proizilaze dvije bitne karakteristike: a) da predstavljaju zakonom propisana (obavezna) davanja i b) da se po osnovu tih davanje direktno ne ostvaruje nikakva protivusluga. Postoje različiti kriterijumi na osnovu kojih se može izvršiti podjela poreza, a najveći broj njih zasnovan je na grupisanju poreza prema njihovim zajedničkim karakteristikama. Za nas je od posebne važnosti podjela poreza na neposredne (direktne) i posredne (indirektne) poreze. Direktni porezi su oni porezi koji se plaćaju prilikom trošenja dohotka. Rukovodeći se navedenim, karakter direktnog poreza ima porez na dohodak i porez na imovinu u statici, dok bi se u indirektno poreze mogli uvrstiti porez na dodatu vrijednost, carine i porez na imovinu (u dinamici).

POREZ NA DODATU VRIJEDNOSTI ILI PDV

Porez na dodatu vrijednosti ili PDV naziva se višefaznim porezom zato što se obračun i naplata ne vrši samo u jednoj fazi proizvodno-prometnog ciklusa, nego u svim fazama, ali ne na ukupan iznos nego samo na iznos dodate vrijednosti koja se ostvari u toj fazi proizvodno-prometnog ciklusa. Navedeni porez je zamijenio porez na promet u maloprodaji, čija je osnovna karakteristika bila da se obračun i plaćanje vršilo samo u posljednjoj fazi proizvodno-prometnog ciklusa – u fazi maloprodaje.

PDV se često naziva višefazni ili svefazni porez. Da bi to pojasnili, napravili ćemo poređenje sa porezom koji se koristio prije upotrebe PDV-a, a to je porez na promet u maloprodaji (PPUM).

ZA RADOZNALE

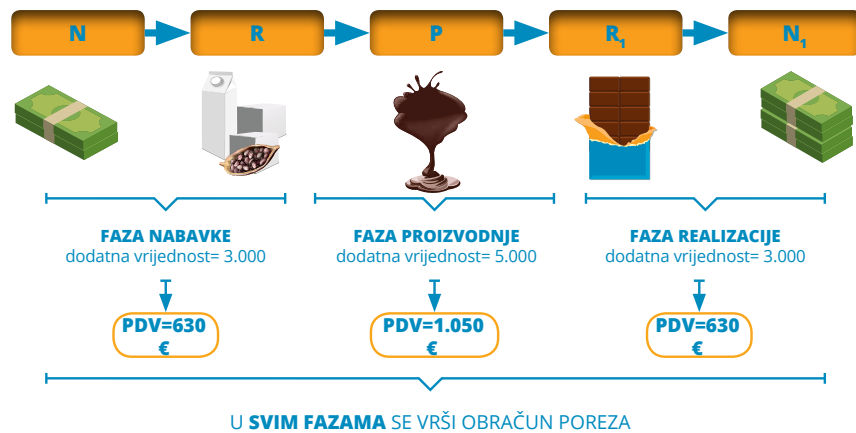
Prema nastanku poreske obaveze, porez na imovinu se dijeli na: porez na imovinu u statici i u dinamici. Porez na imovinu u statici, kao najstariji oblik poreza se obračunava na imovinu koja se nalazi u svojini fizičkih ili pravnih lica. Kod poreza na imovinu u dinamici, imovina prelazi sa jednog subjekta na drugi.



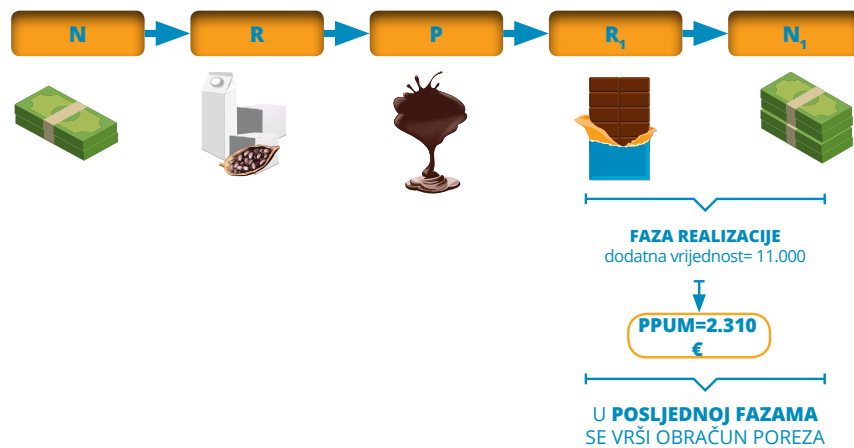
Porezi – najraspostranjeniji finansijski instrument kojim država pokriva rashode koji su u njenoj nadležnosti.



Porez na dodatu vrijednost (PDV) – višefazni porez gdje se obračun i naplata vrši u svim fazama proizvodno-prometnog ciklusa, samo na iznos dodate vrijednosti koja se ostvari u toj fazi proizvodno-prometnog ciklusa.



Slika 29: PDV – višefazni



Slika 30: PPUM – jednofazni



Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kontić je pitao svog knjigovođu da mu pojasni razliku između PDV-a i PPUM. Knjigovođa Saldo Saldić mu je objasnio na sljedeći način: Kao što vidiš na osnovu slike (slika 29) PDV se obračunava u svim fazama (fazi nabavke, fazi proizvodnje u fazi realizacije) – pa se zato i naziva svefazni ili višefazni. Obračun i plaćanje se ne vrši na ukupan iznos nego samo na iznos dodate vrijednosti. Dodata vrijednost je ona vrijednost koju proizvođač ili lice koje obavlja trgovinu ili pruža usluge, dodaje prije nego što proizvede/proda proizvod ili izvrši uslugu. Na osnovu slike 29, zapažamo da je u prvoj fazi obračunati PDV 630 €, u drugoj fazi 1.050 €, dok je u trećoj fazi 630 €. Dakle, ukupno obračunati PDV je 2.310 €. Ujedno, treba znati, da PDV obveznik ne plaća navedeni iznos poreza nadležnom organu – Poreskoj upravi Crne Gore, već samo razliku (ako postoji) između izlaznog PDV-a (koji se obračunava prilikom realizacije, odnosno prodaje učinaka) i ulaznog PDV-a (koji se obračunava prilikom nabavke faktora procesa rada ili robe). U obrnutoj situaciji, poreski obveznik ima pravo da zatraži od Poreske uprave povraćaj poreza, jer je ostvario



poreski kredit, ili pak ima mogućnost da iskoristi poreski kredit za plaćanje obaveze za PDV u nekom od narednih (mjesečnih) obračunskih perioda. Ukoliko sada pogledaš sliku 30 vidjećeš da se PPUM obračunava samo u posljednjoj fazi, fazi maloprodaje, pa se često naziva i jednofazni. Ovakav način obračuna je omogućavao da pojedini poreski obveznici izbjegnu plaćanje poreza. Kao što možeš da zapaziš (slika 29 i slika 30), vrijednost osnovice za obračun PDV je ista (3.000 €+5.000 €+3.000 €) kao i kod PPUM (11.000 €). Takođe, vrijednost ukupno obračunatog poreza kod PDV-a je ista (630 €+1.050 €+630 €) kao i kod PPUM (2.310 €), samo je razlika u načinu obračuna poreza.

Prema zakonu o PDV-u, **predmet oporezivanja** predstavlja:

- promet proizvoda i usluga koje poreski obveznik u okviru obavljanja svoje djelatnosti vrši uz naknadu,
- uvezena dobra u Crnu Goru.

Pod **poreskim obveznikom** se podrazumijeva svako lice (pravno ili fizičko) koje samostalno obavlja promet dobara i usluga ili izvozi dobra, u okviru obavljanja svoje djelatnosti. Status malih obveznika imaju pravna i fizička lica čije su oporezive isporuke proizvoda i usluga za posljednjih 12 mjeseci, odnosno za posljednju kalendarsku godinu manje od 18.000 €. Navedeni mali obveznici nijesu dužni da izvrše PDV registraciju (slika 31) i kao takvi ne mogu da izdaju PDV račune (primjer računa: slika 32). Međutim, ukoliko žele da koriste prednosti PDV sistema mogu da izvrše registraciju, uz naglasak da u tom stanju moraju ostati najmanje tri godine.



Poreski obveznik – svako lice (pravno ili fizičko) koje samostalno obavlja promet dobara i usluga ili izvozi dobra, u okviru obavljanja svoje djelatnosti.

REPUBLICA CRNA GORA
Poreska uprava

Obrazac PR PDV-1

Prijava za registraciju obveznika poreza na dodatu vrijednost

Vrsta obrasca: (upišite "X" u odgovarajuće polje)
 Registracija
 Prestanak registracije
 Ponovna registracija

1. Poreski identifikacioni broj (PIB): _____

2. Naziv poreskog obveznika: _____

3. Adresa: _____
 Ulica: _____ Broj: _____ Opština: _____ Telefon: _____

4. Poslovne aktivnosti:
 Proizvodnja Vešeprodaja Maloprodaja Usluge Izvoz/izvoz

5. Ovlašćeno lice koje zastupa poreskog obveznika kod poreskog organa:
 PIB: _____ Prezime i ime: _____

6. Podaci o oporezivom prometu:
 - ostvareni za posljednjih 12 mjeseci _____
 - očekivani za narednih 12 mjeseci _____
 * Svi gore navedeni periodi se odnose na dan podnošenja ove prijave.

7. Razlozi za prestanak registracije:
 Oporezivi promet je manji od 18.000 € Likvidacija i dr.
 Prestanak obavljanja oporezivih transakcija za PDV Prestanak preduzetničke djelatnosti
 Sadašnji registracioni broj za PDV: _____ Datum istovajanja: ____/____/____

8. Razlozi za ponovnu registraciju:
 Prethodni registracioni broj za PDV: _____

Izjavljujem pod punom materijalnom i krivičnom odgovornošću da su navedeni podaci tačni.

Datum ____/____/____ M.P. _____ Potpis ovlaštenog lica _____

Popunjava poreski organ

Broj dokumenta _____ Datum prijema ____/____/____ Datum obrade ____/____/____
 Prezime i ime ovlaštenog službenika _____ Potpis _____

Slika 31: Primjer prijave za registraciju PDV obveznika

RAČUN
 Naziv/ime
 izdavaoca: _____ Mjesto: _____
 Sjedište: _____ Datum: _____
 PIB: _____ Red.br.: _____
 PDV broj: _____
 Naziv primaoca: _____
 Sjedište: _____
 PIB: _____
 PDV broj: _____
 Način plaćanja: _____

RED BR.	PROIZVOD/USLUGA	CIJENA PO JED.	VRJEDNOST BEZ PDV	PDV	VRJEDN. SA PDV

Fakturisao, _____ Izdao, _____ Direktor, _____

Slika 32: Primjer računa

Prema Zakonu o PDV-u, poreski obveznik je dužan da izvrši određene aktivnosti, kao što su: podnošenje prijave za PDV – evidenciona prijava, izdavanje računa o izvršenom prometu dobara i usluga, vođenje evidencije u skladu sa zakonom, obračunavanje i plaćanje PDV i podnošenje poreske prijave. Da bi račun izdat od strane poreskog obveznika bio relevantan, mora sadržati određene atribute. U suprotnom ne može ući u knjigovodstvenu proceduru obrade.

Fiskalni račun je dužan da izda svaki prodavac registrovan kao PDV obveznik, odnosno svako lice čiji je oporezivi promet dobara i usluga za posljednju kalendarsku godinu veći od 18.000 €. U suprotnom, ne postoji obaveza izdavanja fiskalnog računa, ali postoji obaveza prilikom svake prodaje, izdavanja računa koji je ovjeren od strane Poreske uprave (npr. na tezgama, pri prodaji dnevne štampe, sladoleda, proizvoda na otvorenom prostoru i u objektima u kojima se ostvaruje mali promet, moguće je da se dobije račun koji nije fiskalni).



Stopa PDV-a – Opšta stopa za oporezivi promet dobara i usluga u našoj zemlji iznosi 21%. Primjenjuje se i snižena poreska stopa od 7%, ali postoje i određena poreska oslobađanja, odnosno primjena nulte (0) stope PDV-a.

Opšta stopa PDV-a za oporezivi promet dobara i usluga u našoj zemlji iznosi 21%. Pored toga primjenjuje se i snižena poreska stopa od 7%, i to kod osnovnih životnih namirnica (hljeb, mlijeko, mast, ulje, lijekovi, usluge turističkog smještaja i sl.), ali postoje i određena poreska oslobađanja, odnosno primjena nulte (0) stope PDV (npr. izvozne transakcije, isporuke lijekova i medicinskih sredstava koji se finansiraju iz Republičkog fonda za zdravstvo).

Poreski period je vremenski period za koji poreski obveznik obračunava i plaća PDV, odnosno to je period od prvog do zadnjeg dana u mjesecu (kalendarski mjesec).

Ukoliko je PDV već uračunat u određenu vrijednost, onda se iznos PDV-a dobija primjenom preračunate stope, koja za PDV od 21% iznosi 17,355%, i dobija se po sljedećoj formuli:

$$\frac{(\text{propisana stopa PDV} \cdot 100)}{(100 + \text{propisana stopa PDV})} = \frac{(21 \cdot 100)}{(21 + 100)} = 17,355\%$$

Za PDV od 7%, iznosi 6,54% i obračunata je na sljedeći način:

$$\frac{\text{propisana snižena stopa PDV} \cdot 100}{100 + \text{propisana snižena stopa PDV}} = \frac{7 \cdot 100}{7 + 100} = 6,54\%$$



Poreski period – vremenski period za koji poreski obveznik obračunava i plaća PDV.

Tokom poreske godine iznosi PDV-a upisani u knjigu izdatih i primljenih računa se sabiraju i koriste za popunjavanje poreske prijave. U knjige se upisuje i zbirni iznos PDV-a za obračunske periode. Svaki poreski obveznik je dužan da podnosi Poreskoj upravi do 15. u mjesecu, za prethodni mjesec, PDV prijavu (slika 33).

CRNA GORA
Poreska uprava

PR PDV 2

MJESEČNA PRIJAVA ZA OBRACUN POREZA NA DODATNU VRIJEDNOST

1. Poreski period:	Mjesec: <input type="text"/> Godina: <input type="text"/> Izmijenjena mjesečna <input type="checkbox"/>	2. Poreski identifikacioni broj PIB:	<input type="text"/>
3. Naziv (Pravno lice), prezime i ime (fizičko lice)	4. Šifra djelatnosti: <input type="text"/>		
5. Adresa Ulica	Broj	Grad	Telefon
6. Ovlašćeno lice PIB	Telefon		
7. Datum bivšadije ili prestanka	8. PDV registracioni broj		

9. BEZ TRANSAKCIJA TOKOM PORESKOG PERIODA	<input type="checkbox"/>	
10. OPOREZIVI PROMET (ISPORUKE) PO STOPI OD 19%		
11. OPOREZIVI PROMET (ISPORUKE) PO STOPI OD 7%		
12. OPOREZIVI PROMET (ISPORUKE) PO STOPI OD 0%		
13. OSLOBODJENI PROMET - ISPORUKE		
IZLAZNI PDV NA ISPORUKE PROIZVODA I USLUGA	IZLAZNI PDV	ULAZNI PDV
14. PDV NA DOMAĆI PROMET PROIZVODA I USLUGA PO STOPI OD 19%		
15. PDV NA DOMAĆI PROMET PROIZVODA I USLUGA PO STOPI OD 7%		
ULAZNI PDV (PRETPOREZ) PRI NABAVCI PROIZVODA I USLUGA		
16. ULAZNI PDV NA DOMAĆI PROMET PROIZVODA I USLUGA		
17. PDV PLAĆEN NA UVOZ		
18. PDV NA USLUGE INOSTRANIH LICA		
19. PAUŠALNA NADOKNADA PO STOPI OD 5%		
OBRACUN OBAVEZE / KREDIT		
20. UKUPAN IZLAZNI PDV NA ISPORUKE (IZNOS IZ KOLONA 14+15+18)		
21. UKUPAN ULAZNI PDV - PRETPOREZ (16+17+18+19)		
22. ULAZNI PDV BEZ PRAVA NA ODBITAK		
23. ULAZNI PDV SA PRAVOM NA ODBITAK (21-22)		
24. DOSPJELE PDV ZA UPLATU(20-23)		
25. PDV KREDIT (23-20)		
26. ZAHTJEVAM POVRATAJ PDV KREDITA SA REDNOG BROJA 25 (ZAKRUGLITI: DA ILI NE)	DA	NE

Izjavljujem pod punom materijalnom i krivičnom odgovornošću da su navedeni podaci tačni

Datum podnošenja prijave: ___/___/___ M.P. _____ Potpis ovlašćenog lica

Popunjava poreski organ		
Broj dokumenta: ___/___/___	Datum prijema: ___/___/___	Datum obrade: ___/___/___
Prezime i ime ovlašćenog službenika: _____ Potpis: _____		

Slika 33. Obrazac za mjesečnu prijavu poreza na dodatnu vrijednost.

Pravi se razlika između PDV-a u ulaznim i PDV-a u izlaznim fakturama. PDV u ulaznim fakturama, ili akontacioni PDV se obračunava prilikom nabavke dobara i usluga. Ima karakter kratkoročnih potraživanja i obuhvata grupu konta 27, što znači da knjigovodstveno (klasa 2 – aktiva) upućuje da se primjenjuju pravila knjiženja na računima aktive. PDV u izlaznim fakturama predstavlja porez koji se obračunava prilikom prodaje dobara ili usluga. Evidentira se na kontu 47 (klasa 4 – pasiva (obaveza)) što znači da se primjenjuju pravila knjiženja računa pasive.

Poreski obveznik je dužan da do 15. tekućeg mjeseca, za prethodni mjesec izvrši upoređivanje stanja na računima, vrijednosti PDV-a u primljenim i PDV-a u izdatim fakturama. Moguće je ovdje da se jave sljedeće situacije:

- a) vrijednost PDV-a u izlaznim fakturama veća od vrijednosti PDV-a u ulaznim, i tada se javlja obaveza plaćanja razlike Poreskoj upravi Crne Gore;
- b) vrijednost PDV-a u izlaznim fakturama manja od vrijednosti PDV-a u ulaznim, i tada poreski obveznik stiče pravo na poreski kredit.

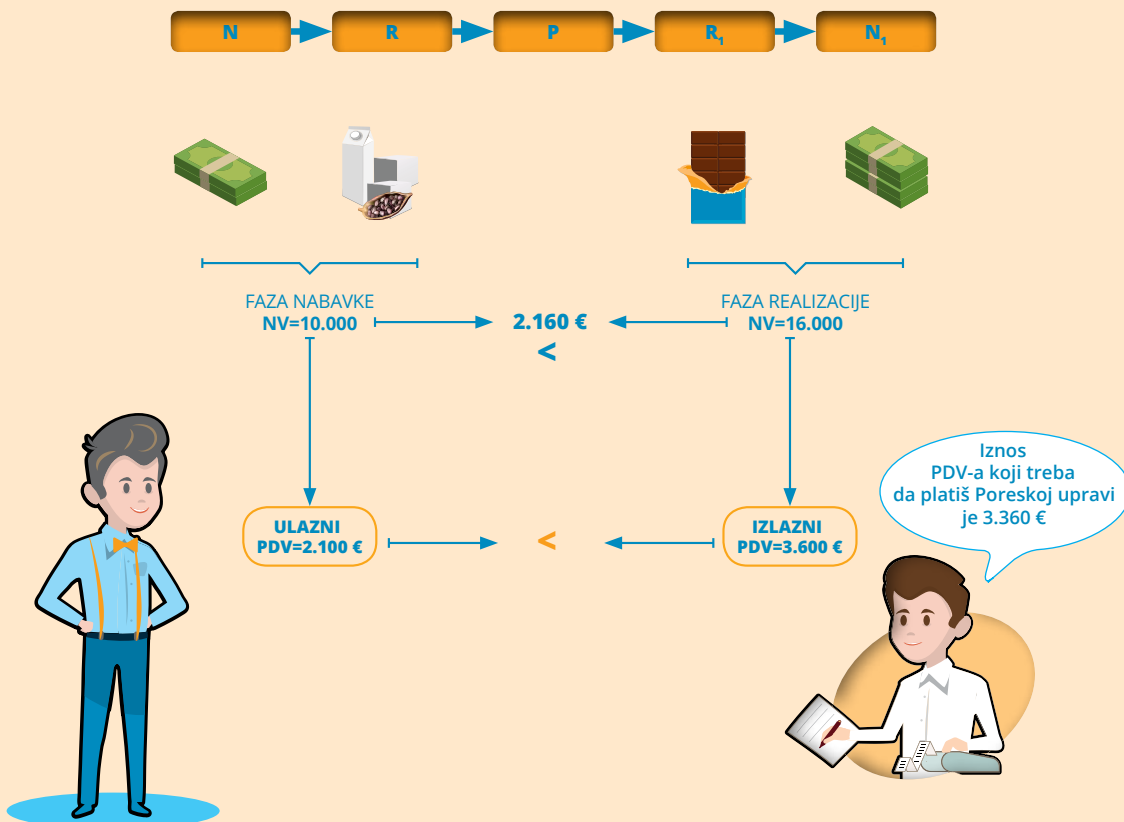


Primjer iz Bajke o računovodstvu:

1) Konto Kontić je 10. aprila 20.. nabavio šećer. Fakturna vrijednosti (FV) i troškovi transporta (Zavisni troškovi nabavke (ZTN)) po fakturi 11/2 su: FV=9.000 €, odnosno ZTN = 1.000 €. PDV se obračunava po stopi od 21%.

2) 28. aprila 20.. Konto Kontić je završio proces proizvodnje čokolade i prodao je Računu Računiću po prodajnoj vrijednosti od 16.000 €. PDV je 21%.

Knjigovođa kod Konta Kontića, Saldo Saldić zna da Konto Kontić ima status poreskog obveznika, te da je uredno službi knjigovodstva dostavljao dokumentaciju. Shodno tome, knjigovođa Saldo Saldić je prilikom nabavke šećera, u Knjizi ulaznih faktura (KUF) izvršio evidenciju, tako što je na nabavnu vrijednost (NV) od 10.000 € (FV (9.000 €)+ZTN (1.000 €)), zaračunao ulazni PDV od 21%. Tako je dobio da je vrijednost iskazana na računu – 27 PDV u ulaznim fakturama 2.100 €. Pošto je Konto Kontić prodao čokoladu (koju je dobio iz proizvodnog procesa, trošenjem prethodno nabavljenog šećera) po prodajnoj vrijednosti od 16.000 €, to je na navedenu vrijednost obračunao PDV od 21% i dobio iznos od 3.360 €. Navedenu vrijednost je evidentirao na kontu – 47 PDV u izlaznim fakturama. Sve naprijed istaknuto je zabilježio u Knjigu izlaznih faktura (KIF) (slika 34).



Slika 34. Obračun PDV u proizvodno-prometnom ciklusu



Pošto je 15. maja knjigovođa Saldo Saldić u obavezi da podnese poresku prijavu nadležnom organu – Poreskoj upravi, to je on popunio na način što je uporedio iskazane vrijednosti PDV u izlaznim sa vrijednostima u ulaznim fakturama, i došao do sljedećeg zaključka (slika 34):

47 – PDV u izlaznim fakturama >27 – PDV u ulaznim fakturama

3.360 € >2.100 € → razlika od 1.260 €

Nakon toga je objasnio Kontu Kontiću da upravo obračunata razlika predstavlja njegovu obavezu plaćanja prema Poreskoj upravi za mjesec april 20... godine.

Na samom početku je u definiciji PDV-a istaknuto da se PDV obračunava samo na iznos dodate vrijednosti koja se ostvari u proizvodno-prometnom ciklusu.

Konto Kontić posmatrajući ciklus reprodukcije uviđa da je iznos dodate vrijednosti koju je ostvario i na koji treba obračunati i platiti PDV (slika 34):

$$PV-NV= 16.000-10.000=6.000$$

Dakle, PV je vrijednost koja je ostvarena pri prodaji, a dok je NV vrijednost ostvarena pri nabavci. Razlika između te dvije vrijednosti predstavlja vrijednost koju je Konto Kontić dodao od momenta nabavke do momenta prodaje. I upravo na tu vrijednost se obračunava PDV.

Obračunom PDV od 21% dobijamo **1.260 €**, što je u potpunosti ista vrijednost koju smo dobili kao razliku između PDV-a u izlaznim i PDV-a u ulaznim fakturama, i čime zapravo potvrđujemo prethodno datu definiciju da se obračun i plaćanje vrši samo na dodatnu vrijednost ostvarenu u proizvodno prometnom ciklusu.

POREZ NA DOBIT

Porez na dobit kao prihod od poreskih obveznika (rezidentno lice (sa sjedištem u Crnoj Gori) i nerezidentog lica (sjedište van Crne Gore)) čini stavku budžeta Crne Gore. U praksi privrednih društava u Crnoj Gori, na kraju poslovne godine (31. 12. 20..), vrši se sastavljanje Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/, gdje se sučeljavanjem ostvarenih prihoda i rashoda utvrđuje da li je privredno društvo ostvarilo pozitivan ili negativan periodični finansijski rezultat. Ovako obračunati periodični rezultat poslovanja privrednog društva se naziva se *bruto (ukupan)* rezultat (dobit ili gubitak) i ne predstavlja konačni rezultat privrednog društva. Konačni ili neto rezultat (dobitak) se utvrđuje onda kada se obračuna iznos poreza, pa se onda od obračunatog bruto rezultata – dobitka oduzme obračunati iznos poreza (koji je prethodno utvrđen iz „PD prijave“ (slika 35)). Porez na dobit u Crnoj Gori iznosi 9% i u tom dijelu veoma je značajno istaći sljedeće:

1. Porez na dobit se ne obračunava tako što se primijeni stopa od 9% na utvrđenu dobit iz Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/, nego je neophodno za poreske svrhe sastaviti „PD prijavu“ ili „Poreski bilans“, tj. Prijavu poreza na dobit (slika 36).

2. Kada se sastavlja „PD obrazac“, najprije se unosi bruto rezultat iz Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/.

Pored poreske obaveze u poreskoj prijavi vrši se obračun mjesečne akontacije poreza koju privredno društvo može plaćati do naredne poreske prijave kako bi olakšalo plaćanje u narednoj godini.

Bitno je napomenuti da nije rijedak slučaj da se javljaju određene razlike između računovodstvenih podataka, na osnovu kojih se vrši sastavljanje Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ i podataka koji su dozvoljeni s aspekta aktuelnih poreskih propisa. Ovo ističemo zato što je „PD obrazac“ sastavljen s aspekta poreskih organa i u njemu se nalaze odrednice koje su u određenom smislu drugačije od računovodstvenih, kao i limitirani iznosi pojedinih pozicija koji se priznaju u poreske svrhe.

"OBRAZAC PD

Crna Gora
Poreska uprava

Područna jedinica _____

PRIJAVA POREZA NA DOBIT

0.1. Osnovna	
0.2. Izmijenjena	
0.3. Rezident	
0.4. Nerezident	

PODACI O PORESKOM OBVEZNIKU

1. Naziv poreskog obveznika		
PIB		
2. Adresa glavnog mjesta poslovanja		
- Opština	_____	
- Ulica i broj	_____	
- Broj telefona	_____	
	dan/mjesec/godina	dan/mjesec/godina
3. Poreski period	_____ od _____	do _____



Porez na dobit – iznos koji se utvrđuje kada se rezultat iz redovnog poslovanja (dobit) pomnoži poreskom stopom koja u skladu sa važećom regulativom u Crnoj Gori iznosi 9%.

Slika 35: Prijava poreza na dobit



ZA RADOZNALE

Istorijski posmatrano, u Evropi PDV je počeo da se primjenjuje 1962. godine kod tadašnjih osam država iz današnje EU. Te države se nijesu htjele odreći svojih carinskih stopa, pa su početak primjene PDV-a obilježili carinski problemi (barijere) kod pojedinih država, koji su negativno uticali na spoljnotrgovinske poslove. Navedene neusklađenosti su se prolongirale sve do 1977. godine. Takođe, postojala su različita mišljenja oko visine stopa PDV, pa se upravo zbog toga nikada nije uspjela uvesti jedinstvena stopa. Jedino oko čega su se složile zemlje EU, je da najniža stopa ne smije biti niža od 5%, a da viša stopa ne smije biti niža od 15%. Do 30. juna 2013. godine Crna Gora je imala najnižu poresku stopu u regionu koja je iznosila **17%** (EU stopa PDV se kreće se od 15% na Kipru do 25% u Danskoj. U Hrvatskoj je 23%, Srbiji 18%, Švedskoj 25%, Sloveniji i Estoniji 20%, Nemačkoj 19%, u Italiji 20%). Skupština Republike Crne Gore je krajem decembra 2001. godine donijela Zakon o PDV-u koji je predstavljao ključni segment poreske reforme u Crnoj Gori. PDV je od 1. januara 2003. godine zamijenio porez na promet u maloprodaji koji se u Crnoj Gori primjenjivao u različitim varijantama tokom više od pet decenija. Od 1. januara 2006. godine primjenjuje se prečišćeni i dopunjeni Zakon o PDV-u. Na kraju, početkom nove decenije dešavale su se značajne izmjene u Crnoj Gori po pitanju Zakona o PDV-u. Tako su prve izmjene izvršene 19. juna 2013. godine, usvajanjem Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u, gdje se ključna promjena odnosila na povećanja opšte stope PDV-a sa **17%** na **19%**. Posljednje izmjene Zakona o PDV-u su zvanično stupile na snagu od 1.1. 2018. godine, gdje je za nas od posebnog interesovanja izmjena opšte stope sa **19%** na **21%**.

SASTAVLJANJE PRIJAVE POREZA NA DODATU VRIJEDNOST (PDV) NA OSNOVU PROKNJIŽENIH FAKTURA I KNJIŽENJE NASTALIH OBAVEZA ILI KREDITA

6.2.

Polazeći od datih teorijskih razmatranja, u nastavku se daje konkretan primjer za sastavljanje PDV prijave:

Primjer: Sastavljanje PDV prijave za mjesec maj 2018.

Sastaviti PDV prijavu za mjesec MAJ 2018. godine, ako smo privredno društvo „GRADITELJ“ DOO, Podgorica, adresa: Marka Miljanova 1, PIB: 01234567, PDV: 30/31-02751-4 ovlašćeno lice Konto Kontić JMBG: 0302972045631 (koje se bavi građevinarstvom) – obveznik PDV, a u toku mjeseca maja smo imali sljedeće ekonomske promjene:

1. Izdali smo kupcu – privrednom društvu iz Podgorice račun na ime izvršenih usluga na iznos 4.200,00 €, bez PDV- a (opšta stopa PDV-a).
2. Stigao je račun restorana „SAR“ Podgorica za ugostiteljske usluge, u iznosu od 178,50 € sa PDV-om.
3. Stigao je račun za vodu na iznos od 53,50 € sa PDV-om od JP „Vodovod“ za objekat koji je u vlasništvu privrednog društva „Graditelj“ doo.
4. Stigao je račun za električnu energiju za objekat koji je u vlasništvu fizičkog lica od kojeg se uzima u zakup taj objekat. Račun glasi na iznos od 107,00 € sa PDV-om.
5. Od „CNP“ dobili smo račun na ime karata za pozorišnu predstavu kojoj su prisustvovali naši zaposleni, po odobrenju izvršnog direktora, u iznosu od 85,60 € sa PDV-om.
6. Kupljeno je po fakturi teretno vozilo – kamion na iznos 23.800,00 € sa PDV-om, i putničko vozilo u iznosu od 5.950,00 € sa PDV-om.
7. Sastaviti PDV prijavu za mjesec maj 2018. i proknjižiti iskazani PDV (PDV obavezu ili PDV kredit).

Dnevnik

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	202	602	Kupci	5.082	4.200
		470	Prihod od usluga Obaveza za PDV u izdatim fakturama 21% Za izdati račun za usluge		
2.	551	433	Troškove reprezentacije	178,5	178,5
			Dobavljači za troškove reprezentacije		
3.	514 271	433	Troškovi vode	50	53,50
			PDV u primljenim fakturama 7% Dobavljači Za troškove vode		
4.	513	433	Troškovi električne energije	107	107
			Dobavljač Za troškove električne energije		



R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
5.	551	433	Troškovi reprezentacije Dobavljači Za karte za predstavu	85,60	85,60
6	023 270	433	Transportno sredstvo PDV u primljenim fakturama 21% Dobavljači Za kupljeno teretno vozilo	19.668,32 4.131,68	23.800
6a.	023	433	Transportno sredstvo Dobavljači Za kupljeno putničko vozilo	5.950	5.950
7	470 279	270 271	Obaveza za PDV u izdatim fakturama Potraživanje za više plaćeni PDV PDV u primljenim fakturama 21% PDV u primljenim fakturama 7% Za obračun PDV	882 3.253,18	4.131,68 3,5

D	202 - Kupci	P	D	602 - Prihod od usluga	P	D	470 - Obaveza za PDV u izdatim fakturama 21%	P
1)	5.082			4.200	(1)	7)	882	882 (1)
D	433 - Dobavljači	P	D	514 - Troškovi vode	P	D	271 - PDV u primljenim fakturama 7%	P
		178,5 (2) 53,5 (3) 107 (4) 85,6 (5) 23.800 (6) 5.950 (6a)	3)	50		3)	3,5	3,5 (7)
D	023 - Transportno sredstvo	P	D	279 - Potraživanje za više plaćeni PDV	P	D	551 - troškovi reprezentacija	P
6)	19.668,3 2		7)	3.253,18		2)	178,5	
6a)	5.950					5)	85,6	
	D	513-Troškovi električne energije	P	D	270- PDV u primljenim fakturama 21%	P		
		4)	107	6)	14.131,68	4.131,68 (7)		

Objašnjenje:

PDV ulazni bez prava na odbitak:

PDV obračunat na reprezentacije 31 €,

PDV obračunat na kupovinu putničkog automobila 1.033 €,

PDV ulazni obračunat na troškove reprezentacije (karte za pozorišnu predstavu) 5,60 €,

PDV- ulazni obračunat na troškove električne energije(zato što je račun stigao na ime fizičkog lica) - 18,57 €

Ukupno PDV bez prava na odbitak (koji se ne može odbiti) iznosi - 31 + 18,57 + 5,60 + 1.033= 1.088,17 €

Ovi iznosi se ne evidentiraju u Glavnoj knjizi već samo u knjizi ulaznih faktura u koloni „ne može se odbiti“.

PR PDV 2

CRNA GORA
Poreska uprava
MJESEČNA PRIJAVA ZA OBRAČUN POREZA NA DODATU VRIJEDNOST

1.	Poreski period: Mjesec <input type="text" value="05"/> Godina <input type="text" value="2018"/> <small>Izmijenjena mjesečna prijava</small>	2.	Poreski identifikacioni broj PIB <input type="text" value="01234567"/>
3.	Naziv (Pravno lice), prezime i ime (fizičko lice) <i>Graditelj doo Podgorica</i>	4.	Šifra djelatnosti <input type="text" value="2511"/>
5.	Adresa Ulica <i>Marka Miljanova 1</i> Grad <i>Podgorica</i> Telefon <i>00382 68 259 ...</i>		
6.	Ovlašćeno lice <input type="text" value="0302972045613"/> PIB Prezime i ime <i>Konto Kontić</i> Adresa <i>Marka Miljanova 1</i> Telefon		
7.	Datum likvidacije ili prestanka <input type="text" value=""/> / <input type="text" value=""/> / <input type="text" value=""/>	8.	<input type="text" value="30/31-02751-4"/> PDV registracioni broj

9.	BEZ TRANSAKCIJA TOKOM PORESKOG PERIO		
10.	OPOREZIVI PROMET (ISPORUKE) PO STOPI OD 21%	5.082	
11.	OPOREZIVI PROMET (ISPORUKE) PO STOPI OD 7%		
12.	OPOREZIVI PROMET (ISPORUKE) PO STOPI OD 0%		
13.	OSLOBODJENI PROMET – ISPORUKE		
IZLAZNI PDV NA ISPORUKE PROIZVODA I USLUGA		IZLAZNI PDV	ULAZNI PDV
14.	PDV NA DOMAĆI PROMET PROIZVODA I USLUGA PO STOPI OD 19%	882	
15.	PDV NA DOMAĆI PROMET PROIZVODA I USLUGA PO STOPI OD 7%		
ULAZNI PDV (PRETPOREZ) PRI NABAVCI PROIZVODA I USLUGA			
16.	ULAZNI PDV NA DOMAĆI PROMET PROIZVODA I USLUGA		3,50+4.131,68+1.088,17 = 5.223,35
17.	PDV PLAĆEN NA UVOZ		
18.	PDV NA USLUGE INOSTRANIH LICA		
19.	PAUŠALNA NADOKNADA PO STOPI OD 5%		
OBRAČUN OBAVEZA / KREDIT			
20.	UKUPAN IZLAZNI PDV NA ISPORUKE (IZNOS IZ KOLONA 14+15+18)	882	
21.	UKUPAN ULAZNI PDV – PRETPOREZ (16+17+18+19)		5.223,35
22.	ULAZNI PDV BEZ PRAVA NA ODBITAK	1088,17	
23.	ULAZNI PDV SA PRAVOM NA ODBITAK (21-22)		5223,35 – 1088,17 = 4135,18
24.	DOSPJELI PDV ZA UPLATU(20-23)		
25.	PDV KREDIT (23-20)		3.253,18
26.	ZAHTIJEVAM POVRAĆAJ PDV KREDITA SA REDNOG BROJA 25 (ZAKRUŽITI ``DA ILI ``NE``)	DA	NE

Izjavljujem pod punom materijalnom i krivičnom odgovornošću da su navedeni podaci tačni

Datum podnošenja prijave 12.06.20...



Potpis ovlaštenog lica
Konto Kontić

Popunjava poreski organ
Broj dokumenta _/ _/ _

Datum prijema _/ _/ _
Datum obrade _/ _/ _

Prezime i ime ovlaštenog službenika..... Potpis:.....

6.3.

KNJIŽENJE UPLATE PDV-A U PROPISANIM EVIDENCIJAMA

Navedena teorijska razmatranja problematike PDV-a će biti pojašnjena uz pomoć sljedećih primjera:

Primjer: Obračun PDV kada je izlazni PDV veći od ulaznog PDV

Na osnovu stanja na kontima izvršiti obračun PDV i knjižiti:

270 - PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi		271 - PDV u primljenim fakturama po sniženoj stopi		273 - PDV u datim avansima po sniženoj stopi		274 - PDV plaćen pri uvozu sredstava po opštoj stopi	
D	P	D	P	D	P	D	P
0) 320	320(1)	0) 240	240 (1)	0) 180	180 (1)	0) 450	450 (1)
276 - PDV obračunat na usluge inostranih lica		470 - obaveza za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi		472 - Obaveze za PDV po primljenim avansima po opštoj stopi		474 - Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi	
D	P	D	P	D	P	D	P
0) 100	100 (1)	1) 400	400 (0)	1) 300	300 (0)	1) 350	350 (0)
476 - Obaveza za PDV po osnovu prodaje za gotovinu		279 - Potraživanje za više plaćeni PDV					
D	P	D	P				
1) 150	150 (0)	1)90					

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1)	470		Obaveza za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi	400	
	472		Obaveza za PDV po primljenim avansima po opštoj stopi	300	
	474		Obaveza za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi	350	
	476		Obaveza za PDV po osnovu prodaje za gotovinu	150	
	279		Potraživanje za više plaćeni PDV	90	
		270	PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi		320
		271	PDV u primljenim fakturama po sniženoj stopi		240
		273	PDV u datim avansima po sniženoj stopi		180
		274	PDV plaćen pri uvozu sredstava po opštoj stopi		450
		276	PDV obračunat na usluge inostranih lica		100
			Za obračunat PDV		

b) Ako je ukupan saldo izlaznog PDV-a manji od iznosa salda ulaznog PDV-a, poreski obveznik nema obavezu plaćanja PDV-a. Ovako nastalu razliku, evidentiramo na konto Potraživanje za više plaćeni PDV, možemo smatrati kao poreski kredit i prenijeti u sljedeći mjesec ili poreski obveznik ima pravo na povraćaj više plaćenog od naplaćenog PDV-a. U poreskoj prijavi se ova situacija naziva „PDV-kredit“ koja s aspekta Poreske uprave znači da je privredno društvo kreditiralo Poresku upravu.

Primjer: Obračun PDV kada je izlazni PDV manji od ulaznog PDV

Na osnovu stanja na kontima izvršiti obračun PDV i knjižiti:

270 - PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi		271 - PDV u primljenim fakturama po sniženoj stopi		470 - obaveza za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi		472 - Obaveze za PDV po primljenim avansima po opštoj stopi	
D	P	D	P	D	P	D	P
0) 30.000	30.000 (1)	0) 20.000	20.000 (1)	1) 65.000	65.000 (0)	1) 13.000	13.000 (0)
1) 32.000 32.000 (0)		479 - Obaveze za PDV po osnovu razlike obračunatog PDV i prethodnog poreza				60.000 (1)	

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	470		Obaveza za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi	65.000	
	472		Obaveza za PDV po primljenim avansima po opštoj stopi	13.000	
	474		Obaveza za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi	32.000	
		270	PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi		30.000
		271	PDV u primljenim fakturama po sniženoj stopi		20.000
		479	Obaveza za PDV po osnovu razlike obračunatog PDV i prethodnog poreza		60.000
			Za obračunat PDV		

Razmisli i odgovori:

1. Objasni pojam poreza.
2. Pokaži putem primjera zašto se PDV naziva višefazni porez.
3. Ustanovi razliku između PDV-a i poreza na promet u maloprodaji.
4. Šta je poreski obveznik i kada se u Crnoj Gori po Zakonu o PDV-u stiče status poreskog obveznika?

6.4.

SASTAVLJANJE PRIJAVE POREZA NA DOBIT U PROPISANIM EVIDENCIJAMA I KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE

Nakon pojašnjenja koja se odnose na sam pojam poreza na dobit, kao i dati teorijski prikaz sastavljanja prijave poreza na dobit, slijede primjeri:

Primjer: Popunjavanje prijave poreza na dobit

Privredno društvo „Metal-service“ doo, na dan 31.12.2016. godine imalo je sljedeće stanje prihoda i rashoda po zaključnom listu:

Prihodi od prodaje 188.739 €.

Troškovi materijala 105.542 €.


Troškovi zarada, naknada zarada i ostali lični rashodi (ukupno) 44.559 €.

Troškovi amortizacije i rezervisanja 7.957 €.

Ostali poslovni rashodi (ukupna konta grupe 53 i 55) 8.374 €.

Ostali rashodi (konta grupe 57,58,591 i 592) 13.915 €.

OBRAZAC PD



Crna Gora
Poreska uprava
Područna jedinica

PRIJAVA POREZA NA DOBIT

PODACI O PORESKOM OBVEZNIKU

1. Naziv poreskog obveznika *“METAL-SERVICE” doo.*

PIB *03254678*

2. Adresa glavnog mjesta poslovanja

- Opština *Podgorica*

- Ulica i broj *Balsića bb, Podgorica*

- Broj telefona *068 259 ...*

- Djelatnost *servis mašina*

3. Poreski period od *01.01.20.* do *31.12.20.*

4. Bankovni računi

Naziv banke *Kreditno komercijalna banka (KKB)* Broj računa *585-5672-43*

UTVRĐIVANJE PORESKE OBAVEZE

Red. broj	O P I S	IZNOS u €
1	2	0,00
	A. Poslovna dobit i gubici	0,00
	I. Finasijski rezultat iz bilansa uspjeha	8.392
1.	Dobit poslovne godine	0,00
2.	Gubitak poslovne godine	0,00
	II. Kapitalni dobiti i gubici	0,00
3.	Kapitalni dobiti	0,00
4.	Kapitalni gubici	0,00
	III. Usklađivanje rashoda	0,00
5.	Troškovi amortizacije iskazani u bilansu uspjeha	7.975
6.	Troškovi amortizacije koji se priznaju u poreske svrhe	7.975

7.	Troškovi koji nijesu nastali u svrhu obavljanja poslovnih aktivnosti	0,00
8.	Troškovi koji se ne mogu dokumentovati	0,00
9.	Kamata za neblagovremeno plaćene poreze i doprinose	0,00
10.	Kamata plaćena nerezidentima po stopi većoj od uobičajene komercijalne stope	0,00
11.	Administrativni troškovi plaćeni od strane stalne poslovne jedinice nerezidentnoj centrali	0,00
12.	Primanja zaposlenih ili drugih lica po osnovu raspodjele dobiti	0,00
13.	Novčane kazne i penali	0,00
14.	Ispravka vrijednosti pojedinačnih potraživanja od lica kojima se istovremeno duguje	0,00
15.	Prihodi dati političkim organizacijama	0,00
16.	Troškovi materijala i nabavna vrijednost prodate robe iznad iznosa obračunatog primjenom metode prosječne cijene ili FIFO metode	0,00
17.	Izdaci za zdravstvene, obrazovne, naučne, vjerske, kulturne, humanitarne, sportske i svrhe zaštite životne sredine iznad 3,5% ukupnog prihoda	0,00
18.	Troškovi reprezentacije iznad 1% ukupnog prihoda	0,00
19.	Članarine komorama, savezima i udruženjima iznad 0,1% ukupnog prihoda	0,00
20.	Otpisana sumnjiva potraživanja koja se ne priznaju u poreske svrhe	0,00
21.	Rezervisanja koja se ne priznaju u poreske svrhe	0,00
22.	Kamata i pripadajući troškovi plaćeni povezanim licima iznad tržišnih iznosa	0,00
IV.	Korekcija rashoda po osnovu transfernih cijena između povezanih lica	0,00
23.	Obračunati troškovi primjenom transfernih cijena	0,00
24.	Obračunati troškovi primjenom tržišnih cijena	0,00
25.	Razlika obračunatih troškova (red.bv23 - 24)>0	0,00
V.	Usklađivanje prihoda	0,00
26.	Iznos poreza po odbitku na dividende i udjele u dobiti koji je platila nerezidentna filijala rezidentnog poreskog obveznika	0,00
27.	Iznos kamata između povezanih lica koje su manje od tržišnih kamata	0,00
VI.	Korekcija prihoda po osnovu transfernih cijena između povezanih lica	0,00
28.	Obračunati prihodi primjenom transfernih cijena	0,00
29.	Obračunati prihodi primjenom tržišnih cijena	0,00
30.	Razlika obračunatih prihoda (red.bv29 - 28)>0	0,00
VII.	Oprezivna dobit	0,00
31.	Oprezivna dobit (1-3+4+5-6+7 do 22+25+26+27+30) >0 (ili negativan iznos sa rednog broja 32)	8.392
32.	Gubitak (2+3-4-5+6-7do 22 -25-26-27-30)>0 (ili negativan iznos sa rednog broja 31)	0,00

33.	Iznos gubitka u poreskoj prijavi iz prethodnih godina, do visine oporezive dobiti	0,00
34.	Ostatak oporezive dobiti (red. br.31-33) >0	8,392
B. Kapitalni dobiti i gubici		
35.	Ukupni kapitalni dobiti tekuće godine (redni broj 3)	0,00
36.	Ukupni kapitalni gubici tekuće godine (redni broj 4)	0,00
37.	Kapitalni dobiti (red. br.35-36) >0	0,00
38.	Kapitalni gubici (red. br.36-35) >0	0,00
39.	Prenijeti kapitalni gubici iz ranijih godina do visine iznosa pod rednim brojem 37	0,00
40.	Ostatak kapitalnog dobitka (red. br.37-39) ≥0	0,00
C. Poreska osnovica		
41.	Poreska osnovica (red. br.34+100% od red.br 40) >0	8,392
Umanjenje poreske osnovice		
42.	Prihodi po osnovu dividendi i udjela u dobiti rezidentnih pravnih lica	0,00
43.	Umanjena poreska osnovica (red. br.41-42)	8,392
44.	Iznos poreza (red. br.43 x 9%)	755,28
Umanjenje poreza		
45.	Iznos poreza na dobit ostvarenu u nedovoljno razvijenim opštinama	0,00
46.	Utvrđena poreska obaveza (red. br.44-45)	755,28
47.	Iznos akontativno plaćenog poreza	0,00
48.	Iznos poreza plaćen u drugoj državi	0,00
49.	Ukupno plaćeni porez (red. br.47+ 48)	0,00
50.	Iznos poreza koji se dužuje (red. br.46- 49)	0,00
51.	Preplaćeni porez	0,00
52.	Iznos poreza za koji se traži povraćaj preplaćenog poreza	0,00
53.	Iznos poreza koji se želi koristiti za akontativno plaćanje poreza u narednoj godini	0,00
54.	Iznos mjesečne akontacije (1/12 rednog broja sa 46)	62,94

Izjavljujem, pod krivičnom i materijalnom odgovornošću, da su navedeni podaci u prijavi i prilozima uz prijavu tačni.
 Potpis ovlaštenog lica: *Bela Pognani*

POPUNJAVNA PORESKA UPRAVA
 Broj dokumenta: Datum prijema: 14.04.20. Datum obrade: 14.04.20. Datum Stamp: 14.04.20.
 Prezime i ime ovlaštenog službenika: Potpis:

DODATAK PG 1: PRENOS POSLOVNIH GUBITAKA

Redni broj	OPIS	IZNOS U €
1.	Iznos dobiti iskazane pod rednim brojem 31 Poreske prijave	
2.	Iznos gubitka iz prethodnih pet godina:	
	god. €	
	god. €	
	god. €	
	god. €	
3.	Iznos gubitka za pokriće (upisuje se manji od iznosa pod rednim brojem 1 ili 2)	

DODATAK PG 2: PRENOS KAPITALNIH GUBITAKA

Redni broj	OPIS	IZNOS U €
1.	Iznos kap.dobiti iskazane pod rednim brojem 37 Poreske prijave	
2.	Iznos kap.gubitka iz prethodnih pet godina:	
	god. €	
	god. €	
	god. €	
	god. €	
3.	Iznos gubitka za pokriće (upisuje se manji od iznosa pod rednim brojem 1 ili 2)	

Prilog 2: ISKAZ O UKUPNOM REZULTATU /BILANS USPJEHA/

Popunjava pravno lice
 Matični broj: 03254678 Šifra djelatnosti
 Popunjava: Bilans Bilansif
 Naziv: "METALAC SERVIS" doo
 Sjedište: Balšića bb, Podgorica

ISKAZ O UKUPNOM REZULTATU /BILANS USPJEHA/
 u periodu od _____ do _____ godine
 u EUR:

Grupa račun. račun	POZICIJA	Red. broj	Napo-mena broj	Iznos	
				Tekuća godina	Prethodna godina
1	2	3	4	5	6
	I. POSLOVNI PRIHODI (202 do 206)	201		1.887.39	2.366.655
60161	1. Prihodi od prodaje	202		1.887.39	2.366.655
62	2. Prihodi od aktiviranja učinaka i robe	203			
630	3. Povećanje vrijednosti zalihâ učinaka	204			
631	4. Smanjenje vrijednosti zalihâ učinaka	205			
64165	5. Ostali poslovni prihodi	206			
	II. POSLOVNI RASHODI (208 do 212)	207		1.664.32	2.174.72
50	1. Nabavna vrijednost prodane robe	208			
51	2. Troškovi materijala	209		1.055.42	1.054.80
52	3. Troškovi zarada, naknada zarada i ostali lični rashodi	210		44.559	54.722
54	4. Troškovi amortizacije i rezervisanja	211		79.57	78.81
53155	5. Ostali poslovni rashodi	212		8.574	4.989
	A. POSLOVNI REZULTAT (201-207)	213		2.230.7	1.91.85
66	I. FINANSUSKI PRIHODI	214			
56	II. FINANSUSKI RASHODI	215			
	B. FINANSUSKI REZULTAT (214-215)	216			
67,68, 691 i 692	I. OSTALI PRIHODI	217			
57, 58, 591 i 592	II. OSTALI RASHODI	218		1.391.5	
	C. REZULTAT IZ OSTALIH AKTIVNOSTI (217-218)	219		-1.391.5	
	D. REZULTAT IZ REDOVNOG POSLOVANJA PRIJE OPOREZIVANJA (213+216+219)	220		8.392	1.91.85

Grupa račun. račun	POZICIJA	Red. broj	Napo-mena broj	Iznos	
				Tekuća godina	Prethodna godina
1	2	3	4	5	6
690-590	E. NETO REZULTAT POSLOVANJA KOJE JE OBUSTAVLJENO	221		8.392	1.91.85
	F. REZULTAT PRIJE OPOREZIVANJA (220+221)	222			
	G. DRUGE STAVKE REZULTATA (POVEZANE SA KAPITALOM/ (224 do 228))	223			
	1. Promjene revalorizacionih rezervi po osnovu finansijskih sredstava raspoloživih za prodaju	224			
	2. Promjene revalorizacionih rezervi po osnovu nekretnina, postrojenja, opreme i nematerijalnih ulaganja	225			
	3. Promjene revalorizacionih rezervi po osnovu učešća u kapitalu pridruženih društava	226			
	4. Promjene revalorizacionih rezervi po osnovu akuarskih dobitaka (ili gubitaka) u vezi sa definisanim planovima penzionih naknada	227			
	5. Promjene revalorizacionih rezervi po osnovu hedžinga tokova gotovine	228			
	H. PORESKI RASHOD PERIODA (230+231)	229		755	1.727
721	1. Tekući porez na dobit	230		755	1.727
722	2. Odloženi poreski rashodi ili prihodi perioda	231			
	I. NETO REZULTAT (222+223-229)	232		7.637	1.74.58
	J. ZARADA PO AKCIJI				
	1. Osnovna zarada po akciji	233			
	2. Umanjena (razvodnjena) zarada po akciji	234			

Obrazac uskladen sa članom 3 Zakona o računovodstvu i reviziji (SL list CG" broj 80/08) i IV Direktivom EU.
 U Podgorici _____ Lice odgovorno za sastavljanje finansijskog iskaza Odgovorno lice
 Dana 14.04.20.



Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1)	710	720	Zbirni račun rashoda i prihoda Finansijski rezultat dobitak / gubitak Za utvrđeni finansijski rezultat	8.392	8.392
1a)	720	340 4810	Finansijski rezultat dobitak / gubitak Neraspoređena dobit Obaveza za porez iz rezultata Za raspoređenu dobit	8.392	7.636,72 755,28

D 710 - Zbirni račun rashoda i prihoda		P 720 - Finansijski rezultat dobitak ili gubitak		D 340 - Neraspoređena dobit		P 4810 - Obaveza za porez na dobit	
1) 8.392		1a) 8.392	8.392 (1		7.632,28 (1a		755,28 (1a

REDNI BROJ	OPIS	IZNOS U EURIMA
UTVRĐIVANJE PORESKE OBAVEZE		
I OPOREZIVI DOHODAK		
1.	Dohodak od samostalne djelatnosti - Dodatak A, redni broj 8	
2.	Prichod od imovine i imovinskih prava - Dodatak B, redni broj 6	1.200,00
3.	Kapitalni dobitak - Dodatak C, redni broj 9	
4.	Dohodak ostvaren izvan Crne Gore - Dodatak D, redni broj 6	
5.	Ukupan oporezivi dohodak (1+2+3+4)	
6.	Poreska stopa	9%
7.	Utvrđeni porez	108,00
II OLAŠKE I AKONTATIVNO PLAĆENI POREZ		
8.	Akontativno plaćeni porez na dohodak od samostalne djelatnosti	
9.	Iznos poreza na dohodak po osnovu obavljanja proizvodne djelatnosti u privredno nedovoljno razvijenim opštinama	
10.	Akontativno plaćeni porez na dohodak od imovine i imovinskih prava - Dodatak B, redni broj 7	
11.	Priznati porez koji je plaćen izvan Crne Gore - Dodatak D, redni broj 9	
12.	Ukupne olakšice i akontativno plaćeni porez (8+9+10+11)	
III IZNOS ZA UPLATU ILI POVRAĆAJ		
13.	Porez koji se duguje (7-12)	108,00
14.	Preplaćeni porez (12-7)	
15.	Iznos preplaćenog poreza koji se traži za povraćaj	
16.	Iznos kojim se želi kreditirati akontativno plaćanje poreza u narednoj godini	

Izjavljujem, pod krivičnom i materijalnom odgovornošću, da su navedeni podaci u prijavi i prilozi uz prijavu tačni.
 Potpis poreskog obveznika ili ovlaštenog lica: Marko Konta Kontica PIB: 2397997925776
 Datum:

MP

POPUNJAVA PORESKA UPRAVA

Broj dokumenta:/..... Datum prijema: Datum obrade:
 Prezime i ime ovlaštenog službenika: Potpis:

DODATAK B: DOHODAK OD IMOVINE I IMOVINSKIH PRAVA

A. Prezime i ime	B. Poreski identifikacioni broj
------------------	---------------------------------

IZRAČUNAVANJE DOHOTKA OD IMOVINE I IMOVINSKIH PRAVA

Redni broj	OPIS	IZNOS U EURIMA
Dohodak od imovine i imovinskih prava		
1.	Dohodak od zakupnine pokretne i nepokretne imovine (a+b+c)	2.400,00
	a) prihodi od iznajmljivanja soba, apartmana, kuća i stanova za odmor putnicima i turistima, ako je plaćena boravišna taksa	2.400,00
	b) prihodi od iznajmljivanja soba, apartmana, kuća i stanova za odmor putnicima i turistima, ako je zaključen ugovor o zakupu sa turističkom agencijom ili lokalnom turističkom organizacijom, i po tom osnovu ostvarena prosječna popunjenost kapaciteta od najmanje 60 dana na godišnjem nivou	
	c) ostali prihodi	
2.	Dohodak od vremenski ograničenog ustupanja autorskih prava, prava industrijske svojine i drugih imovinskih prava	
3.	Ukupan dohodak od imovine i imovinskih prava (1+2)	2.400,00
Troškovi		
4.	Stvarni troškovi, koji moraju biti dokumentovani	
5.	Standardni troškovi (a+b+c+d)	1.200,00
	a) 50% od rednog broja 1.a	
	b) 70% od rednog broja 1.b	
	c) 30% od rednog broja 1.c	
	d) 30% od rednog broja 2	
Oprezivi prihod od imovine i imovinskih prava		
6.	Oprezivi prihod od imovine i imovinskih prava (3-4) ili (3-5)	1.200,00
Akontativno plaćeni porez na dohodak od imovine i imovinskih prava		
7.	Iznos akontativno plaćenog poreza	

8.	Vrsta imovine i imovinskih prava
A	
B	
C	
D	
E	
F	

Razmisli i odgovori:

- Navedi karakteristike poreza na nepokretnosti.
- Šta je porez na dobit privrednog društva, kolika je stopa i kako se izračunava?
- Pojasnite na osnovu kojeg finansijskog iskaza se popunjava prijava poreza na dobit.
- Ko su obveznici poreza na dobit, a ko obveznici na dohodak fizičkih lica?
- Pokaži na koji se način izračunava porez od imovine i imovinskih prava i koji dodatak Godišnje prijave poreza na dohodak fizičkih lica popunjava lice koje ima prihod od imovine i imovinskih prava?
- Pokaži kako se utvrđuje porez od samostalne djelatnosti fizičkog lica i koji dohodak se popunjava u Godišnjoj prijavi poreza na dohodak fizičkih lica.



Zadatak 1.

Trgovinsko privredno društvo „Perla“ doo bavi se kupoprodajom trgovinske robe i na kraju 30.04.20.. na osnovu proknjiženih promjena vrši predaju PDV prijave.

1. Ispostavljena prodajna faktura broj 1 kupcima za prodatu robu u vrijednosti od 48.000 € bez PDV.
2. Kupljena je avionska karta za zaposlenog u privrednom društvu „Perla“ doo Konta Kontića u iznosu od 180 €.
3. Stigao je račun broj 4 za ugostiteljske usluge od privrednog društva „Izvor“ doo na iznos 605 € sa PDV-om.
4. Stigao je račun za troškove reklame na iznos od 363 € sa PDV-om.
5. Stigao je račun za PTT usluge na Bilansa Bilansića u iznosu od 200 € bez PDV-a.
6. Obračunati i proknjižiti iskazani PDV.

Zadatak 2.

Fizičko lice Bilans Bilansić koji stanuje u ulici 13. jul broj 24, Podgorica, ima stan koji je iznajmljivao mjesečno 240 € za prethodnu godinu. Na dan 30.04. tekuće godine treba da podnese Godišnju prijavu poreza na dohodak fizičkih lica i da popuni dodatak u Godišnjoj prijavi poreza na dohodak fizičkih lica – popuniti dodatak i objasniti.

Zadatak 3.

Privredno društvo „Gama“ doo ima na dan 31.12.20.. godine sljedeće stanje sredstava i izvora sredstava:

Transakcioni račun 80.000 €

Blagajna 2.000 €

Roba 60.000 €

Obaveze za PDV u izlaznim fakturama 21% – 7.000 €

Kupci 14.000 €

Građevinski objekti 100.000 €

Oprema 90.000 €

Dobavljači 25.000 €

Kreditni za osnovna sredstva 17.000 €

1. Stigao je račun za troškove električne energije na iznos 605 € sa PDV-om.
2. Izdata prodajna faktura broj 7 kupcima za prodatu robu u iznosu od 60.000 € bez PDV.
3. Kupljeno je robe od dobavljača po kupovnoj fakturi broj 17 na iznos 24.200 € sa PDV.
4. Obračunati troškovi reklame 2.000 €.
5. Stigao je račun za troškove reklame 3.025 € sa PDV. Izravnati paralelna konta.
6. Utvrđen manjak robe 100 € (dozvoljeni manjak pa mu ne treba obračunati PDV).
7. Isplaćena zatezna kamata 400 € sa transakcionog računa zbog neblagovremenog plaćanja rate kredita. Proknjižiti poslovne promjene u Glavnoj knjizi, utvrditi finansijski rezultat, sastaviti Iskaz o finansijskom rezultatu /Bilans uspjeha/ i na osnovu njega prijavu poreza na dobit.

Porezi u savremenim uslovima poslovanja predstavljaju jedan od najvažnijih izvora budžeta države. Zahvaljujući porezima, država je u mogućnosti da obavlja svoje aktivnosti i da vrši finansiranje javnih dobara i zajedničke potrošnje. Postoje različite vrste poreza, pri čemu su za nas posebno interesantni porez na dodatu vrijednost (PDV), porez na dobit i porez na promet nepokretnosti. PDV je porez koji je u Crnoj Gori skoro petnaestak godina zamijenio porez na promet u maloprodaji. Karakteristika PDV-a je da se obračun i plaćanje poreza ne vrši samo u jednoj fazi proizvodno-prometnog ciklusa (kakav je slučaj sa porezom na promet u maloprodaji) nego u svim fazama. Ujedno, obračun se ne vrši na ukupnu vrijednost nego samo na iznos dodate vrijednosti koja se ostvari u toku određene faze. Od 2018. godine, opšta stopa PDV-a u Crnoj Gori iznosi 21%, dok postoji i snižena stopa od 7%, odnosno postoje situacije kada se vrši poresko oslobađanje. Knjigovodstveno, pravi se razlika između PDV-a u ulaznim i PDV-a u izlaznim fakturama. Svaki poreski obveznik je dužan da do 15. u mjesecu za prethodni mjesec Poreskoj upravi dostavi poresku prijavu. Pored PDV-a postoji još i porez na dobit koji se utvrđuje kada se rezultat iz redovnog poslovanja (dobit) pomnoži poreskom stopom koja u skladu sa važećom regulativom u Crnoj Gori iznosi 9%. Na kraju, Zakonom o nepokretnosti regulisano je pitanje poreza na nepokretnosti koji se plaća na vrijednost stvari koja predstavlja predmet nepokretnosti.

EVIDENTIRANJE PRIBAVLJANJA OSNOVNIH SREDSTAVA U PROPISANIM EVIDENCIJAMA

POGLAVLJE

7

SADRŽAJ POGLAVLJA:

- 7.1. OSNOVNA SREDSTVA – POJAM I KRITERIJUMI ZA PODJELU
- 7.2. VRIJEDNOSTI OSNOVNIH SREDSTAVA
- 7.3. POSLOVNE KNJIGE OSNOVNIH SREDSTAVA
- 7.4. VIDOVI PRIBAVLJANJA OSNOVNIH SREDSTAVA
- 7.5. DOKUMENTACIJA KOJA SE JAVLJA PRI NABAVCI OSNOVNIH SREDSTAVA I NAČIN FINANSIRANJA OSNOVNIH SREDSTAVA
- 7.6. KNJIŽENJE PRIBAVLJANJA OSNOVNIH SREDSTAVA U PROPISANIM EVIDENCIJAMA

U OVOM POGLAVLJU NAUČIĆEŠ DA:

- objasniš pojam i kriterijume za podjelu osnovnih sredstava
- objasniš vrijednost osnovnih sredstava
- opišeš poslovne knjige osnovnih sredstava
- objasniš vidove pribavljanja osnovnih sredstava
- navedeš dokumenta o nabavci osnovnih sredstava i izvore finansiranja nabavke osnovnih sredstava
- knjižiš pribavljanje osnovnih sredstava u propisanim evidencijama

7.1.

OSNOVNA SREDSTVA – POJAM I KRITERIJUMI ZA PODJELU



Osnovna sredstva – materijalni oblik stalne imovine i pripadaju aktivi Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/.

Osnovna sredstava predstavljaju materijalni oblik stalne imovine koji kao takav, sa računovodstvenog aspekta, pripada aktivi Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/. Uži su pojam od pojma stalne imovine, koja pored materijalne, obuhvata i nematerijalne oblike (prava) kao i stalnu imovinu koja se nalazi u vidu novca, odnosno plasmana. Osnovna sredstva posjeduju sljedeće osobine:

- imaju vijek trajanja koji je duži od jedne godine,
- služe za realizovanje poslovne aktivnosti privrednog društva, a ne za prodaju kupcima,
- ne mijenjaju svoj prvobitni fizički izgled,
- ne ulaze neposredno u supstancu novih učinaka, već da se postepeno troše u toku svog vijeka trajanja (amortizuju se),
- postepeno, posredstvom amortizacije kao troška otpisa stalne imovine, prenose srazmjerni dio svoje vrijednosti na novostvorene učinke (proizvode i usluge).

U principu, kod mnogih privrednih društava osnovna sredstva u aktivi Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ zauzimaju vrijednosno najznačajnije učešće, što je posljedica prije svega osobina koje posjeduju.

Postoje različiti kriterijumu za klasifikovanje osnovnih sredstava, ali se najčešće koriste klasifikacije sa aspekta funkcije i prema pojavnim oblicima, što ilustrujemo na sljedeći način:



Slika 37: Podjela osnovnih sredstava prema određenim kriterijumima

Prema **funkciji**, osnovna sredstva se mogu podijeliti na:

- **osnovna sredstva u izgradnji ili pripremi** obuhvataju ona osnovna sredstva čija npr. izgradnja (ako je riječ o građevinskom objektu) još uvijek nije završena, kao i ona sredstva koja još uvijek nisu spremna za obavljanje poslovne aktivnosti (npr. potrebno je mašinu transportovati, montirati i sl.). Evidentiranje ovog oblika osnovnih sredstava, do njihovog aktiviranja, odnosno stavljanja u funkciju se vrši na privremenom računu 027 – Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi.
- **osnovna sredstva u upotrebi, odnosno funkciji** se odnose na one oblike osnovnih sredstva koja privredno društvo koristi za obavljanje svoje poslovne aktivnosti. Evidentiranje osnovnih sredstava se vrši na dugovnoj strani računa 02 – Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva.
- **osnovna sredstva van upotrebe** – obuhvata neupotrebljiva osnovna sredstva, odnosno osnovna sredstva van funkcije. Riječ je naime o sredstvima koja zbog svoje fizičke dotrajalosti (rabaćenje, oštećenje i sl.) ili ekonomske dotrajalosti (pojava savremenijih stalnih sredstava), kao i promjene proizvodnog programa nijesu više u mogućnosti da doprinesu obavljanje poslovne aktivnosti privrednog društva. Upravo stoga, vrši se rashodovanje (otpis, brisanje iz evidencije) ovih sredstava čime oni prestaju da postoje u poslovnim knjigama privrednog društva. Evidencija se vrši na potražnoj strani računa 02 – Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva.

Posmatrano sa aspekta **pojavnih oblika**, osnovna sredstva mogu se podijeliti u dvije velike grupe, i to:

- *prirodna bogatstva*, u njih se ubrajaju poljoprivredna zemljišta, rudarsko-eksploataciona zemljišta, građevinska zemljišta, šume i sl. i
- *sredstva za rad*, kao najznačajnija i najveća grupa stalne imovine, a čine je:
 - građevinski objekti,
 - oprema, koja obuhvata: mašine, uređaje i instalacije, postrojenja, transportna sredstva, mjerne instrumente, krupan alat, namještaj, pogonski i poslovni inventar, laboratorijsku i drugu opremu,
 - višegodišnji zasadi (voćnjaci, vinogradi, ukrasno drveće i dr.),
 - osnovno stado (priplodna i radna stoka, sem stoke u tovu) i
 - ostala stalna imovina (spomenici kulture, muzejska djela, istorijski spomenici, biblioteke – knjige i sl.).



Osnovna sredstva u izgradnji ili pripremi – sredstva sa kojima privredno društvo još uvijek nije u mogućnosti da obavlja poslovnu aktivnost.



Osnovna sredstva u upotrebi, odnosno funkciji – sredstva koja privredno društvo koristi za obavljanje svoje poslovne aktivnosti.



Osnovna sredstva van upotrebe – sredstva koja zbog svoje fizičke dotrajalosti ili ekonomske dotrajalosti kao i promjene proizvodnog programa nijesu više u mogućnosti da doprinesu obavljanju poslovne aktivnosti privrednog društva.

7.2.

VRIJEDNOSTI OSNOVNIH SREDSTAVA

Da bismo bili u mogućnosti da evidentiramo bilo koju poslovnu promjenu koja vrši uticaj na osnovna sredstva, neophodno je da poznamo vrijednosti po kojima je moguće evidentirati određeni oblik osnovnih sredstava. U tom smislu, pravi se razlika između:

- Fakturane vrijednosti,
- Nabavne vrijednosti,
- Otpisane vrijednosti,
- Rezidualne vrijednosti,
- Sadašnje vrijednosti,
- Tržišne vrijednosti.



Fakturna vrijednost osnovnog sredstva – vrijednost po kojoj je osnovno sredstvo kupljeno od dobavljača.

Fakturna vrijednost (FV) osnovnog sredstva označava vrijednost sklopljenog ugovora sa dobavljačem. Naznačena je na samom knjigovodstvenom dokumentu – fakturi, a dobija se kao proizvod fakturane cijene (f_c) i određene jedinice mjere (npr. količina, komad, kg, i sl.). Dakle, obračunava se na sljedeći način:

$$Fv = f_c * Q.$$



Nabavna vrijednost – vrijednost po kojoj smo nabavili određeni oblik osnovnih sredstava.

Nabavna vrijednost (NV) jeste vrijednost po kojoj smo nabavili određeni oblik osnovnih sredstava. Širi je pojam od fakturane vrijednosti, pa se i dobija kao zbir FV i zavisnih troškova nabavke (ZTN). ZTN obuhvataju troškove koji se direktno mogu pripisati dovođenju sredstava na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu kako bi sredstvo moglo da funkcioniše na način na koji očekuje rukovodstvo privrednog subjekta. Drugim riječima, sve troškove koje moramo da izazovemo (napravimo) da bi određeni oblik osnovnih sredstava stavili u funkciju imaju karakter ZTN. Čine ih sljedeći troškovi: carina, špedicija, transport, utovar, istovar, montaža, osiguranje, itd. U kontekstu iznjetog, NV se dobija na sljedeći način:

$$NV = FV + ZTN.$$

Na kraju, bitno je naglasiti da se prilikom pribavljanja osnovnih sredstava, knjigovodstveno, račun 02 zadužuje za iznos NV.



Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kontić je kupio auto od Bilansa Bilansića u vrijednosti od 10.000 € po fakturi 10/1. Fakturna cijena je 10.000 € dok je količina jedan komad. Troškovi prevoza po navedenoj fakturi iznose 200 €. Kolika je fakturna, a koliko nabavna vrijednost kupljenog auta?



Faktura br. _____				
Dana: _____				
Kod: _____				
Naziv: _____				
Mjesto: _____				
Opis: _____				
Količina: _____				
Cijena: _____				
Troškovi: _____				
Ukupno: _____				
1	10.000	200	10.200	

Količina:
1 komad auta
čija je fakturna
cijena 10.000 €

Troškovi
transporta
su 200 €

Slika 38: Fakturna i nabavna vrijednost na primjeru Konta Kontića

Uvidom u fakturu 10/1, koju je Konto Kontić dobio od Bilansa Bilansića, uviđamo da je $FV=10.000$ €. Navedena vrijednost je dobijena kao proizvod fakturane cijene i količine, odnosno na sljedeći način: $FV=fc*Q=10.000*1=10.000$ €. NV se dobija kao zbir FV i ZTN. U slučaju Konta Kontića, FV je 10.000 €, dok su ZTN koji se odnose na troškove transporta 200 €, što zbrajanjem daju NV u iznosu od 10.200 € (10.000 € (FV) + 200 € (ZTN)).

Otpisana vrijednost (OV) ili ispravka vrijednosti stalne imovine predstavlja ukupno iskazan iznos *amortizacije*, kao troška stalne imovine u periodu njegovog korišćenja, odnosno ukupno prenetu vrijednost stalne imovine na učinke u toku njegovog vijeka korišćenja. Dobija se kao razlika između nabavne i sadašnje vrijednosti (SV):

$$OV=NVS$$

pri čemu SV označava vrijednost sredstva u sadašnjem trenutku, i označava neotpisanu (knjigovodstvenu) vrijednost sredstva. OV se evidentira na potražnoj strani korektivnog računa Ispravka vrijednosti osnovnih sredstava.

Rezidualna vrijednost ili likvidacioni ostatak (LO) predstavlja korisni otpadak koji se dobija nakon rashodovanja osnovnog sredstva i čijom prodajom na tržištu privredno društvo ostvaruje ostali prihod.



Otpisana vrijednost ili ispravka vrijednosti stalne imovine – ukupno iskazan iznos amortizacije, kao troška stalne imovine koji je nastao u periodu njegovog korišćenja



Rezidualna vrijednost ili likvidacioni ostatak – korisni otpadak koji se dobija nakon rashodovanja osnovnog sredstva i čijom valorizacijom na tržištu privredno društvo ostvaruje ostali prihod.



Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kontić je nakon isteka vijeka trajanja rashodovao auto. Sadašnja vrijednost auta je 0. Bilans Bilansić mu je ponudio da kupi pojedine djelove od auta (retrovizor, gume, volan) i za to ponudio iznos od 200 €. Budući da je auto već knjigovodstveno otpisan, odnosno da je rashodovan, ova vrijednost predstavlja likvidacioni ostatak, tj. rezidualnu vrijednost (korisni otpadak) i za navedeni iznos će Konto Kontić povećati ostali prihod. Tržišna vrijednost je vrijednost koja se formira na tržištu, pod uticajem zakonitosti tržišta (ponude i tražnje). Može da bude ista, manja ili jednaka sadašnjoj vrijednosti osnovnog sredstva.



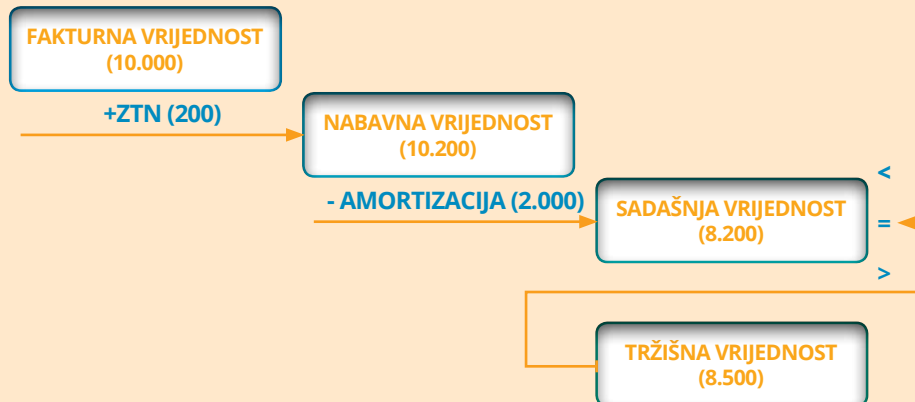
Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kontić je koristio automobil godinu dana. Nakon proteka godine, knjigovođa Saldo Saldić mu je obračunao amortizaciju i rekao da je, primjenom obračuna amortizacije, ustanovio da je otpisana, odnosno amortizovana vrijednost automobila 2.000 €. Konto Kontića sada interesuje kolika je njegova sadašnja vrijednost. U međuvremenu ga je pozvao Račun Računić i pitao da li bi želio da proda automobil, pošto mu je potreban za 8.500 €. Konto Kontića interesuje šta predstavlja ova ponuđena vrijednost, odnosno da li je dobro po toj cijeni da proda automobil ili ne? Vijek trajanja automobila je 5 godina.

- **SV** se dobija kao razlika između NV i OV. U slučaju Konta Kontića, SV je 8.200 € (10.200 € (NV)-2.000 € (OV)). Navedeno znači da sada, odnosno nakon godinu dana automobil vrijedi 8.200 €. Iz toga proizilazi karakteristika osnovnog sredstva da se postepeno troši (dakle, postepeno umanjuje svoju vrijednost) i da traje duži vremenski period, odnosno da će protekom vijeka trajanja automobila (nakon 5 godina) automobil u potpunosti biti otpisan (amortizovan).
- Vrijednost koju je Kontu Kontiću ponudio Račun Računić glasi na iznos od 8.500 € i formira se nezavisno od sadašnje vrijednosti (8.200 €). Ta vrijednost nosi naziv tržišna vrijednost (**TV**). U slučaju Konta Kontića, Račun Računić mu je ponudio veću cijenu za auto jer mu je potreban, a i sviđa mu, pa je spreman da ponudi (plati) više. U ovoj situaciji, bismo preporučili Kontu Kontiću da proda automobil jer će za vrijednost razlike ostvariti dobitak od prodaje od 300 € (8.500 € (TV)- 8.200 € (SV)).



Tržišna vrijednost – vrijednost koja se formira na tržištu, pod uticajem zakonitosti tržišta (ponude i tražnje).



Slika 39: Vrijednosti osnovnih sredstava na primjeru Konto Kontić

Obavezne i pomoćne evidencije osnovnih sredstava pružaju uvid u vrijednost cjelokupne poslovne imovine, odnosno pojedinih njenih djelova. Karakter obaveznih evidencija imaju:

- *Glavna knjiga (sintetička evidencija)* – koja podrazumijeva vrijednosno iskazivanje na jednom zbirnom računu 02 – Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva ukupno stanje, kao i promet koji se ostvari na ovoj računovodstvenoj kategoriji u toku određenog obračunskog perioda;
- i dvije analitičke evidencije:
 - *knjiga inventara (registra)* – se vodi na nivou cijelog privrednog društva i predstavlja obavezan oblik evidencije. Riječ je o poslovnoj knjizi koja prati sve promjene na osnovnim sredstvima tokom njegovog vijeka trajanja. Uvijek mora da sadrži sljedeće atribute: inventarni broj, nomenklaturni broj, naziv osnovnog sredstva s bližim oznakama, dobavljač (proizvođač) i njegovo sjedište, vijek trajanja osnovnog sredstva, datum stavljanja u upotrebu, nabavnu vrijednost, otuđenje, rashodovanje sa naznačenim datumom i primjedbom knjigovodstvenog inventara osnovnih sredstava i sl. U knjizi inventara (registra) osnovnih sredstava moraju biti navedeni svi oblici materijalne stalne imovine koja se nalazi u funkciji, kao i izvršen hronološki upis po redosljedu nabavke. Takođe, moraju biti evidentirane sve situacije isknjižavanja osnovnih sredstva u momentu njihove likvidacije u privrednom društvu. Navedena knjiga koja je obavezno povezana, mora biti povezana jemstvenikom i ovjerena od strane ovlašćenog lica, pri čemu da bi se spriječile zloupotrebe, pored potpisa i pečata obavezno se navodi i broj stranica knjige. Za razliku od uobičajenih poslovnih knjiga, ova se poslovna knjiga ne zaključuje na kraju poslovne godine, već traje onoliko koliko ima slobodnih listova. Tek pošto se popuni, otvara se nova u kojoj se nastavlja evidencija na potpuno isti način.
 - *analitička kartica osnovnih sredstava* se vodi u formi slobodnih listova. Spada u kategoriju odvojenog prikazivanja pojedinih stavki stalne imovine, te prati i služi za prikazivanje njihovog stanja i prometa koji se ostvari u toku određenog računovodstvenog perioda. Navedeno znači, da se za svaki oblik osnovnog sredstva koje postoji u privrednom društvu otvara posebna kartica. Na prednjoj strani se upisuju osnovni, opšti tehnički podaci koji su karakteristični za to



Jemstvenik- šareni konac za pečačenje.

osnovno sredstvo, kao što su: inventarni broj, nomenklaturni broj, tačan naziv osnovnog sredstva, svi potrebni podaci o dobavljaču, datum stavljanja sredstava u upotrebu i sl. Na poleđini (posljednjoj strani) analitičkih kartica upisuju se knjigovodstveni podaci, što podrazumijeva knjiženje stanja i svih promjena vezanih za vrijednost osnovnih sredstava, stopa amortizacije i sl.

Pored navedenih evidencija, u privrednom društvu je moguće voditi i druge pomoćne knjige koje se ne moraju primjenjivati na nivou cijelog privrednog društva, nego za njegov određeni organizacioni dio. Jedna od takvih, često primjenjivanih evidencija nosi naziv reversna knjiga. Svrha postojanja ovakvog oblika evidencije jeste da privredom društvu pruži detaljnije, odnosno dodatne podatke za pojedina osnovna sredstva (npr. u kom dijelu privrednog društva se nalazi, ko je za njega zadužen i sl.).

**Razmisli i odgovori:**

1. Pojasni pojam osnovnih sredstava i navedi njihove osobine.
2. Navedi neke oblike osnovnih sredstava koja se nalaze u tvojoj učionici ili stanu i komentariši njihove osobine.
3. Razlikuj pojedine vrijednosti stalne imovine i diskutuj zašto je sa računovodstvenog aspekta bitno da se znaju.
4. Ilustruj na primjeru sve oblike vrijednosti osnovnih sredstava sa kojima ste se upoznali na časovima.
5. Pojasni zašto je značajno organizovati knjigovodstvenu evidenciju osnovnih sredstava u poslovnim knjigama.

Sve poslovne promjene koje nastaju u vezi sa osnovnim sredstvima nastaju po osnovu pribavljanja ili po osnovu otuđenja. Pribavljanjem osnovnih sredstava povećava se njihova vrijednost, a može nastati po osnovu sljedećih situacija:

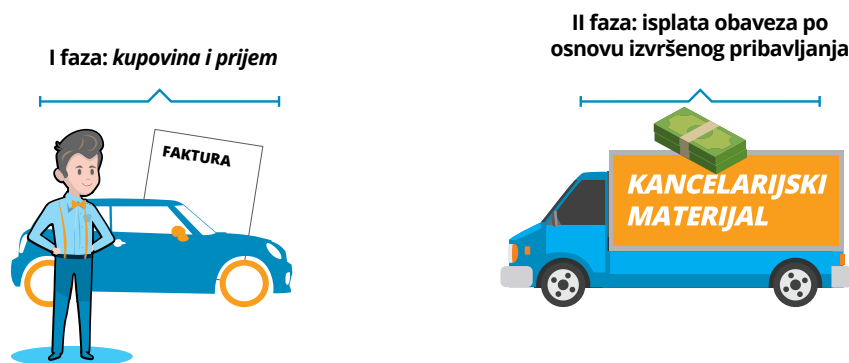
- kupovina novog ili polovnog (korišćenog) osnovnog sredstva,
- izgradnja ili izrada,
- prijem bez naknade (poklon),
- utvrđeni viškovi osnovnih sredstava prilikom investiranja.

Knjigovodstveno posmatrano pribavljanje osnovnih sredstava je moguće podijeliti u dvije faze:

- **I faza**, koja se odnosi na kupovinu i prijem,
- **II faza** koja podrazumijeva isplatu obaveza npr. dobavljaču.

Navedene faze ilustrujemo na sljedeći način (slika 40):

Knjigovodstvo: Cjelokupan proces ulaganja u pribavljanje osnovnih sredstava



Slika 40: Faze u procesu pribavljanja osnovnih sredstava

Postupak knjigovodstvenog evidentiranja zavisi da li smo u mogućnosti da u prvoj fazi odmah upotrijebimo nabavljeno osnovno sredstvo ili ne. Na koji će se način druga faza knjigovodstveno evidentirati, zavisi od načina finansiranja: da li vršimo finansiranje iz sopstvenih izvora ili tuđih ili pak kombinovano (sopstveni i tuđi).

KUPOVINA OSNOVNIH SREDSTAVA

Kupovina novog osnovnog sredstva

Prilikom kupovine osnovnog sredstva, privredno društvo knjigovodstveno evidentiranje može da vrši na dva načina, zavisno od situacije:

Prva situacija se odnosi na nabavku novog osnovnog sredstva koje je u mogućnosti odmah, po kupovini da koristi. Knjigovodstveno evidentiranje se vrši na kontu – Osnovno sredstvo.

Druga situacija podrazumijeva kupovinu osnovnih sredstava koje novo privredno društvo nije u mogućnosti odmah da koristi zato što je potrebno učiniti još neke dodatne aktivnosti koje uzrokuju nastanak ZTN. Nastanak ovih troškova će dovesti do povećanja nabavne vrijednosti novog osnovnog sredstva. Riječ je o osnovnim sredstvima koja se nalaze u pripremi, pa se njihovo knjigovodstveno evidentiranje do aktiviranja (stavljanja u funkciju) vrši na privremenom računu – Osnovna sredstva u pripremi.



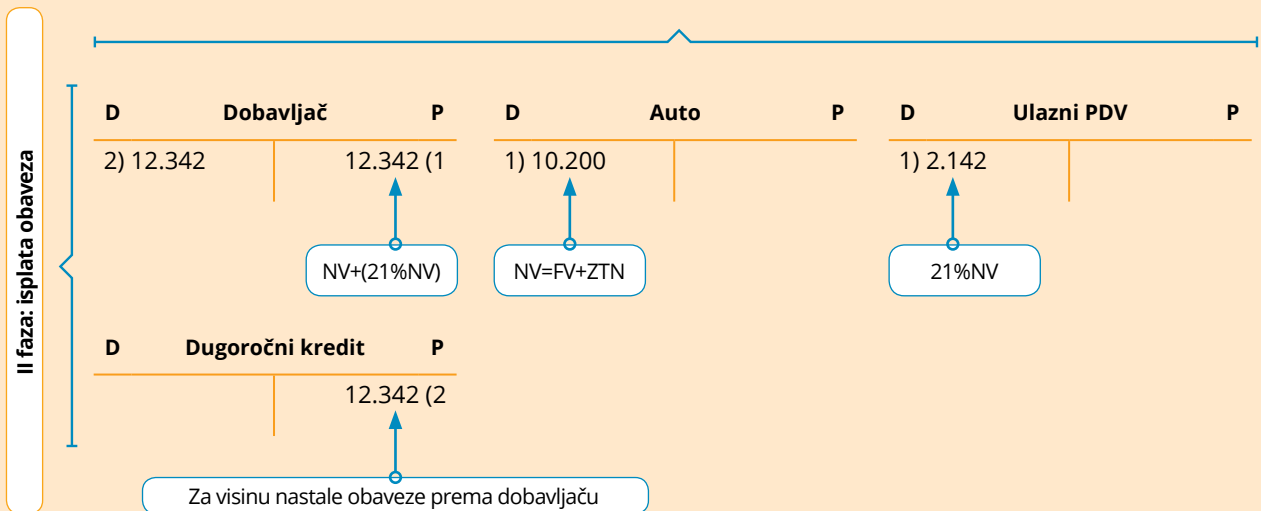
Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kontić je kupio auto od Bilansa Bilansića u vrijednosti od 10.000 € po fakturi 10/1. Troškovi transporta po fakturi 11/1 su 200 €. PDV se obračunava po stopi od 21%. Konto Kontić je u mogućnosti odmah auto da koristi. 2) Isplatu obaveze prema Bilansu Bilansiću izvršio je iz odobrenog dugoročnog kredita.

Napomena: Ovdje je izvršeno knjiženje I i II faze, iako će se o II fazi (finansiranja) detaljnije govoriti kasnije.

Glavna knjiga „Konto Kontić“

I faza: kupovina i prijem



Slika 41: Knjiženje u Glavnoj knjizi Konto Kontić – u mogućnosti je odmah koristiti auto



Na osnovu navedenog, zapažamo da se knjiženje kupovine novog auta, koje je Konto Kantić kupio i koje je odmah, po kupovini, bio u mogućnosti da stavi u funkciju, odnosno upotrijebi, vrši na kontu Auto. Zaduženje tog konta je izvršio za visinu NV, koju je dobio kao zbir FV i ZTN. Ujedno, pošto je u fakturi iskazan PDV, obračunao ga je po stopi od 21% i knjižio na dugovnoj strani računa – Ulazni PDV. Račun dobavljač je odobrio za visinu nastale obaveze, odnosno za NV uvećanu za obračunati PDV na NV. Ovim knjiženjem je Konto Kantić realizovao I fazu u procesu nabavke osnovnih sredstava, a koja se odnosi na kupovinu i prijem.

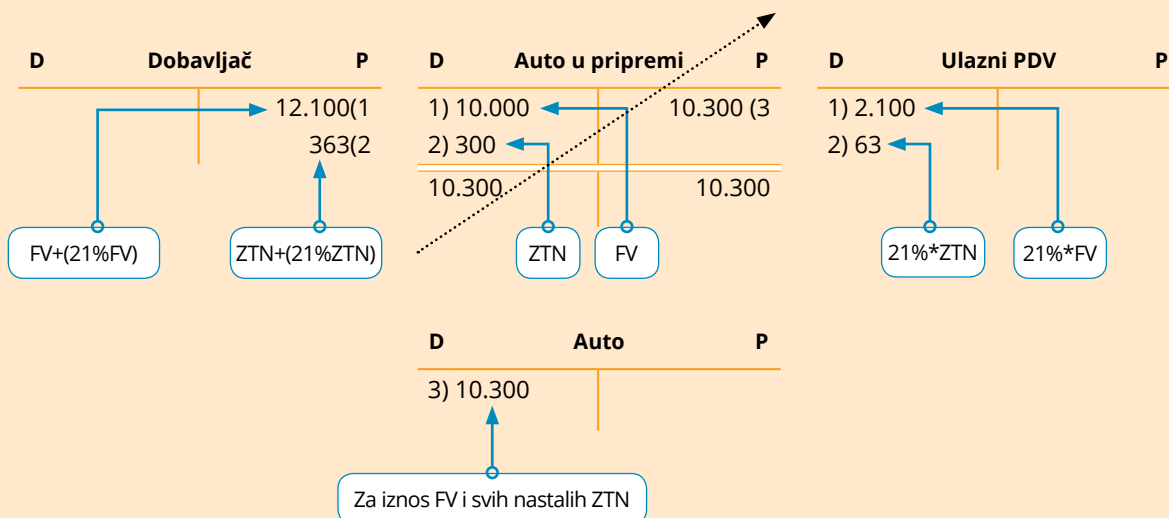
Druga poslovna promjena se knjiži odobravanjem računa – Dugoročni kredit, jer se finansiranje nabavke vrši iz odobrenog kredita. Na ovaj način se smanjuje obaveza prema Bilansu Bilansiću. Ujedno, sprovođenjem navedenog knjigovodstvenog stava realizovana je i II faza.



Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Ukoliko se desi situacija da: 1) Konto Kantić kupi novi automobil od Bilansa Bilansića u vrijednosti od 10.000 €. PDV je 21%. Međutim, ako nije u mogućnosti da auto odmah koristi jer je potrebno da uradi tehnički pregled i da ga, npr. registruje, onda se u toj situaciji evidentiranje vrši na privremenom računu koji nosi naziv – Osnovno sredstvo u pripremi (mi ćemo koristiti konto – Auto u pripremi). 2) Troškovi tehničkog pregleda i registracije iznose 300 € i PDV je 21%. 3) Auto je stavljen u funkciju.

Glavna knjiga „Konto Kantić“



Slika 42: Knjiženje u Glavnoj knjizi Konto Kantić – nije moguće odmah upotrijebiti auto

Zaključak: Pošto je Konto Kantić kupio novi auto koji nije bio u mogućnosti odmah da koristi dok se ne izvrši tehnički pregled, odnosno dok se ne registruje, to se evidentiranje, sve dok auto nije stavljen u funkciju, vršilo na privremenom računu – Auto u pripremi. Navedeni privremeni račun će se zadužiti za iznos FV i svih nastalih ZTN sve dok se auto ne stavi u upotrebu. Stavljanjem u upotrebu, navedeni privremeni račun se gasi (knjiži se na potražnoj strani) i za njegov iznos (FV+ZTN) se zadužuje račun Auto.

KUPOVINA KORIŠĆENOG OSNOVNOG SREDSTVA

U situaciji kada privredno društvo nije u mogućnosti da kupi novo osnovno sredstvo, može se odlučiti na kupovinu polovnog (korišćenog) osnovnog sredstva. Pitanje na koje je od velike važnosti sa knjigovodstvenog aspekta dati odgovor glasi: Po kojoj vrijednosti kupljeno polovno osnovno sredstvo treba evidentirati u knjigovodstvu novog kupca? Ovo iz razloga što je riječ o osnovnom sredstvu koje je korišćeno pa je amortizovano, odnosno ima kako SV, tako i OV. Ujedno, pošto se to sredstvo prodaje na tržištu, javiće se i tržišna vrijednost koja može, ali ne mora biti različita od SV.



Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kontić je kupio od Bilansa Bilansića polovan kompjuter po prodajnoj (tržišnoj) vrijednosti od 200 €. Za nabavku kompjutera Bilans Bilansić je ranije izdvojio novčana sredstva od 300 €. Vijek trajanja kompjutera je 3 godine, a do sada je umanjio njegovu vrijednost (amortizovao) u iznosu od 200 € (dvije godine ga je koristio i svake godine ga amortizovao po 100 €).

Konto Kontić je pozvao svog knjigovođu Salda Saldića i zamolio da mu objasni po kojoj vrijednosti treba da se evidentira polovan kompjuter u poslovnim knjigama. On je ovo pitao jer što je uočio da postoje dvije nabavne vrijednosti: jedna od 300 € (Bilansa Bilansića) i od 200 € (vrijednost po kojoj je on nabavio). Konto Kontić je smatrao da treba da evidentira po vrijednosti od 200 € jer je to zapravo za njega (Konta Kontića) nabavna vrijednost. Knjigovođa Saldo Saldić ga je nakon toga upitao: Ako bi polovan kompjuter u svojim poslovnim knjigama evidentirao u vrijednosti od 200 € (što je zapravo tvoja nabavna vrijednost) onda bih ja stekao utisak, uvidom u tvoje poslovne knjige, da si ti kupio novi kompjuter, jer nigdje nema podatak o amortizovanoj vrijednosti. Stoga, da bih ja znao da si ti kupio polovan kompjuter, potrebno je od Bilansa Bilansića da zatražiš svu prateću knjigovodstvenu dokumentaciju u vezi sa tim kompjuterom, pa da taj kompjuter u tvojim poslovnim knjigama evidentiramo po nabavnoj vrijednosti (NVk) po kojoj je kompjuter nabavio Bilans Bilansić – 300 €. Vrijednost po kojoj si ti kupio kompjuter je sadašnja vrijednost kompjutera (SVk), dok je razlika između NVk i SVk otpisana ili amortizovana vrijednosti (OVk). Navedeno znači da ćeš ti u svom knjigovodstvu račun – Kompjuter da zadužiš za 300 €, račun – Ispravka vrijednosti osnovnog sredstva da odobriš za iznos od 100 € (300 € (NVk) – 200 € (SVk)).

Kao i kod nabavke novog osnovnog sredstva, tako i kod polovnog, kakav će biti postupak knjigovodstvenog evidentiranja zavisi da li smo u mogućnosti polovno osnovno sredstvo odmah da upotrijebimo ili ne. Ukoliko jesmo, tada se evidentiranje vrši na stalnom računu – Osnovno sredstvo. U suprotnom, mora se otvoriti privremeni račun – Osnovno sredstvo u pripremi, pa će se evidentiranje do stavljanja polovnog sredstva u funkciju vršiti upravo na tom računu. Momentom stavljanja u funkciju, privremeni račun se zatvara i evidentiranje se vrši na računu – Osnovna sredstva.

BESPLATAN PRIJEM OSNOVNOG SREDSTVA

Pribavljanje, odnosno uvećanje postojeće vrijednosti i strukture osnovnih sredstava moguće je da se izvrši putem prijema bez nadoknade, odnosno posredstvom poklona. Tehnički, potrebno je da se zaključi ugovor između privrednog društva koje ustupa i privrednog društva koje prima sredstvo na poklon.



Konto Kontić je od Bilansa Bilansića dobio na poklon novi kompjuter u vrijednosti od 300 €.

Glavna knjiga „Konto Kontić“

D	Kapital	P	D	Kompjuter	P
		300 (1)	1) 300		
		↑	↑		
		Za NV, odnosno vrijednost ustupljenog poklona	Za NV		

Kako je Konto Kontić bez ikakve nadoknade dobio kompjuter, to je ova poslovna promjena usloвила ne samo povećanje osnovnih sredstava (kompjuter) nego i kapitala. Knjigovodstveno evidentiranje se vrši zaduženjem računa – Kompjuter i odobrenjem računa – Kapital.

Besplatan prijem osnovnih sredstava može biti:

- od osnivača,
- od drugog privrednog društva,
- sa prenosom duga,
- bez prenosa duga.

IZGRADNJA ILI IZRADA OSNOVNIH SREDSTAVA

Nerijetko se dešava situacija da privredno društvo nije u mogućnosti da kupi osnovno sredstvo u gotovom obliku na tržištu, pa je prinuđeno da ga izrađuje ili izgrađuje. Sa knjigovodstvenog aspekta je veoma značajno da li se investitor (lice koje želi da gradi) nalazi u ulozi izvođača radova ili izgradnju odnosno izradu povjerava privrednom društvu koje je za to specijalizovano. Shodno navedenom, moguće je razlikovati dvije situacije:

- Izgradnja ili izrada osnovnog sredstva u sopstvenoj režiji,
- Izgradnja ili izrada osnovnog sredstva angažovanjem izvođača radova.

IZGRADNJA ILI IZRADA OSNOVNOG SREDSTVA U SOPSTVENOJ REŽIJI

Izgradnja građevinskog objekta u sopstvenoj režiji je uobičajena za privredno društvo čija je osnovna djelatnost građevinarstvo. S obračunsko-računovodstvenog aspekta bitno je naglasiti da sam postupak otpočinjanja kao i realizacije izgradnje osnovnog sredstva ne samo da zahtijeva ulaganje značajnog iznosa likvidnih kao i drugih oblika sredstava, nego i dug period završetka kao i stavljanja u upotrebu. Stoga se Investicionim programom predviđa fazna izgradnja osnovnog sredstva, pri čemu se u knjigovodstvu I faza naziva – **prva privremena situacija**. Naziv potiče otuda što navedena „situacija“ važi određeni obračunski period, sve do ispostavljanja sljedeće obračunske situacije. Ispostavljanjem prve privremene situacije od strane izvođača radova (u ovom slučaju investitora) pruža se dokaz da je navedena faza izgradnje završena, te da je u knjigovodstvu treba evidentirati. Nadalje, fazna izgradnja osnovnog sredstva zahtijeva evidentiranje vrijednosti konkretne faze kao i nastalih ZTN na privremenom aktivnom kontu – Građevinski objekat u pripremi, sve do momenta završetka objekta. Račun – Prihodi od interne realizacije, na kojem su evidentirane vrijednosti u visini nastalih troškova izgradnje osnovnog sredstva u sopstvenoj režiji, za investitora predstavlja prihod, budući da gradi za sebe. Na kraju, završetkom izgradnje osnovnog sredstva i njegovim stavljanjem u stanje funkcionalne upotrebe, odnosno podnošenjem konačne (definitivne) obračunske situacije, zatvara se privremeni račun – Građevinski objekat u pripremi, čime se za vrijednost izgrađenog osnovnog sredstva povećava njegova vrijednost.



Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kontić je donio odluku da pristupi izgradnji poslovnog objekta čija je predračunska vrijednost 20.000 €. 2) Prema dobijenom konačnom obračunu, cijena koštanja je 22.000 €.

Knjiženje u Glavnoj knjizi „Konto Kontić“

D	Prihodi od aktiviranja sopstvenih učinaka	P	D	Građevinski objekti u pripremi	P	D	Građevinski objekti	P
	22.000 (1)		(1)	22.000	22.000 (2)		(2)	22.000

1

za cijenu koštanja objekta izgrađenog u sopstvenoj režiji

2

za primljenu konačnu obračunsku situaciju

IZGRADNJA ILI IZRADA OSNOVNOG SREDSTVA ANGAŽOVANJEM IZVOĐAČA RADOVA

Izgradnja ili izrada osnovnog sredstva koje se povjerava izvođaču radova nastaje u situaciji kada investitor ne raspolaže sa dovoljno tehničkih, infrastrukturnih i stručno osposobljenih kadrova da bi bio u mogućnosti da kvalitetno realizuje određeni investicioni poduhvat. Shodno tome, neophodno je pristupiti potpisivanju ugovora između investitora, koji je zapravo finansijer i izvođača radova, koji se nalazi u ulozi dobavljača. Potpisivanjem ugovora definišu se međusobna prava i obaveze, datum početka, odnosno rok završetka, ali ujedno se i precizira način isplate novčanih sredstava za izvršene usluge od strane izvođača radova. U tom smislu, ukoliko se ugovorom definiše obaveza investitora da isplati unaprijed sumu novca izvođaču radova, onda ta unaprijed isplaćena suma novca, koja se naziva avans je prva poslovna promjena, koja knjigovodstveno podliježe postupku evidentiranja.

7.5.

DOKUMENTACIJA KOJA SE JAVLJA PRI NABAVCI OSNOVNIH SREDSTAVA I NAČIN FINANSIRANJA OSNOVNIH SREDSTAVA

Da bi knjigovođa unutar privrednog društva bio u mogućnosti da evidentira bilo koju poslovnu promjenu koja doprinosi pribavljanju osnovnih sredstava, neophodno je da raspolaže sa knjigovodstvenom dokumentacijom, koja po svim definisanim pravilima mora da zadovolji određene standarde. Ujedno, pošto je vrijednost stalne imovine značajno viša od vrijednosti npr. zaliha materijala, to je i knjigovodstvena dokumentacija znatno obimnija i detaljnija.

U vezi sa pribavljanjem osnovnih sredstava, uobičajeno se javlja sljedeća knjigovodstvena dokumentacija:

- *Investicioni plan* – Plan koji sadrži određene kvalitativne i kvantitativne pokazatelje koji treba da pokažu opravdanost ulaska u određenu investiciju vezanu za osnovno sredstvo
- Nakon usvajanja Investicionog plana, organ upravljanja u čijoj je nadležnosti donošenje investicione odluke treba da verifikuje *odluku o nabavci*. Odlukom se precizira potrebna količina, način finansiranja, kao i imenuje komisija koja će vršiti prijem osnovnog sredstva.
- Donošenjem odluke o nabavci, potrebno je potpisati Ugovor, a po prijemu osnovnog sredstva *utvrđena Komisija za prijem vrši prijem i sastavlja komisijski Zapisnik o prijemu*. Navedeni Zapisnik sadrži: vrstu, količinu i stanje primljenog osnovnog sredstva; Eventualne primjedbe u pogledu kvaliteta ili količine prispjelog sredstva.
- Neizostavni knjigovodstveni dokument pri nabavci je otpremnica i faktura. U ovom dijelu bitna su i dokumenta *o prevozu osnovnog sredstva, kao i faktura za montažu osnovnog sredstva*. O navedenim knjigovodstvenim dokumentima već se ranije govorilo, pa sada neće biti predmet našeg razmatranja.



Obračunska situacija – dokument koji se sastavlja od strane izvođača radova, tj. građevinskog privrednog društva i dostavlja se investitoru, a na osnovu koga investitor dobija informaciju o vrijednosti izvršenih građevinskih radova.

Budući da proces izgradnje ili izrade osnovnog sredstva može da traje duži vremenski period (npr. izgradnja brodova, mostova, zgrada..) to je neophodno da npr. investitor blagovremeno od strane izvođača radova (dobavljača) bude informisan o vrijednosti izvedenih radova. Navedeno informisanje se vrši posredstvom dostavljanja obračunske situacije. **Obračunska (privremena) situacija** predstavlja dokument koji se sastavlja od strane izvođača radova, tj. građevinskog privrednog društva i dostavlja se investitoru, a na osnovu koga investitor dobija informaciju o vrijednosti izvršenih građevinskih radova. Obračunska situacija može biti:

- *prva, druga, itd.* – dokument koji sadrži vrijednost izvršenih radova od momenta započinjanja izgradnje do momenta ispostavljanja obračunske situacije investitoru, sve do,

- *konačne (definitivne)* – dokument koji se dostavlja na kraju izvršenih građevinskih radova i u sebi sadrži ukupnu vrijednost izvršenih građevinskih radova.

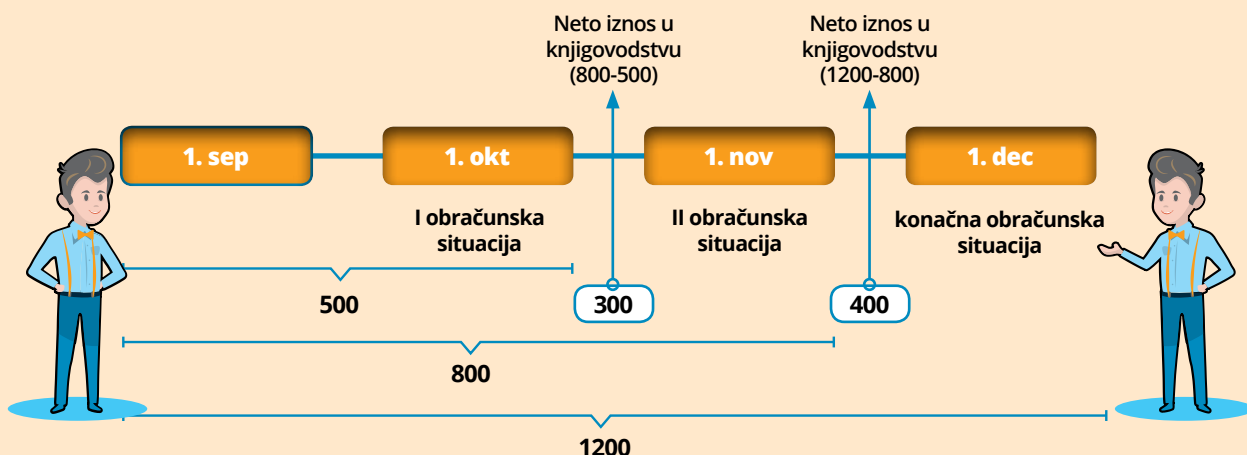
Navedene situacije uvijek glase na **bruto iznos**, odnosno sadrže iznos pretходne obračunske situacije (druga, treća... privremena situacija), ali se u knjigovodstvu uvijek evidentiraju u neto iznosu (osim prve). Podnošenjem bilo koje od navedenih situacija investitor stiče obavezu da izvrši isplatu obaveze izvođaču radova.

Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kontić kao investitor je sklopio ugovor sa Bilansom Bilansićem, kao izvođačem radova (dobavljač) kojim se Bilans Bilansić obavezao da će izvršiti izgradnju građevinskog objekta predračunske vrijednosti 1.200 € do 1. decembra 20... Izgradnja građevinskog objekta započinje 1. septembra 20..., i pošto je za Konta Kontića to dug vremenski period da čeka, on je potpisanim Ugovorom obavezao Bilansa Bilansića da ga svakog mjeseca, do momenta završetka izgradnje informiše o vrijednosti izvedenih građevinskih radova.

1. Konto Kontić je 1. oktobra 20.. primio prvu privremenu obračunsku situaciju od izvođača radova – Bilansa Bilansića koja glasi na iznos od 500 €. ⁹ U svom knjigovodstvu Konto Kontić će **evidentirati iznos od 500 €.**
2. 1. novembra 20... godine Konto Kontić je primio drugu privremenu situaciju koja glasi na iznos od 800 €. U svom knjigovodstvu **Konto Kontić će evidentirati neto iznos od 300 €.** (napomena: **800 – 500**). Ovo iz razloga što je u dostavljenoj obračunskoj situaciji sadržana vrijednost radova iskazanih u prvoj privremenoj situaciji;
3. 1. decembra 20.. godine Konto Kontić je primio konačnu obračunsku situaciju na iznos od 1200 €. **U svom knjigovodstvu će evidentirati 400 €.**

Naprijed navedeno možemo prikazati uz pomoć sljedeće slike (Slika br. 43):



Slika 43: Pojašnjenje obračunskih situacija na primjeru Konto Kontić

Uobičajeno je da se svi oblici pribavljanja osnovnih sredstava finansiraju na jedan od sljedećih načina:

- iz sopstvenih izvora, odnosno svog kapitala,
- dugoročnih pozajmljenih izvora, odnosno dugoročnih kredita, ili
- kombinacijom prethodno navedenih načina.

KNJIŽENJE PRIBAVLJANJA OSNOVNIH SREDSTAVA U PROPISANIM EVIDENCIJAMA

7.6.

Kroz prethodno obrađene tačke u okviru ovog poglavlja imao/imala ste prilike da se upoznate sa mogućim načinima pribavljanja osnovnih sredstava. To će biti objašnjeno kroz sljedeće primjere:

Primjer: Kupovina novog osnovnog sredstva

Privredno društvo „BVD“ doo ima početno stanje na transakcionom računu 20.000 €, za nabavku opreme za početak poslovanja.

1. Za kupovinu jedne mašine izdvojeno je na poseban račun (2424 – Izdvojena novčana sredstva za investicije) 16.000 €.

2. Po kupovnoj fakturi broj 5 kupljena je oprema 12.000 €, PDV 21%.

a) primljena faktura broj 10 od prevoznika u iznosu od 242 €, sa PDV-om 21%.

b) za montažu stigla je faktura broj 3 na iznos od 300 €, PDV 21%.

c) oprema data u upotrebu.

3. Obaveza po fakturama 5, 10 i 3 isplaćena je iz Izdvojenih novčanih sredstava za investicije.

4. Zatvoriti konto Izdvojena novčana sredstva za investicije.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
0.	241	300	Transakcioni račun Kapital Za početno stanje	20.000	20.000
1.	2424	241	Izdvojena novčana sredstva za investicije Transakcioni račun Za izdvojena novčana sredstva za investicije	16.000	16.000
2.	0271 270	433	Postrojenje i oprema u pripremi PDV u primljenim fakturama 21% Dobavljači u zemlji Za kupljenu opremu po fakturi broj 5	12.000 2.520	14.520
2a.	0271 270	433	Postrojenje i oprema u pripremi PDV u primljenim fakturama 21% Dobavljači u zemlji Za prevoz po fakturi broj 10	200 42	242
2b..	0271 270	433	Postrojenje i oprema u pripremi PDV u primljenim fakturama 21% Dobavljači u zemlji Za montažu po fakturi broj 3	300 63	363

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
2c.	023	0271	Oprema Osnovna sredstva u pripremi Za opremu data u upotrebu	12.500	12.500
3.	433	2424	Dobavljači u zemlji Izdvojena novčana sredstva za investicije Za isplatu po fakturama 5, 10 i 3	15.125	15.125
4.	241	2424	Transakcioni račun Izdvojena novčana sredstva za investicije Za povraćaj sredstava na transakcioni račun	875	875

D 241 - Transakcioni račun		P		D 2424 - Izdvojena novčana sredstva za investicije		P		D 0271 - Postrojenje i oprema u pripremi		P		D 270 - PDV u primljenim fakturama 21%		P	
0) 20.000		16.000 (1)		1) 16.000	15.125 (3)	2) 12.000	12.500 (2c)	2) 2.520							
4) 875					875 (4)	2a) 200		2a) 42							
						2b) 300		2b) 63							

D 300 - Kapital		P		D 433 - Dobavljač		P		D 023 - Oprema		P	
	20.000 (0)			3) 15.125	14.520 (2)	2c) 12.500					
					242 (2a)						
					363 (2b)						

Primjer: Kupovina polovnog (korišćenog) osnovnog sredstva koje se ne može staviti odmah u funkciju (upotrebu)

Privredno društvo „VEG“ doo koje ima sljedeće stanje sredstava i izvora sredstava: transakcioni račun 40.000 €, dugoročni kredit 30.000 €, nabavlja korišćenu opremu kako bi počelo obavljati djelatnost za koju je osnovano.

1. Kupljena je po fakturi broj 8 od dobavljača oprema nabavne vrijednosti 80.000 €, otpisane vrijednosti 60.000 €, kupovna vrijednost po fakturi broj 8 je 20.000 €, PDV 21%.
2. Za prevoz je stigla faktura broj 1 od prevoznika u iznosu od 200 €, PDV 21%.
3. Oprema je data u upotrebu.
4. Obaveza prema dobavljačima po fakturama 8 i 1 isplaćena je iz dugoročnog kredita.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
0)	241	300 414	Transakcioni račun Kapital Dugoročni krediti Za početno stanje	40.000	10.000 30.000

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1	0271	0238 433	Postrojenje i oprema u pripremi PDV u primljenim fakturama 21% Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme Dobavljači u zemlji Za kupljenu opremu po fakturi broj 8	80.000	60.000 24.200
	270			4.200	
2	0271	433	Postrojenje i oprema u pripremi PDV u primljenim fakturama 21% Dobavljači u zemlji Za prevoz po fakturi broj 1	200	242
	270			42	
3	023	0271	Postrojenje i oprema Postrojenje i oprema u pripremi Za opremu datu u upotrebu	80.200	80.200
4	433	414	Dobavljači u zemlji Dugoročni kredit Za plaćene fakture 8 i 1	24.442	24.442

D	241 - Transakcioni račun	P	D	300 - Kapital	P	D	414 - Dugoročni kredit	P	D	0271 - Postrojenje i oprema u pripremi	P
0)	40.000				10.000 (0)			30.000 (0)	1)	80.000	80.200 (3)
								24.442 (4)	2)	200	
D	270 - PDV u primljenim fakturama 21%	P	D	0238 - Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	P	D	433 - Dobavljači u zemlji	P	D	023 - Postrojenje i oprema	P
1)	4.200				60.000 (1)	4)	24.442	24.200 (1)	3)	80.200	
2)	42							242 (2)			

Primjer: Kupovina polovnog (korišćenog) osnovnog sredstva koje se stavlja odmah u funkciju (upotrebu)

Kupljen je korišćeni kamion čija je nabavna vrijednost 200.000 €, otpisana vrijednost 150.000 €.

Kupovna vrijednost po fakturama iznosi:

a) faktura broj 1 iznosi 50.000 €, PDV 21%. (**Kupovna vrijednost = sadašnjoj vrijednosti**)

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	023	0238 433	Postrojenja i oprema PDV u primljenim fakturama 21% Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme Dobavljači u zemlji Za kupljeni korišćeni kamion	200.000	150.000 60.500
	270			10.500	

Objašnjenje: U ovom slučaju SV jednaka je KV, u tom slučaju ispravka vrijednosti se ne mijenja nego ostaje ista.

b) faktura broj 2 iznosi 70.000 €, PDV 21% (**kupovna vrijednost > sadašnja vrijednost**)

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	023		Postrojenja i oprema	200.000	
	270		PDV u primljenim fakturama 21%	14.700	
		0238	Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme		130.000
		433	Dobavljači u zemlji Za kupljeni korišćeni kamion		84.700

Objašnjenje: Kada kupovna i sadašnja vrijednost nisu jednake, ispravka vrijednosti osnovnih sredstava se izračunava kao razlika nabavne vrijednosti i kupovne vrijednosti bez PDV.

$$IVOS = NV (200.000 \text{ €}) - KV \text{ bez PDV } (70.000 \text{ €}) = 130.000 \text{ €}$$

c) faktura broj 3 iznosi 40.000 €, PDV 21% (**kupovna vrijednost < sadašnja vrijednost**)

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	023		Postrojenja i oprema	200.000	
	270		PDV u primljenim fakturama 21%	8.400	
		0238	Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme		160.000
		433	Dobavljači u zemlji Za kupljeni korišćeni kamion		48.400

Objašnjenje: Kada kupovna i sadašnja vrijednost nisu jednake, ispravka vrijednosti osnovnih sredstava se izračunava kao razlika nabavne vrijednosti i kupovne vrijednosti bez PDV.

$$IVOS = NV (200.000 \text{ €}) - KV \text{ bez PDV } (40.000 \text{ €}) = 160.000 \text{ €}$$

Primjer: Besplatan prijem osnovnog sredstva od osnivača (vlasnika)

1. Od osnivača je primljena bez naknade oprema čija je nabavna vrijednost 120.000 €.
2. Oprema data u upotrebu.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1)	0271	300	Postrojenja i oprema u pripremi	120.000	120.000
			Kapital Za primljenu opremu bez naknade		
2)	023	0271	Oprema	120.000	120.000
			Postrojenje i oprema u pripremi Za opremu datu u upotrebu		

D	0271 - Postrojenje i oprema u pripremi	P	D	300 - Kapital	P	D	023 - Postrojenje i oprema	P
1)	120.000	120.000 (2)			120.000 (1)	2)	120.000	

Primjer: Besplatan prijem osnovnog sredstva od drugog privrednog društva

1. Od drugog privrednog društva „Most“ doo Danilovgrad, primljena je bez naknade oprema čija je nabavna vrijednost 30.000 €, sadašnja vrijednost 10.000 €.

2. Oprema je data u upotrebu.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1)	0271	0238 679	Postrojenje i oprema u pripremi Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme Ostali prihodi Za poslovni inventar primljen bez nadoknade	30.000	20.000 10.000
2)	023	0271	Postrojenje i oprema Postrojenja i oprema u pripremi Za opremu datu u upotrebu	30.000	30.000

D	0271 - Postrojenje i oprema u pripremi	P	D	0238 - Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	P	D	679 - Ostali prihodi	P
1)	30.000	30.000 (2)			20.000 (1)			10.000 (1)

D	023 - Postrojenje i oprema	P
2)	30.000	

Primjer: Besplatan prijem osnovnog sredstva uz preuzimanje neotplaćenog kredita

1. Od drugog privrednog društva primili smo bez naknade mašinu čija je nabavna vrijednost 40.000 €, otpisana vrijednost 10.000 €, obaveza za preuzeti kredit 12.000 €.

2. Mašina je data u upotrebu.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1)	0271	0238 414 679	Postrojenje i oprema u pripremi Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme Dugoročni kredit Ostali prihodi Za besplatno primljenu mašinu	40.000	10.000 12.000 18.000



R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
2)	0238	0271	Postrojenje i oprema Postrojenje i oprema u pripremi Za datu mašinu u upotrebu	40.000	40.000

D 0271 - Postrojenje i oprema u pripremi		P 0238 - Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme		D 4141 - Dugoročni krediti	
1) 40.000	40.000 (2)		10.000 (1)		12.000 (1)

D 679 - Ostali prihodi		P 023 - Postrojenje i oprema	
	18.000 (1)	2) 40.000	

Primjer: Izgradnja osnovnih sredstava u tuđoj režiji

Sklopljen je Ugovor sa privrednim društvom „Graditelj“ doo Podgorica, ugovor broj 7/018 o izgradnji građevinskog objekta – skladišta čija predračunska vrijednost iznosi 242.000 €, sa PDV 21%. Početno stanje sredstava i izvora sredstava je sljedeće:

Transakcioni račun 280.000 €

Blagajna 10.000 €

Kapital ?

Dugoročni krediti 15.000 €

Oprema 180.000 €

1. Sa transakcionog računa prenjeto na račun izdvojena novčana sredstva za investicije 242.000 €.
2. Na osnovu Ugovora broj 7/018 isplaćen avans izvođaču radova 36.300 €, sa PDV-om 21% sa izdvojenih novčanih sredstava.
3. Izvođač radova podnosi prvu privremenu situaciju na 70.000 €, PDV 21%.
4. Obaveza prema izvođaču radova izmirena po prvoj privremenoj situaciji uz odbitak datog avansa, iz izdvojenih novčanih sredstava za investicije.
5. Izvođač radova podnosi drugu privremenu situaciju na neto iznos 48.400 €, sa PDV-om 21%.
6. Druga privremena situacija isplaćena iz izdvojenih novčanih sredstava za investicije.
7. Izvođač podnosi konačnu situaciju - bruto iznos 242.000 €, sa PDV 21%.
8. Konačna situacija je isplaćena iz izdvojenih novčanih sredstava za investicije izvođaču radova.
9. Komisija za prijem izvršila je pregled i prijem objekta. Objekat predat na korišćenje.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
0)	023 241 243		Postrojenje i oprema Transakcioni račun Blagajna	180.000 280.000 10.000	
		300 414	Kapital Dugoročni krediti Za početno stanje		455.000 15.000
1	2424	241	Izdvojena novčana sredstva za investicije Transakcioni račun Za prenos na poseban račun	242.000	242.000
2	0280	2424	Avansi za nekretnine Izdvojena novčana sredstva za investicije Za dati avans dobavljaču	36.300	36.300
2a	272	499	PDV u datim avansima Ostala PVR Za PDV u datim avansima	6.300	6.300
3	0270 270	433	Građevinski objekti u pripremi PDV u primljenim fakturama 21% Dobavljači u zemlji Za primljenu i privremenu situaciju	70.000 14.700	84.700
3a	272	499	PDV u datim avansima Ostala PVR Za storno PDV u datim avansima	6.300	6.300
4	433	0280 2424	Dobavljači u zemlji Avansi za nekretnine Izdvojena novčana sredstva za investicije Za isplaćenu i privremenu situaciju	84.700	36.300 48.400
5	0270 270	433	Građevinski objekti u pripremi PDV u primljenim fakturama 21% Dobavljači u zemlji Za II privremenu situaciju	40.000 8.400	48.400
6	433	2424	Dobavljači u zemlji Izdvojena novčana sredstva za investicije Za isplaćenu II privremenu situaciju	48.400	48.400
7	0270 270	433	Građevinski objekti u pripremi PDV u primljenim fakturama 21% Dobavljači u zemlji Za primljenu konačnu situaciju	90.000 18.900	108.900
8	433	2424	Dobavljači u zemlji Izdvojena novčana sredstva za investicije Za isplatu konačne situacije	108.900	108.900
9	022	0270	Građevinski objekti Građevinski objekti u pripremi Za građevinski objekat dat na korišćenje	200.000	200.000



D	023 - Oprema	P	D	241 - Transakcioni račun	P	D	243 - Blagajna	P	D	300 - Kapital	P
0)	180.000	(1)	0)	280.000	242.000 (1)	0)	10.000				455.000 (0)
D	414 - Dugoročni krediti	P	D	2424 - Izdvojena novčana sredstva za investicije	P	D	0280 - Avansi za nekretnine	P	D	272 - PDV u datim avansima	P
		15.000 (0)	1)	242.000	36.300 (2)	2)	36.300	36.300 (4)	2a)	6.300	
					48.400 (4)				3a)	6.300	
					48.400 (6)						
					108.900 (8)						
D	0270 - Građevinski objekti u pripremi	P	D	270 - PDV u primljenim fakturama 21%	P	D	433 - Dobavljači u zemlji	P	D	022- Građevinski objekti	P
3)	70.000	200.000 (9)	3)	14.700		4)	84.700	84.700 (3)	9)	200.000	
5)	40.000		5)	8.400		6)	48.400	48.400 (5)			
7)	90.000		7)	18.900		8)	108.900	108.900 (7)			
D		490 - Ostala PVR		P							
										6.300 (2a)	
										6.300 (3a)	



Razmisli i odgovori:

1. Komentariši na koji je način moguće pribaviti osnovno sredstvo.
2. Pojasni u čemu se knjigovodstveno javlja razlika prilikom nabavke novog osnovnog sredstva koje odmah možeš da koristiš i onog koje ne možeš.
3. Komentariši specifičnost sa knjigovodstvenog aspekta nabavke korišćenog osnovnog sredstva.
4. Pojasni na koji način poklanjanje osnovnog sredstva utiče na poslovnu imovinu privrednog društva.
5. Pojasni pojam obračunska situacija.

Osnovna sredstva predstavljaju materijalni pojavni oblik poslovne imovine koja se nalaze u okviru aktive Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/. Vijek trajanja osnovnih sredstava je duži od jedne godine i služe za obavljanje poslovnih aktivnosti privrednog društva i postepeno se troše (amortiziju). Da bismo bili u mogućnosti da evidentiramo poslovne promjene na kontu – osnovno sredstvo, pored neophodne knjigovodstvene dokumentacije, bitno je da znamo karakteristike sljedećih vrijednosti osnovnih sredstava: nabavna (NV), sadašnja (SV), otpisana (OV), tržišna (TV), rezidualna i revalorizaciona vrijednost. Takođe, ako želimo da u svakom trenutku raspoložemo sa podatkom o NV, SV i OV neophodno je da privredno društvo organizuje knjigovodstvenu evidenciju osnovnih sredstava kroz tzv. obavezne i pomoćne evidencije. Povećanje vrijednosti osnovnih sredstava može da nastane po raznim osnovama. Jedan od načina jeste kupovina, pri čemu je sa knjigovodstvenog aspekta značajno znati da li se vrši kupovina novog ili korišćenog osnovnog sredstva. Značajno je znati da li je moguće odmah kupljeno osnovno sredstvo koristiti ili je potrebno učiniti neke dodatne aktivnosti (transport, montaža i sl.) da bi se osnovno sredstvo stavilo u upotrebu. Drugi način pribavljanja osnovnih sredstava jeste izgradnja, pri čemu je u knjigovodstvenom dijelu značajno raspolagati informacijom da li se izgradnja vrši u sopstvenoj režiji ili se angažuje izvođač radova. Na kraju, povećanje vrijednosti osnovnih sredstava je moguće da nastane posredstvom poklona.

Zadatak 1.

Privredno društvo „TOP“ doo Podgorica, ima sljedeće stanje sredstava i izvora sredstava na računima Glavne knjige:

Transakcioni račun 130.000 €

Blagajna 5.000 €

Oprema 100.000 €

Kapital?

Kratkoročni kredit 40.000 €

Dobavljači u zemlji 15.000 €

Izdvojena novčana sredstva za investicije 100.000 €

1. Od osnivača primljen je bez naknade poslovni inventar nabavne vrijednosti 8.000 € i transportno sredstvo nabavne vrijednosti 12.000 €.
2. Od privrednog društva „MARK“ doo Bar, primljena je bez naknade oprema nabavne vrijednosti 45.000 €, otpisane vrijednosti 15.000 €, preuzeta obaveza za vraćanje dugoročnog kredita 20.000 €. Za prevoz stigla faktura broj 1 od dobavljača 1.000 €, PDV 21%. Oprema data u upotrebu. Obaveza prema dobavljaču po fakturi broj 1 isplaćena sa transakcionog računa.
3. Kupljena je oprema za proizvodnju od dobavljača „Metalac“ doo Nikšić po fakturi broj 9 u vrijednosti 60.500 €, sa PDV-om 21%. Za prevoz stigla je faktura broj 4 u iznosu od 300 €, PDV 21%. Za montažu stigla je faktura broj 7 u iznosu 9.680 €, sa PDV-om 21%. Oprema za proizvodnju data u upotrebu. Obaveza po fakturi broj 9 isplaćena iz dugoročnog kredita, a fakture broj 4 i 7 plaćene sa transakcionog računa.
4. Od privrednog društva „Ramont“ doo Kolašin, kupljeno po fakturi broj 10 korišćeno transportno sredstvo čija je nabavna vrijednost 80.000 €, sadašnja 30.000 €, kupovna vrijednost 60.500 €, sa PDV-om 21%. Za prevoz je stigla faktura broj 17 na iznos od 242 €, sa PDV-om 21%. Transportno sredstvo dato u upotrebu. Obaveze po fakturama 10 i 17 isplaćene iz izdvojenih novčanih sredstava za investicije.



Zadatak 2.

Privredno društvo „Radnik“ doo Tivat, sklopilo je Ugovor o izgradnji broj 27/20 sa privrednim društvom „Minel“ doo Kotor o izgradnji poslovne zgrade čija je predračunska vrijednost 363.000 €, sa PDV-om 21%. Stanje sredstava i izvora sredstava na dan sklapanja Ugovora o izgradnji u Glavnoj knjizi je:

Transakcioni račun 420.000 €

Blagajna 10.000 €

Kapital?

Oprema 170.000 €

Dobavljači 60.000 €

PDV u primljenim fakturama 21% – 4.200 €

Dugoročni krediti 77.000 €

Transportna sredstva 40.000 €

1. Sa transakcionog računa na račun izdvojena novčana sredstva za investicije 300.000 €.
2. Dat je avans izvođaču radova u iznosu od 60.500 €, sa PDV-om 21%.
3. Izvođač radova podnosi prvu privremenu situaciju na 121.000 € (od čega je PDV 21% – 21.000 €).
4. Prva privremena situacija isplaćena je iz izdvojenih novčanih sredstava za investicija po odbitku avansa.
5. Izvođač podnosi drugu privremenu situaciju na 145.200 €, sa PDV-om 21%.
6. Druga privremena situacija isplaćena je 50% iz izdvojenih novčanih sredstava, a 50% iz dugoročnog kredita.
7. Izvođač radova podnosi konačnu situaciju u bruto iznosu 363.00 €, sa PDV-om 21%.
8. Konačna situacija isplaćena izvođaču radova iz izdvojenih novčanih sredstava.
9. Komisija za prijem primila objekat i predala ga u upotrebu.

Zadatak 3.

Privredno društvo „Gama-commerce“ doo Podgorica, ima sljedeće stanje sredstava i izvora sredstava na dan 01.01.20.. godine:

Poslovni inventar 10.000 €

Transakcioni račun 200.000 €

Blagajna 10.000 €

Građevinski objekti 180.000 €

Oprema 70.000 €

Dugoročni krediti 50.000 €

Dobavljači u zemlji 20.000 €

PDV u primljenim fakturama 21% – 42.000 €

Građevinski objekti u pripremi 200.000 €

Izdvojena novčana sredstva za investicije 70.000 €

1. Besplatno je primljena oprema od privrednog društva „Noni“ doo Budva, nabavne vrijednosti 20.000 €, otpisane vrijednosti 8.000 €, obaveza za prenijeti dug po dugoročnom kreditu iznosi 6.000 €. Oprema uključena u rad.
2. Izvođač radova podnosi konačnu situaciju na 314.600 €, sa PDV-om 21%. Konačna situacija isplaćena iz izdvojenih novčanih sredstava za investicije, a ostatak iz dugoročnog kredita. Građevinski objekat predat u upotrebu.
3. Kupljena oprema po fakturi broj 20 od privrednog društva „X“ doo nabavne vrijednosti 30.000 €, otpisana vrijednost 10.000 €, vrijednost na fakturi sa PDV-om 21% iznosi 24.200 €. Prevoz po fakturi broj 2 iznosi 300 €, PDV 21%. Oprema data u upotrebu.
4. Obaveza prema dobavljačima po fakturama broj 20 i 2 izmirena sa transakcionog računa.
5. Od osnivača besplatno primljen poslovni inventar nabavne vrijednosti 2.000 €. Poslovni inventar predat na korišćenje.

EVIDENTIRANJE OTUĐIVANJA OSNOVNIH SREDSTAVA U PROPISANIM EVIDENCIJAMA

POGLAVLJE

8

SADRŽAJ POGLAVLJA:

- 8.1. OBLICI OTUĐIVANJA OSNOVNIH SREDSTAVA
- 8.2. POJAM I METODE OBRAČUNA AMORTIZACIJE
- 8.3. KNJIŽENJE AMORTIZACIJE U PROPISANIM EVIDENCIJAMA
- 8.4. METODE REVALORIZACIJE I KNJIŽENJE NJENIH EFEKATA
- 8.5. POPIS OSNOVNIH SREDSTAVA
- 8.6. UTVRĐIVANJE VIŠKA ILI MANJKA OSNOVNIH SREDSTAVA NA OSNOVU STVARNOG I KNJIGOVODSTVENOG STANJA

U OVOM POGLAVLJU NAUČIĆEŠ DA:

- knjižiš određene oblike otuđenja osnovnih sredstava
- objasniš pojam i metode obračuna amortizacije
- knjižiš amortizaciju u propisanoj evidenciji
- objasniš vidove pribavljanja osnovnih sredstava
- navedeš metode revalorizacije i pojasniš njihove efekte
- obaviš popis osnovnih sredstava
- utvrdiš višak ili manjak osnovnih sredstava na osnovu stvarnog i knjigovodstvenog stanja

8.1.

OBLICI OTUĐIVANJA OSNOVNIH SREDSTAVA



Otuđivanje stalne imovine – smanjenje vrijednosti imovine koje nastaje po osnovu rashodovanja, prodaje i davanja na poklon.

Za razliku od pribavljanja, koje predstavlja ulazni (input) tok u kretanju osnovnih sredstava, otuđivanje predstavlja izlazni (output) tok u njihovom kretanju. Knjigovodstveno to znači da se pribavljanje osnovnih sredstava, knjiži na dugovnoj strani računa osnovno sredstvo (u funkciji ili pripremi) za razliku od otuđivanja koje se evidentira na potražnoj strani računa.

Uobičajeno, otuđivanje osnovnih sredstava može da nastane po osnovu:

- rashodovanja,
- prodaje i
- ustupanja osnovnih sredstava bez protivnadoknade, odnosno davanja na poklon.



Rashodovanje – postupak kojim se određeni oblik osnovnog sredstva, bilo zbog fizičke dotrajalosti i/ili tehničke zastarjelosti isknjižava, odnosno briše iz evidencije.

RASHODOVANJE OSNOVNIH SREDSTAVA

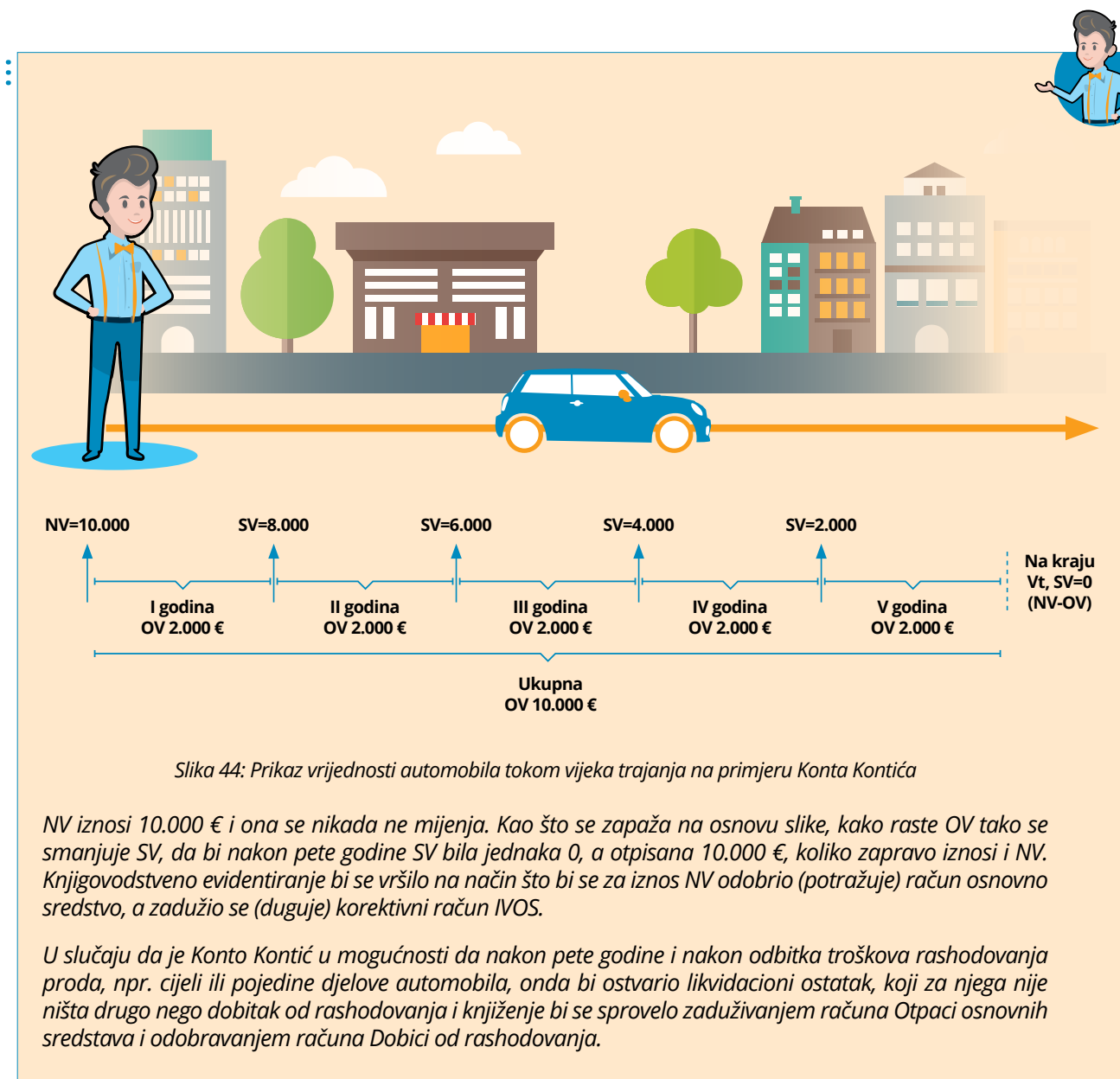
Rashodovanje osnovnih sredstava označava postupak kojim se određeni oblik osnovnog sredstva, bilo zbog fizičke dotrajalosti i/ili tehničke zastarjelosti isknjižava, odnosno briše iz evidencije. Ovim postupkom, osnovno sredstvo prestaje da postoji u poslovnim knjigama privrednog društva. Odluka o rashodovanju se donosi od strane organa upravljanja privrednog društva, a na osnovu Zapisnika o predlogu za rashodovanje, koji formirana Komisija za rashodovanje podnosi organu upravljanja privrednog društva. Kakav će biti postupak knjigovodstvenog evidentiranja, zavisi od toga da li se vrši rashodovanje osnovnog sredstva:

1. nakon proticanja njegovog korisnog vijeka trajanja, ili
2. prije nego protekne njegov vijek trajanja.



Primjer iz Bajke o računovodstvu:

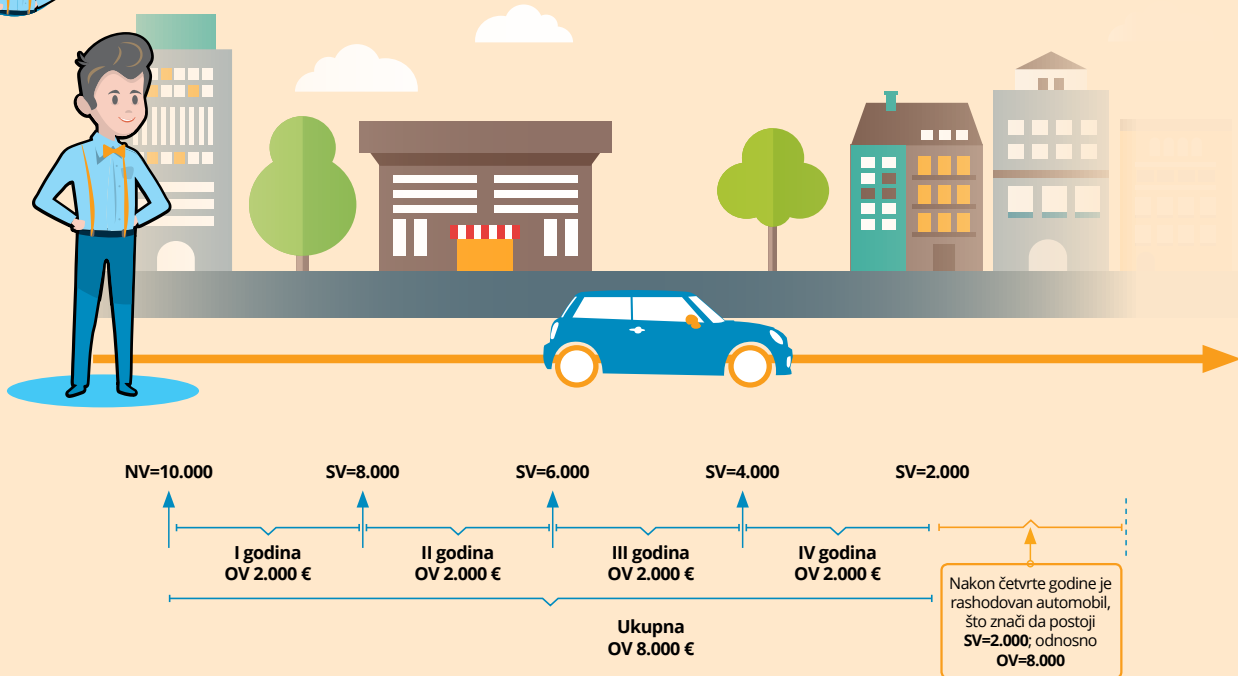
Konto Kontić posjeduje automobil čija je nabavna vrijednost 10.000 €. Vijek trajanja automobila je 5 godina. Svake godine se umanjuje (amortizuje) njegova vrijednost za 2.000 €. Nakon isteka pete godine, Konto Kontić je, po predlogu Komisije za rashodovanje odlučio da izvrši rashodovanje automobila. Utvrditi kolika je njegova NV, OV i SV.



Ukoliko bi zbog određenih razloga (fizičke dotrajalosti, pojave tehnički savršenijeg sredstva, promjena proizvodnog procesa i sl.) uprava privrednog društva donijela odluku da izvrši rashodovanje osnovnog sredstva prije isteka korisnog vijeka trajanja, onda bi neotpisana, tj. SV za privredno društvo predstavljala gubitak od rashodovanja. U ovoj situaciji pojava korisnog otpatka (staro gvožđe ili sl.), odnosno likvidacionog ostatka je značajno za privredno društvo jer bi sa njim bilo u mogućnosti da pokrije djelimičan ili cjelokupan iznos SV, pa time i da smanji gubitak od rashodovanja (slika 45).



Primjer iz Bajke o računovodstvu:



Slika 45: Prikaz vrijednosti automobila prije isticanja vijeka trajanja na primjeru Konta Kontića

Na osnovu slike uviđamo da je Konto Kontić donio odluku da vrši rashodovanje prije isteka vijeka trajanja (umjesto nakon pete, on je odlučio da isknjiži – rashoduje auto nakon četvrte godine). Budući da je NV = 10.000 €, a otpisana OV = 8.000 €, to je SV = 2.000 €. Pošto je rashodovao auto prije isteka pete godine, to SV za privredno društvo predstavlja gubitak od rashodovanja. Ukoliko je npr. Konto Kontić nakon rashodovanja u mogućnosti da proda cijeli automobil ili pojedine djelove u npr. staro gvožđe i po osnovu toga da ostvari LO u iznosu od npr. 1.000 €, to je sa računovodstvenog aspekta pozitivno za Konta Kontića jer će sa dobijenom vrijednosti LO biti u mogućnosti da pokrije ½ gubitka od rashodovanja.

Naprijed navedeno ilustrujemo preko primjera:



Primjer: Rashodovanje osnovnog sredstva

Privredno društvo „Alfa-comerce“ doo Bijelo Polje, Odlukom broj 7/20.. odlučilo je da rashoduje određena osnovna sredstva. Na dan 31.12.20.. privredno društvo ima sljedeće stanje sredstava i izvora sredstava iz Glavne knjige:

- Oprema 70.000 €
- Transportna sredstva (teretni automobila) 40.000 €
- Transportna sredstva (putnički automobil) 31.000 €
- Transakcioni račun 15.000 €
- Blagajna 500 €
- Kapital?
- Dobavljač 14.000 €
- Dugoročni kredit 10.000 €

a) rashodovanje potpuno amortizovanog osnovnog sredstva

1. Rashoduje se putnički automobil, nabavna vrijednost 7.000 €, koliko iznosi i otpisana vrijednost (tj. u cjelosti se rashoduje).

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
0)	023		Postrojenje i oprema	70.000	
	023/1		Transportno sredstvo – teretni automobil	40.000	
	023/2		Transportno sredstvo – putnički automobil	31.000	
	241		Transakcioni račun	15.000	
	243		Blagajna	500	
		300	Kapital		132.500
		414	Dugoročni kredit		10.000
	433	Dobavljač u zemlji		14.000	
		Za početno stanje			
1.	0238		Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	7.000	
		023/2	Transportno sredstvo – putnički automobil Za rashodovanje po odluci broj 7/20..		7.000

b) rashodovanje djelimično amortizovanog osnovnog sredstva

2. Rashoduje se teretni automobil, nabavne vrijednosti 22.000 €, otpisane vrijednosti 18.000 €.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
2)	0238		Ispravak vrijednosti postrojenja i opreme	18.000	
	570		Gubitak po osnovu rashodovanja i prodaja	4.000	
		023/1	Transportno sredstvo – teretni automobil Za rashodovanje po odluci broj 7/20..		22.000

c) rashodovanje djelimično amortizovanog osnovnog sredstva, pri čemu se vrši prodaja likvidacionog ostatka

3. Rashoduje se oprema 2 kompjutera, nabavne vrijednosti 5.000 €, otpisana vrijednosti 3.000 €, ne-amortizovana (sadašnja vrijednost) Likvidacioni ostatak prodat kupcima po fakturi broj 5 za 2.420 € sa PDV-om 21%. Kupci uplatili dug na transakcioni račun.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
3)	0238		Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	3.000	
	202		Kupci	2.420	
		023	Postrojenje i oprema		5.000
		470	Obaveza za PDV u izlaznim fakturama 21% Za rashodovanje opreme po odluci broj 7/20..		420



R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
3a	241	202	Transakcioni račun Kupci Za uplatu duga	2.420	2.420

D	023 - Postrojenje i oprema	P	D	023/1 - Transportna sredstva - teretni automobil	P	D	023/2 - Transportna sredstva - putnički automobil	P	D	241 - Transakcioni račun	P
0)	70.000	5.000 (3)	0)	40.000	22.000 (2)	0)	31.000	7.000 (1)	0)	15.000	3a) 2.420
D	243 - Blagajna	P	D	300 - Kapital	P	D	414 - Dugoročni krediti	P	D	433 - Dobavljač	P
0)	500				132.500 (0)			10.000 (0)			14.000 (0)
D	0238 - Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	P	D	570 - Gubitak po osnovu rashodovanja i prodaje	P	D	202 - Kupci	P	D	470 - Obaveza za PDV u izlaznim fakturama 21%	P
1)	7.000		2)	4.000		3)	2.420	2.420 (3a)			420 (3)
2)	18.000										
3)	3.000										

PRODAJA OSNOVNIH SREDSTAVA

Slično kao i kod rashodovanja osnovnih sredstava, i njihova prodaja se vrši na osnovu odluke organa upravljanja privrednog društva. Razlozi za prodaju su slični već navedenim razlozima za rashodovanje, a cilj realizovanja prodaje je smanjenje mogućnosti nastanka troškova osnovnih sredstava u budućem periodu (održavanja i osiguranja, amortizacije, i sl.). Zavisno od toga kakav odnos postoji između SV i PV (prodajna vrijednost je zapravo tržišna vrijednost), to se mogu javiti sljedeće situacije:

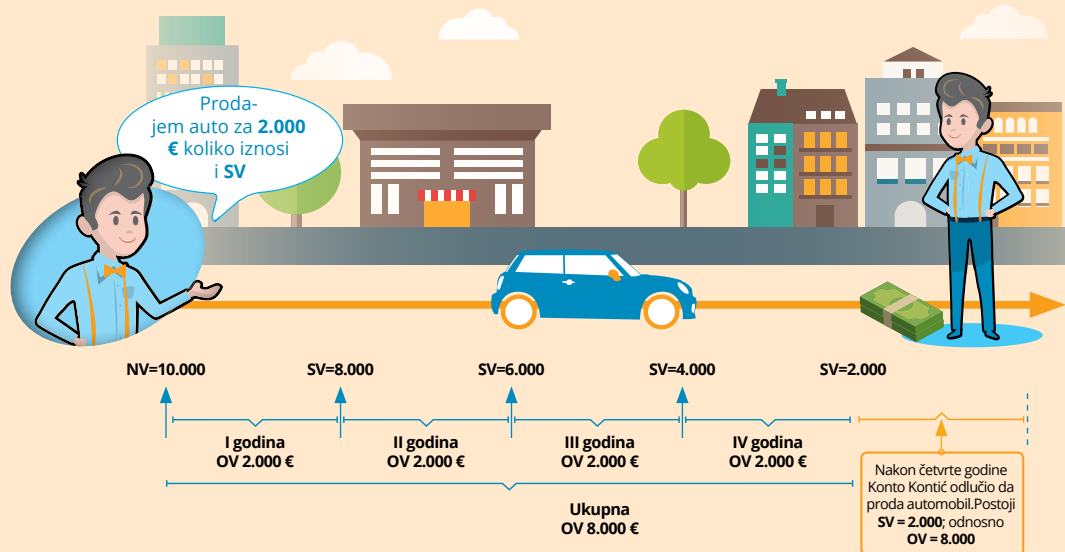
- prodajna vrijednost je jednaka sadašnjoj, neotpisanoj vrijednosti stalne imovine (PV = SV),
- prodajna vrijednost je niža od sadašnje, neotpisane vrijednosti stalne imovine (PV < SV),
- prodajna vrijednost je viša od sadašnje, neotpisane vrijednosti stalne imovine (PV > SV).



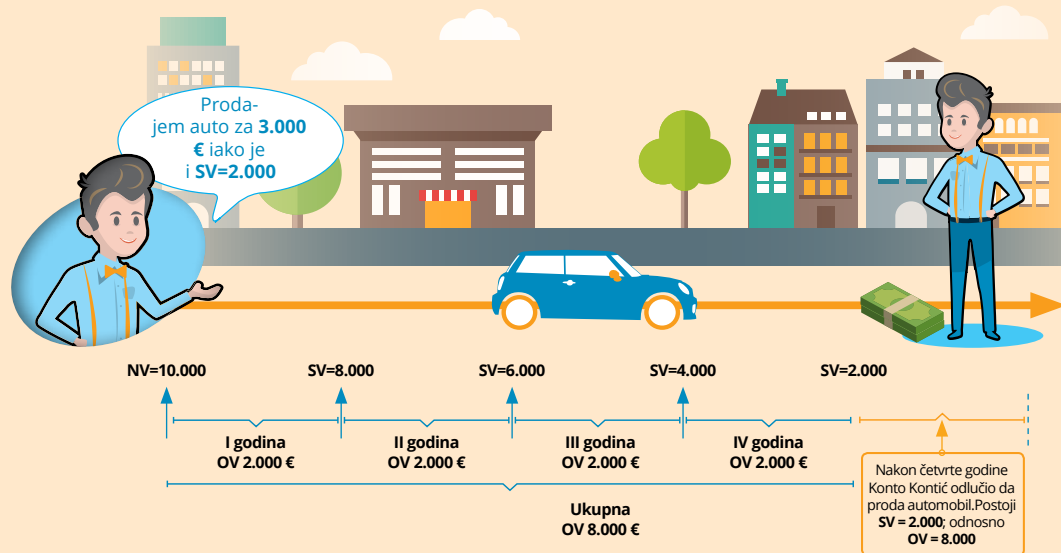
Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kantić je odlučio da proda auto prije isteka vijeka trajanja. $SV = 2.000$ €, dok je $NV = 10.000$ €.

- Ukoliko Konto Kantić proda auto Bilansu Bilansiću po vrijednosti koja je ista kao i sadašnja (neotpisana) vrijednost, knjigovodstveno će samo doći do promjene strukture imovine (slika 46).

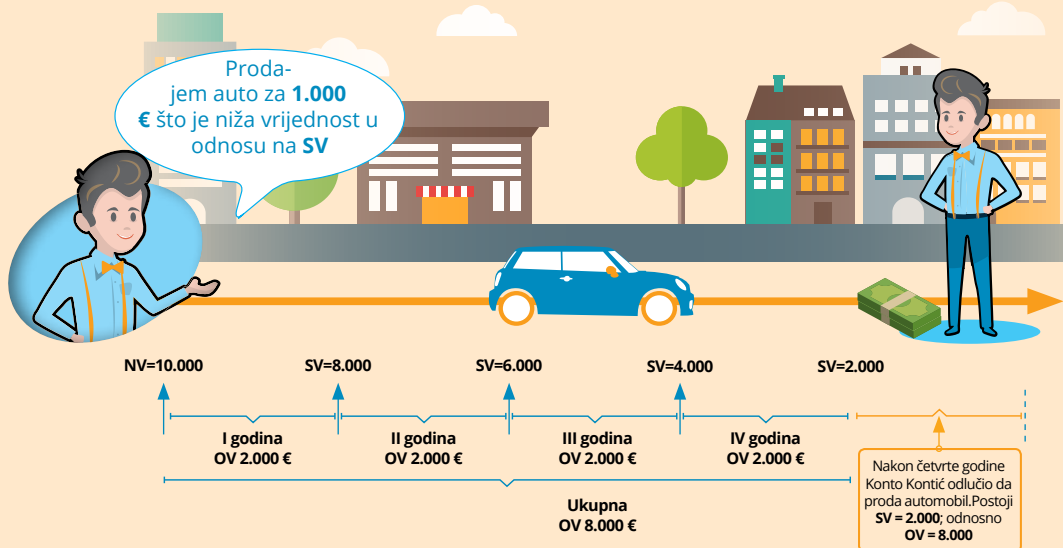


Slika 46: $SV = PV$



Slika 47: $SV < PV$

- Ukoliko Konto Kantić proda auto Bilansu Bilansiću po vrijednosti ($PV = 3.000$ €) koja je veća od sadašnje (neotpisane) vrijednost ($SV = 2.000$ €), za visinu razlike (1.000 €) Konto Kantić će ostvariti dobitak o prodaje (slika 47).



Slika 48: $SV > PV$

- Ukoliko Konto Kontić proda auto Bilansu Bilansiću po vrijednosti ($PV = 1.000 \text{ €}$) koja je niža od sadašnje (neotpisane) vrijednosti ($SV = 2.000 \text{ €}$), za visinu razlike (1.000 €), Konto Kontić će ostvariti gubitak od prodaje (slika 48).

Teorijski prikaz prodaje osnovnih sredstava objašnjavamo uz pomoć primjera:



Primjer: Prodaja osnovnih sredstava

Privredno društvo „Fjord“ doo Kotor, donijelo je Odluku broj 21/20.. da proda jedan dio opreme tj. 3 mašine od kojih svaka ima nabavnu vrijednost 12.000 € kako bi kupili novu i osavremenili rad u društvu. Na dan 01.12.20.. stanje sredstava i izvora sredstava iz Glavne knjige je sljedeće:

Građevinski objekti 170.000 €
 Postrojenje i oprema 60.000 €
 Kupci 15.000 €
 Transakcioni račun 20.000 €
 Blagajna 2.000 €
 Dugoročni kredit 14.000 €

a) prodajna vrijednost = sadašnjoj vrijednosti

1. Prodata je kupcima po fakturi broj 15 mašina za 6.050 € (prodajna vrijednost sa PDV-om 21%). Nabavna vrijednost opreme je 12.000 €, otpisana 7.000 €. Kupac je uplatio na transakcioni račun, izvod broj 71.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
0.	022		Građevinski objekti	170.000	
	023		Postrojenja i oprema	60.000	
	202		Kupci	15.000	
	241		Transakcioni račun	20.000	
	243		Blagajna	2.000	
			300	Kapital	
1.		414	Dugoročni kredit		14.000
			Za početno stanje		
	0238		Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	7.000	
	202		Kupci	6.050	
		023	Postrojenja i oprema		12.000
1a.		470	Obaveza za PDV u izlaznim fakturama 21%		1.050
			Za prodatu mašinu po fakturi broj 15		
	241		Transakcioni račun	6.050	
		202	Kupci		6.050
			Za uplatu dugu po fakturi 15		

b) prodajna vrijednost > sadašnjoj vrijednosti

2. Prodana je kupcima po fakturi broj 16 mašina za 7.260 € (prodajna vrijednost sa PDV-om 21%). Nabavna vrijednost opreme 12.000 €, a otpisana 7.000 €. Kupac je uplatio dug na transakcioni račun, izvod broj 72.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
2.	0238		Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	7.000	
	202		Kupci	7.260	
		023	Postrojenja i oprema		12.000
		470	Obaveza za PDV u izlaznim fakturama 21%		1.260
		670	Dobici od prodaje postrojenja i opreme		1.000
2a.			Za prodatu mašinu po fakturi broj 15		
	241		Transakcioni račun	7.260	
		202	Kupci		7.260
			Za uplatu dugu po fakturi 15		

c) prodajna vrijednost < sadašnja vrijednost

3. Prodana je kupcima po fakturi broj 17 mašina za 3.630 € (prodajna vrijednost sa PDV-om 21%). Nabavna vrijednost opreme 12.000 €, a otpisana 7.000 €. Kupac je uplatio dug na transakcioni račun, izvod broj 73.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	0238		Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	7.000	
	202		Kupci	3.630	
	570		Gubitak po osnovu rashodovanja i prodaje	2.000	
		023	Postrojenja i oprema		12.000
		470	Obaveza za PDV u izlaznim fakturama 21% Za prodatu mašinu po fakturi broj 15		630
2a.	241	202	Transakcioni račun Kupci Za uplatu dugu po fakturi 15	3.630	3.630

D	022 - Građevinski objekti	P	D	023 - Postrojenje i oprema	P	D	202 - Kupci	P
0)	170.000		0)	60.000	12.000 (1)	0)	15.000	6.050(1a)
					12.000 (2)	1)	6.050	7.260(2a)
					12.000 (3)	2)	7.260	3.630(3a)
						3)	3.630	

D	241 - Transakcioni račun	P	D	243 - Blagajna	P	D	0238 - Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	P
0)	20.000		0)	2.000		1)	7.000	
1a)	6.050					2)	7.000	
2a)	7.260					3)	7.000	
3a)	3.630							

D	470 - Obaveza za PDV u izdatim fakturama 21%	P	D	670 - Dobici od prodaje postrojenja i opreme	P	D	570 - Gubici od rashodovanja i prodaje	P
		1.050 (1)			1.000 (2)	3)	2.000	
		1.260 (2)						
		630 (3)						

D	300 - Kapital	P	D	414 - Dugoročni krediti	P
		253.000 (0)			14.000 (0)

BESPLATNO USTUPANJE

Ustupanje stalne imovine bez protivnake (besplatno ustupanje stalne imovine) ima za posljedicu smanjenje kapitala privrednog društva – davaoca poklona.

Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Ukoliko Konto Kontić pokloni auto Bilansu Bilansiću nakon četvrte godine gdje postoji sadašnja (neotpisana) vrijednost (SV = 2.000 €), onda će se za neotpisani iznos umanjiti kapital u poslovnim knjigama Konta Kontića.



Navedeno pojašnjavamo preko primjera:

Primjer: Besplatno ustupanje bez prenosa duga

*Privredno društvo „Spič“ doo Sutomore, na dan 01.01.20.. ima sljedeće stanje sredstava i izvora sredstava:
Oprema 70.000 €*

Transakcioni račun 15.000 €

Kapital?

Odlučilo je da jedan dio opreme ustupi drugom privrednom društvu.

Drugom privrednom društvu ustupljena je oprema nabavne vrijednosti 15.000 €, otpisane vrijednosti 9.000 €, na sadašnju vrijednost obračunat PDV 21%.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
0)	023		Postrojenje i oprema	70.000	
	241		Transakcioni račun	15.000	
		300	Kapital		85.000
			Za početno stanje		
1.	0238		Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	9.000	
	579		Ostali nepomenuti rashodi	7.260	
		023	Postrojenje i oprema		15.000
		470	Obaveze za PDV u izdatim fakturama 21%		1.260
			Za besplatno ustupanje opreme		



D	Postrojenja i oprema	P	D	Transakcioni račun	P	D	Kapital	P
0)	70.000	15.000 (1)	0)	15.000			85.000 (0)	

D	0238 - ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	P	D	570 - Ostali rashodi	P	D	470 - Obaveza za PDV u izdatim fakturama 21%	P
1)	9.000		1)	7.260			1.260 (1)	

Primjer: Besplatno ustupanje sa prenosom duga (kredit)

Na osnovu odluke broj 2/20.. ustupljena oprema drugom privrednom društvu nabavne vrijednosti 20.000 €, otpisane vrijednosti 10.000 €, ustupljena je i obaveza po neotplaćenom kreditu 3.000 €, na ustupljenu vrijednost obračunati PDV 21% (7.000 €).

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
0)	0238		Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	10.000	
	570		Ostali rashodi	8.470	
	414		Dugoročni krediti	3.000	
		023	Postrojenja i oprema		20.000
		470	Obaveza za PDV u izdatim fakturama 21% Za ustupljenu opremu		1.470

D	0238 - Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	P	D	570 - Ostali rashodi	P	D	414 - Dugoročni krediti	P
1)	10.000		1)	8.470		1)	3.000	15.000 (0)

D	023 - Postrojenja i oprema	P	D	470 - Obaveza za PDV u izdatim fakturama 21%	P
0)	40.000	20.000 (1)		1.470 (1)	

Objašnjenje: Ustupljena vrijednost opreme se dobija kada je:

nabavna vrijednost (20.000 €) – otpisana vrijednost (10.000 €) = sadašnja vrijednost (10.000 €).

sadašnja vrijednost (10.000 €) – kredit (3.000 €) = neto sadašnja vrijednost (7.000 €).

neto sadašnja vrijednost (7.000) + 21% neto sadašnja vrijednost (1.470 €) = neto sadašnja vrijednost + PDV (8.470 €) - ostali rashodi.

Razmisli i odgovori:

1. Pojasni pojam otuđenja osnovnih sredstava.
2. Komentariši na koji način je moguće da dođe do otuđenja osnovnih sredstava. Pokaži na primjeru.
3. Pojasni pojam rashodovanja i kada može nastati? Demonstriraj putem primjera.
4. Ukoliko se prilikom rashodovanja osnovnog sredstva pojavi rezidualna vrijednost, pojasni kako se to knjigovodstveno odražava na poslovnu imovinu privrednog društva.

8.2.

POJAM I METODE OBRAČUNA AMORTIZACIJE



Amortizacija – predstavlja smanjenje vrijednosti osnovnih sredstava.



Trošak amortizacije – vrijednosni izraz postepenog trošenja osnovnih sredstava.

Amortizacija (franc. *amortir*, što znači smanjivanje duga ili smanjivanje vrijednosti) predstavlja smanjenje vrijednosti osnovnih sredstava usljed trošenja u toku procijenjenog vijeka trajanja. Shodno tome, trošak amortizacije se definiše kao vrijednosni izraz postepenog trošenja osnovnih sredstava u procesu poslovnih aktivnosti privrednog društva. Sa aspekta realnog obračuna troška amortizacije posebno je značajno sagledati sljedeća pitanja koja se odnose na:

- osnovicu amortizacije,
- vijek trajanja,
- metode obračuna.

Pitanje **osnovice amortizacije** je veoma značajno iz razloga što zavisi iznos troška amortizacije. Naime, zavisno od toga šta privredno društvo odluči svojom računovodstvenom politikom da uzme kao osnovicu za obračun amortizacije, zavisi i iznos obračunatog troška amortizacije. Stoga se kao osnovica za obračun amortizacije može uzeti ne samo nabavna vrijednost sa i bez likvidacionog ostatka nego i sadašnja vrijednost, odnosno revalorizaciona vrijednost.

Za utvrđivanje **vijeka korišćenja** osnovnog sredstva, relevantne su njegove tehničko-tehnološke karakteristike, uslovi korišćenja i odgovarajuća računovodstvena regulativa, kao što je Nomenklatura osnovnih sredstava i dr. Naime, svi činioци trošenja osnovnih sredstava se mogu podijeliti na fizičke i ekonomske. Fizičko trošenje je trošenje koje nastaje funkcionisanjem sredstva (habanje) ili pak proticanjem vijeka trajanja sredstva. Subjektivno je uslovljen, za razliku od ekonomskog trošenja. Ekonomsko trošenje ili moralno zastarijevanje nastaje usljed pojave tehnički modernijeg sredstva, pojave savremenije tehnologije za proizvodnju istog proizvoda i sl. Shodno navedenom, vijek trajanja sredstva se može podijeliti na: fizički i ekonomski. Uobičajeno je da je fizički vijek osnovnog sredstva kraći od ekonomskog vijeka. Stoga, zavisno od izbora vijeka trajanja zavisi i visina troška amortizacije.

Pitanje metoda za obračun amortizacije je veoma bitno jer u zavisnosti od primijenjenog metoda zavisi i visina obračunatog troška. Shodno tome, zavisno od toga da li se vijek trajanja uzima u obračun troška amortizacije ili je ipak bitnije uzeti u obzir planirani i ostvareni učinak, pravi se razlika između:

- metoda vremenskog otpisivanja i
- metoda funkcionalnog otpisivanja.

Metoda vremenskog otpisivanja osnovnih sredstava sastoji se u tome da se osnovica za otpisivanje osnovnog sredstva na *odgovarajući način* raspoređi na cijeli vijek njegovog korišćenja. Zavisno od toga da li će tokom vijeka trajanja sredstvo svake godine otpisivati u jednakim iznosima (proporcionalno, linearno), ili da npr. u prvoj godini trošak amortizacije bude veći, a da opada kako protiče vijek trajanja, ili pak obrnuto, pravi se razlika između tri varijante – metode:

- linearno (proporcionalno, pravolinijsko) otpisivanje,
- degresivno otpisivanje i
- progresivno otpisivanje osnovnih sredstava.

Metodu linearnog ili proporcionalnog otpisivanja karakteriše ravnomjerno raspoređivanje osnovice za otpisivanje u jednakim amortizacionim kvotama na vrijeme korišćenja, odnosno vijek trajanja osnovnog sredstva. Znači, trošak amortizacije će biti isti svake godine tokom procijenjenog vijeka trajanja.

Godišnji iznos troškova amortizacije (A_m) se može utvrditi na sljedeći način:

- direktno:

$$\frac{\text{osnovica za otpis}}{\text{procijenjeni vijek korišćenja}}, \text{ ili iz odnosa}$$

- indirektno:

$$\frac{\text{osnovica za otpis} \times \text{stopa otpisa}}{100}$$

s mogućnošću korigovanja, umanjenja osnovice za otpisivanje za rezidualnu vrijednost, a pri čemu je amortizaciona stopa ili stopa otpisa (a'):

$$a' = \frac{100}{\text{vijek trajanja}}$$

Jednomjesečni iznos troškova amortizacije dobija se podjelom godišnjeg iznosa s brojem mjeseci (12).

Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kontić je zamolio svog knjigovođu da obračuna trošak amortizacije (godišnji i mjesečni) primjenom proporcionalne amortizacije ukoliko je $V_t = 5$ god., a $NV = 10.000$ €, kao i da mu pojasni šta to znači. Ujedno ga je zamolio da izvrši knjiženje godišnjeg iznosa amortizacije.

Knjigovođa je za obračun troška amortizacije uzeo indirektnu metodu i primjenom formule za utvrđivanje amortizacione stope (a') došao do sljedećeg:



Metoda vremenskog otpisivanja – metoda koja za pretpostavku ima vijek trajanja osnovnog sredstva, što podrazumijeva smanjenje vrijednosti za određeni vremenski period.



Metod linearnog ili proporcionalnog otpisivanja – metoda koja podrazumijeva da će se tokom procijenjenog vijeka trajanja umanjivati vrijednost osnovnog sredstva uvijek u jednakim iznosima





$$a' = \frac{100\%}{5} = 20\%$$

što znači da će se svake godine (u narednih 5 godina) smanjiti vrijednost auta za 20%.

$$Amq = \frac{100.000 \times 20}{100} = 2.000$$

što znači da će svake godine da se umanjí vrijednost sredstva za 2.000 €.

$$amq' = \frac{2.000}{12} = 166,67$$

znači da će se svakog mjeseca umanjiti vrijednost sredstva za 166,67 €.

Knjiženje na računima Glavne knjige Konta Kontića

D	IVOS	P	D	Trošak amortizacije	P
		2.000 (1)	1) 2.000		



Metoda degresivnog otpisa osnovnih sredstava – metoda koja polazi od toga da će se smanjivati vrijednost osnovnog sredstva u nejednakim iznosima, odnosno da će trošak amortizacije biti najviši u prvoj godini otpisa, pa će opadati u drugoj itd., dok će najniži trošak amortizacije biti u posljednjoj godini vijeka korišćenja osnovnog sredstva.

Metod progresivnog otpisivanja osnovnih sredstava – metoda koja polazi od toga da će se smanjivati vrijednost osnovnog sredstva u nejednakim iznosima, odnosno da će trošak amortizacije biti najniži u prvoj godini otpisa, pa će rasti u drugoj itd., dok će najviši trošak amortizacije biti u posljednjoj godini vijeka korišćenja osnovnog sredstva.

Metoda degresivnog otpisa osnovnih sredstava polazi od toga da se osnovica za otpisivanje raspoređuje na procijenjeni vijek trajanja po opadajućim godišnjim iznosima amortizacije, odnosno da je iznos troškova amortizacije najviši u prvoj godini otpisa te da potom opada u drugoj itd., dok je najniži u posljednjoj godini vijeka korišćenja osnovnog sredstva. Postoji nekoliko varijanti u okviru degresivne metode, pri čemu se najviše koristi metod dvostrukog opadajućeg salda.

Metoda progresivnog otpisivanja ima uglavnom suprotne karakteristike u odnosu na prethodnu – degresivnu metodu, pa se, imajući u vidu naročito globalnu neprihvatljivost argumenata da s protokom vremena korišćenja osnovnog sredstva raste njegov učinak a opadaju troškovi održavanja, ova metoda veoma rijetko koristi i gotovo da nema praktični značaj.

Metoda funkcionalnog otpisivanja pri obračunu troškova amortizacije ne uzima u obzir vrijeme, odnosno procijenjeni vijek korišćenja osnovnog sredstva i unaprijed određen tok kretanja amortizacionih kvota, već stvarno korišćenje osnovnog sredstva i ostvarene učinke u toku korišćenja. Kao učinci se mogu javiti npr.: proizvedeni gotovi proizvodi (kada se amortizuje proizvodna mašina), pređeni km (kod amortizacije službenog vozila), kwh časovi (amortizacija električne centrale), i sl. To praktično znači da je za utvrđivanje iznosa troškova godišnje ili mjesečne amortizacije potrebno, još u momentu nabavke i aktiviranja osnovnog sredstva, znati osnovicu za

otpisivanje i procijenjeni, ukupno očekivani učinak u toku vijeka korišćenja osnovnog sredstva, da bi se njihovom diobom dobio podatak o troškovima – kvoti amortizacije po jednom učinku. Konačno, množenjem troškova amortizacije po jedinici učinka konkretnog osnovnog sredstva s količinom ostvarenih učinaka u toku određenog perioda – mjeseca, kvartala, godine – dobija se iznos troškova amortizacije ili otpisivanja svakog osnovnog sredstva.

Dakle, za obračun troška amortizacije primjenom ove metode potrebno je prvo izračunati amortizaciju po učinku na sljedeći način:

$$amq = \frac{Oam}{\sum Qm}$$

pri čemu je: **Oam** – osnovica za obračun amortizacije; **Qm** – mogući ili planirani učinak sredstva u procijenjenom vijeku korišćenja.

Nakon toga, slijedi utvrđivanje godišnjeg iznosa amortizacije primjenom sljedeće formule:

$$amq \times Qs$$

pri čemu je: **Qs** – ostvareni učinak (produkcija) u periodu za koji se računa amortizacija; **amq**- amortizacija po učinku.



Metoda funkcionalnog otpisivanja – metoda koja ne uzima u obzir vijek trajanja osnovnog sredstva, već stvarno korišćenje osnovnog sredstva i ostvarene učinke u toku korišćenja.

Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kontić je zamolio svog knjigovođu Salda Saldića da obračuna (godišnji i mjesečni) i proknjiži samo godišnji iznos amortizacije primjenom funkcionalne metode amortizacije ukoliko je planirana kilometraža automobila u toku njegovog vijeka trajanja 100.000 km, NV = 10.000 €. U toku prve godine automobil je prešao 20.000 km. Tako je zamolio Salda Saldića da objasni šta dobijene vrijednosti znače.

Saldo Saldić je prvo utvrdio amortizaciju po pređenom kilometru po sljedećoj formuli:

$$amq = \frac{10.000}{100.000}$$

što znači da sa svakim pređenim kilometrom umanjuje vrijednost automobila za 10 centi.

Nakon toga je utvrdio godišnji iznos amortizacije:

$$Amq = 0,1 \times 20.000 = 2.000 \text{ €}$$

što znači da će prve godine da se umanjuje vrijednost automobila za 2.000 €.

Napomena: Da je auto u prvoj godini umjesto 20.000 km prešao 30.000 km trošak amortizacije bi bio 3.000 € (0,1 x 30.000).





Na kraju je obračunao mjesečnu amortizaciju:

$$\text{Amq mjesečna} = \frac{200}{12} = 166,667 \text{ €}$$

što znači da će svakog mjeseca tokom prve godine da se umanju vrijednost automobila za 166,667 €.

Knjiženje godišnjeg iznosa amortizacije na računima glavne knjige Konta Kontića

D	IVOS	P	D	Trošak amortizacije	P
		2.000 (1)	1) 2.000		

KNJIŽENJE AMORTIZACIJE U PROPISANOJ EVIDENCIJI

8.3.

Da bi bolje razumio/razumjela veoma značajno pitanja osnovnih sredstava koje se odnosi na amortizaciju, to ćemo u nastavku navesti primjer.

Primjer: Amortizacija osnovnih sredstava

1) Obračunati i proknjižiti mjesečni iznos amortizacije opreme ako je nabavna vrijednost opreme 45.000 € a vijek trajanja 4 godine.

$$a' = \frac{100\%}{4} = 25\%$$

$$Amq = \frac{45.000 \times 25}{100} = 11.250$$

$$amq' = \frac{11.250}{12} = 937,5$$

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1)	540	0238	Trošak amortizacije Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme Za obračun amortizacije za jedan mjesec	937,5	937,5

D 540 - Trošak amortizacije		P	0238 - Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme		P
1) 937,5			937,5 (1)		

8.4.

METODE REVALORIZACIJE I KNJIŽENJE NJENIH EFEKATA



Revalorizacija – postupak svođenja knjigovodstvene vrijednosti stalne imovine na tržišnu vrijednost uz pomoć koeficijenta revalorizacije.



Fer vrijednost – vrijednost po kojoj neka imovina može biti prodana, a obaveza izmirena u nezavisnoj transakciji između voljnih i obaviještenih strana.

Revalorizacija je postupak putem koga se knjigovodstvena vrijednost svodi na tržišnu vrijednost. Određene fluktuacije koje se dešavaju na tržištu, npr. inflacija, mogu usloviti da je vrijednost imovine koja je prikazana u poslovnim knjigama nerealna, što dovodi do kreiranja i plasiranja korisnicima nekvalitetnih podataka i informacija u finansijskim iskazima. Učestalost revalorizacije osnovnih sredstava zavisi od kretanja fer vrijednosti sredstava koje se revalorizuju. Fer vrijednost opreme obično je tržišna vrijednost utvrđena procjenom. Učestalost revalorizacije zavisi od promjenljivosti fer vrijednosti pojedinačno, nekretnina, postrojenja i opreme. Što je fer vrijednost više promjenljiva, češće će biti rađena revalorizacija.

Zbog specifičnosti koje posjeduju, posebno u dijelu dužeg vijeka trajanja, moguće je usljed promjena na tržištu da dođe da deformiteta u bilansiranju osnovnih sredstava. Upravo stoga i profesionalna računovodstvena regulativa, odnosno MRS 16 ističu da postupak revalorizacije treba vršiti dovoljno redovno, kako bi se omogućilo da se knjigovodstvena vrijednost bitnije ne razlikuje od tržišne vrijednosti. Revalorizaciju stalne imovine možemo shvatiti kao proces korigovanja knjigovodstvene vrijednosti stalne imovine i njenog usklađivanja s kretanjima tržišnih cijena i vrijednosti stalne imovine. Riječ je o procesu koji se uobičajeno sprovodi na kraju poslovne godine (31.12.20..) od strane ovlašćenih lica – procjenitelja, po odobrenju uprave privrednog društva, gdje oni primjenom određenih metoda nastoje da odrede novu (revalorizovanu) nabavnu, otpisanu i sadašnju vrijednost stalne imovine. Postupak revalorizacije sprovodi se primjenom odgovarajućih revalorizacionih koeficijenata koji u osnovi predstavljaju indeks (stopu) rasta cijena. U našim aktuelnim računovodstvenim propisima, kao koeficijent revalorizacije uzima se stopa rasta cijena na malo, kojom se revalorizuje i nabavna i otpisana vrijednost stalne imovine, i to periodičnim obračunom i završnim računom.

Kada se radi revalorizacija nekretnina, postrojenja i opreme, cijela klasa sredstava kojoj oni pripadaju treba da bude revalorizovana. Sve stavke u okviru klase treba da budu revalorizovane u isto vrijeme, da bi se spriječila selekcija nekih sredstava i izbjeglo miješanje nekih troškova i vrijednosti iz različitih datuma u finansijskim iskazima.

Utvrđivanje revalorizovane vrijednosti je značajno, jer može usloviti povećanje ili smanjenje sopstvenog kapitala privrednog društva.



Primjer iz Bajke o računovodstvu:

Konto Kontić je angažovao ovlaštenog procjenitelja Salda Saldića da mu na kraju 2019. godine utvrdi revalorizacionu vrijednost imovine. Knjigovodstvena vrijednost imovine Konta Kontića na dan 31.12.2019. je 35.000 € (slika 49).

Primjenom određenih metoda revalorizacije, procjenitelj Saldo Saldić je ustanovio da je procijenjena vrijednost imovine Konta Kontića na 31.12.2019. godine 39.500 €. Saldo Saldić smatra da je navedena razlika nastala usljed toga što se povećala tržišna vrijednost građevinskih objekata, ali je ujedno došlo i do smanjenja tržišne vrijednosti auta.




Na osnovu navedenog, zaključujemo da je dobro što je Konto Kontić zatražio da se izvrši revalorizacija, zato što je ovim postupkom dobio realniji prikaz vrijednosti pojavnih oblika svoje imovine (aktive), ali ujedno i strukture izvora imovine (pasiva). Kako je revalorizovana vrijednost (39.500 €) veća od knjigovodstvene vrijednosti (35.000 €), to ukazuje da je Konto Kontić uvećao sopstveni kapital, budući da je ostvario pozitivnu revalorizacionu rezervu (4.500 €) koja predstavlja kategoriju koja utiče na povećanje sopstvenog kapitala privrednog društva. Vrijednost imovine, odnosno izvora, nakon postupka revalorizacije kod Konta Kontića prikazana je na slici 50:

AKTIVA Iskaz o finansijskoj poziciji / Bilans stanja PASIVA

 Zgrada 22.500 €	Sopstveni kapital 20.000 €
 Auto 10.000 €	Dugoročne obaveze 10.000 €
 Roba 2.500 €	Kratkoročne obaveze 5.000 €

Slika 49: Knjigovodstvena vrijednost na dan 31.12.2019.

AKTIVA Iskaz o finansijskoj poziciji / Bilans stanja PASIVA

 Zgrada 28.000 €	Raniji sopstveni kapital 20.000 € (+revalorizacione rezerve 4.500 € = 24.500 €
 Auto 9.000 €	Dugoročne obaveze 10.000 €
 Roba 2.000 €	Kratkoročne obaveze 5.000 €

Slika 50: Revalorizovana vrijednost na dan 31.12.2019.

Kod revalorizacije je bitno:

- tržišna vrijednost zemljišta i zgrada obično je predstavljena bez rezidualne vrijednosti,
- u slučaju postrojenja i opreme vrijednost može biti uzeta kao tržišna vrijednost,
- kada se revalorizuje jedna pozicija nepokretnosti, postrojenja i opreme cijela klasa kojoj oni pripadaju mora da bude revalorizovana, i to u isto vrijeme.



Primjer:

Zemljište se u Glavnoj knjizi privrednog društva vodi po vrijednosti 13.000 €. Prije dvije godine pad vrijednosti zemljišta doveo je do toga da privredno društvo smanji knjigovodstvenu vrijednost sa 15.000 € na 13.000 €.

D	570 - Ostali rashod	P	D	020 - Zemljište	P
1) 2.000					2.000 (1)

Povećanje revalorizacije

1a. U tekućoj godini porasle su cijene zemljišta pa sada zemljište vrijedi 20.000 €.

D	020 - Zemljište	P	D	670 - Ostali prihod	P	D	331 - Revalorizacione rezerve	P
1a) 7.000				2.000 (1a)			5.000 (1a)	

Smanjenje revalorizacije

1b. Nabavna vrijednost po knjigama 15.000 €, revalorizacijom postignuta vrijednost prije dvije godine 20.000 €. Sada vrijednost zemljišta smanjuje na 13.000 €

D	570 - Ostali rashod	P	D	311- Revalorizacione rezerve	P	D	020 - Zemljište	P
1b) 2.000			1b) 5.000				7.000 (1b)	

POPIS OSNOVNIH SREDSTAVA

8.5.

Prilikom popisa osnovnih sredstava, potrebno je sprovesti sljedeće radnje:

1. Međusobno usklađivanje poslovnih knjiga,
2. Priprema popisnog materijala za popisnu komisiju,
3. Sređivanje mjesta na kojima će se popis obaviti,
4. Priprema komisije za sprovođenje popisa.

Kod osnovnih sredstava, zbog njihovog materijalnog karaktera, pri popisu se ostvaruje i neposredan (fizički) uvid u njihovo postojanje.

Dajemo primjer popunjene liste nakon obavljanja naturalnog (fizičkog) dijela popisa opreme.

"Konto Kontić" DOO, Podgorica

Popisno mjesto: Distributivni centar Odštampano: 04.01.2018. god.

Konto: 0230 – Oprema (vozni park)

Računopolagač: Saldo Saldić

Lista osnovnih sredstava za popis

R. b.	Inv. broj	Naziv sredstva	J. m.	Količina	Napomena
1.	1230	Kamion „Volvo“ FH12-420	kom	1	
2.	1235	Kamion „Scania“ V8	kom	1	Predlaže se generalna popravka
3.	1238	Viljuškar „Volvo“	kom	1	
4.		Viljuškar „Fiat“	kom	1	Kupljen 26.12.2017. g.

Zaključno sa rednim brojem 4 (četiri).

Popis započeo: 04.01.2018. godine u 8h.

Popis završen: 04.01.2018. godine u 9:30h.

Napomene u vezi postupka obavljanja popisa:

Popis je započet na vrijeme. Mjesto popisa je korektno uređeno. Popis se normalno odvijao. Računopolagač ni komisija nemaju nikakvih primjedbi. Viljuškaru „Fiat“ dodijeliti Inventarski broj.

Računopolagač:

Saldo Saldić

Komisija za popis
Bilans Bilansić, pred. kom.
Petar Petrović, član
Marko Marković, član

Nakon završetka fizičkog popisa, utvrđivanje razlika i vrijednosno obračunavanje se može vršiti i na računaru, uz štampanje popisnih lista koje potpisuju članovi komisija za popis. Uz ovako odštampane popisne liste priložile bi se i prirodne popisne liste i ostali popisni materijal.

Popisna komisija je u obavezi da sastavi Izvještaj o izvršenom popisu koji sadrži:

- stvarno i knjigovodstveno stanje imovine i obaveza,
- razlike između stvarnog stanja utvrđenog popisom i knjigovodstvenog stanja,
- uzroke neslaganja između stanja utvrđenog popisom i knjigovodstvenog stanja,
- prijedloge za likvidaciju utvrđenih razlika (prebijanje manjkova i viškova nastalih po osnovu zamjena, način naknađivanja manjkova i prihodovanja viškova, otpisivanja neupotrebljivih sredstava),
- način knjiženja popisa,
- primjedbe i objašnjenja radnika koji rukuju, odnosno koji su zaduženi materijalnim vrijednostima o utvrđenim razlikama, kao i druge primjedbe i prijedloge komisije za popis u vezi sa izvršenim popisom.

Ujedno, popisna komisija ima obavezu da Izvještaj o popisu dostavlja nadležnom organu ili centralnoj popisnoj komisiji pravnog lica do određenog vremenskog perioda.

U nastavku ovog teksta je dat jedan primjer popisne liste Osnovnih sredstava (vozni park) iz prethodno navedenih primjera⁹:

⁹ Preuzeto od: Klepo, P., *Godišnji popis imovine i obaveza za 2017. god., Računovodstvo i revizija, decembar 2017.*

**POPISNA LISTA
OSNOVNIH SREDSTAVA, OPREME (VOZNI PARK)**

Preduzeće:	MOBIL DOO, Podgorica
Popisno mjesto:	Distributivni centar

Strana 1	
Početak popisa	04.01.2018.
Završetak popisa	04.01.2018.

Red. broj	Inventarni broj	Šifra	NAZIV Osnovnog sredstva	Jed. mjera	Cijena	Stanje po knjigama		RAZLIKA				OTPIŠ		Ipravka vrijednosti		Izostajanje vrijednost osnovnih sredstava 31.12.2017. god.	Prijedlog Komisije napomena
						količina	iznos	višak		manjak		do kraja 2016	u 2017	ukupno			
								količina	iznos	količina	iznos				%		
1	2	3	5	6	7	8	9	12	13	14	15	16	17	18	19	20	20
1	1230		Kamion „Volvo“ FH12-420	kom.	10.000,00 €	1	10.000,00 €						5.000,00 €	1.000,00 €	6.000,00 €	4.000,00 €	
2	1235		Kamion „Scania“ V8	kom.	5.000,00 €	1	5.000,00 €						5.000,00 €	- €	5.000,00 €	- €	Pređazise generatiba popravaka
3	1238		Viljuškar „Volvo“	kom.	5.000,00 €	1	5.000,00 €						3.200,00 €	800,00 €	4.000,00 €	1.000,00 €	
4	1340		Viljuškar „Fiat“	kom.	6.000,00 €	1	6.000,00 €							500,00 €	500,00 €	5.500,00 €	
5																	
6			Ukupno:				26.008,00 €						13.217,00 €	2.318,00 €	15.518,00 €	10.520,00 €	
7																	

Članovi komisije za popis

1	Stanković Radisav - predsjednik kom.
2	Jovanović Petar - član komisije
3	Samaržić Miloš - član komisije

U Podgorici, 04.01.2018. godine

Za knjigovodstvo osnovnih sredstava

M. Knežević

Odgovorno lice

Milošević Branke

Slika 51: Popisna lista osnovnih sredstava – primjer

8.6.

UTVRĐIVANJE VIŠKA ILI MANJKA OSNOVNIH SREDSTAVA NA OSNOVU STVARNOG I KNJIGOVODSTVENOG STANJA

Na kraju poslovne godine vrši se inventarisanje (popis sredstava i izvora sredstava) sa ciljem da se njihova stvarna vrijednost uporedi sa knjigovodstvenim stanjem. Ukoliko je stvarno stanje veće od knjigovodstvenog, utvrđuje se višak, a ukoliko je obratno, utvrđuje se manjak. Do viška ili manjka u privrednom društvu može doći zbog:

- pogrešnog knjiženja u knjigovodstvu (npr. ako se neka poslovna promjena pogrešno proknjiži),
- nesavjesnog rukovanja imovinom,
- elementarnih nepogoda (npr. uništenje kompjutera zbog greške u strujnoj mreži, poplava i sl.).

Primjer:

Prilikom popisa Konto Kontić je utvrdio višak opreme nabavne vrijednosti 3.000 €, otpisana vrijednost 2.000 €.

Knjiženje u Dnevniku Konto Kontić

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1)	023	0238 6744	Postrojenja i oprema Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme Višak stalnih sredstava Za utvrđeni višak	3.000	2.000 1.000

Glavna knjiga „Konto Kontić“

D	023 - Postrojenje i oprema	P	D	0238 - Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	P	D	6744 - Viškovi stalnih sredstava	P
	1) 3.000				2.000 (1)			1.000 (1)

Ako je za nastali manjak odgovorno zaposleno lice, onda se zadužuje konto 2212 – Potraživanje od zaposlenih za manjkove i podliježe obračunu PDV-a. Ako za neamortizovanu vrijednost manjka odgovornost pada na teret pravnog lica, utvrđuje se rashod (5743 – Manjkovi osnovnih sredstava) uvećan za obračunati PDV 21%. U slučaju ako je manjak nastao kao posljedica više sile (elementarna nepogoda...), manjak nadoknađuje osiguravajuće društvo, ako je osnovno sredstvo bilo osigurano, a ako nije, onda pada na teret ukupnog prihoda privrednog društva.



Primjer: 1) Popisom je utvrđen manjak opreme nabavne vrijednosti 6.000 €, otpisane vrijednosti 4.000 €. Manjak knjižiti:

- na teret odgovornog lica uz obračun PDV 21%. Odgovorno lice uplatilo vrijednost manjka na transakcioni račun.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1)	2212 0238	023 470	Potraživanje od zaposlenih za manjak	2.420	
			Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	4.000	
			Postrojenje i oprema		6.000
			Obaveze za PDV u izdatim fakturama 21%		420
			Za utvrđeni manjak na teret zaposlenog		
1a)	241	2212	Transakcioni račun	2.420	
			Potraživanje od zaposlenih za manjkove		2.420
			Za uplaćeni iznos manjka		

D	2212 - Potraživanje od zaposlenih za manjkove	P	D	0238 - Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	P	D	023 - Postrojenja i oprema	P
1)	2.420		1)	4.000		0)	10.000	6.000 (1)

D	470 - Obaveze za PDV u izdatim fakturama 21%	P	D	241 - Transakcioni račun	P
		420 (1)	1a)	2.420	

- na teret privrednog društva

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1b)	5743 0238	023 470	Manjkovi osnovnih sredstava	2.420	
			Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	4.000	
			Postrojenja i oprema		6.000
			Obaveza za PDV u izdatim fakturama 21%		420
			Za utvrđeni manjak na teret privrednog društva		

D	5743 - Manjkovi osnovnih sredstava	P	D	0238 - Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	P	D	023 - Postrojenja i oprema	P
1b)	2.420		1b)	4.000		0)	10.000	6.000 (1b)

D	470 - Obaveza za PDV u izdatim fakturama 21%	P
		420 (1b)



Primjer: Štete na osiguranim osnovnim sredstvima

Usljed elementarnih nepogoda nastala je šteta na opremi nabavne vrijednosti 6.000 €, otpisane vrijednosti 2.000 €. Oprema je bila osigurana. Osiguravajuće društvo (OD) (oslobođen PDV-a) je nadoknadilo štetu uplatom na transakcioni račun.

Knjiženje u Dnevniku

R.b.	Konta		Naziv konta i opis	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1)	0238 2285	023	Ispravka vrijednosti postrojenja i oprema Potraživanje od OD za naknadu šteta Postrojenje i oprema Za nastalu štetu na osiguranu opremu	2.000 4.000	6.000
1a)	241		2285	Transakcioni račun Potraživanje od OD za naknadu šteta Za uplatu osiguravajućeg društva	

0238 - Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme		2285 - Potraživanje od OD za naknadu štete		023 - Postrojenja i oprema		241 - Transakcioni račun	
D	P	D	P	D	P	D	P
1) 2.000		1) 4.000	4.000 (1a)	0) 10.000	6.000 (1)	1a) 4.000	



Razmisli i odgovori:

- Pojasni pojam amortizacije i objasni od čega zavisi visina troška amortizacije.
- Ustanovi razliku između vremenske i funkcionalne metode za obračun amortizacije. Argumentuj svoje mišljenje putem primjera.
- Komentariši razliku između proporcionalne i degresivne metode amortizacije.
- Pojasni pojam rashodovanja i kada može nastati. Demonstriraj na primjeru.
- Objasni pojam revalorizacije i zašto se vrši.
- Navedi posljedice koje mogu nastati ukoliko se ne izvrši popis osnovnih sredstava.

Otuđivanje osnovnih sredstava predstavlja smanjenje njihove vrijednosti i knjigovodstveno se evidentira na potražnoj strani računa Osnovna sredstva. Do otuđenja osnovnih sredstava može da nastane usljed rashodovanja, prodaje, ustupanja bez protivnake. Rashodovanje osnovnih sredstava predstavlja postupak kojim se određeni oblik osnovnog sredstva, bilo zbog fizičke dotrajalosti i/ili tehničke zastarjelosti isknjižava, odnosno briše iz evidencije. Sa knjigovodstvenog aspekta, bitno je znati da li se vrši rashodovanje osnovnog sredstva prije ili nakon isteka korisnog vijeka trajanja, odnosno da li se javlja ili ne likvidacioni ostatak. Ukoliko se vrši prodaja osnovnog sredstva, knjigovodstveno evidentiranje zavisi od odnosa između prodajne i sadašnje vrijednosti. Besplatno ustupanje stalne imovine ima za posljedicu smanjenje kapitala privrednog društva – davaoca poklona.

Pošto je vijek trajanja osnovnih sredstava duži od jedne godine, to se ona postepeno troše. Taj postupak se naziva amortizacija. Računovodstvo prepoznaje dvije metode za obračun amortizacije i to: vremenska i funkcionalna. Karakteristika vremenske amortizacije jeste da će se osnovno sredstvo u toku svog vijeka trajanja na odgovarajući način utrošiti. Zavisno od toga koliki će biti godišnji iznos amortizacije (isti ili različit), pravi se razlika između proporcionalne, degresivne i progresivne amortizacije. Funkcionalna metoda ne uzima u obzir vijek trajanja nego sposobnost sredstva da u toku definisanog perioda svori određene učinke. Usljed inflacije, ali i činjenice da je vijek trajanja osnovnih sredstava dug, preporučuje se da se radi njihova procjena. Taj postupak, koji se sprovodi od strane ovlašćenih procjenjivača, se naziva revalorizacija. Pored navedenog, jednom godišnje se vrši od strane popisne komisije utvrđivanje stvarne vrijednosti stalne imovine. Navedeni postupak se naziva popis ili inventarisanje. Cilj je da se utvrdi da li postoje određena odstupanja u odnosu na knjigovodstveno stanje.



Zadatak 1.

Privredno društvo „Mladost“ doo Berane, odlučilo je da proda korišćenu opremu kako bi kupio novu. Na dan prodaje 01.07.20.. godine stanje sredstava i izvora sredstava na kontima Glavne knjige bilo je sljedeće:

Transakcioni račun 80.000 €

Blagajna 2.000 €

Kapital?

Postrojenja i oprema 140.000 €

Dobavljači u zemlji 20.000 €

Dugoročni kredit 18.000 €

Transportna sredstva 40.000 €

Poslovni inventar 25.000 €

Kupci 12.000 €

- Po prodajnoj fakturi broj 1 prodata je kupcima oprema nabavne vrijednosti 60.000 €, otpisane vrijednosti 15.000 €, prodajna vrijednost 54.450 €, sa PDV-om 21%. Kupac je uplatio dug mjenicom koja je odmah poslata na naplatu i naplaćena u korist transakcionog računa, izvod broj 17.
- Po prodajnoj fakturi broj 2 prodat je kupcima poslovni inventar, nabavne vrijednosti 10.000 €, otpisane vrijednosti 8.000 €, prodajna vrijednost poslovnog inventara iznosi 3.630 €, sa PDV-om 21%. Kupac fakturu broj 2 uplatio na transakcioni račun, izvod broj 18.
- Po prodajnoj fakturi broj 3 prodato je kupcima transportno sredstvo, nabavne vrijednosti 20.000 €, otpisane vrijednosti 15.000 €. Prodajom postignuta vrijednost u iznosu od 4.840 €, sa PDV-om 21%.
- Kupac uplatio 50% duga po fakturi broj 3, a ostatak postaje sporan pa je pokrenut spor kod Privrednog suda i za sudske troškove isplaćeno sa transakcionog računa 100 €. Spor je dobijen u cjelosti i sporno potraživanje naplaćeno u korist transakcionog računa, izvod broj 19.

Zadatak 2.

Privredno društvo „Elastik“ doo Podgorica, donosi odluku da jedan dio osnovnih sredstava ustupi bez naknade privrednom društvu „Plastika“ doo Podgorica, a neka osnovna sredstva da rashoduje. Na dan donošenja ove Odluke 03.01.20.. godine stanje sredstava i izvora sredstava u Glavnoj knjizi je sljedeće:

Postrojenja i oprema 70.000 €

Građevinski objekti 120.000 €

Transakcioni račun 80.000 €

Kupci 7.000 €

Poslovni inventar 40.000 €

Kapital?

Dobavljači 30.000 €

Dugoročni kredit 50.000 €

Transportna sredstva 70.000 €

Blagajna 5.000 €

- Ustupljena je bez nadoknade oprema čija je nabavna vrijednost 18.000 €, otpisana vrijednost 10.000 €, obaveza po neisplaćenom dugoročnom kreditu 2.000 €. Obračunati PDV na sadašnju vrijednost po opštoj stopi 21%.
- Rashoduje se transportno sredstvo nabavne vrijednosti 30.000 €, otpisane vrijednosti 25.000 €.
- Poslovni inventar nabavne vrijednosti 10.000 € otpisuje se u cjelosti.

- 4. Na osnovu Odluke organa privrednog društva ustupljen bez naknade poslovni inventar drugom privrednom društvu nabavne vrijednosti 15.000 €, otpisane vrijednosti 6.000 €. Na ustupljenu vrijednosti obračunati PDV 21%.
- 5. Rashoduje se oprema nabavne vrijednosti 20.000 €, otpisane vrijednosti 15.000 €, likvidacioni ostatak prodat kupcima 6.050 €, sa PDV-om 21%.
- 6. Popisom je utvrđen manjak opreme čija je nabavna vrijednost 5.000 €.



Zadatak 3.

Privredno društvo „Normal-M“ doo Danilovgrad donijelo je Odluku broj 27/20.. da se oslobodi osnovnih sredstava koja mu nisu potrebna za buduće poslovanje. Na dan 01.01.20.. godine Glavna knjiga pokazuje sljedeće stanje sredstava i izvora sredstava:

Građevinski objekti 120.000 €

Blagajna 10.000 €

Postrojenja i oprema 80.000 €

Dobavljači 120.000 €

Poslovni inventar 60.000 €

Transportna sredstva 90.000 €

Dugoročni kredit 15.000 €

Kupci 12.000 €

Kapital ?

PDV u primljenim fakturama 21% - 6.300 €

- 1. Prodana je oprema po fakturi broj 25 kupcima nabavne vrijednosti 20.000 €, otpisane vrijednosti 12.000 €. Prodajom je postignuta prodajna vrijednost u iznosu 21.100 €, sa PDV-om 21%. Kupac je 50% duga uplatio na transakcioni račun, dok ostatak postaje sumnjiv pa ga otpisujemo.
- 2. Rashoduje se transportno sredstvo (kamion) nabavne vrijednosti 30.000 € koliko iznosi i otpisana vrijednost.
- 3. Ustupljen je jedan putnički automobil drugom privrednom društvu nabavne vrijednosti 15.000 €, otpisane vrijednosti 8.000 €, na ustupljenu vrijednost (sadašnja) obračunati PDV 21%.
- 4. Utvrđen manjak dva mobilna telefona nabavne vrijednosti 700 €.
- 5. Rashoduje se putnički automobil nabavne vrijednosti 20.000 €, otpisane vrijednosti 18.000 €. Likvidacioni ostatak prodat kupcima 3.630 € sa PDV-om 21%.
- 6. Prodat kupcima po fakturi broj 31 poslovni inventar po prodajnoj vrijednosti 7.260 €, sa PDV-om 21%. Nabavna vrijednost poslovnog inventara 10.000 €, otpisana vrijednost iznosi 5.000 €.
- 7. Proknjižiti poslovne promjene koje su se desile u mjesecu januaru 20.. godine. Sastaviti PDV prijavu.

Zadatak 4.

Građevinski objekat nabavne vrijednosti 120.000 € dat u upotrebu 01.06.20..godine. Izračunati amortizaciju građevinskog objekta ako je amortizaciona stopa 5% i proknjižiti mjesečnu amortizaciju.

Zadatak 5.

Proknjižiti mjesečnu amortizaciju:

- oprema: nabavna vrijednost 130.000 €, vijek trajanja 10 godina i

- građevinski objekti: nabavna vrijednosti 200.000 €, amortizaciona stopa 5%.



Zadatak 6.

Početno stanje na 31.12.2017. godine: oprema 70.000 €, građevinski objekat 150.000 €. Nova oprema nabavljena 01.08.2018. godine nabavne vrijednosti 30.000 €.

Proknjižiti mjesečnu amortizaciju opreme ako je vijek trajanja 5 godina i građevinskog objekta ako je amortizaciona stopa 5%.

Zadatak 7.

Privredno društvo „Ralev“ doo Nikšić, ima na dan 31.12.20.. na osnovu podataka iz Glavne knjige sljedeće stanje sredstava i izvora sredstava:

Građevinski objekti 150.000 €

Oprema 60.000 €

Transakcioni račun 40.000 €

Blagajna 5.000 €

Kapital?

1. Kupljena oprema 01.04.20.. po fakturi broj 16 u vrijednosti 60.000 €, PDV 21%. Franko magacin kupca. Oprema data u upotrebu.
2. Proknjižiti mjesečnu amortizaciju opreme ako je amortizaciona stopa 15% i mjesečnu amortizaciju građevinskih objekata ako je amortizaciona stopa 5%.
3. Zaključiti konta.

Zadatak 8.

Privredno društvo „Jedrлица“ doo Budva na dan 01.01.20.. ima sljedeće stanje sredstava i izvora sredstava iz Glavne knjige:

Transakcioni račun 200.000 €

Blagajna 5.000 €

Kupci 25.000 €

Kapital?

Roba 40.000 €

Gotovi proizvodi 15.000 €

Poslovne zgrade 200.000 €

Poslovni inventar 15.000 €

Transportna sredstva 40.000 €

Oprema 120.000 €

Oprema u pripremi 10.000 €

Građevinski objekti u pripremi 130.000 €

Ispravka vrijednosti opreme 30.000 €

Ispravka vrijednosti poslovnog inventara 2.000 €

1. Po fakturi broj 1 montaža opreme, koja još nije data u upotrebu, iznosi 968 €, sa PDV-om 21%. Oprema data u upotrebu.
2. Izvođač radova podnosi konačnu situaciju na 181.500 € sa PDV-om 21% (bruto iznos). Konačna situacija plaćena je iz dugoročnog kredita. Građevinski objekat predat u upotrebu.
3. Po fakturi broj 2 prodana je kupcima oprema za 70.000 €, PDV 21%, nabavna vrijednost 100.000 €, otpisana vrijednost 40.000 €. Kupac je uplatio dug na transakcioni račun.
4. Rashoduje se poslovni inventar nabavne vrijednosti 5.000 €, otpisane vrijednosti 4.000 €, ne-

amortizovana (sadašnja) vrijednost prodana kupcima za 1.452 €, sa PDV-om 21%. Kupac dug uplatio na transakcioni račun u iznosu od 500 €, a ostatak postaje sumnjiv pa ga otpisujemo.

5. Besplatno ustupljena oprema drugom privrednom društvu nabavne vrijednosti 20.000 €, otpisane vrijednosti 10.000 €, prenijeta obaveza za neotplaćeni dugoročni kredit 3.000 € na ustupljenu neto vrijednost obračunati PDV 21%.
6. Primljen bez naknade poslovni inventar nabavne vrijednosti 40.000 €, otpisane vrijednosti 20.000 €, prenijeta je obaveza za preuzeti dugoročni kredit 5.000 €. Za prevoz stigla faktura broj 7 u iznosu 847 € sa PDV-om 21%. Oprema uključena u rad.
7. Utvrđen manjak poslovnog inventara nabavne vrijednosti 10.000 €, otpisane vrijednosti 4.000 €, 80% manjka pada na teret odgovornog lica a ostatak na teret ukupnog prihoda privrednog društva. Odgovorno lice manjak uplatilo na transakcioni račun sa obračunatim PDV-om 21%.
8. Zaključiti konta Glavne knjige.

Zadatak 9.

Privredno društvo „Boka“ doo Kotor, na dan 01.06.20.. ima sljedeće stanje sredstava i izvora sredstava:

Transakcioni račun 120.000 €

Izdvojena novčana sredstva za investicije 100.000 €

Kapital?

Kupci 30.000 €

Dobavljači 25.000 €

Oprema 170.000 €

Građevinski objekti 110.000 €

Poslovni inventar 10.000 €

Transportna sredstva 30.000 €

Ispravka vrijednosti opreme 12.000 €

Ispravka vrijednosti građevinskog objekta 8.000 €

PDV u primljenim fakturama 21% – 840 €

Blagajna 5.000 €

1. Sa građevinskim privrednim društvom „SIGMA“ doo sklopljen je Ugovor broj 25/20.. o izgradnji zgrade čija je predračunska vrijednost 193.600 € sa PDV-om 21%. Finansiranje se vrši iz dugoročnog kredita. Radovi počinju odmah pa je izvođaču dat avans 30% od predračunske sume. Na iznos avansa obračunat PDV 21%.
2. Besplatno primljena oprema od drugog privrednog društva nabavne vrijednosti 90.000 €, otpisane vrijednosti 55.000 €, preuzeta obaveza za dugoročni kredit 10.000 €. Za prevoz je stigla faktura broj 15 na iznos od 8.000 €, PDV21%. Oprema data u upotrebu. Obaveza prema dobavljaču po fakturi broj 15 izmirena iz izdvojenih novčanih sredstava za investicije.
3. Izvođač radova podnosi prvu privremenu situaciju na 110.000 €, PDV 21%. Ova situacija isplaćena iz dugoročnog kredita po odbitku avansa.
4. Kupljena je oprema i faktura broj 5 glasi na 50.000 €, PDV 21%. Za prevoz je stigla faktura broj 12 na iznos 1.210 €, sa PDV-om 21%. Montaža po fakturi broj 7 iznosi 2.420 €, sa PDV-om 21%. Oprema data u upotrebu. Obaveza prema dobavljačima po fakturama 5, 12 i 7 isplaćena iz izdvojenih novčanih sredstava za investicije.
5. Popisom utvrđen manjak poslovnog inventara nabavne vrijednosti 8.000 €, otpisane vrijednosti 3.000 €, 30% manjka tereti odgovorno lice, a ostatak pada na teret ukupnog prihoda privrednog društva. Odgovorno lice uplatilo manjak u blagajnu sa obračunatim PDV-om 21%.



6. Izvođač radova podnosi konačnu situaciju na 193.600 €, sa PDV-om 21% - bruto iznos. Konačna situacija isplaćenja. Građevinski objekat predat u upotrebu.
7. Odlukom organa upravljanja ustupljena bez naknade oprema nabavne vrijednosti 70.000 €, otpisane vrijednosti 30.000 €, prenijeta obaveza za neisplaćeni dugoročni kredit 15.000 €, na ustupljenu neto sadašnju vrijednost obračunati PDV 21%.
8. Zaključiti konta Glavne knjige.



Aktiva – pozicija u Iskazu o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/.

Amortizacija – smanjenje vrijednosti osnovnih sredstava.

Bilansna ravnoteža – jednakost između aktive i pasive.

Dekadni princip kontnog okvira – princip jednoobraznog knjigovodstva gdje je kontni okvir podijeljen u 10 klasa, koje su obilježene ciframa od 0 do 9.

Dnevnik – poslovna knjiga, u koje se hronološkim redom vrše knjiženja poslovnih promjena.

Dugoročna potraživanja – potraživanja koju povjerilac očekuje da će naplatiti u vremenskom periodu koji je duži od jedne godine od momenta nastanka potraživanja.

Dugoročni finansijski plasmani – ulaganje određenih novčanih sredstava u druga preduzeća. Obuhvataju učešća, dugoročne pozajmice i dugoročne HOV.

Dvojno knjigovodstvo – skup pravila prema kojima je svaku poslovnu promjenu koja utiče na poslovanje privrednog društva neophodno evidentirati na dva računovodstvena konta.

Fakturna vrijednost osnovnog sredstva – vrijednost po kojoj je osnovno sredstvo kupljeno od dobavljača.

Fer vrijednost – vrijednost po kojoj neka imovina može biti prodana, a obaveza izmirena u nezavisnoj transakciji između voljnih i obaviještenih strana.

Finansijski prihodi – prihodi koji nastaju na osnovu dugoročno plasiranih novčanih sredstava i kratkoročno plasiranih novčanih sredstava.

Finansijski rashodi – rashodi koji nastaju kao posljedica korišćenja odnosno upravljanja (u najvećem broju slučajeva) tuđim imovinskim sredstvima.

Funkcionalni princip kontnog okvira – princip koji prati raspored klasa, kružni tok kretanja kapitala kroz privredno društvo po formuli koja opisuje ciklus procesa reprodukcije.

Glavna knjiga – poslovna knjiga u kojoj se sprovodi sistematsko knjiženje nastalih poslovnih promjena.

Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ – finansijski iskaz koji privrednom društvu treba da pruži uvid u strukturu i vrijednost poslovne imovine kako prema pojavnom obliku (stalna i obrtna imovina) tako i prema izvorima odakle potiču pojedini pojavni oblici (sopstveni i pozajmljeni izvori)

Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ – finansijski iskaz svih rashoda i prihoda koje je privredno društvo u toku određenog obračunskog perioda ostvarilo (obično je to kalendarska godina: 01.01.20.. do 31.12.20..).

Jednoobrazno knjigovodstvo – organizaciono-tehnička varijanta dvojnog knjigovodstva.

Konta uspjeha – konta rezultata čiji je cilj da obuhvate sve prihode i rashode koji su nastali u toku određenog obračunskog perioda.

Kontni okvir – zakonom propisan skup svih računa koji se primenjuju u privrednim društvima jedne zemlje.

Kontni okvir po bilansnom principu – princip po kojem raspored klasa i računa odgovara rasporedu bilansnih pozicija u Iskazu o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ i Iskazu o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/

Kontni plan – uži pojam od kontnog okvira predstavlja skup svih računa koji se u okviru kontnog okvira vode u knjigovodstvu jednog preduzeća.

Kratkoročna potraživanja – potraživanja koja povjerilac očekuje da će naplatiti u vremenskom periodu koji je kraći od jedne godine od momenta nastanka potraživanja.

Kratkoročni finansijski plasmani – plasmani koji obuhvataju kratkoročne kredite koji su dati drugim preduzećima, kao i kratkoročne HOV drugih preduzeća.

Likvidna potraživanja – potraživanja koja imaju karakter najkvalitetnija potraživanja. Pod njima se podrazumijeva da će kupac da ispuni očekivanja povjerilaca (dobavljača), odnosno da će da izvrši plaćanje, kako u punom iznosu tako i u ugovorenom roku.

Likvidnost imovine – brzina pretvaranja pojedinih pojava oblika imovine u novčani oblik.

Metod linearnog ili proporcionalnog otpisivanja – umanjenje vrijednosti osnovnog sredstva svake godine u jednakim iznosima.

Metoda degresivnog otpisa osnovnih sredstava – smanjenje vrijednosti osnovnog sredstva najviše u prvoj godini, dok je iznos trošenja sve manji po godinama kako protiče vijek trajanja.

Metoda funkcionalnog otpisivanja – ne uzima u obzir vijek trajanja osnovnog sredstva, već stvarno korišćenje osnovnog sredstva i ostvarene učinke u toku korišćenja.

Metod progresivnog otpisivanja osnovnih sredstava – smanjenje vrijednosti osnovnog sredstva najmanje u prvoj godini, dok je iznos trošenja sve veći po godinama kako protiče vijek trajanja.

Metoda vremenskog otpisivanja – metod koji polazi od toga da će osnovno sredstvo smanjiti svoju vrijednost tokom procijenjenog vijeka trajanja.

Nabavna vrijednost – vrijednost po kojoj smo nabavili osnovna sredstva. Širi je pojam od fakturane vrijednosti, pa se i dobija kao zbir FV i zavisnih troškova nabavke (ZTN).

Nenaplaćeni prihodi – prihodi koji se pojavljuju kada su prihodi u tekućem obračunskom periodu zaista nastali, ali nijesu fakturisani i zbog toga nijesu naplaćeni.

Nenaplaćeni rashodi – rashodi koji su nastali u jednom obračunskom periodu.

Nenaplativa potraživanja – potraživanja koja se neće naplatiti ni u ugovorenom roku ni u punom iznosu.

Obračunska situacija – dokument koji se sastavlja od strane izvođača radova, tj. građevinskog privrednog društva i dostavlja se investitoru, a na osnovu koga investitor dobija informaciju o vrijednosti izvršenih građevinskih radova.

Obračunski period – vremenski period (uobičajeno od 01.01.20.. do 31.12.20..) u kome privredno društvo mora da obuhvati u svojim poslovnim knjigama sve poslovne promjene koje vrše uticaj na njegovo poslovanje, pa time i da sastavi finansijske iskaze (na kraju 31.12.20..).

Osnovna sredstva – materijalni oblik stalne imovine i kao takvi, sa računovodstvenog aspekta pripadaju aktivni Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/.

Osnovna sredstva u izgradnji ili pripremi – sredstva koja obuhvataju one oblike osnovnih sredstava sa kojima privredno društvo još nije u mogućnosti da obavlja poslovnu aktivnost (npr. izgradnja), odnosno osnovna sredstva koja nijesu još u funkciji (npr. potrebno je mašinu transportovati, montirati i sl.).

Osnovna sredstva u upotrebi, odnosno funkciji – sredstva sa kojima je privredno društvo u mogućnosti da obavlja svoju poslovnu aktivnost.

Osnovna sredstva van upotrebe – sredstva koja zbog svoje fizičke dotrajalosti (habanje, oštećenje i sl.) ili ekonomske dotrajalosti (pojava savremenijih stalnih sredstava) kao i promjene proizvodnog programa su u nemogućnosti da doprinesu obavljanje poslovne aktivnosti privrednog društva.

Ostali prihodi – prihodi koji nastaju usljed određenih neočekivanih ili rijetko očekivanih događaja i transakcija u toku obavljanja redovne poslovne aktivnosti privrednog društva.

Ostali rashodi – rashodi vezani za pojavu gubitaka pri prodaji djelova imovine privrednog društva (osnovna sredstva, materijal, HOV i sl.).

Otpisana vrijednost ili ispravka vrijednosti stalne imovine – predstavlja ukupno iskazan iznos amortizacije, kao troška stalne imovine koji je nastao u periodu njegovog korišćenja. Dobija se kao razlika između nabavne i sadašnje vrijednosti.

Otuđivanje stalne imovine – smanjenje vrijednosti imovina koja nastaje po osnovu rashodovanja, prodaje i davanja na poklon.

Pasiva – prikaz izvora poslovne imovine privrednog društva.

Pomoćne knjige – pomoćna knjiga koja sadrži analitičke račune kao raščlanjene djelove pojedinih sintetičkih računa.

Poreski obveznik – svako lice (pravno ili fizičko) koje samostalno obavlja promet dobara i usluga ili izvozi dobra, u okviru obavljanja svoje djelatnosti.

Poreski period – vremenski period za koji poreski obveznik obračunava i plaća PDV, odnosno to je period od prvog do posljednjeg dana u mjesecu (kalendarski mjesec).

Porez na dobit – iznos koji se utvrđuje kada se rezultat iz redovnog poslovanja (dobit) pomnoži poreskom stopom koja je u skladu sa važećom regulativom. U Crnoj Gori iznosi 9%.

Porez na dodatu vrijednost (PDV) – višefazni porez gdje se obračun i naplata ne vrši samo u jednoj fazi proizvodno-prometnog ciklusa, nego u svim fazama, ali ne na ukupan iznos, nego samo na iznos dodate vrijednosti koja se ostvari u toj fazi proizvodno-prometnog ciklusa.

Porez na nepokretnosti – porez koji se, u skladu sa Zakonom o nepokretnosti, plaća na predmet nepokretnosti.

Porezi – najrasprostranjeniji finansijski instrument kojim država pokriva rashode koji su u njenoj nadležnosti. Predstavljaju zakonom propisana davanja koja ne povlače direktne protivusluge, a koja su pojedinci i privredna društva dužna da izdvajaju u budžet države i kako bi na osnovu toga država bila u mogućnosti da finansira javnu potrošnju.

Poslovne knjige – dokumenta koja imaju karakter javnih isprava i služe kao sredstvo za dokazivanje nastalih ekonomskih promjena.

Poslovni prihodi – vrijednosni izraz prodatih i fakturisanih učinaka.

Poslovni rashodi – rashodi koji nastaju kao posljedica stvaranja učinaka, odnosno bavljenja primarne poslovne aktivnosti privrednog društva.

Potraživanje – očekivanje da će dužnik (npr. kupac) u ugovorenom roku izmiriti svoju obavezu prema povjeriocu (npr. dobavljaču).

Principi kontnog okvira – dekadni, funkcionalni i bilansni princip.

Principi za unos pozicija u aktivu – likvidnost i funkcionalnost.

Principi za unos pozicija u pasivu – ročnost i namjena.

Probni list/bilans – kontrolni mehanizam aritmetičke tačnosti knjiženja izvršenih u Dnevniku i na računima Glavne knjige.

Računi aktivnih i pasivnih vremenskih razgraničenja – računi kojima se rashodi i prihodi pravilno evidentiraju, odnosno razgraničavaju između Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ i Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/.

Rashodi – sva trošenja koja nastaju na nivou privrednog društva kao cjeline, nezavisno da li su nastali kao posljedica obavljanja poslovne aktivnosti, finansijske ili neke druge

Rashodovanje – postupak kojim se određeni oblik osnovnog sredstva, bilo zbog fizičke dotrajalosti i/ili tehničke zastarjelosti isknjižava, odnosno briše iz evidencije. Ovim postupkom, osnovno sredstvo prestaje da postoji u poslovnim knjigama privrednog društva.

Revalorizacija – svođenje knjigovodstvene vrijednosti stalne imovine na tržišnu vrijednost uz pomoć koeficijenta revalorizacije.

Rezidualna vrijednost ili likvidacioni ostatak – korisni otpadak koji se dobija nakon rashodovanja osnovnog sredstva i čijom valorizacijom na tržištu privredno društvo ostvaruje ostali prihod.

Sporna potraživanja – potraživanja koja nastaju u situaciji kada kupac odbija da plati ili ne priznaje potraživanje zato što smatra da dobavljač (prodavac) nije ispoštovao ugovorne obaveze (isporučena je roba lošijeg kvaliteta) ili zato što kupac zbog svoje nelikvidnosti pokušava da prolongira plaćanje.

Stopa PDV-a – opšta stopa za oporezivi promet dobara i usluga u našoj zemlji iznosi 21%. Primjenjuje se i snižena poreska stopa od 7%, ali postoje i određena poreska oslobađanja, odnosno primjena nulte (0) stope PDV-a.

Sumnjiva potraživanja – potraživanja koja u većini slučajeva nastaju usljed trajne nelikvidnosti kupaca da isplati svoje obaveze.

Trošak amortizacije – vrijednosni izraz postepenog trošenja osnovnih sredstava.

Tržišna vrijednost – vrijednost koja se formira na tržištu, pod uticajem zakonitosti tržišta (ponude i tražnje).

Ugrožena potraživanja – neizvjesna potraživanja koja će povjerilac naplatiti, ali kada i u kom iznosu nije izvjesno, jer rok i iznos naplate zavisi od odluke privrednog suda i od likvidacione mase dužnika.

Unaprijed naplaćeni prihodi – prihodi koji se javljaju u situaciji kada prvo nastaje novčani tok (priliv) pa tek onda slijedi (drugo) nastanak prihoda.

Unaprijed plaćeni rashodi – se javljaju u situaciji kada prvo nastaje novčani tok (odliv), a nakon toga (drugo) slijedi nastanak rashoda. Znači da isplata prethodni nastanku rashoda. Uobičajeni su za troškova osiguranja, premija za različite vrste i vidove osiguranja, troškova zakupnina, reklama, pretplata za naučno-stručne časopise i sl.

Zaključni list – proširena varijanta probnog lista/bilansa i ima za cilj da olakša sastavljanje Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ i Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/.

PRILOG

KONTNI OKVIR ZA PRIVREDNA DRUŠTVA I DRUGA PRAVNA LICA

Klasa 0: NEUPLAĆENI UPISANI KAPITAL I STALNA IMOVINA

00 - NEUPLAĆENI UPISANI KAPITAL

000 - Neplaćene upisane akcije

001 - Neplaćeni upisani udeli

01 - NEMATERIJALNA ULAGANJA

010 - Ulaganja u razvoj

011 - Koncesije, patenti, licence i slična prava

012 - Goodwill

014 - Ostala nematerijalna ulaganja

015 - Nematerijalna ulaganja u pripremi

016 - Avansi za nematerijalna ulaganja

02 - NEKRETNINE, POSTROJENJA, OPREMA I BIOLOŠKA SREDSTVA

020 - Zemljišta

021 - Šume i višegodišnji zasadi

022 - Građevinski objekti

023 - Postrojenja i oprema

024 - Investicione nekretnine

025 - Osnovno stado

026 - Ostale nekretnine, postrojenja i oprema

027 - Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi

028 - Avansi za nekretnine, postrojenja, opremu i biološka sredstva

029 - Ulaganja na tuđim nekretninama, postrojenjima i opremi

03 - DUGOROČNI FINANSIJSKI PLASMANI

- 030 - Učešća u kapitalu zavisnih pravnih lica
- 031 - Učešća u kapitalu pridruženih pravnih lica
- 032 - Učešća u kapitalu ostalih pravnih lica i druge hartije od vrijednosti raspoložive za prodaju
- 033 - Dugoročni krediti matičnim, zavisnim i ostalim povezanim pravnim licima
- 034 - Dugoročni krediti u zemlji
- 035 - Dugoročni krediti u inostranstvu
- 036 - Hartije od vrijednosti koje se drže do dospelosti
- 038 - Ostali dugoročni finansijski plasmani
- 039 - Ispravka vrijednosti dugoročnih finansijskih plasmana

04 - STALNA SREDSTVA NAMIJENJENA PRODAJI

- 040 - Nematerijalna ulaganja namijenjena prodaji
- 041 - Zemljišta namijenjena prodaji
- 042 - Građevinski objekti namijenjeni prodaji
- 043 - Investicione nekretnine namijenjene prodaji
- 044 - Šume i višegodišnji zasadi namijenjeni prodaji
- 045 - Postrojenja i oprema namijenjena prodaji
- 046 - Biološka sredstva namijenjena prodaji
- 047 - Sredstva poslovanja koje je obustavljeno
- 049 - Ostala stalna sredstva namijenjena prodaji

Klasa 1: ZALIHE**10 - ZALIHE MATERIJALA**

- 100 - Obračun nabavke zaliha materijala, rezervnih djelova, alata i inventara
- 101 - Materijal
- 102 - Rezervni djelovi
- 103 - Alat i inventar
- 109 - Ispravka vrijednosti zaliha materijala

11 - NEDOVRŠENA PROIZVODNJA

- 110 - Nedovršena proizvodnja
- 111 - Nedovršene usluge

12 - GOTOVI PROIZVODI

120 - Gotovi proizvodi

13 - ROBA

130 - Obračun nabavke robe

131 - Roba u magacinu

132 - Roba u prometu na veliko

133 - Roba u skladištu, stovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica

134 - Roba u prometu na malo

135 - Roba u obradi, doradi i manipulaciji

136 - Roba u tranzitu

137 - Roba na putu

139 - Ispravka vrijednosti robe

15 - DATI AVANSI

150 - Dati avansi za zalihe i usluge

159 - Ispravka vrijednosti datih avansa za zalihe i usluge

Klasa 2: KRATKOROČNA POTRAŽIVANJA, PLASMANI I GOTOVINA**20 - POTRAŽIVANJA PO OSNOVU PRODAJE**

200 - Kupci - matična i zavisna pravna lica

201 - Kupci - ostala povezana pravna lica

202 - Kupci u zemlji

203 - Kupci u inostranstvu

209 - Ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca

21 - POTRAŽIVANJA IZ SPECIFIČNIH POSLOVA

210 - Potraživanja od izvoznika

211 - Potraživanja po osnovu uvoza za tuđ račun

212 - Potraživanja iz komisione i konsignacione prodaje

218 - Ostala potraživanja iz specifičnih poslova

219 - Ispravka vrijednosti potraživanja iz specifičnih poslova

22 - DRUGA POTRAŽIVANJA

220 - Potraživanja za kamatu i dividende

221 - Potraživanja od zaposlenih

222 - Potraživanja od državnih organa i organizacija

223 - Potraživanja za više plaćen porez na dobitak

224 - Potraživanja po osnovu pretplaćenih ostalih poreza i doprinosa

228 - Ostala potraživanja

229 - Ispravka vrijednosti drugih potraživanja

23 - KRATKOROČNI FINANSIJSKI PLASMANI

230 - Kratkoročni krediti i plasmani - matična i zavisna pravna lica

231 - Kratkoročni krediti i plasmani - ostala povezana pravna lica

232 - Kratkoročni krediti u zemlji

233 - Kratkoročni krediti u inostranstvu

234 - Dio dugoročnih finansijskih plasmana koji dospijeva do jedne godine

235 - Hartije od vrijednosti koje se drže do dospijeca - dio koji dospijeva do jedne godine

236 - Hartije od vrijednosti kojima se trguje

237 - Otkupljene sopstvene akcije i otkupljeni sopstveni udjeli namijenjeni prodaji ili poništavanju

238 - Ostali kratkoročni finansijski plasmani

239 - Ispravka vrijednosti kratkoročnih finansijskih plasmana

24 - GOTOVINA I GOTOVINSKI EKVIVALENTI

240 - Hartije od vrijednosti - gotovinski ekvivalenti

241 - Tekući (poslovni) računi

242 - Izdvojena novčana sredstva i akreditivi

243 - Blagajna

244 - Devizni račun

245 - Devizni akreditivi

246 - Devizna blagajna

248 - Ostala novčana sredstva

249 - Novčana sredstva čije je korišćenje ograničeno ili vrijednost umanjena

27 - POREZ NA DODATU VRIJEDNOST

- 270 - Porez na dodatu vrijednost u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)
- 271 - Porez na dodatu vrijednost u primljenim fakturama po sniženoj stopi (osim plaćenih avansa)
- 272 - Porez na dodatu vrijednost u datim avansima po opštoj stopi
- 273 - Porez na dodatu vrijednost u datim avansima po sniženoj stopi
- 274 - Porez na dodatu vrijednost plaćen pri uvozu sredstava po opštoj stopi
- 275 - Porez na dodatu vrijednost plaćen pri uvozu sredstava po sniženoj stopi
- 276 - Porez na dodatu vrijednost obračunat na usluge inostranih lica
- 277 - Naknadno vraćen porez na dodatu vrijednost kupcima – stranim državljanima
- 279 - Potraživanja za više plaćeni porez na dodatu vrijednost

28 - AKTIVNA VREMENSKA RAZGRANIČENJA

- 280 - Unaprijed plaćeni troškovi
- 281 - Potraživanja za nefakturisani prihod
- 282 - Razgraničeni troškovi po osnovu obaveza
- 287 - Razgraničeni porez na dodatu vrijednost
- 288 - Odložena poreska sredstva
- 289 - Ostala aktivna vremenska razgraničenja

Klasa 3: KAPITAL**30 - OSNOVNI KAPITAL**

- 300 - Akcijski kapital
- 301 - Udjeli društava sa ograničenom odgovornošću
- 302 - Ulozi
- 303 - Državni kapital
- 309 - Ostali osnovni kapital

31 - NEUPLAĆENI UPISANI KAPITAL

- 310 - Neuplaćene upisane akcije
- 311 - Neuplaćeni upisani udjeli

32 - REZERVE

320 - Emisiona premija

321 - Zakonske rezerve

322 - Statutarne i druge rezerve

33 - REVALORIZACIONE REZERVE I NEREALIZOVANI DOBICI I GUBICI

330 - Revalorizacione rezerve

331 - Nerealizovani dobiti po osnovu preračuna finansijskih izvještaja prikazanih u drugoj valuti prikazivanja

332 - Nerealizovani gubici po osnovu preračuna finansijskih izvještaja prikazanih u drugoj valuti prikazivanja

333 - Nerealizovani dobiti po osnovu hartija od vrijednosti raspoloživih za prodaju

334 - Nerealizovani gubici po osnovu hartija od vrijednosti raspoloživih za prodaju

34 - NERASPOREĐENI DOBITAK

340 - Neraspoređeni dobitak ranijih godina

341 - Neraspoređeni dobitak tekuće godine

35 - GUBITAK

350 - Gubitak ranijih godina

351 - Gubitak tekuće godine

Klasa 4: DUGOROČNA REZERVISANJA I OBAVEZE

40 - DUGOROČNA REZERVISANJA

400 - Rezervisanja za troškove u garantnom roku

401 - Rezervisanja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava

402 - Rezervisanja za zadržane kaucije i depozite

403 - Rezervisanja za troškove restrukturiranja

404 - Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih

409 - Ostala dugoročna rezervisanja

41 - DUGOROČNE OBAVEZE

- 410 - Obaveze koje se mogu konvertovati u kapital
- 411 - Obaveze prema matičnim i zavisnim pravnim licima
- 412 - Obaveze prema ostalim povezanim pravnim licima
- 413 - Obaveze po emitovanim hartijama od vrijednosti u periodu dužem od godinu dana
- 414 - Dugoročni krediti u zemlji
- 415 - Dugoročni krediti u inostranstvu
- 419 - Ostale dugoročne obaveze

42 - KRATKOROČNE FINANSIJSKE OBAVEZE

- 420 - Kratkoročni krediti od matičnih i zavisnih pravnih lica
- 421 - Kratkoročni krediti od ostalih povezanih pravnih lica
- 422 - Kratkoročni krediti u zemlji
- 423 - Kratkoročni krediti u inostranstvu
- 424 - Dio dugoročnih kredita koji dospijeva do jedne godine
- 425 - Dio ostalih dugoročnih obaveza koje dospijevaju do jedne godine
- 426 - Obaveze po kratkoročnim hartijama od vrijednosti
- 427 - Obaveze po osnovu stalnih sredstava i sredstava obustavljenog poslovanja namijenjenih prodaji
- 429 - Ostale kratkoročne finansijske obaveze

43 - OBAVEZE IZ POSLOVANJA

- 430 - Primljeni avansi, depoziti i kaucije
- 431 - Dobavljači - matična i zavisna pravna lica
- 432 - Dobavljači - ostala povezana pravna lica
- 433 - Dobavljači u zemlji
- 434 - Dobavljači u inostranstvu
- 439 - Ostale obaveze iz poslovanja

44 - OBAVEZE IZ SPECIFIČNIH POSLOVA

- 440 - Obaveze prema uvozniku
- 441 - Obaveze po osnovu izvoza za tuđ račun
- 442 - Obaveze po osnovu komisione i konsignacione prodaje
- 449 - Ostale obaveze iz specifičnih poslova

45 - OBAVEZE PO OSNOVU ZARADA I NAKNADA ZARADA

- 450 - Obaveze za neto zarade i naknade zarada, osim naknada zarada koje se refundiraju
- 451 - Obaveze za porez na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog
- 452 - Obaveze za doprinose na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog
- 453 - Obaveze za poreze i doprinose na zarade i naknade zarada na teret poslodavca
- 454 - Obaveze za neto naknade zarada koje se refundiraju
- 455 - Obaveze za poreze i doprinose na naknade zarada na teret zaposlenog koje se refundiraju
- 456 - Obaveze za poreze i doprinose na naknade zarada na teret poslodavca koje se refundiraju

46 - OSTALE OBAVEZE

- 460 - Obaveze po osnovu kamata i troškova finansiranja
- 461 - Obaveze za dividende
- 462 - Obaveze za učešće u dobitku
- 463 - Obaveze prema zaposlenima
- 464 - Obaveze prema članovima upravnog i nadzornog odbora
- 465 - Obaveze prema fizičkim licima za naknade po ugovorima
- 469 - Ostale obaveze

47 - OBAVEZE ZA POREZ NA DODATU VRIJEDNOST

- 470 - Obaveze za porez na dodatu vrijednost po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)
- 471 - Obaveze za porez na dodatu vrijednost po izdatim fakturama po sniženoj stopi (osim primljenih avansa)
- 472 - Obaveze za porez na dodatu vrijednost po primljenim avansima po opštoj stopi
- 473 - Obaveze za porez na dodatu vrijednost po primljenim avansima po sniženoj stopi
- 474 - Obaveze za porez na dodatu vrijednost po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi

- 475 - Obaveze za porez na dodatu vrijednost po osnovu sopstvene potrošnje po sniženoj stopi
- 476 - Obaveze za porez na dodatu vrijednost po osnovu prodaje za gotovinu
- 479 - Obaveze za porez na dodatu vrijednost po osnovu razlike obračunatog poreza na dodatu vrijednost i prethodnog poreza

48 - OBAVEZE ZA OSTALE POREZE, DOPRINOSE I DRUGE DAŽBINE

- 480 - Obaveze za akcize
- 481 - Obaveze za porez iz rezultata
- 482 - Obaveze za poreze, carine i druge dažbine iz nabavke ili na teret troškova
- 483 - Obaveze za doprinose koji terete troškove
- 489 - Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine

49 - PASIVNA VREMENSKA RAZGRANIČENJA

- 490 - Unaprijed obračunati troškovi
- 491 - Obračunati prihodi budućeg perioda
- 494 - Razgraničeni zavisni troškovi nabavke
- 495 - Odloženi prihodi i primljene donacije
- 496 - Razgraničeni prihodi po osnovu potraživanja
- 497 - Razgraničene obaveze za porez na dodatu vrijednost
- 498 - Odložene poreske obaveze
- 499 - Ostala pasivna vremenska razgraničenja

Klasa 5: RASHODI

50 - NABAVNA VRIJEDNOST PRODATE ROBE

- 500 - Nabavka robe
- 501 - Nabavna vrijednost prodate robe
- 502 - Nabavna vrijednost prodatih nekretnina pribavljenih radi prodaje

51 - TROŠKOVI MATERIJALA

- 510 - Nabavka materijala
- 511 - Troškovi materijala za izradu
- 512 - Troškovi ostalog materijala (režijskog)
- 513 - Troškovi goriva i energije

52 - TROŠKOVI ZARADA, NAKNADA ZARADA I OSTALI LIČNI RASHODI

- 520 - Troškovi zarada i naknada zarada (bruto)
- 521 - Troškovi poreza i doprinosa na zarade i naknade zarada na teret poslodavca
- 522 - Troškovi naknada po ugovoru o djelu
- 523 - Troškovi naknada po autorskim ugovorima
- 524 - Troškovi naknada po ugovoru o privremenim i povremenim poslovima
- 525 - Troškovi naknada fizičkim licima po osnovu ostalih ugovora
- 526 - Troškovi naknada članovima upravnog i nadzornog odbora
- 529 - Ostali lični rashodi i naknade

53 - TROŠKOVI PROIZVODNIH USLUGA

- 530 - Troškovi usluga na izradi učinaka
- 531 - Troškovi transportnih usluga
- 532 - Troškovi usluga održavanja
- 533 - Troškovi zakupnina
- 534 - Troškovi sajmovi
- 535 - Troškovi reklame i propagande
- 536 - Troškovi istraživanja
- 537 - Troškovi razvoja koji se ne kapitalizuju
- 539 - Troškovi ostalih usluga

54 - TROŠKOVI AMORTIZACIJE I REZERVISANJA

- 540 - Troškovi amortizacije
- 541 - Troškovi rezervisanja za garantni rok
- 542 - Rezervisanja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava
- 543 - Rezervisanja za zadržane kaucije i depozite
- 544 - Rezervisanja za troškove restrukturiranja
- 545 - Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih
- 549 - Ostala dugoročna rezervisanja

55 - NEMATERIJALNI TROŠKOVI

550 - Troškovi neproizvodnih usluga

551 - Troškovi reprezentacije

552 - Troškovi premija osiguranja

553 - Troškovi platnog prometa

554 - Troškovi članarina

555 - Troškovi poreza

556 - Troškovi doprinosa

559 - Ostali nematerijalni troškovi

56 - FINANSIJSKI RASHODI

560 - Finansijski rashodi iz odnosa sa matičnim i zavisnim pravnim licima

561 - Finansijski rashodi iz odnosa sa ostalim povezanim pravnim licima

562 - Rashodi kamata

563 - Negativne kursne razlike

564 - Rashodi po osnovu efekata valutne klauzule

569 - Ostali finansijski rashodi

57 - OSTALI RASHODI

570 - Gubici po osnovu rashodovanja i prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme

571 - Gubici po osnovu rashodovanja i prodaje bioloških sredstava

572 - Gubici po osnovu prodaje učešća u kapitalu i hartija od vrijednosti

573 - Gubici od prodaje materijala

574 - Manjkovi

575 - Rashodi po osnovu efekata ugovorene zaštite od rizika, koji ne ispunjavaju uslove da se iskažu u okviru revalorizacionih rezervi

576 - Rashodi po osnovu direktnih otpisa potraživanja

577 - Rashodi po osnovu rashodovanja zaliha materijala i robe

579 - Ostali nepomenuti rashodi

58 - RASHODI PO OSNOVU USKLAĐIVANJA VRIJEDNOSTI IMOVINE

- 580 - Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti bioloških sredstava
- 581 - Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti nematerijalnih ulaganja
- 582 - Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme
- 583 - Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti dugoročnih finansijskih plasmana i drugih hartija od vrijednosti raspoloživih za prodaju
- 584 - Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti zaliha materijala i robe
- 585 - Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana
- 589 - Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti ostale imovine

59 - GUBITAK POSLOVANJA KOJE JE OBUSTAVLJENO, RASHODI IZ PRETHODNIH IZVJEŠTAJNIH PERIODA I PRENOS RASHODA

- 590 - Gubitak poslovanja koje je obustavljeno
- 591 - Rashodi (efekti) promjene računovodstvenih politika i ispravke grešaka iz prethodnih izvještajnih perioda
- 592 - Rashodi iz prethodnih izvještajnih perioda
- 599 - Prenos rashoda

Klasa 6: PRIHODI

60 - PRIHODI OD PRODAJE ROBE

- 600 - Prihodi od prodaje robe matičnim i zavisnim pravnim licima
- 601 - Prihodi od prodaje robe ostalim povezanim pravnim licima
- 602 - Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu
- 603 - Prihodi od prodaje robe na inostranom tržištu

61 - PRIHODI OD PRODAJE PROIZVODA I USLUGA

- 610 - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga matičnim i zavisnim pravnim licima
- 611 - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga ostalim povezanim pravnim licima
- 612 - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu
- 613 - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na inostranom tržištu

62 - PRIHODI OD AKTIVIRANJA UČINAKA I ROBE

- 620 - Prihodi od aktiviranja ili potrošnje robe za sopstvene potrebe
- 621 - Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe

63 - PROMJENA VRIJEDNOSTI ZALIHA UČINAKA

630 - Povećanje vrijednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga

631 - Smanjenje vrijednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga

64 - PRIHODI OD PREMIJA, SUBVENCija, DOTACIJA, DONACIJA I SL.

640 - Prihodi od premija, subvencija, dotacija, regresa, kompenzacija i povraćaja poreskih dažbina

641 - Prihodi po osnovu uslovljenih donacija

65 - DRUGI POSLOVNI PRIHODI

650 - Prihodi od zakupnina

651 - Prihodi od članarina

652 - Prihodi od tantijema i licencnih naknada

659 - Ostali poslovni prihodi

66 - FINANSIJSKI PRIHODI

660 - Finansijski prihodi od matičnih i zavisnih pravnih lica

661 - Finansijski prihodi od ostalih povezanih pravnih lica

662 - Prihodi od kamata

663 - Pozitivne kursne razlike

664 - Prihodi po osnovu efekata valutne klauzule

669 - Ostali finansijski prihodi

67 - OSTALI PRIHODI

670 - Dobici od prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme

671 - Dobici od prodaje bioloških sredstava

672 - Dobici od prodaje učešća i dugoročnih hartija od vrijednosti

673 - Dobici od prodaje materijala

674 - Viškovi

675 - Naplaćena otpisana potraživanja

676 - Prihodi po osnovu efekata ugovorene zaštite od rizika

677 - Prihodi od smanjenja obaveza

678 - Prihodi od ukidanja dugoročnih rezervisanja

679 - Ostali nepomenuti prihodi

68 - PRIHODI OD USKLAĐIVANJA VRIJEDNOSTI IMOVINE

- 680 - Prihodi od usklađivanja vrijednosti bioloških sredstava
- 681 - Prihodi od usklađivanja vrijednosti nematerijalnih ulaganja
- 682 - Prihodi od usklađivanja vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme
- 683 - Prihodi od usklađivanja vrijednosti dugoročnih finansijskih plasmana i hartija od vrijednosti raspoloživih za prodaju
- 684 - Prihodi od usklađivanja vrijednosti zaliha materijala i robe
- 685 - Prihodi od usklađivanja vrijednosti potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana
- 689 - Prihodi od usklađivanja vrijednosti ostale imovine

69 - DOBITAK POSLOVANJA KOJE JE OBUSTAVLJENO, RASHODI IZ PRETHODNIH IZVJEŠTAJNIH PERIODA I PRENOS PRIHODA

- 690 - Dobitak poslovanja koje je obustavljeno
- 691 - Prihodi (efekti) po osnovu promjene računovodstvenih politika i ispravke grešaka iz prethodnih izvještajnih perioda
- 692 - Prihodi iz prethodnih izvještajnih perioda
- 699 - Prenos prihoda

Klasa 7: OTVARANJE I ZAKLJUČAK RAČUNA STANJA I USPJEHA

70 - OTVARANJE RAČUNA GLAVNE KNJIGE FINANSIJSKOG KNJIGOVODSTVA

- 700 - Otvaranje računa Glavne knjige finansijskog knjigovodstva

71 - ZAKLJUČAK RAČUNA USPJEHA

- 710 - Rashodi i prihodi
- 711 - Račun dobitka i gubitka poslovanja koje se obustavlja
- 712 - Prenos ukupnog rezultata

72 - RAČUN DOBITKA I GUBITKA

- 720 - Dobitak ili gubitak
- 721 - Poreski rashod perioda
- 722 - Odloženi poreski rashodi i prihodi perioda
- 724 - Prenos dobitka ili gubitka

73 - ZAKLJUČAK RAČUNA STANJA

730 - Izravnanje računa stanja

74 - SLOBODNA GRUPA

Klasa 8: VANBILANSNA EVIDENCIJA

88 - VANBILANSNA AKTIVA

89 - VANBILANSNA PASIVA

Klasa 9: OBRAČUN TROŠKOVA I UČINAKA

90 - RAČUNI ODNOSA S FINANSIJSKIM KNJIGOVODSTVOM

900 - Račun za preuzimanje zaliha

901 - Račun za preuzimanje nabavke materijala i robe

902 - Račun za preuzimanje troškova

903 - Račun za preuzimanje prihoda

91 - MATERIJAL I ROBA

910 - Materijal

911 - Roba

912 - Proizvodi i roba u prodavnicama proizvođača

92 - RAČUNI MJESTA TROŠKOVA NABAVKE, TEHNIČKE UPRAVE I POMOĆNIH DJELATNOSTI

93 - RAČUNI GLAVNIH PROIZVODNIH MJESTA TROŠKOVA

94 - RAČUNI MJESTA TROŠKOVA UPRAVE, PRODAJE I SLIČNIH AKTIVNOSTI

95 - NOSIOCI TROŠKOVA

950 do 957 - Nosioci troškova

958 - Poluproizvodi sopstvene proizvodnje

959 - Odstupanja u troškovima nosioca troškova

96 - GOTOVI PROIZVODI

960 do 968 - Gotovi proizvodi

969 - Odstupanja u troškovima gotovih proizvoda

97 - SLOBODNA GRUPA

98 - RASHODI I PRIHODI

980 - Troškovi prodatih proizvoda i usluga

981 - Nabavna vrijednost prodate robe

982 - Troškovi perioda

983 - Otpisi i manjkovi zaliha učinaka

984 - Slobodan račun

985 - Viškovi zaliha učinaka

986 - Prihodi po osnovu proizvoda i usluga

987 - Prihodi po osnovu robe (uključuju se prihodi sa grupa računa 60, 61, 62, 64)

988 - Slobodan račun

989 - Drugi prihodi

99 - RAČUNI DOBITKA, GUBITKA I ZAKLJUČKA

990 - Poslovni dobitak i gubitak

991 - Gubitak i dobitak po osnovu prodaje materijala

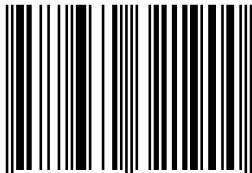
992 - Manjkovi materijala i robe

993 - Otpisi materijala i robe

994 - Viškovi materijala i robe

999 - Zaključak obračuna troškova i učinaka

ISBN 978-86-303-2190-0



9 788630 321900 >