



Ana Lalević-Filipović
Biljana Lukić • Ana Đurović

RAČUNOVODSTVO

udžbenik za treći razred
srednje ekonomske škole



Zavod za udžbenike i nastavna sredstva
PODGORICA

Ana Lalević-Filipović • Biljana Lukić • Ana Đurović

RAČUNOVODSTVO

udžbenik
za treći razred
srednje ekonomske škole



Zavod za udžbenike i nastavna sredstva
PODGORICA, 2019.

Prof. dr Ana Lalević-Filipović • Biljana Lukić • Ana Đurović

RAČUNOVODSTVO III

udžbenik za treći 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 izdanja: Nadica Vukčević

Recenzenti:

Prof. dr Milan Lakićević

Mr Selma Demirović

Gorica Marković

Valentina Veličković

Nađa Luteršek

Grafičko oblikovanje: Zlatko Ljumić

Lektura: Biljana Ćulafić

Korektura: Mirosava Bojović

Tehnička urednica: Dajana Vukčević

CIP - Каталогизација у публикацији
Национална библиотека Црне Горе, Цетиње

ISBN 978-86-303-2258-7
COBISS.CG-ID 38826768

Nacionalni savjet za obrazovanje, rješenjem broj 023-1104/ 2019-10 od 8. 7. 2019. godine, odobrio je ovaj udžbenik za upotrebu u srednjim stručnim školama.

Copyright © Zavod za udžbenike i nastavna sredstva – Podgorica, 2019.

Sadržaj

Predgovor	5
Uputstvo za korišćenje udžbenika	8
1. KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE POSLOVNIH PROMJENA NA SOPSTVENOM KAPITALU	11
1.1. Sopstveni kapital	12
1.2. Osnovni kapital	14
1.3. Knjigovodstveno evidentiranje formiranja i promjena na sopstvenom kapitalu	18
1.4. Rezerve privrednog društva	25
1.4.1. Knjigovodstveno evidentiranje rezervi društva	26
1.4.2. Knjigovodstveno evidentiranje neraspoređenog dobitka, raspodjele dobitka i pokriće gubitka	27
2. KNJIGOVODSTVENI ASPEKT NABAVKE MATERIJALA	32
2.1. Pojam i vrste zaliha	33
2.2. Pojam i vrste materijala	34
2.3. Vrednovanje materijala i elementi nabavne vrijednosti materijala	36
2.4. Knjigovodstvena dokumentacija u vezi s nabavkom materijala	38
2.5. Kalkulacija nabavne vrijednosti materijala	42
2.5.1. Knjiženje nabavke materijala po stvarnoj nabavnoj cijeni	46
2.5.2. Knjiženje nabavke materijala po planskoj nabavnoj cijeni	47
3. OBRAČUN I KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE TROŠENJA MATERIJALA	51
3.1. Trošenje materijala	52
3.1.1. Dokumentacija u vezi s izdavanjem materijala	53
3.1.2. Metode obračuna troška materijala	54
3.2. Knjigovodstveno evidentiranje izdavanja materijala iz magacina po stvarnoj nabavnoj cijeni	57
3.3. Načini utvrđivanja odstupanja od planske cijene utrošenog materijala	62
3.4. Knjigovodstveno evidentiranje izdavanja materijala iz magacina po planskoj nabavnoj cijeni	64
4. KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE TROŠKOVA SITNOG INVENTARA, AUTO – GUMA I AMBALAŽE	68
4.1. Sitan inventar, auto-gume i ambalaža – pojam	69
4.2. Knjigovodstveno evidentiranje troškova sitnog inventara	70
4.3. Knjigovodstveno evidentiranje troškova ambalaže i auto-guma	73
4.3.1. Uperedna evidencija nabavke i trošenja materijala, sitnog inventara, ambalaže i auto-guma	75

5. OBRAČUN I KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJA TROŠKOVA ZARADA I NAKNADA ZARADA	79
5.1. Propisi za obračun zarada i naknada zarada	80
5.2. Pojam bruto i neto zarade	81
5.2.1. Obračun bruto zarade	82
5.2.2. Porezi i doprinosi iz zarada i na zarade	84
5.2.3. Obračun zarada na konkretnom primjeru	85
5.2.4. Obračun zarada na primjeru i popunjavanje propisanih obrazaca	87
5.3. Knjigovodstveno evidentiranje obračuna zarada	92
5.3.1. Knjigovodstveno evidentiranje uplata zarada na transakcione račune u skladu s propisima – primjer	94
5.3.2. Knjigovodstveno evidentiranje isplate zarada zaposlenima kao i uplate poreza i doprinosa na konkretnom primjeru	94
6. KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE POSLOVNIH, FINANSIJSKIH I OSTALIH RASHODA I PRIHODA PRIVREDNOG DRUŠTVA	97
6.1. Evidentiranje troškova proizvodnih usluga, troškova amortizacije i rezervisanja i nematerijalnih troškova	98
6.2. Evidentiranje finansijskih i ostalih rashoda privrednog društva	106
6.3. Evidentiranje poslovnih, finansijskih i ostalih prihoda privrednog društva	114
6.4. Evidentiranje promjene vrijednosti zaliha u finansijskom knjigovodstvu	120
6.5. Obračun i evidentiranje periodičnog finansijskog rezultata privrednog društva	124
6.5.1. Pojašnjenje i popunjavanje tabele iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/	128
7. OBRAČUN TROŠKOVA I UČINAKA U UPRAVLJAČKOM RAČUNOVODSTVU I EVIDENTIRANJE NA KONTIMA KLASSE 9	139
7.1. Troškovi i učinci kod proizvodnog privrednog društva	140
7.2. Klasifikovanje troškova u okviru upravljačkog računovodstva	143
7.3. Evidentiranje troškova po mjestima nastanka i nosiocima	147
7.3.1. Dokumenta u vezi obračuna troškova i učinaka	150
7.3.2. Ključevi za raspored opštih troškova – pojam i utvrđivanje	153
7.3.3. Pogonski obračunski list (POL)	157
7.3.4. Kalkulacija cijene koštanja	159
7.4. Evidentiranje promjene vrijednosti zaliha i periodičnog finansijskog rezultata proizvodnog privrednog društva	168
8. EVIDENTIRANJE FINANSIJSKE I NEFINANSIJSKE IMOVINE BUDŽETSKIH KORISNIKA U PROPISANIM EVIDENCIJAMA	175
8.1. Budžetska klasifikacija	176
8.2. Kontni okvir i kontni plan budžetskih korisnika	178
8.3. Evidentiranje finansijske imovine budžetskih korisnika	179
8.4. Evidentiranje nefinansijske imovine budžetskih korisnika	182
8.5. Evidencija o korisnicima budžetskih sredstava u glavnoj knjizi trezora	185
9. PRIHODI, RASHODI I FINANSIJSKI REZULTAT BUDŽETSKIH KORISNIKA	189
9.1. Knjigovodstveno evidentiranje prihoda i rashoda budžetskih korisnika	190
9.2. Knjigovodstveno evidentiranje finansijskog rezultata budžetskih korisnika	196
9.3. Vrste finansijskih izvještaja budžetskih korisnika	198
Pojmovnik	201
Prilog	207

Predgovor

Dragi učenice, draga učenice,

Osnovna znanja, stečena u prethodna dva razreda, iz predmeta Računovodstvo I i Računovodstvo II, pomoći će ti da lakše usvojiš teme iz računovodstva koje te očekuju u trećem razredu. Počevši od istorijata računovodstva i potrebe privrednih društava da poštuju osnovne računovodstvene principe, naučio/naučila si šta je poslovna imovina, i kako je moguće prepoznati i proknjižiti poslovne promjene. Na primjerima poslovanja Konta Kontića i njegovih saradnika pojašnjeno ti je od čega se sastoji set finansijskih iskaza, njihova uloga i svrsishodnost. Objašnjeno ti je kako nastaju prihodi i rashodi, kakvi mogu biti i na koji način se vrši obračun periodičnog finansijskog rezultata.

Na putu daljeg usvajanja znanja i njegove praktične primjene pomagaće ti i dalje poznati likovi kroz čije primjere poslovanja ćeš lakše savladati nove stručne pojmove, načine knjigovodstvenog evidentiranja kapitala, rezervi i obaveza, rashoda i prihoda i periodičnog finansijskog rezultata na osnovu zakonskih i drugih propisa. Osposobićeš se za sastavljanje finansijskih izvještaja budžetskih korisnika u skladu s propisanim pravilima i procedurama. Kako nalaže i cilj odgovarajućeg modula očekujemo da radom na primjeni znanja istovremeno razvijaš i njeguješ osobine neophodne za rad u računovodstvu: tačnost, ažurnost i odgovornost u radu.

Da se podsjetimo, cilj privrednog društva jeste da neprekidno posluje (*going concern princip*) i da širi svoju poslovnu aktivnost. Kako poslovanje privrednog subjekta postaje sve složenije, tako raste i potreba za informacionom bazom računovodstva.

Konto Kontić posluje na tržištu Crne Gore već duži niz godina. Uvidio je da tržište pokazuje veliko interesovanje za njegove proizvode, ali da nema dovoljno kapaciteta (kadrovskih i finansijskih) da izađe u susret zahtjevima kupaca. Stoga se konsultovao sa svojim knjigovođom Saldom Saldićem (slika 1).



Slika 1

Saldo Saldić mu je savjetovao da osnuje **Akcionarsko društvo (AD)** emisijom i prodajom **akcija**. Objasnio je da će struktura kapitala biti složenija, jer će biti više vlasnika, ali će, za razliku od preduzetnika, AD dobiti mogućnost profesionalnog upravljanja preko Odbora direktora, lakše će prikupiti nedostajući kapital i sl. Konto Kontić je uvidio potencijal ovog načina organizacije i izvršio sukcesivno osnivanje AD, čime je postao jedan od mnogobrojnih vlasnika. Osnivači su morali odmah da uplate 25.000 €, čime su formirali osnovni kapital.

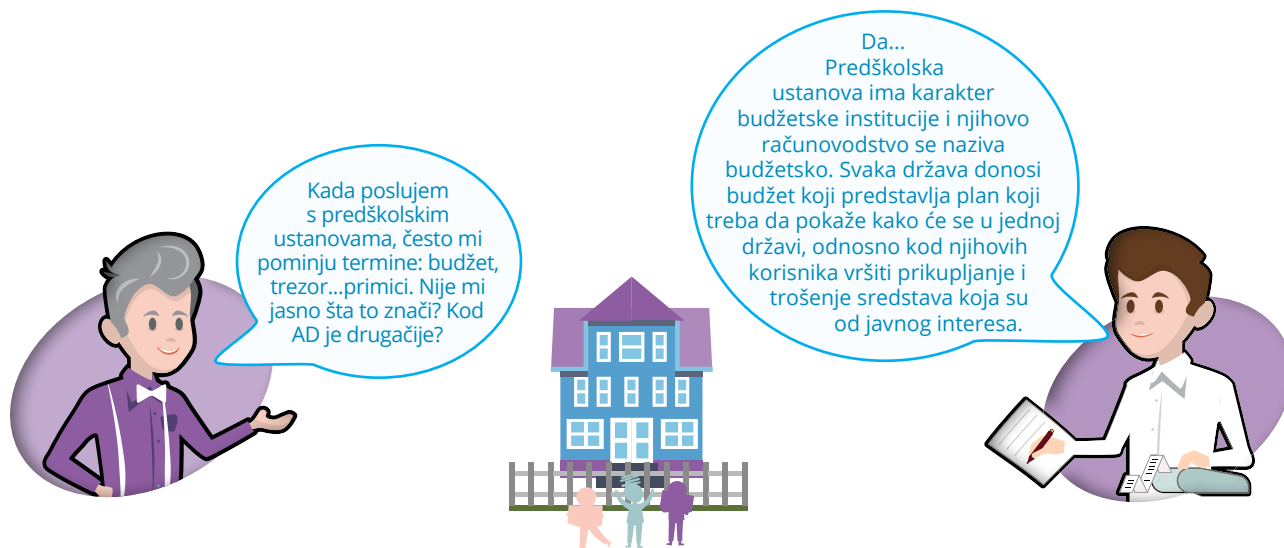
Konto Kontić je predložio Odboru direktora da računovodstvena služba vodi preciznu evidenciju **trošenja materijala** kao i svih ostalih rashoda koji se javljaju prilikom poslovanja. Navedeno je posebno istakao jer je primarna aktivnost AD proizvodnja, i u strukturi troškova, troškovi materijala kao i **troškovi zarada** zauzimaju značajno učešće (slika 2).



Slika 2

Pažljivom analizom, Odbor direktora je uvidio da postoji čvrsta povezanost između **ulaganja** (troškova po vrstama) i **autputa** (prihoda od prodaje). Naime, što je realnija **cijena koštanja** koju dobijamo preko **istema obračuna troškova**, to ćemo biti u mogućnosti da formiramo realniju prodajnu cijenu koja je bitna komponenta u okviru obračuna **poslovnih prihoda**. Na kraju, poređenjem prihoda i rashoda mi ćemo biti u mogućnosti da obračunamo **periodični finansijski rezultat**. Stoga je nama u interesu, zaključio je Odbor direktora, da dobijamo precizne podatke od službe računovodstva u pogledu alokacije troškova, kao i primjeni odgovarajuće **kalkulacije cijene koštanja**. Ovo nam je posebno važno da bismo znali koliko nas košta proizvodnja određenog proizvoda i da li nam se isplati da vršimo njegovu proizvodnju.

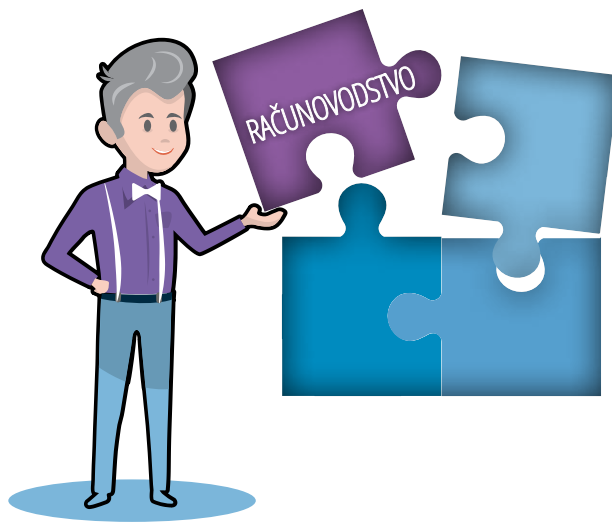
AD je vremenom počelo da prodaje određene proizvode **budžetskim institucijama**, a posebno predškolskim ustanovama. Konto Kontić je primijetio da je njihov način poslovanja, posebno po pitanju knjigovodstva, drugačiji u odnosu na AD, a i ostala privredna društva (slika 3). Stoga je pitao Salda Saldića da li je u pravu.



Slika 3

Saldo Saldić je istakao da su bilansne pozicije, principi i forme izvještavanja drugačiji u odnosu na privredna društva. Takođe je drugačiji i kontni okvir kao i korisnici kojima se dostavljaju finansijski iskazi.

Na ovaj način Konto Kontić je još jednom potvrdio svoj stav da bez obzira na vrstu institucije (privredna ili budžetska), **računovodstvo** čini ključnu stavku u poslovanju, koja ima veliku važnost prilikom pružanja kvalitetnih i relevantnih informacija, kako za poslovno upravljanje (privredna društva) tako i za efikasno i efektivno korišćenje sredstava javne potrošnje (budžetske institucije) (slika 4).



Slika 4

Koncepcijski i tematski ovaj udžbenik nadovezuje se na udžbenike za prethodna dva razreda. Dakle, osim pomenutih primjera poslovanja iz Bajke o računovodstvu, tu su i objašnjenja stručnih pojmova, primjeri riješenih zadataka, odnosno knjigovodstvenih knjiženja, stručne napomene, dodatni sadržaji za one koji žele da pročitaju više o konkretnoj temi, podsjećanje na sadržaje koji su učeni u okviru istog ili drugog modula. Pitanja za provjeru naučenog pomoći će ti da provjeriš nivo usvojenih znanja, a Zadaci za vježbanje omogućiće ti njihovu praktičnu primjenu. Na kraju svakog poglavlja nalazi se i njegov sažetak, Rezime poglavlja, uz pomoć kojeg možeš sistematizovati naučeno iz tematskih cjelina u okviru jedne oblasti ili ga se, po potrebi, kasnije podsjetiti.

Vjerujemo da će ti ovladavanje ovim znanjima i vještinama pomoći da budeš uspješan/uspješna u računovodstvenim ali i svim drugim budućim poslovnim aktivnostima.

UPUTSTVO ZA KORIŠĆENJE UDŽBENIKA



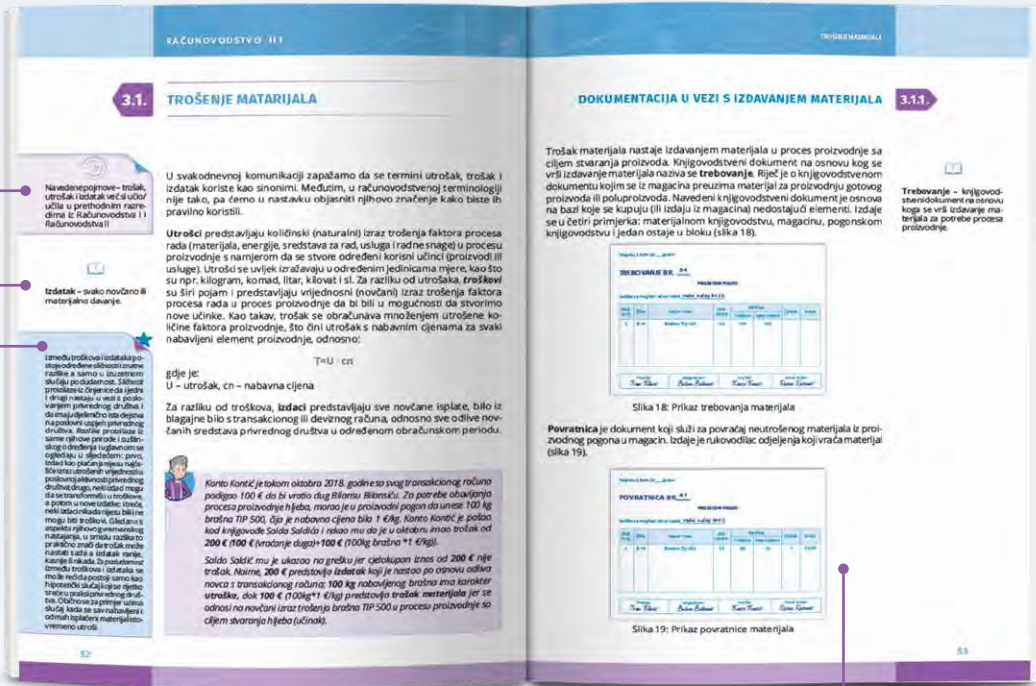
**PODSJEĆANJE
NA RANIJE
NAUČENO**



**OBJAŠNJE
STRUČNIH
POJMOVA**



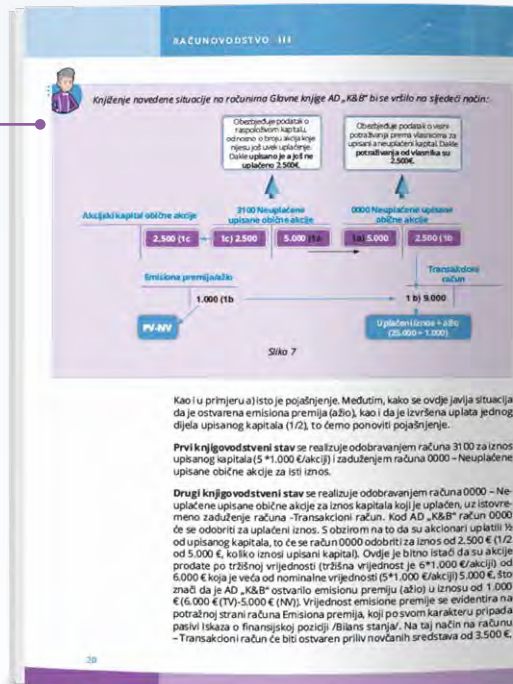
**UKOLIKO
ŽELIŠ DA
SAZNAŠ VIŠE**



ILUSTRATIVNI PRIKAZ U VIDU SLIKA, ŠEMA, GRAFIKONA I SL.



RAČUNOVODSTVENA PRAKSA KROZ PRIMJERE POSLOVANJA KONTA KONTIČA



481-Obaveze za porez iz zarada		482-Obaveze za doprinose iz zarada		241-Transakcioni račun	
D	P	D	P	D	P
4) 203,37		4) 542,34		0) 10.000	745,71 (4)
				5) 105	
		465-Ostale obaveze			
		D	P		
			105 (5)		

1. Komentirati s knjigovodstvenog aspekta razliku između obračuna zarada i isplate zarada. Pokaži na konkretnom primjeru.
2. Argumentirati tvrdnju da se trenutni obračun zarada ne mora uvijek podudarati (poklopiti) s trenutnom isplatom.

1. Obracunati zaradu za radnika M.M. čiji je koeficijent 6,47, 8 mjeseci radnog iskustva, nije član sindikata i teško je za osiguranje 2 €.
2. Privredno društvo „Marjet“ ima 4 zaposlena lica i prema kolektivnom ugovoru određeni su koeficijenti složenosti (nivoi) podnivoi stručnog obrazovanja:
 - N. N. (VII stepen stručne spreme, koeficijent 6,38)
 - P. P. (VI stepen stručne spreme, koeficijent 5,49)
 - S. S. (IV stepen stručne spreme, koeficijent 4,32)
 - K. K. (III stepen stručne spreme, koeficijent 3,45)
- Izvršiti obračun zarada za zaposlene radnike i popuniti obrasce IOPPD, OPDZ za N.N. radnika i OPDZ za sve radnike. Proknjižiti obračun i isplatu zarada, poreza i doprinosa za sve radnike.

REZIME

Trošak zarade nastaje trošenjem angažovane radne snage u procesu obavljanja poslovne aktivnosti privrednog društva. Obracun bruto zarade vrši se u skladu s pravilima koja su definisana Opštim, odnosno granaskim kolektivnim ugovorom.

Zasnivanjem radnog odnosa, poslodavac i zaposleni potpisuju Ugovor o radu. Bruto zarada je širi pojam od neto zarade i obuhvata neto zaradu, porez na dohodak fizičkih lica i doprinose za obavezno socijalno osiguranje iz zarade. Neto zarada ili „čista“ zarada je iznos zarade koji će biti uplaćen na transakcioni račun zaposlenog. Obracunata bruto zarada ima karakter kratkoročne obaveze prema zaposlenima i odgovarajućim državnim fondovima. Knjigovodstveno evidentiranje obaveza za zaradu i troškova zarada se sprovodi kroz dva knjigovodstvena stava. Navedeno iz razloga što se isplaćuje načelo uzročnosti, odnosno da se trošak zarada dodijeli onom mjesecu u kome je zarada nastala, bez obzira kada će biti isplaćena.

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE POSLOVNIH, FINANSIJSKIH I OSTALIH RASHODA I PRIHODA PRIVREDNOG DRUŠTVA



- 6.1. EVIDENTIRANJE TROŠKOVA PROIZVODNIH USLUGA, TROŠKOVA AMORTIZACIJE I REZERVISANJA I NEMATERIJALNIH TROŠKOVA
- 6.2. EVIDENTIRANJE FINANSIJSKIH I OSTALIH RASHODA PRIVREDNOG DRUŠTVA
- 6.3. EVIDENTIRANJE POSLOVNIH, FINANSIJSKIH I OSTALIH PRIHODA PRIVREDNOG DRUŠTVA I PROPISANIM EVIDENCIJAMA
- 6.4. EVIDENTIRANJE NASTALE KOREKCIJA PRIHODA USLED PROMJENE VRIJEDNOSTI ZALIH ZA NEZAVRŠENE PROIZVODE I GOTOVIH PROIZVODA U FINANSIJSKOM KNJIGOVODSTVU
- 6.5. OBRACUN I EVIDENTIRANJE PERIODIČNOG REZULTATA POSLOVANJA PRIVREDNOG DRUŠTVA
 - 6.5.1. POPUNJENJE I POPRILJAVANJE TABELA ISKAZA O UKUPNOM REZULTATU /BILANS USPJEHA/

U OVOM POGLAVLJU NAUČIĆEŠ DA:

- navede troškove proizvodnih usluga, troškove amortizacije i rezervisanja i nematerijalne troškove i evidentiraš ih u propisanim evidencijama
- evidentiraš finansijske i ostale rashode privrednog društva u propisanim evidencijama
- evidentiraš poslovne, finansijske i ostale prihode privrednog društva u propisanim evidencijama
- evidentiraš nastale korekcije prihoda usljed promjena vrijednosti zalih nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda u finansijskom knjigovodstvu
- obračunaš i evidentiraš periodični rezultat poslovanja privrednog društva
- objasniti i popuniti tabelu iskaza o ukupnom rezultatu /bilans uspjeha/
- popuniti tabelu iskaza o ukupnom rezultatu /bilans uspjeha/

PITANJA ZA PROVJERU ZNANJA

ZADACI ZA VJEŽBANJE

SAŽETI PREGLED GRADIVA

UVODNA STRANA POGLAVLJA SA SADRŽAJEM POGLAVLJA I OČEKIVANIM ISHODIMA UČENJA

koji je nastao kao rezultat vrijednosti uplaćenog kapitala (1/2 od 5.000 €) kao i u više ostvarene emisione premije (1.000 €).

Treći knjigovodstveni stav se realizuje zaduženjem računa 3100 za vrijednost kapitala koji su akcionari uplatili, a što iznosi 2.500 €, uz istovremeno odborčenje za isti iznos računa Akcijski kapital.

Na kraju, analizom računa 3100, tj. upoređivanjem dugovnog i potražnog prometa dolazimo do zaključka da je potražni promet (5.000 €) veći od dugovnog prometa (2.500 €) što znači da akcionari nijesu uplatili cijeli iznos kapitala koji su upitali, već su uplatili samo 1/2, pa stoga saldo nakon ove poslovne promjene iznosi 2.500 €. Takođe, analizom računa 0000 uviđamo da je dugovni promet (5.000 €) veći od potražnog prometa (2.500 €), što znači da AD „K&B“ potražuje iznos od 2.500 € od akcionara, budući da su upitali samo 1/2 iznosa koji su upitali (5.000 €). Račun – Akcijski kapital treba da pruži podatke o vrijednosti akcija koje su akcionari upitali. U slučaju AD „K&B“ na račun – Akcijski kapital je evidentiran iznos od 2.500 € jer su akcionari upitali 1/2 nominalne (upisane) vrijednosti kapitala.

Ovakvi stavovi za knjigovodstvene omogućavaju da se na strani PASIVE akcije razdvajaju na one koje su već uplaćene (premaje) i one koje nisu (potražuje) i (odobrovanjem) računa akcijski kapital i one koje još nisu (načinu računu 3100).

VAŽNE NAPOMENE



PRIMJERI KNJIZENJA



Knjiženje običnih akcija (1)

1. Na osnovu izvještaja o upisu osnivačkih akcija (običnih), akcionari su upitali 3.000 akcija po nominalnoj vrijednosti 10 € kapij.
2. Po izvodu banke uplaćeno je na transakcioni račun 30.000 € na ime upisanih običnih akcija.

B. br.	Konta		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	0000	3100	Neuplaćene upisane akcije	30.000	
			Neuplaćene upisane akcije		30.000
2.	341	0000	Za upisane obične akcije	30.000	
			Transakcioni račun		30.000
2a.	3100	300	Neuplaćene upisane akcije	30.000	
			Za uplaćene akcije		30.000
			Akcijski kapital		30.000
			Za prenos na akcijski kapital		
0000-Neuplaćene upisane akcije		3100-Neuplaćene upisane akcije		241-Transakcioni račun	
1) 30.000		2a) 30.000		2) 30.000	
		D 300-Akcijski kapital			
				30.000 (2a)	

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE POSLOVNIH PROMJENA NA SOPSTVENOM KAPITALU



1.1. SOPSTVENI KAPITAL

1.2. OSNOVNI KAPITAL

1.3. KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE FORMIRANJA I PROMJENA NA SOPSTVENOM KAPITALU

1.4. REZERVE PRIVREDNOG DRUŠTVA

1.4.1. KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE REZERVU PRIVREDNOG DRUŠTVA

1.4.2. KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE NERASPOREĐENOG DOBITKA, RASPODJELE DOBITKA I POKRIĆE GUBITKA

U OVOM POGLAVLJU NAUČIĆEŠ DA:

- objasniš i tabelarno prikažeš osnovni kapital
- nabrojiš grupe računa koji po svojoj sadržini predstavljaju sopstveni kapital
- knjižiš formiranje i promjene na sopstvenom kapitalu u propisanim evidencijama
- objasniš vrste rezervi privrednog društva
- knjižiš neraspoređeni dobitak, raspodjelu dobitka i pokriće gubitka u propisanim evidencijama

1.1.

SOPSTVENI KAPITAL



Kapital – predstavlja vrijednost imovine koja se ulaže u privredno društvo s ciljem da se uveća

Sopstveni kapital – dio ukupnog kapitala koji su vlasnici unijeli u privredno društvo i koji im stoji na raspolaganju neograničeni vremenski period

Poslovna imovina se prema pojavnim oblicima nalazi u obliku stalne i obrtne imovine, dok se prema porijeklu, odnosno izvoru odakle potiče javlja u obliku sopstvenog kapitala (neto imovine) i pozajmljenog kapitala (obaveza).

Sopstveni kapital ili vlastiti kapital predstavlja onu vrijednost kapitala koju su vlasnici uložili ili unijeli (bilo spolja, bilo da su se odrekli jednog dijela dobiti u korist poslovanja privrednog društva) u privredno društvo i stavili ga na raspolaganje i upotrebu neograničeni vremenski period. Karakteristika navedenog izvora kapitala jeste da on vlasnicima stoji na raspolaganju na neograničeni vremenski period i nemaju po osnovu njegovog posjedovanja obavezu plaćanja bilo kakve kamate.



Konto Kontić je kupio auto u vrijednosti od 10.000 € po fakturi. 60% od navedenog iznosa je platio iz sopstvenih izvora, a za ostatak je podigao kredit kod banke.



BRUTO IMOVINA



UŠTEDEVINA
6.000 €

SOPSTVENI IZVOR



KREDIT BANKE
4.000 €

POZAJMLJENI IZVOR

Dakle, bruto ili ukupna imovina koju posjeduje Konto Kontić iznosi 10.000 €, pri čemu njegov sopstveni kapital iz koga je finansirao kupovinu auta potiče iz ušteđevine i iznosi 6.000 €. Pošto mu je za kupovinu auta potrebno još 4.000 €, morao je da podigne kredit od 4.000 €, kojeg uz odgovarajuću kamatu i do određenog vremena treba da vrati. Stoga taj uzeti kredit od 4.000 € predstavlja tuđi izvor, odnosno predstavlja obavezu.

Prema Pravilniku o kontnom okviru, sopstveni **kapital** privrednog društva obuhvata **klasu 3** i čine ga sljedeće grupe računa:

30 – OSNOVNI KAPITAL

31 – NEUPLAĆENI UPISANI KAPITAL

32 – REZERVE

33 – REVALORIZACIONE REZERVE I NEREALIZOVANI DOBICI I GUBICI

34 – NERASPOREĐENI DOBITAK

35 – GUBITAK



Prisjeti se pojma poslovna imovina (s aspekta pojavnih oblika i izvora tih pojava oblika) s kojima si imao/imala prilike da se upoznaš u prvom razredu iz predmeta Računovodstvo I.

1.2.

OSNOVNI KAPITAL



Osnovni kapital – dio sopstvenog kapitala privrednog društva i čini njegov osnovni element

Akcijski kapital – osnovni kapital kod Akcionarskog društva koji nastaje ulaganjem kapitala, odnosno imovine veće ili manje grupe pojedinaca

Značajnu komponentu sopstvenog kapitala čini osnovni kapital. Riječ je o kapitalu bez koga jedno privredno društvo ne bi moglo biti osnovano, pa otuda i naziv osnovni. Iz vrijednosti osnovnog kapitala potiče početna imovina privrednog društva.

Osnovni kapital predstavlja minimalni iznos kojim se štite interesi povjerioca. Prema Kontnom okviru, grupu konta 30 – Osnovni kapital čine sljedeći oblici kapitala:

300 – Akcijski kapital

301 – Udjeli društava s ograničenom odgovornošću

302 – Ulozi

303 – Državni kapital

309 – Ostali osnovni kapital

Koliko će iznositi vrijednost osnovnog kapitala, i kakav će naziv nositi, zavisi o kojoj pravnoj formi privrednog društva je riječ. Tako, na primjer, ukoliko se vrši osnivanje Akcionarskog društva (AD), prema važećem Zakonu minimalni osnovni osnivački kapital treba da iznosi 25.000 €, pri čemu su osnivači u obavezi da uplatu izvrše isključivo u novcu. Na drugoj strani, ukoliko se vrši osnivanje Društva s ograničenom odgovornošću (DOO), minimalni osnivački kapital, prema gore pomenutom zakonu, treba da iznosi 1 €.

Kod Akcionarskog društva akcijski kapital (konto – 300 Akcijski kapital) predstavlja osnovni kapital. Navedeni oblik kapitala je izražen akcijama. Naime, kada se društvo osniva, ono emituje i prodaje akcije koje kupuju zainteresovana lica – investitori, čime oni postaju vlasnici – akcionari. U vrijednosti kupljenih akcija, investitori ulažu novac, stvari ili pravo. Akcije koje kupuju investitori daju im određena prava. Zavisno od prava koje nose, akcije se dijele na: obične (redovne) i prioritetne (povlašćene).

Obične akcije akcionarima daju pravo glasa, odnosno upravljanja (zavisno od broja akcija koje se posjeduju) i pravo na dividendu (u slučaju raspodjele). Prioritetne akcije ne nose prava glasa, ali postoji prednost (prioritet) u slučaju isplate dividende, naplate u slučaju likvidacije.

Pogledati: Zakon o privrednim društvima CG, član 17, stav 6.



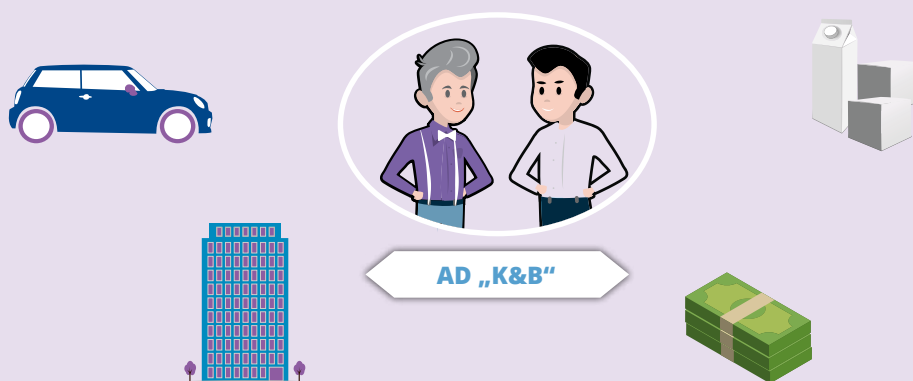
Akcija – vlasnička hartija od vrijednosti i predstavlja ispravu koja svom držaocu (imaocu) daje određena imovinska i neimovinska prava



Osnivački kapital Akcionarskog društva (AD) prema sporazumu osnivača – Konta Kontića i Bilansa Bilansića iznosi 43.000 €. Naziv AD je AD „K&B“ i osnivači su u ime uloga u AD unijeli:

- transportno vozilo u vrijednosti od 10.500 €
- materijal u vrijednosti od 3.500 €
- građevinski objekat čija je nabavna vrijednost 10.000 €, a otpisana vrijednosti 6.000 €
- novčani ulog od 25.000 €.

Statutom društva predviđeno je da akcije budu obične i da njihova nominalna vrijednosti po akciji iznosi 500 €. Broj akcija AD iznosi 86 i u razmjeri 50 : 50 podijeljen je između osnivača.



Slika 5: Osnivanje AD

Da bi osnivači Konto Kontić i Bilans Bilansić bili u mogućnosti da osnuju AD bilo je neophodno da unesu u društvo osnovni kapital – akcijski kapital u skladu sa zakonskim minimumom koji iznosi 25.000 € i taj iznos su unijeli isključivo u novcu. Pored toga, unijeli su u društvo i materijalne oblike imovine (opremu, građevinski objekat, materijal) i time postali vlasnici određenog broja običnih akcija u zavisnosti od vrijednosti unijetog kapitala u društvo.

Oblici vrijednosti akcija Akcionarskog društva

S knjigovodstvenog aspekta pravi se razlika između nominalne i tržišne vrijednosti akcija.

Nominalna vrijednost akcija je vrijednost koju akcija ima u momentu izdavanja i upisana je na samoj akciji ili na potvrdi o vlasništvu nad akcijama.

Riječ je o vrijednosti po kojoj je akcija evidentirana u knjigovodstvu privrednog društva emitenta.

Obračunava se:

$$\text{BROJ AKCIJA} \cdot \text{NOMINALNA CIJENA PO AKCIJI}$$



Nominalna vrijednost akcija – vrijednost upisanog kapitala, odnosno vrijednost koju akcija ima u momentu izdavanja

Račun 310 – Neuplaćeni upisani kapital daje informaciju o broju, tj. vrijednosti akcija koje su upisane ali još uvijek nijesu uplaćene.



Nominalna vrijednost je pokazatelj broja akcija koje su upisane, što ne znači da su istovremeno i uplaćene. Stoga se na računu 300 – Akcijski kapital evidentira vrijednost akcija koje su uplaćene, dok se na računu 310 – Neuplaćeni upisani kapital evidentiraju neuplaćene a upisane akcije.



Polazeći od gore datog primjera, nominalna vrijednost običnih akcija Konta Kontića i Bilansa Bilansića iznosi:

- **Konto Kontić:** 43 broj akcija (50% od 86 koliki je ukupan broj akcija) · 500 €/akciji (nominalna cijena akcije) = **21.500 €**
- **Bilans Bilansić:** 43 broj akcija (50% od 86 koliki je ukupan broj akcija) · 500 €/akciji (nominalna cijena akcije) = **21.500 €**



Tržišna vrijednost akcija – vrijednost koju vlasnik akcija može da dobije direktnom prodajom na berzi hartija od vrijednosti (HOV) ili uz pomoć posrednika

Tržišna vrijednost akcija jeste vrijednost koja se utvrđuje na sekundarnom tržištu kapitala (na kome se obavlja kupovina i prodaja već emitovanih akcija) na bazi odnosa ponude i tražnje za tom akcijom.

Označava vrijednost koju njen vlasnik može da dobije direktnom prodajom na berzi hartija od vrijednosti (HOV) ili uz pomoć posrednika.

Tržišna vrijednost akcija je veoma fleksibilna kategorija koja zavisi od poslovanja privrednog društva (pozitivnog ili negativnog), politike isplate dividendi, stanja na tržištu i sl. U interesu učesnika na tržištu HOV je da emituju i prodaju akcije po višoj vrijednosti od nominalne. Vrijednost koja se ostvari prodajom HOV naziva se tržišna vrijednost i obračunava se:

BROJ EMITOVANIH AKCIJA · TRŽIŠNA CIJENA PO AKCIJI



Primjer poslovanja iz Bajke o računovodstvu:

AD „K&B“ donijelo je odluku da izvrši emisiju 10 akcija po tržišnoj vrijednosti od 600 € po akciji. Akcije su prodate.

Tržišna vrijednost akcija iznosi: 10 akcija · 600 €/akciji (tržišna cijena akcije) = 6.000 €

Tržišna vrijednost akcija može, ali ne mora da bude jednaka njenoj nominalnoj vrijednosti. Stoga je moguće da se jave sljedeće situacije:

a) tržišna vrijednost akcija > nominalne vrijednosti akcija

U navedenom slučaju ostvaruje se **emisiona premija** ili **ažio (kapitalne rezerve)** koja predstavlja komponentu rezervi u okviru sopstvenog kapitala. Ažio se izračunava:

$$\text{Ažio (emisiona premija)} = TVa - NVa,$$

gdje je: **TVa** – tržišna (prodajna) vrijednost akcija, **NVa** – nominalna vrijednost akcije.



Nominalna vrijednost 10 akcija koje je kompanija AD „K&B“ odlučila da emituje i da proda iznosi: $10 \text{ akcija} \cdot 500 \text{ €/akciji} = 5.000 \text{ €}$

Tržišna vrijednost 10 akcija koje je kompanija AD „K&B“ odlučila da emituje i koje je prodala iznosi: $10 \text{ akcija} \cdot 600 \text{ €/akciji} = 6.000 \text{ €}$

Pošto je Tržišna vrijednost akcija (TV) veća od Nominalne vrijednosti akcija (NV), kompanija AD „K&B“ je ostvarila emisiju premiju u iznosu od:

$$6.000 \text{ (TV)} - 5.000 \text{ (NV)} = 1.000 \text{ €}$$

b) tržišna vrijednost akcija = nominalnoj vrijednosti akcija

U ovom slučaju se ne ostvaruje emisija premija (ažio).

Pri prvoj emisiji akcija ili pri emisiji novog kola običnih ili povlašćenih akcija one se mogu prodavati po kursu koji je isti ili viši od nominalne vrijednosti.



Društvo s ograničenom odgovornošću

Ukoliko fizička i pravna lica odluče da osnuju društvo s ograničenom odgovornošću (DOO), tada se minimalni (najniži) iznos novčanog dijela osnivačkog kapitala društva DOO naziva **udio DOO**. Ulozi članova društva mogu biti u novcu, stvarima i pravima, a za obaveze društva ne odgovaraju vlasnici udjela već društvo kao pravno lice u visini uloženog kapitala. U skladu s važećim Zakonom o privrednim društvima, minimalni iznos kapitala koji se mora unijeti prilikom osnivanja DOO iznosi 1 €.

Osnovni kapital koji se ulaže prilikom osnivanja pravnih formi privrednih društava, kao što su: preduzetnik i ortačko društvo naziva se **ulog**. Ulaganje osnivača preduzetničkog privrednog društva ili ortačkog može se izvršiti u stvarima, novcu i pravu. Kod ortačkog društva ulogi osnivača ne moraju biti jednaki.

Emisiona premija – razlika između tržišne i nominalne vrijednosti akcija i predstavlja dio rezervi

Berza – fizički i poslovno organizovani prostor na kome se po strogo utvrđenim pravilima trguje HOV, novcem i stranim sredstvima plaćanja

1. Prepoznavaj karakteristike sopstvenog i tuđeg kapitala i objasni razlike.
2. Prisjeti se koja je klasa u okviru Kontnog okvira rezervisana za sopstveni kapital.
3. Napravi popis grupe konta koja se nalaze u okviru sopstvenog kapitala.
4. Objasni i tabelarno prikaži osnovni kapital.
5. Na primjeru nekog akcionarskog privrednog društva u Crnoj Gori komentariši koji sve elementi sačinjavaju njegov osnovni kapital.
6. Komentariši da li sva akcionarska društva moraju imati akcijski kapital. Odrani argumentovano svoj stav.
7. Uporedi različite oblike vrijednosti akcija.
8. Predvidi posljedice koje mogu nastati na osnovni kapital ako je tržišna vrijednost akcija veća od nominalne.



1.3.

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE FORMIRANJA I PROMJENA NA SOPSTVENOM KAPITALU

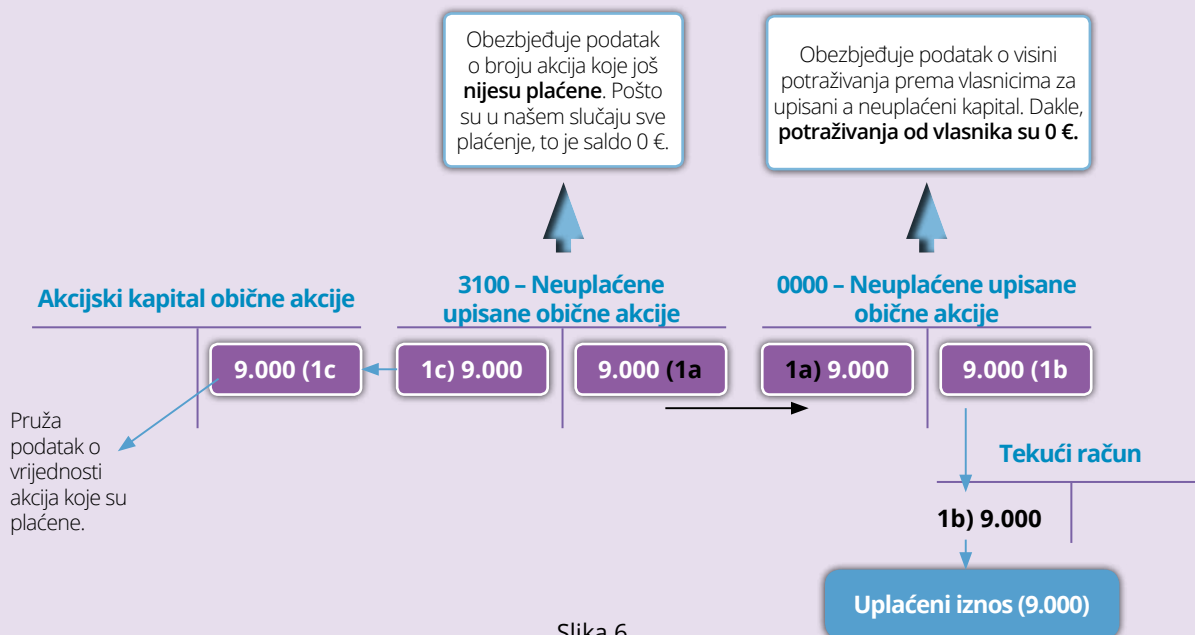
Nominalna vrijednost akcija kao cijena po kojoj privredno društvo evidentira akcije u svom knjigovodstvu veoma je značajna. Nominalna vrijednost akcija je pokazatelj upisanog kapitala u AD. Akcionari ne moraju cjelokupan iznos kapitala koji su upisali da uplate, već to mogu, u skladu sa Zakonom, učiniti kasnije, prema utvrđenoj dinamici. Ujedno, s knjigovodstvenog aspekta je važna i tržišna vrijednost akcija koja predstavlja cijenu koja se formira na sekundarnom tržištu akcija (bilo da se posluje na berzi ili van nje) na bazi odnosa ponude i tražnje.

Na šematskom prikazu koji slijedi, preko primjera poslovanja iz Bajke o računovodstvu, pojašnjeno je knjiženje emisije i prodaje akcija, i to dvije situacije: a) kada su akcionari uplatili cjelokupan iznos kapitala koji su upisali i b) kada su akcionari uplatili jedan dio vrijednosti kapitala koji su upisali.



AD „K&B“ je emitovalo i prodalo 3.000 običnih akcija nominalne vrijednosti 3 €/akciji. Tržišna cijena jedne akcije je 3 €. **Akcionari su uplatili cjelokupan iznos upisanih akcija.**

Knjiženje navedene situacije na računima Glavne knjige AD „K&B“ vršilo bi se na sljedeći način:



Slika 6

Naime, 3100 – Neuplaćene upisane obične akcije imaju karakter računa pasive koji treba da pruži podatak o vrijednosti akcija koje su upisane ali još uvijek nijesu plaćene. Stoga se **prvi knjigovodstveni stav** realizuje, odobravanjem računa 3100 i zaduženjem računa 0000 – Neuplaćene upisane obične akcije. Račun 0000 – Neuplaćene upisane obične akcije ima osobine računa aktive (grupa 0) i treba da pruže podatak o visini potraživanja AD „K&B“ prema akcionarima (vlasnicima) koji su upisali kapital ali još uvijek nijesu uplatili. Važno je napomenuti da se uvijek navedena dva računa koja nose isti naziv ali imaju različito značenje odobravaju (3100) i zadužuju (0000) za iznos nominalne vrijednosti, odnosno za vrijednost upisanog kapitala. Dakle, kod AD „K&B“ račun 3100 će se odobriti za iznos nominalne vrijednosti 9.000 € (3.000 · 3 €/akciji), a takođe će se i račun 0000 zadužiti za navedenu nominalnu vrijednost.

Drugi knjigovodstveni stav realizuje se odobravanjem računa 0000 Neuplaćene upisane obične akcije za iznos kapitala koji je uplaćen, uz istovremeno zaduženje računa – Transakcioni račun. Kod AD „K&B“ račun 0000 će se odobriti za uplaćeni iznos. S obzirom na to da su akcionari sve što su upisali su i uplatili, to će se račun 0000 odobriti za iznos od 9.000 €, koliko iznosi i upisani kapital. Na račun – Transakcioni račun biće ostvaren priliv novčanih sredstava (jer su akcionari uložili samo novac) u vrijednosti od 9.000 €.

Treći knjigovodstveni stav realizuje se zaduženjem računa 3100 za vrijednost kapitala koji su akcionari uplatili uz istovremeno odobrenje za isti iznos računa – Akcijski kapital. Kod AD „K&B“ račun 3100 će se zadužiti za vrijednost uplaćenog kapitala. Kako su akcionari uplatili sve što su upisali, to će se navedeni račun zadužiti za 9.000 € i račun Akcijski kapital odobriti za istu vrijednost.

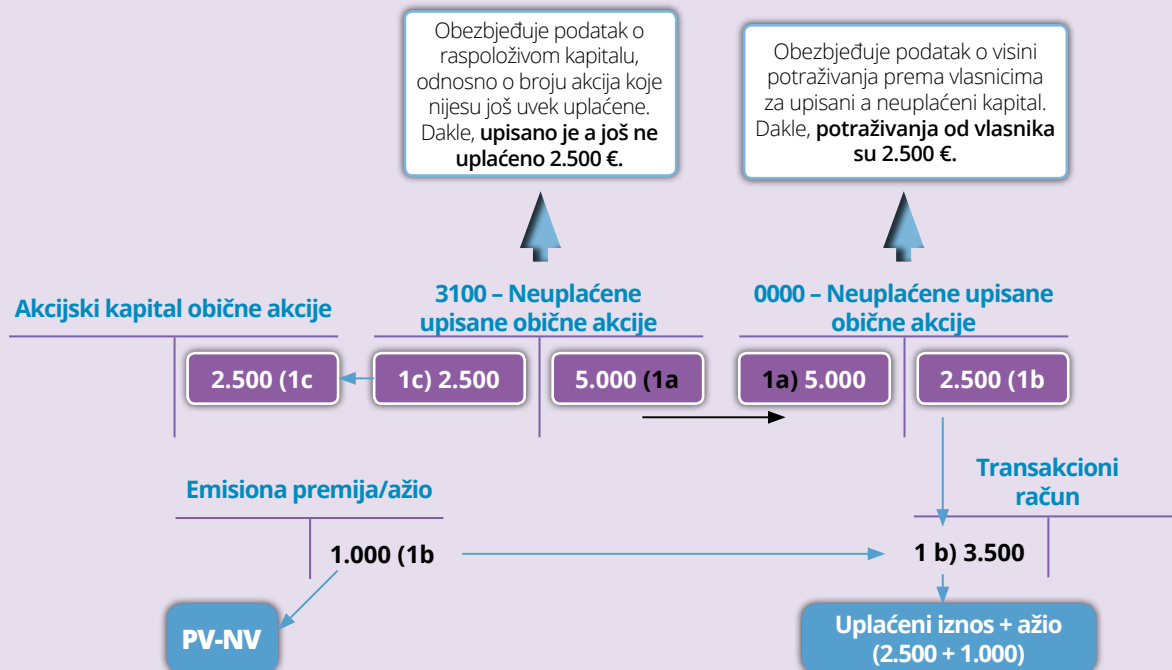
Na kraju, analizom računa 3100, tj. upoređivanjem dugovnog i potražnog prometa dolazimo do zaključka da je jednak iznos na dugovnoj i potražnoj strani, što znači da su akcionari cijeli kapital koji su upisali su i uplatili, pa je stoga saldo jednak 0 €. Takođe, uvidom u račun 0000 zapažamo da je dugovni promet jednak potražnom prometu, što znači da AD „K&B“ ne potražuje nikakav iznos od akcionara, budući da su uplatili cijeli iznos koji su upisali. Račun Akcijski kapital treba da pruži podatke o vrijednosti akcija koje su akcionari uplatili. U slučaju AD „K&B“, na račun Akcijski kapital, evidentiran je iznos od 9.000 €, koliko iznosi i nominalna (upisana) vrijednost, budući da su akcionari uplatili sve akcije koje su upisali.

*AD „K&B“ emitovale je i prodale 1.000 redovnih akcija nominalne vrijednosti 5 €/akciji. Tržišna cijena jedne redovne akcije je 6 €. Akcionari su **uplatili ½ upisanog kapitala i emisiju premiju u cjelini.***





Knjiženje navedene situacije na računima Glavne knjige AD „K&B“ vršilo bi se na sljedeći način:



Slika 7

Kao i u primjeru a), isto je pojašnjenje. Međutim, kako se ovdje javlja situacija da je ostvarena emisiona premija (ažio), kao i da je izvršena uplata jednog dijela upisanog kapitala ($\frac{1}{2}$), to ćemo ponoviti pojašnjenje.

Prvi knjigovodstveni stav realizuje se odobravanjem računa 3100 za iznos upisanog kapitala ($5 \cdot 1.000 \text{ €}/\text{akciji}$) i zaduženjem računa 0000 – Neplaćene upisane obične akcije za isti iznos.

Drugi knjigovodstveni stav realizuje se odobravanjem računa 0000 – Neplaćene upisane obične akcije za iznos kapitala koji je uplaćen, uz istovremeno zaduženje računa – Transakcioni račun. Kod AD „K&B“ račun 0000 će se odobriti za uplaćeni iznos. S obzirom na to da su akcionari uplatili $\frac{1}{2}$ od upisanog kapitala, to će se račun 0000 odobriti za iznos od 2.500 € ($\frac{1}{2}$ od 5.000 €, koliko iznosi upisani kapital). Ovdje je bitno istaći da su akcije prodane po tržišnoj vrijednosti (tržišna vrijednost je $6 \cdot 1.000 \text{ €}/\text{akciji}$) od 6.000 € koja je veća od nominalne vrijednosti ($5 \cdot 1.000 \text{ €}/\text{akciji}$) 5.000 €, što znači da je AD „K&B“ ostvarilo emisionu premiju (ažio) u iznosu od 1.000 € ($6.000 \text{ € (TV)} - 5.000 \text{ € (NV)}$). Vrijednost emisione premije se evidentira na potražnoj strani računa Emisiona premija, koji po svom karakteru pripada pasivi Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/. Na taj način na računu – Transakcioni račun će biti ostvaren priliv novčanih sredstava od 3.500 €,

koji je nastao kao rezultat vrijednosti uplaćenog kapitala ($\frac{1}{2}$ od 5.000 €), kao i u visini ostvarene emisije premije (1.000 €).

Treći knjigovodstveni stav se realizuje zaduženjem računa 3100 za vrijednost kapitala koji su akcionari uplatili, a što iznosi 2.500 €, uz istovremeno odobrenje za isti iznos računa Akcijski kapital.

Na kraju, analizom računa 3100, tj. upoređivanjem dugovnog i potražnog prometa dolazimo do zaključka da je potražni promet (5.000 €) veći od dugovnog prometa (2.500 €), što znači da akcionari nijesu uplati cijeli iznos kapitala koji su upisali, već su uplatili samo $\frac{1}{2}$, pa stoga saldo nakon ove poslovne promjene iznosi 2.500 €. Takođe, analizom računa 0000 uviđamo da je dugovni promet (5.000 €) veći od potražnog prometa (2.500 €), što znači da AD „K&B“ potražuje iznos od 2.500 € od akcionara, budući da su uplatili samo $\frac{1}{2}$ iznosa koji su upisali (5.000 €). Račun – Akcijski kapital treba da pruži podatke o vrijednosti akcija koje su akcionari uplatili. U slučaju AD „K&B“ na računu – Akcijski kapital je evidentiran iznos od 2.500 € jer su akcionari uplatili $\frac{1}{2}$ nominalne (upisane) vrijednosti kapitala.

Ovakvi stavovi za knjiženje omogućavaju da se na strani PASIVE akcije razdvajaju na one koje su već uplaćene (prenijete vlasnicima) (odobravanjem računa akcijski kapital) i one koje to još nijesu (saldo na računu 3100).

Knjiženje običnih akcija (1)

1. Na osnovu izvještaja o upisu osnivačkih akcija (običnih), akcionari su upisali 3.000 akcija po nominalnoj vrijednosti 10 €/akciji.
2. Po izvodu banke, uplaćeno je na transakcioni račun 30.000 € na ime upisanih običnih akcija.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	0000		Neuplaćene upisane obične akcije	30.000	
		3100	Neuplaćene upisane obične akcije Za upisane obične akcije		30.000
2.	241		Transakcioni račun	30.000	
		0000	Neuplaćene upisane obične akcije Za uplaćene akcije		30.000
2a.	3100		Neuplaćene upisane obične akcije	30.000	
		300	Akcijki kapital Za prenos na akcijski kapital		30.000

0000 – Neuplaćene upisane obične akcije		
D		P
1) 30.000		30.000 (2)

3100 – Neuplaćene upisane obične akcije		
D		P
2a) 30.000		30.000 (1)

241 – Transakcioni račun		
D		P
2) 30.000		

D 300 – Akcijki kapital P		
		30.000 (2a)

Knjiženje običnih akcija (2)

1. Na osnovu izvještaja o upisu osnivačkih akcija (običnih), akcionari su upisali 1000 akcija po nominalnoj vrijednosti 5 €/akciji.
2. Po izvodu banke, uplaćeno je na transakcioni račun 4.000 € na ime upisanih običnih akcija.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	0000	3100	Neuplaćene upisane obične akcije Neuplaćene upisane obične akcije Za upisane obične akcije	5.000	5.000
2.	241	0000	Transakcioni račun Neuplaćene upisane obične akcije Za uplaćene akcije	4.000	4.000
2a.	3100	300	Neuplaćene upisane obične akcije Akcijski kapital Za prenos na akcijski kapital	4.000	4.000

0000 – Neuplaćene upisane obične akcije	
D	P
1) 5.000	4.000 (2)

3100 – Neuplaćene upisane obične akcije	
D	P
2a) 4.000	5.000 (1)

241 – Transakcioni račun	
D	P
2) 4.000	

300 – Akcijski kapital	
D	P
	4.000 (2a)

Knjiženje običnih akcija (3)

1. Na osnovu izvještaja o upisu osnivačkih akcija (običnih), akcionari su upisali iznos od 1.000 €, s tim što su odmah uplatili 50% upisanih akcija na transakcioni račun privrednog društva.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	0000	3100	Neuplaćene upisane obične akcije Neuplaćene upisane obične akcije Za upisane obične akcije	1.000	1.000
1a.	241	0000	Transakcioni račun Neuplaćene upisane obične akcije Za uplaćene akcije	500	500
1b.	3100	300	Neuplaćene upisane obične akcije Akcijski kapital Za prenos na akcijski kapital	500	500

0000 – Neuplaćene D upisane obične akcije P		3100 – Neuplaćene D upisane obične akcije P		241 – Transakcioni D račun P	
1) 1.000	500 (1a)	1b) 500	1.000 (1)	1a) 500	
		D 300 – Akcijski kapital P			
				500 (1b)	

Knjiženje običnih i prioritetnih akcija (4)

1. Osniva se AD sa osnivačkim kapitalom 50.000 €. Emituje se 4.000 običnih i 1.000 prioritetnih akcija. Nominalna vrijednost je 10 €/akciji. Emisioni kurs je 10% za obične akcije i 25% za prioritetne akcije. Akcionari su po pozivu uplatili na transakcioni račun 25% od nominalne vrijednosti akcija i iznos emisije premije u cjelini.

Nominalna vrijednost akcija:

Obične akcije: $4.000 \cdot 10 \text{ €} = 40.000 \text{ €}$

Prioritetne akcije: $1.000 \cdot 10 \text{ €} = 10.000 \text{ €}$

Emisiona premija:

Obične akcije: $40.000 \cdot 10/100 = 4.000 \text{ €}$

Prioritetne akcije: $10.000 \cdot 25/100 = 2.500 \text{ €}$

Ukupna emisiona premija 6.500 €

Uplaćeno:

Obične akcije: $40.000 \cdot 25/100 = 10.000 \text{ €}$

Prioritetne akcije: $10.000 \cdot 25/100 = 2.500 \text{ €}$

Uplaćeno na transakcioni račun = $12.500 + 6.500 = 19.000 \text{ €}$

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	0000		Neuplaćene upisane obične akcije	40.000	
	0001		Neuplaćene upisane prioritetne akcije	10.000	
		3100	Neuplaćena upisane obične akcije		40.000
		3101	Neuplaćene upisane prioritetne akcije		10.000
1a.	241		Za upisane akcije		
			Transakcioni račun	19.000	
		0000	Neuplaćene upisane obične akcije		10.000
		0001	Neuplaćene upisane prioritetne akcije		2.500
		320	Emisiona premija		6.500
			Za uplatu 25% NV i emisije premije		
1b.	3100		Neuplaćene upisane obične akcije	10.000	
	3101		Neuplaćene upisane prioritetne akcije	2.500	
		3000	Akcijski kapital – obične akcije		10.000
		3001	Akcijski kapital – prioritetne akcije		2.500
			Za prenos na akcijski kapital		

0000 - Neuplaćene upisane obične akcije		0001 - Neuplaćene upisane prioritetne akcije		3100 - Neuplaćene upisane obične akcije	
D	P	D	P	D	P
1) 40.000	10.000 (1a)	1) 10.000	2.500 (1a)	1b) 10.000	40.000 (1)
3101 - Neuplaćene upisane prioritetne akcije		241 - Transakcioni račun		320 - Emisiona premija	
D	P	D	P	D	P
1b) 2.500	10.000 (1)	1a) 19.000			6.500 (1a)
3000 - Akcijski kapital - obične akcije		3001 - Akcijski kapital - prioritetne akcije			
D	P	D	P		
	10.000 (1b)		2.500 (1b)		

Knjiženje udjela (5)

1. Odlukom Skupštine grada osnovano je Javno privredno društvo za gradski prevoz (d.o.o.). Osnivački kapital je obezbijeđen u stvarima i novcu i iznosi 20.000 €, i to: zemljište 2.000 €, građevinski objekti - zgrada za remont i održavanje 4.000 €, vozni park 13.000 €, novčana sredstva uplaćena na transakcioni račun 1.000 €.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	0010	3110	Neuplaćeni upisani udjeli Neuplaćeni upisani udjeli Za upisani osnivački ulog	20.000	20.000
1a.	020 022 023 241	0010	Zemljište Građevinski objekti Postrojenje i oprema (vozni park) Transakcioni račun	2.000 4.000 13.000 1.000	
			Neuplaćeni upisani udjeli Za preuzete stvari i novčani iznos		20.000
1b.	3110	301	Neuplaćeni upisani udjeli Udjeli d. o. o. Za prenos na osnovni kapital	20.000	20.000

0010 - Neuplaćeni upisani udjeli		3110 - Neuplaćeni upisani udjeli		020 - Zemljište	
D	P	D	P	D	P
1) 20.000	20.000 (1a)	1b) 20.000	20.000 (1)	1a) 2.000	
022 - Građevinski objekti		023 - Postrojenje i opreme (vozni park)		241 - Transakcioni račun	
D	P	D	P	D	P
1a) 4.000		1a) 13.000		1a) 1.000	
		301 - Udjeli d.o.o.			
		D	P		
			20.000 (1b)		

REZERVE PRIVREDNOG DRUŠTVA

1.4.

U okviru klase 3 – Kapital privrednog društva, grupa 32 odnosi se na **rezerve**, odnosno grupa **33** na **revalorizacione rezerve i nerealizovane dobitke i gubitke**. Akcijski kapital o kojem je bilo riječi u prethodnim tačkama i rezerve o kojima će se tek govoriti, predstavljaju „vlasništvo“ akcionara. Stoga se često ove dvije komponente kapitala, posmatrane zajedno, nazivaju akcionarskim kapitalom.

Rezerve (32) se prije svega koriste za pokriće gubitka u poslovanju, ali mogu da se koriste i za emisiju novih besplatnih akcija, čime se uvećava osnovni kapital i sl. Rezerve u svojoj strukturi obuhvataju sljedeća sintetička konta: 320 – Emisiona premija, 321 – Zakonska rezerva i 322 – Statutarne i druge rezerve.

Emisiona premija (kapitalna rezerva, ažio), kao što je već rečeno, predstavlja pozitivnu razliku između prodajne vrijednosti akcija i njihove nominalne vrijednosti utvrđene odlukom o emisiji.

Rezerve iz dobiti nastaju izdvajanjem određenog iznosa sredstava iz dobiti privrednog društva. Mogu se javiti u vidu zakonskih, statutarne i ostalih i drugih rezervi.

Zakonske rezerve formiraju se, saglasno Zakonu o privrednim društvima, iz ostvarenog dobitka izdvajanjem određenog procenta iz osnovnog kapitala (najmanje 5% do maksimum 10%).

Statutarne rezerve formiraju se iz ostvarenog neraspoređenog dobitka, a u skladu s rješenjima predviđenim statutom pravnog lica.

Ostale rezerve, tzv. slobodne rezerve, formiraju se takođe prema mogućnostima privrednog društva iz ostvarenog dobitka, ali bez prethodno utvrđenih fiksnih obaveza po ovom osnovu. Kao najčešći razlog njihovog formiranja navodi se povećanje sigurnosti i likvidnosti privrednog društva.



Rezerve – dio sopstvenog kapitala koji se koristi za pokriće gubitka u poslovanju, kao i za emisiju novih besplatnih akcija i sl

Rezerve iz dobiti – rezerve koje nastaju izdvajanjem određenog procenta iz dobitka

Statutarne rezerve – rezerve koje se formiraju u skladu sa Statutom društva izdvajanjem određenog procenta iz neraspoređenog dobitka

Ostale ili slobodne rezerve – formiraju se slobodnom voljom privrednog društva, izdvajanjem određenog procenta iz ostvarenog dobitka



Kao što je već poznato, Statut predstavlja najveći pravni akt privrednog društva.



Kompanija AD „K&B“ je u 2018. godini ostvarila pozitivan periodični finansijski rezultat u iznosu od 10.000 €. Njihov neraspoređeni dobitak iznosi 50.000 €.

Zakonske rezerve kompanije AD „K&B“ iznose 500 € i formirane su na taj način što je kompanija izdvojila minimum 5 % iznosa iz ostvarenog dobitka 2018. godine.



Neraspoređena ili zadržana dobit – komponenta koja utiče na povećanje sopstvenog kapitala i koja je nastala na način što je zadržan dio ostvarene dobiti iz prethodnog obračunskog perioda

Revalorizacione rezerve – komponenta sopstvenog kapitala koja nastaje kao posljedica procjene vrijednosti stalne imovine svođenjem knjigovodstvene na tržišnu, procijenjenu, odnosno fer vrijednost



Statutom Društva je propisano da kompanija AD „K&B“ izdvaja najmanje 10% iz neraspoređenog dobitka u svoju rezervu. Na taj način, rezerva koja se formira u skladu sa Statutom Društva se naziva statutarne rezerva i iznosi 5.000 € (10% · 50.000).

Kompanija je donijela odluku da izdvaja najmanje 3% iz ostvarenog dobitka kao svoju rezervu, s namjerom da se osigura i da poveća likvidnost. Pošto je u 2018. godini ostvaren dobitak od 10.000 €, to slobodna rezerva iznosi 300 €.

Revalorizacione rezerve nastaju kao posljedica upotrebe modela revalorizacije prilikom naknadnog procjenjivanja nekretnina, postrojenja i opreme i nematerijalne imovine. Revalorizacione rezerve se javljaju samo kod onih privrednih društava koja su za vrednovanje svojih sredstava usvojila računovodstvenu politiku revalorizacije, svođenjem knjigovodstvene na tržišnu, procijenjenu, odnosno fer vrijednost. Nastaju u situaciji kada je utvrđena procijenjena vrijednost stalne imovine veća od knjigovodstvene vrijednosti.

1.4.1.

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE REZERVI DRUŠTVA



Raspodjela dobiti

1. Privredno društvo je donijelo odluku o raspoređivanju dijela neraspoređenog dobitka u statutarne rezerve u iznosu od 100.000 €.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	341	322	Neraspoređena dobit tekuće godine Statutarne rezerve Za raspodjelu dijela neraspoređene dobiti	100.000	100.000

341 – Neraspoređena dobit tekuće godine		322 – Statutarne rezerve	
D	P	D	P
1) 100.000			100.000 (1)

Prenos rezervi na neraspoređeni dobitak

1. Privredno društvo ima na računu statutarne rezerve 100.000 €. Odlukom se ta sredstva prenose na neraspoređeni dobitak iz kojeg će se isplatiti dividende akcionarima.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	322	340	Statutarne rezerve Neraspoređeni dobitak ranijih godina Za prenos rezervi	100.000	100.000
1a.	340	461	Neraspoređeni dobitak ranijih godina Obaveza za dividende Za obaveze po osnovu dividende	100.000	100.000

340 – Neraspoređena dobit ranijih godina

D	P
1a) 100.000	100.000 (1)

322 – Statutarne rezerve

D	P
1) 100.000	

461 – Obaveze za dividende

D	P
	100.000 (1a)

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE NERASPOREĐENOG DOBITKA, RASPODJELE DOBITKA I POKRIĆE GUBITKA

1.4.2.

Prenos rezultata tekuće godine na neraspoređeni dobitak

1. Po godišnjem obračunu privredno društvo je ostvarilo dobitak 65.000 €, porez na dobit iznosi 9%. Izvršiti raspodjelu ostvarene dobiti.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	710	720	Rashodi i prihodi Dobitak ili gubitak Za utvrđeni dobitak	65.000	65.000
1a.	720	721 341	Dobitak ili gubitak Poreski rashod perioda Neraspoređena dobit tekuće godine Za raspodjelu ostvarene dobiti	65.000	5.850 59.150
1b.	721	481	Poreski rashod perioda Obaveze za porez iz rezultata Obračun poreza	5.850	5.850

710 – Rashodi i prihodi		720 – Dobitak ili gubitak		721 – Poreski rashod perioda	
D	P	D	P	D	P
1) 65.000		1a) 65.000	65.000 (1)	1b) 5.850	5.850 (1a)

341 – Neraspoređena dobit tekuće godine		481 – Obaveza za porez iz rezultata	
D	P	D	P
	59.150 (1a)		5.850 (1b)

Raspodjela dobitka i neraspoređene dobiti

1. Ostvarenu dobit privrednog društva, koja po godišnjem obračunu iznosi 80.000 €, rasporediti na porez na dobit i neraspoređenu dobit. Neraspoređenu dobit podijeliti u odnosu 40% na statutarne rezerve i 60% na dividendu.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	710	720	Rashodi i prihodi Dobitak ili gubitak Za utvrđeni dobitak	80.000	80.000
1a.	720	721 341	Dobitak ili gubitak Poreski rashod perioda Neraspoređena dobit tekuće godine Za raspodjelu ostvarene dobiti	80.000	7.200 72.800
1b.	721	481	Poreski rashod perioda Obaveze za porez iz rezultata Za obračun poreza iz rezultata	7.200	7.200
1c.	341	322 461	Neraspoređena dobit tekuće godine Statutarne rezerve Obaveze za dividende Za raspoređenu dobit	72.800	29.120 43.680

710 – Rashodi i prihodi		720 – Dobitak i gubitka		721 – Poreski rashod perioda	
D	P	D	P	D	P
1) 80.000		1a) 80.000	80.000 (1)	1b) 7.200	7.200 (1a)

341 – Neraspoređena D dobit tekuće godine P		
1c) 72.800		72.800 (1a)

481 – Obaveze za D porez iz rezultata P		
		7.200 (1b)

322 – Statutarne D rezerve P		
		29.120 (1c)

461 – Obaveze za D dividende P		
		43.680 (1c)

Pokriće gubitka na teret statutarne rezervi

1. Akcionarsko društvo je ostvarilo gubitak u poslovnoj godini 10.000 €. Za pokriće gubitka koristi sredstva statutarne rezervi.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	720		Dobitak ili gubitak	10.000	
		710	Rashodi i prihodi		10.000
			Za utvrđen gubitak		
1a.	351		Gubitak tekuće godine	10.000	
		720	Dobitak ili gubitak		10.000
			Za prenos gubitka tekuće godine		
1b.	322		Statutarne rezerve	10.000	
		351	Gubitak tekuće godine		10.000
			Za pokriće gubitka		

720 – Dobitak ili D gubitak P		
1) 10.000		10.000 (1a)

710 – Rashodi i D prihodi P		
		10.000 (1)

351 – Gubitak D tekuće godine P		
1a) 10.000		10.000 (1b)

322 – Statutarne D rezerve P		
		1b) 10.000

Pokriće gubitka na teret statutarnih rezervi i kapitala

1. Gubitak koje je ostvarilo akcionarsko društvo u iznosu od 5.000 € knjižiti 20% iz statutarnih rezervi, a ostatak na teret kapitala.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	720	710	Dobitak ili gubitak Rashodi i prihodi Za utvrđen gubitak	5.000	5.000
1a.	351	720	Gubitak tekuće godine Dobitak ili gubitak Za prenos gubitka tekuće godine	5.000	5.000
1b.	322 300	351	Statutarne rezerve Akcijski kapital Gubitak tekuće godine Za pokriće gubitka	1.000 4.000	5.000

<p>720 – Dobitak ili gubitak</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">D</td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">P</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">1) 5.000</td> <td style="text-align: center;">5.000 (1a)</td> </tr> </table>	D	P	1) 5.000	5.000 (1a)	<p>710 – Rashodi i prihodi</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">D</td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">P</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">5.000 (1)</td> </tr> </table>	D	P		5.000 (1)	<p>351 – Gubitak tekuće godine</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">D</td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">P</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">1a) 5.000</td> <td style="text-align: center;">5.000 (1b)</td> </tr> </table>	D	P	1a) 5.000	5.000 (1b)
D	P													
1) 5.000	5.000 (1a)													
D	P													
	5.000 (1)													
D	P													
1a) 5.000	5.000 (1b)													
	<p>322 – Statutarne rezerve</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">D</td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">P</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">1b) 1.000</td> <td></td> </tr> </table>	D	P	1b) 1.000		<p>300 – Akcijski kapital</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">D</td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">P</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">1b) 4.000</td> <td></td> </tr> </table>	D	P	1b) 4.000					
D	P													
1b) 1.000														
D	P													
1b) 4.000														



1. Objasni svojim riječima pojam rezervi. Diskutuj s drugarima u čemu se ogleda njihov značaj. Predvidi posljedice u slučaju da privredno društvo ne formira rezerve.
2. Prisjeti se i komentariši koje elemente sačinjavaju rezerve iz dobiti. Kakav zaključak bi izveo/izvela po pitanju značaja formiranja navedenih rezervi za poslovanje privrednog društva?
3. Uporedi statutarne i ostale rezerve i komentariši razliku.
4. Ponovi šta su revalorizacije rezervi i kako nastaju. Diskutuj kako se pojava revalorizacionih rezervi odražava na sopstveni kapital privrednog društva.

1. Odlukom skupštine grada osnovano je Javno komunalno društvo. Osnivački kapital je obezbijeđen u stvarima, novcu i pravima u ukupnoj vrijednosti od 7.000 €, i to: osnivačka ulaganja 500 €, zemljište 1.500 €, građevinski objekti 3.000 €, vozni park 1.700 €, novčana sredstva uplaćena na transakcioni račun 300 €.
2. Osniva se AD sa osnivačkim kapitalom 25.000 €. Emituje se 5.000 običnih akcija po 2 €/akciji i 5.000 prioritetnih akcija po 3 €/akciji. Emisioni kurs je 5% za obične akcije i 10% za prioritetne akcije. Akcionari su po pozivu uplatili na transakcioni račun 30% od nominalne vrijednosti akcija i iznos emisione premije u cjelini.
3. Na osnovu izvještaja o upisu osnivačkih akcija (običnih), akcionari su upisali 1.700 akcija po nominalnoj vrijednosti 15 €/akciji. Po izvodu banke uplaćeno je na transakcioni račun 25.500 € na ime upisanih običnih akcija.
4. Po godišnjem obračunu privredno društvo je ostvarilo dobitak 107.000 €, porez na dobit iznosi 9%. Izvrši raspodjelu ostvarene dobiti.
5. Gubitak koje je ostvarilo akcionarsko društvo u iznosu od 3.500 € knjižiti 10% iz statutarnih rezervi, a ostatak na teret kapitala.
6. Ostvarenu dobit privrednog društva, koja po godišnjem obračunu iznosi 55.000 €, rasporediti na porez na dobit i neraspoređenu dobit. Neraspoređenu dobit podijeliti u odnosu 2:3 na statutarne rezerve i dividendu.

REZIME

Sopstveni kapital privrednog društva je komponenta ukupnog kapitala koja mu stoji na raspolaganju neograničeni vremenski period. Evidentira se na klasi 3 i u svojoj strukturi sopstveni kapital obuhvata: osnovni kapital, neuplaćeni upisani kapital, rezerve, dobitak i gubitak. Dobitak je komponenta koja utiče na povećanja sopstvenog kapitala, a gubitak ga smanjuje.

Osnovni kapital je minimalni iznos kapitala koji mora postojati prilikom osnivanja neke pravne forme privrednog društva. U zavisnosti od pravnog oblika, osnovni kapital se može javiti u vidu: akcijskog kapitala (AD), udjela (DOO), uloga (preduzetnik, ortačko), državnog kapitala i sl.

Akcijski kapital nastaje emisijom i prodajom akcija. Akcija predstavlja vlasničku hartiju od vrijednosti i vrijednost koja je označena na poleđini akcije naziva se nominalna vrijednost. Vrijednost po kojoj se akcija prodaje na tržištu naziva se tržišna vrijednost. Ukoliko je tržišna vrijednost veća od nominalne vrijednosti, nastaje emisiona premija ili ažio. To je element rezervi privrednog društva. Pored emisione premije, u okviru rezervi se nalaze i rezerve iz dobiti koje mogu biti obavezne, statutarne i slobodne.

KNJIGOVODSTVENI ASPEKT NABAVKE MATERIJALA



2.1. POJAM I VRSTE ZALIHA

2.2. POJAM I VRSTE MATERIJALA

2.3. VREDNOVANJE MATERIJALA I ELEMENTI NABAVNE VRIJEDNOSTI MATERIJALA

2.4. KNJIGOVODSTVENA DOKUMENTACIJA U VEZI S NABAVKOM MATERIJALA

2.5. KALKULACIJA NABAVNE VRIJEDNOSTI MATERIJALA

2.5.1. KNJIŽENJE NABAVKE MATERIJALA PO STVARNOJ NABAVNOJ CIJENI

2.5.2. KNJIŽENJE NABAVKE MATERIJALA PO PLANSKOJ NABAVNOJ CIJENI

U OVOM POGLAVLJU NAUČIĆEŠ DA:

- objasniš i pojam i vrste zaliha
- objasniš pojam, vrste, vrednovanje materijala i elemente nabavne vrijednosti materijala
- popuniš dokumenta u vezi s nabavkom materijala
- sastaviš kalkulaciju nabavne vrijednosti materijala
- knjižiš nabavku materijala za izradu i drugih vrsta materijala po stvarnoj nabavnoj cijeni u propisanim evidencijama
- knjižiš nabavku materijala za izradu i drugih vrsta materijala po planskoj nabavnoj cijeni u propisanim evidencijama

POJAM I VRSTE ZALIHA

2.1.

Zalihe predstavljaju dio obrtne imovine privrednog društva. Namijenjene su kratkoročnom poslovanju (do jedne godine) i potroše se u toku jednog poslovnog ciklusa.

Zalihe se evidentiraju na kontima **klase 1**. Dakle, prema Kontnom okviru zalihe obuhvataju sljedeće grupe konta:

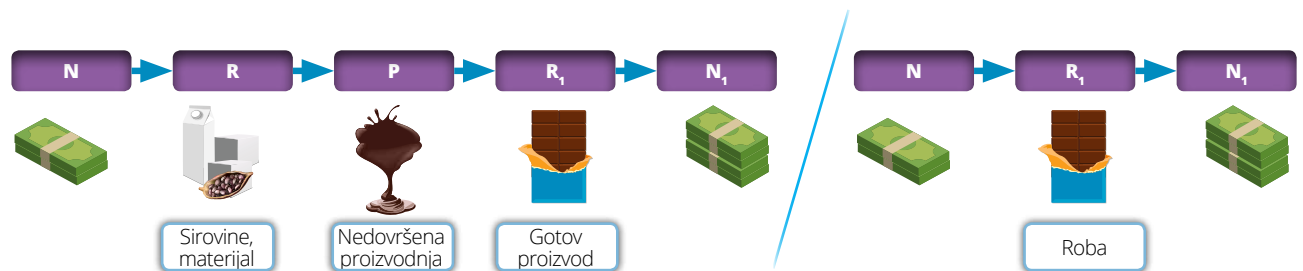
10 – ZALIHE MATERIJALA

11 – NEDOVRŠENA PROIZVODNJA

12 – GOTOVI PROIZVODI

13 – ROBA

Zavisno od djelatnosti kojom se privredno društvo bavi, mogu se javiti u različitim oblicima. Privredno društvo čija je primarna djelatnost trgovina, kako u maloprodaji tako i u veleprodaji, posjeduju zalihe robe. Privredna društva koja se bave proizvodnjom imaju više vrsta zaliha: sirovine, materijal, nedovršena proizvodnja i gotovi proizvodi. Kod **proizvodnog privrednog društva (N-R-P-R-N)** sirovina i materijal (**R**), nedovršena proizvodnja (**P**) i gotovi proizvodi (**R1**) predstavljaju pojavne oblike zaliha. Kod **trgovinskog privrednog društva (N-R-N)**, zalihe se javljaju u vidu robe (**R**). Naprijed navedeno ilustrujemo slikom.



Slika 8: Ciklus procesa reprodukcije proizvodnog (lijevo) i trgovinskog (desno) privrednog društva

Polazeći od navedenog, pod zalihama se podrazumijevaju:

- **Zalihe materijala (R)** predstavljaju sredstva koja se nalaze u skladištu, neophodna su za obavljanje proizvodnog procesa i još uvijek nijesu ušla u proces proizvodnje.
- **Zalihe nedovršene proizvodnje (P)** su sredstva koja još uvijek nijesu spremna za prodaju iz razloga što je proces proizvodnje nad njima još uvijek u toku.
- **Zalihe gotovih proizvoda (R)** su sredstva koja su namijenjena prodaji.
- **Zalihe robe (R1)** su sredstva koja su nabavljena radi prodaje u manje-više neizmijenjenom obliku.



Zalihe – dio obrtne imovine koja se evidentira na računima klase 1

2.2.

POJAM I VRSTE MATERIJALA

Zalihe materijala predstavljaju predmet rada koji je neophodan za obavljanje procesa proizvodnje. Troše se u procesu proizvodnje ili prilikom pružanja usluga, prenoseći svoju vrijednost na učinke (proizvod ili usluge).

Materijal u širem smislu riječi može se podijeliti na: sirovine, materijal, gorivo, sitan inventar i rezervni djelovi.

Sirovina predstavlja proizvode primarne proizvodnje, koji su preuzeti iz prirode i koji su prošli samo neophodne, pripremne faze obrade radi dalje industrijske ili zanatske prerade – proizvodnje, kao na primjer: rude, nafta, drvo, poljoprivredni proizvodi i slično.

Uobičajeno se, prema ulozi koju materijal ima u procesu proizvodnje, može razvrstati na **osnovni i pomoćni**, pri čemu se pomoćni dijeli na **pomoćni proizvodni i pomoćni neproizvodni materijal**.



Osnovni materijal – materijal koji je neophodan za obavljanje proizvodnog procesa i u cjelosti ulazi u sastav novog proizvoda

Pomoćni materijal – materijal koji ulazi u sastav novog proizvoda (u cjelosti ili djelimično), ali je njegovo učešće sporedno

Osnovni materijal svojom cjelokupnom supstancom ulazi u sastav novog proizvoda ili usluge. Dakle, bez ovog materijala nije moguće započeti niti završiti proizvodnju. Karakter osnovnog materijala ima: rezana građa, različite vrste prediva, šećer, plastične mase, brašno i sl.

Pomoćni materijal:

- *Pomoćni proizvodni materijal* uglavnom ulazi čitavom svojom supstancom u gotov proizvod, čineći njegovu neophodnu sadržinu. Karakteristike pomoćnog materijala može imati: so, prašak za pecivo, kvasac, ekser, različite vrste lijepka, boja, lakova i dr.
- *Pomoćni neproizvodni materijal* ne ulazi u sastav novog proizvoda, ali omogućava kontinuiran proces proizvodnje i proces ukupnih aktivnosti privrednog društva. U ovu grupu spadaju sredstva za održavanje stalne imovine, održavanje čistoće u pogonskim i poslovnim prostorijama, kancelarijski materijal i sl.



Konto Kontić je odlučio da proširi svoj proizvodni kapacitet otvaranjem pogona za proizvodnju hljeba. Interesuje ga koji osnovni, pomoćni proizvodni i pomoćni neproizvodni materijal treba da obezbijedi da bi bio u mogućnosti da započne proces proizvodnje.

Pojašnjenje:

Da bi Konto Kontić bio u mogućnosti da započne s proizvodnjom hljeba, potrebno je da nabavi brašno i to brašno će predstavljati osnovni element, tj. supstancu hljeba. Zato brašno predstavlja

osnovni materijal. Da bi hljeb bio mekši i da bi narastao, potrebno je staviti i kvasac. Pošto kvasac pomaže da se stvori osnovni proizvod (hljeb) i pošto ulazi cjelokupnom supstancom u sastav hljeba, on se naziva pomoćni proizvodni materijal. Na kraju, da bi dobio gotov proizvod – hljeb potrebno ga je ispeći, a za to je neophodna tepsija koja će biti namazana uljem. Pošto to ulje pomaže da se realizuje proizvodnja hljeba, ali ne ulazi u sastav hljeba, to se naziva pomoćni neproizvodni materijal.



Slika 9: Podjela materijala prema ulozi koju ima u procesu proizvodnje

Gorivo se svrstava u kategoriju materijala. Obično se klasifikuje kao: tehnološko (na primjer koks u visokim pećima), energetska gorivo – gorivo namijenjeno za proizvodnju energije (ugalj, mazut) i gorivo za ogrijev – za zagrijavanje proizvodno-poslovnog prostora privrednog društva.

Sitan inventar s aspekta funkcije ima osobine sredstva za rad. Međutim, pripada kategoriji zaliha iz razloga što je vijek trajanja sitnog inventara kraći od jedne godine, kao i zbog male (niske) pojedinačne nabavne vrijednosti. Sam pojam sitnog inventara može se shvatiti dvojako:

- *Sitan inventar u užem smislu* koji obuhvata: oruđa za rad (razni alati i sl.), uređaji, kalupi, modeli, kancelarijski, pogonski, magacinski i laboratorijski sitan inventar, sredstva i uređaji HTZ, službena i zaštitna odijela.
- *Sitan inventar u širem smislu* obuhvata **ambalažu** koja ima svrhu da sačuva kvantitativna i kvalitativna svojstva gotovih proizvoda od momenta završetka proizvodnje do prodaje krajnjem potrošaču.

Rezervni djelovi se, u širem smislu, mogu takođe smatrati materijalom, jer se njihovom ugradnjom u opremu, postrojenja ili druge oblike stalne imovine, omogućava obavljanje kontinuiranog procesa proizvodnje i uopšte poslovnih aktivnosti privrednog društva.

2.3.

VREDNOVANJE MATERIJALA I ELEMENTI NABAVNE VRIJEDNOSTI MATERIJALA

Vrijednost po kojoj je nabavljena određena vrsta materijala naziva se nabavna vrijednost (NV). Postupak utvrđivanja nabavne vrijednosti naziva se kalkulacija. Nabavna vrijednost materijala dobija se kao zbir fakturane vrijednosti (FV) i zavisnih troškova nabavke (ZTN), odnosno:



$$NV = FV + ZTN$$

Fakturna vrijednost – vrijednost koja je navedena na fakturi dobavljača i govori o vrijednosti sklopljenog ugovora

Fakturna vrijednost je vrijednost koja je iskazana na fakturi dobavljača i govori o vrijednosti sklopljenog ugovora s dobavljačem. Naznačena je na samom knjigovodstvenom dokumentu – fakturi, a dobija se kao proizvod fakturane cijene (fc) i određene jedinice mjere (npr. količina, komad, kg i sl.). Odnosno,

Zavisni troškovi nabavke – troškovi koji se moraju napraviti da bi određeni oblik zaliha doveli u stanje funkcionalne upotrebljivosti

$$FV = fc \cdot Q$$

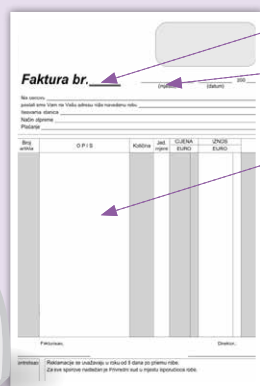
Bitno je naglasiti da **fakturna cijena** nije isto što i **fakturna vrijednost**. Naime, **fakturna cijena** je uži pojam i označava samo jednu komponentu unutar **fakturane vrijednosti**.

Zavisni troškovi nabavke obuhvataju sve one troškove koji se moraju napraviti da bismo određeni oblik materijala mogli da koristimo. Čine ih sljedeći troškovi: carina, špedicija, transport, utovar, istovar, montaža, osiguranje, itd...

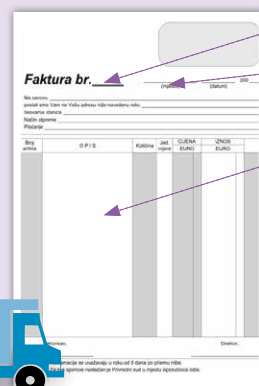


Konto Kontić je zbog proizvodnje hljeba po fakturi broj 1 kupio 100 kg brašna tip 500 čija je cijena po kilogramu 1 €. Troškovi transporta po fakturi broj 2 su 20 €. Utvrditi kolika je nabavna vrijednost nabavljenog brašna.

Pojašnjenje:



10/1 (broj)
10.11. 20.. (datum)
Podgorica (mjesto)
Naziv, količina, vrsta proizvoda... i vrijednost
U našem slučaju:
100 kg materijala čija je pojedinačna cijena 1 €. Fakturna vrijednost je 100 € (vrijednost)



2 (broj)
10.11. 20.. (datum)
Podgorica (mjesto)
Tovarni list



Slika 10

Kako što zapažamo na slici 10, **fakturna vrijednost** je dobijena kao proizvod **fakturne cijene** i količine (Q). U našem slučaju **fakturna cijena** iznosi 1 €/kg, a nabavljeno je 100 kg brašna. Stoga, **fakturna vrijednost** iznosi **100 €** (100 kg · 1 €/kg). Zavisni troškovi nabavke koji su nastali da bi brašno bilo transportovano do magacina Konta Kontića iznose 20 €. Riječ je o troškovima transporta.

Zbrajanjem fakturne vrijednosti i zavisnih troškova nabavke dobijamo da je:

$$\text{NV BRAŠNA TIP 500: } 120 \text{ € (100 € (FV) + 20 € (ZTN) = 120 € (NV))}$$

1. Objasni pojam zaliha.
2. Procijeni ulogu i značaj koje zalihe imaju u poslovanju privrednog društva. Predvidi koje bi posljedice bile u slučaju da privredno društvo nema dovoljno zaliha.
3. Identifikuj zalihe koje se javljaju kod proizvodnog privrednog društva, odnosno kod trgovinskog. Objasni na konkretnom primjeru privrednog društva u Crnoj Gori.
4. Prepoznaj i izvijesti o klasi kojoj pripadaju zalihe u Kontnom okviru. Takođe se prisjeti i grupa konta koje su predviđene u okviru te klase.
5. Komentariši osobine i značaj osnovnog i pomoćnog materijala. Argumentuj svoje tvrdnje.
6. Objasni pojmove sitan inventar i rezervni djelovi. Procijeni njihovu ulogu i značaj koji imaju u poslovanju privrednog društva.
7. Ustanovi sličnosti i razlike između nabavne (NV) i fakturne vrijednosti (FV).
8. Komentariši zavisne troškove nabavke (ZTN) i nabroj troškove koji im pripadaju.



2.4.

KNJIGOVODSTVENA DOKUMENTACIJA U VEZI S NABAVKOM MATERIJALA



Otpremnica – knjigovodstveni dokument koju sastavlja dobavljač i koji služi kao dokaz da je određeni materijal isporučen iz magacina dobavljača

Prijemnica – knjigovodstveni dokument koji sastavlja kupac i služi kao dokaz da je određeni materijal ušao u magacin kupca

Knjigovodstveno evidentiranje nabavke materijala podrazumijeva posjedovanje suštinski, računski i formalno ispravne knjigovodstvene dokumentacije. Najčešća knjigovodstvena dokumenta koja se javljaju u vezi s nabavkom materijala su:

Otpremnica – knjigovodstveni dokument koji se sastavlja od strane isporučioaca, odnosno dobavljača i koji služi kao dokaz da je određeni materijal isporučen iz magacina dobavljača (slika 11).

Prijemnica – knjigovodstveni dokument koji služi kao dokaz da je određeni materijal primljen, tj. da je ušao u magacin kupca. Sastavlja se od strane kupca, odnosno od strane privrednog društva koje je primilo kupljen materijal. Prijem materijala vrši komisija koja istovremeno sastavlja zapisnik o prijemu materijala. Ako isporuka odgovara ugovoru i pravilno je izvršena, potpisuje se prijemnica u tri primjerka: jedan primjerak za materijalno knjigovodstvo, drugi primjerak za magacionera, a treći primjerak dostavlja se nabavnoj službi privrednog društva (slika 12).

Komisijski zapisnik o prijemu materijala – sastavlja se u trenutku prijema materijala. Sastavlja ga komisija koja treba da utvrdi da li prispjeli materijal kvalitativno i kvantitativno odgovara naručenom materijalu. Ukoliko prilikom prijema materijala u magacin komisija utvrdi određene nedostatke u vezi s isporukom materijala, neophodno je da to bude navedeno u zapisniku. Takođe, potrebno je navesti i postupke koje je tim povodom potrebno preduzeti (slika 13).



Komisijski zapisnik o prijemu materijala – knjigovodstveni dokument koji formira komisija za prijem i u kome se navode kvalitativna i kvantitativna svojstva primljenog materijala.

Faktura – knjigovodstveni dokument koji govori o visini obaveze prema dobavljaču (ulazna faktura) ili o visini potraživanja od kupaca (izlazna faktura)

Račun (faktura) dobavljača od koga je materijal kupljen je knjigovodstveni dokument u kome se navodi visina obaveze prema dobavljaču (ukoliko je npr. kupljeno od dobavljača). Ovaj račun zavodi se u knjigu ulaznih faktura (**KUF**) (slika 14).

Pored navedenog, dobavljač ispostavlja i fakturu za nastale **zavisne troškove nabavke (ZTN)** (npr. prevoz ili montaža, utovar, istovar, osiguranje, carina...). Pored fakture, u zavisnosti od npr. načina prevoza materijala, mogu se u vezi sa zavisnim troškovima nabavke javiti sljedeća knjigovodstvena dokumenta: tovarni list, brodski tovarni list i sl.

Jedinstvena carinska isprava (JCI) predstavlja propisan obrazac koji se koristi kao pisana carinska deklaracija. JCI se podnosi u setovima koji se sastoje od listova JCI potrebnih za sprovođenje propisa za carinski postupak u koji se materijal stavlja. Propisano je da se kompletan JCI sastoji od seta od 8 listova i dvonamjenskog seta od pet listova (slika 15).

POŠILJALAC- DAVALAC DOBARA NAZIV: "Braško" Nikšić Mjesto i adresa: Hercegovačka 38, Nikšić Žiro račun: 585-361-25 Na osnovu: Porudžbenica br. 15 Način otpreme dobara: kamion				PRIMALAC Naziv: <u>Pekarica, Podgorica</u> Mjesto i adresa: <u>Vasa Raičkovića 45, Podgorica</u>			
OTPREMNICA BR. <u>28</u>				Dana <u>16.04.</u> 201__ godine			
Red. broj	Šifra	Naziv robe	Jed. mjere	Količina		Cijena	Iznos
				Traženo	Isporučeno		
1.	B-14	Brašno Tip-500	KG	100	100		
ROBU IZDAO <i>Saldo Salčić</i>			M.P.	ROBU PRIMIO <i>Kento Kentić</i>			

Slika 11: Otpremnica materijala

POŠILJALAC- DAVALAC DOBARA NAZIV: "Braško" Nikšić Mjesto i adresa: Hercegovačka 38, Nikšić Žiro račun: 585-361-25 Na osnovu: Porudžbenica br. 15 Način otpreme dobara: kamion				PRIMALAC Naziv: <u>Pekarica, Podgorica</u> Mjesto i adresa: <u>Vasa Raičkovića 45, Podgorica</u>			
PRIJEMNICA BR. <u>45</u>				Dana <u>16.04.</u> 201__ godine			
Red. broj	Šifra	Naziv robe	Jed. mjere	Količina		Cijena	Iznos
				Traženo	Isporučeno		
1.	B-14	Brašno Tip-500	KG	100	100		
ROBU IZDAO <i>Raćun Računić</i>			M.P.	ROBU PRIMIO <i>Bilani Bilanić</i>			

Slika 12: Prijemnica materijala

Privredno društvo "Pekarica"
Ul. Vasa Raičkovića br. 45, Podgorica

KOMISIJSKI ZAPISNIK broj 3
na dan 16. 04. 20__god

po otpremnici broj 28 od 15. 04. 20__ godine primili smo brašno Tip-500 koje po Ugovoru broj 482 od 05. 04. 20__ godine poslala „Brško“ Nikšić I utvrdili smo sljedeće:

Po otpremnici broj 28 prispjeli materijal ne odgovara poručenoj količini, u isporuci je stiglo 5kg manje materijala (brašna).

MAGACIONER
Ivan Ključ

ČLANOVI KOMISIJE:
Račun Računić
Prihod Prihodić
Kento Kentić

Slika 13: Komisijski zapisnik

PRODAVAC
"Braško" Nikšić
Mjesto i adresa: Hercegovačka 38, Nikšić
Žiro račun: 585-361-25
Na osnovu: Porudžbenica br. 15
Način otpreme dobara: kamion
Otpremnica br. 28

KUPAC
Naziv: Pekarica, Podgorica
Mjesto i adresa: Vasa Raičkovića 45, Podgorica
Dana 16.04. 201__godine

RAČUN BR. 85

Red. broj	Artikal - usluga	Jed. mjere	Količina	Cijena	Iznos
1.	Brašno Tip-500	KG	1	100	100,00
Način plaćanja: bezgotovinski					
				Svega	100,00
				PDV 21%	21,00
Slovima: stodvadesetjedan euro				Ukupno	121,00

Reklamacije se primaju u roku od 8 dana.

PRODAVAC
Saldo Saldić

M.P.

KUPAC
Kento Kentić

Slika 14: Faktura materijala

JEDINSTVENA CARINSKA ISPRAVA					I DEKLARACIJA		A CARINARNICA ODREDIŠTA	
PRIMERAK ZA AOP UVOZNOG CARINJENJA	7	2	M.B.		3	4		
	8	M.B.		9				
	14	M.B.		15	16	17	13 ZPP	
	18			19	20			
	21			22	23	24		
	25	26	27	28				
	29	30		31				
	32	33	34	35	36			
	37	38	39	40				
	41	42	43	44				
45	46		47					
48	49		50					
Ukupno: M.B.					51		52	
53					54		55	
56					57		58	
59					60		61	
62					63		64	
65					66		67	
68					69		70	
71					72		73	
74					75		76	
77					78		79	
80					81		82	
83					84		85	
86					87		88	
89					90		91	
92					93		94	
95					96		97	
98					99		100	

Slika 15: Jedinstvena carinska isprava

2.5.

KALKULACIJA NABAVNE VRIJEDNOSTI MATERIJALA



Kalkulacija – obračunsko-metodološki postupak kojim se utvrđuje nabavna vrijednost primljenog materijala

Zbirna kalkulacija – postupak kojim se utvrđuje ukupna nabavna vrijednost svih vrsta nabavljenog materijala

Izračunavanje ukupne ili pojedinačne nabavne vrijednosti materijala podrazumijeva izradu kalkulacije. Kalkulacija predstavlja obračunsko-metodološki postupak putem koga se vrši utvrđivanje nabavne vrijednosti materijala – ukupne ili za pojedine vrste nabavljenog materijala. S tim u vezi može se podijeliti na: **zbirnu** i **pojedinačnu**.

Zbirna kalkulacija daje podatak o nabavnoj vrijednosti *cjelokupnog* kupljenog materijala. Dobija se zbrajanjem fakturane vrijednosti i zavisnih troškova nabavke ($NV = FV + ZTN$). Na osnovu zbirne kalkulacije uvijek se vrši knjiženje u sintetičkoj (zbirnoj) evidenciji, odnosno na računima glavne knjige.



Konto Kontić je za potrebe proizvodnje hljeba od dobavljača Računa Računića po fakturi broj 1 nabavio: brašno, 100 kg po cijeni od 1 €/kg; so, 50 kg po cijeni od 1,2 €/kg i kvasac 70 kg po cijeni od 1,5 €/kg. Troškovi transporta po fakturi iznose 20 €.

Pojašnjenje:

Fakturnu vrijednost za materijal Brašno, Konto Kontić će utvrditi na način što nabavljenu količinu (Q) množi s fakturnom cijenom (fc) 100 € ($100\text{kg} \cdot 1 \text{ €/kg} = 100 \text{ €}$). Na isti će način dobiti i FV za ulje, odnosno kvasac, tako da obračunom dobija da je $FV_{so} = 60 \text{ €}$ ($50 \text{ kg} \cdot 1,2 \text{ €/kg} = 60 \text{ €}$), odnosno $FV_{kvasca} = 105 \text{ €}$ ($70\text{kg} \cdot 1,5 \text{ €/kg} = 105 \text{ €}$). Zbrajanjem pojedinačnih FV dobijamo ukupnu FV koja iznosi 265 € ($100 \text{ €} + 60 \text{ €} + 105 \text{ €}$). Pretpostavimo da su troškovi transporta zajednički, jer su nastali zbog prevoza do određenog odredišta sve tri vrste materijala (brašno, so i kvasac), te se isti dodaju na ukupnu FV. Na taj način dobijamo putem zbirne (ukupne) kalkulacije da NV svih nabavki materijala koje je Konto Kontić izvršio iznosi 285 € ($265 \text{ € (FV)} + 20 \text{ € (ZTN)}$) (slika 16).

Dakle, NV svih vrsta nabavljenog materijala (brašno, ulje i kvasac) je 285 €.



Slika 16: Zbirna kalkulacija



Na osnovu dobijene vrijednosti putem zbirne kalkulacije vrši se evidentiranje u zbirnoj evidenciji.

Ukoliko bi nas interesovalo kolika je nabavna vrijednost pojedine vrste nabavljenog materijala (NV brašna, NV soli, NV kvasca), tada je neophodno uraditi pojedinačnu kalkulaciju.

Postupak kod pojedinačne kalkulacije je drugačiji, zato što je u utvrđivanju pojedinačne nabavne vrijednosti prvo neophodno izračunati zavisne troškove nabavke po jedinici mjere (za jedinicu mjere može biti dat komad, metar, kg i sl.) (ZTN/jedinici mjere). Razlog zbog koga je prvo potrebno utvrditi zavisne troškove nabavke po jedinici mjere je u tome što su zavisni troškovi nabavke zajednički troškovi koji su napravljeni da bi se npr. neki materijal utovarao, istovarao ili pak osigurao. Stoga je neophodno u *prvom koraku* u procesu izrade pojedinačne kalkulacije utvrditi iznos zavisnih troškova nabavke po jedinici mjere. Ako nam je jedinica mjere, npr. kilogram, to se zavisni troškovi nabavke po kilogramu (ZTN/kg) računaju na sljedeći način:

$$\text{ZTN/kg} = \frac{\text{iznos ZTN}}{\text{ukupno nabavljena količina}}$$

Navedenu formulu za dobijanje zavisnih troškova nabavke po kilogramu moguće je primijeniti samo ukoliko se u okviru zavisnih troškova nabavke **ne** javljaju troškovi osiguranja. U suprotnom, ukoliko se u okviru zavisnih troškova nabavke **pojave** troškovi osiguranja, onda se zavisni troškovi nabavke koji se odnose na troškove osiguranja obračunavaju po sljedećem obrascu:

$$\text{ZTN (troškovi osiguranja) po jedinici} = \left(\frac{\text{iznos ZTN (troškovi osiguranja)}}{\text{ukupna FV}} \right) \cdot \text{faktorna cijena,}$$

pri čemu je: **FV** – faktorna vrijednost, **fc** – faktorna cijena.

Kada se utvrdi iznos zavisni troškovi po jedinici, tada se on dodaje na pojedinačne **faktorne cijene**. Njihovim zbrajanjem dobija se nabavna cijena (nc) za određenu vrstu materijala. Nakon toga, množenjem nabavne cijene (**nc**) s količinom nabavke pojedine vrste materijala obračunava se *nabavna vrijednost određene vrste materijala*. Na kraju, sabiranjem stvarnih nabavnih vrijednosti svih izvršenih nabavki materijala (a, b..., n) u toku određenog perioda, dobija se *ukupna stvarna nabavna vrijednost nabavke materijala*. Navedeno se može prikazati na sljedeći način:

$$(fca + \text{ZTN/kg}) \cdot Qa = \text{NVa}$$

$$(fcb + \text{ZTN/kg}) \cdot Qb = \text{NVb}$$

...

...

$$(fcn + \text{ZTN/kg}) \cdot Qn = \text{NVn}$$

$$\text{NVa} + \text{NVb} + \dots + \text{NVn} = \text{NV}$$



Pojedinačna kalkulacija

– postupak utvrđivanja nabavne vrijednosti pojedine vrste nabavljenog materijala



Uzimaju se u obzir samo ZTN koji se tiču troškova osiguranja.



U okviru predmeta Računovodstvo II učio/učila si klauzule franko magacin kupca i franko magacin dobavljača. Ove klauzule su i u dijelu knjigovodstvenog evidentiranja nabavke materijala veoma bitne.

Nakon izrade kalkulacije vrši se knjigovodstveno obuhvatanje. Na svakom analitičkom računu materijala, neophodno je izvršiti evidentiranja po količini i po cijeni (Q materijala \cdot nc materijala = NV materijala).



Polazeći od podataka koji su već dati, Konta Kontića je interesovalo kolika je nabavna vrijednost brašna, soli i kvasca. Da bi utvrdio te pojedinačne vrijednosti, prvo je morao da izračuna ZTN po jedinici mjere, odnosno u njegovom slučaju po kg. Pošto je uvidio da se u okviru ZTN ne javljaju troškovi osiguranja, to je primjenom formule $ZTN/kg = \frac{ZTN}{kg}$ dobio da svakom nabavljenom kilogramu materijala (brašno, so i kvasac) treba dodijeliti po 0,09 € troškove transporta ($ZTN/kg = 20/220 = 0,09 \text{ €/kg}$). Nakon toga je utvrdio nabavnu cijenu, na način što je sabrao fc i dobijene ZTN/kg i sve to pomnožio s nabavljenom količinom (Q). Na taj način utvrdio je da NV brašna iznosi 109 €, NV soli 64,55 € i NV kvasca 11,35 € (slika 17).

Takođe, uvidio je da je dobio ukupnu vrijednost kao i kod zbirne kalkulacije.



I KORAK

$$ZTN/kg = 20 \text{ €} / (100 \text{ kg} + 50 \text{ kg} + 70 \text{ kg}) = 0,09 \text{ €/kg}$$

II KORAK



100 kg po cijeni
1 €/kg

NVb =

$$(1 \text{ €/kg} + 0,09 \text{ €/kg}) \cdot 100 \text{ €} = 109 \text{ €}$$



50 kg po cijeni
1,2 €/kg

NVs =

$$(1,2 \text{ €/kg} + 0,09 \text{ €/kg}) \cdot 50 \text{ €} = 64,55 \text{ €}$$



70 kg po cijeni
1,5 €/kg

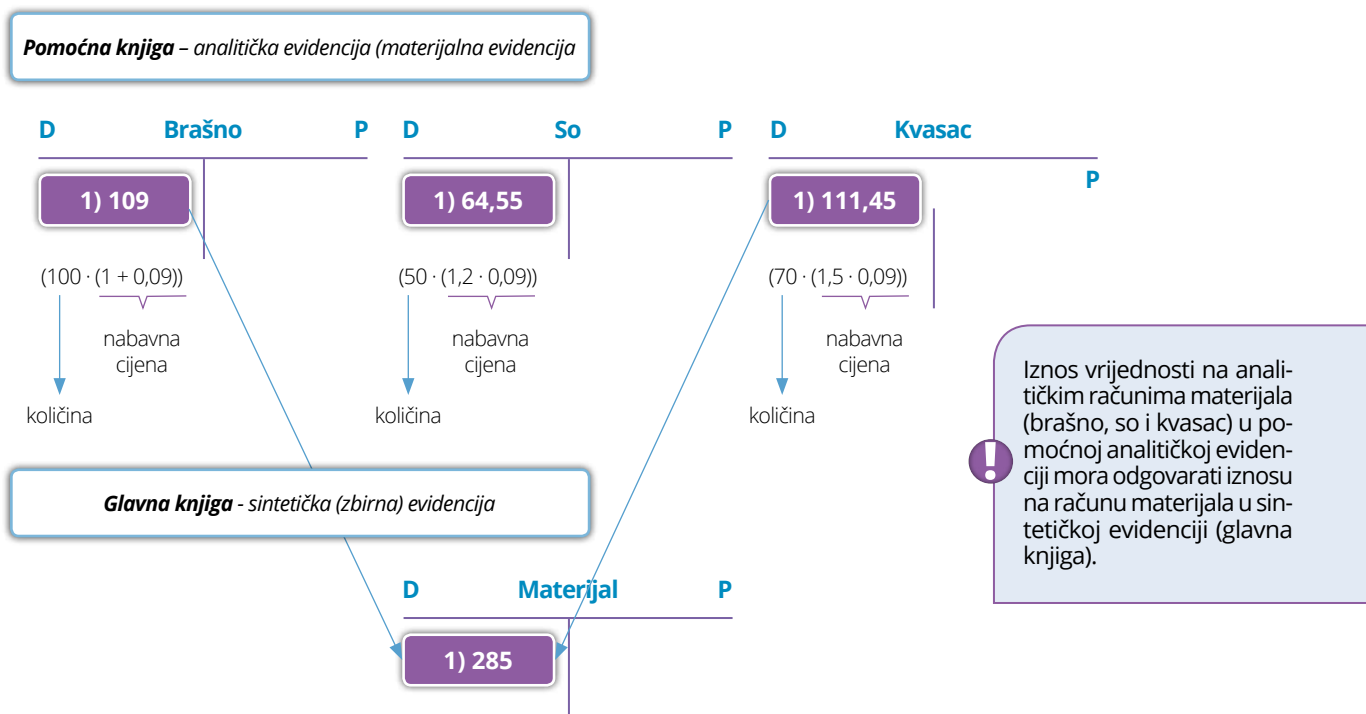
NVk =

$$(1,5 \text{ €/kg} + 0,09 \text{ €/kg}) \cdot 70 \text{ €} = 111,45 \text{ €}$$

$$\Sigma NV = 109 \text{ €} + 64,55 \text{ €} + 111,45 \text{ €} = 285 \text{ €}$$

Slika 17: Pojedinačna kalkulacija

Prikaz i pojašnjenje knjiženja u sintetičkoj i analitičkoj evidenciji

**Zbirna i pojedinačna kalkulacija**

1. Po fakturi broj 7 kupljeno je 200 kg materijala A po fakturnoj cijeni 5 €/kg i 100 kg materijala B po fakturnoj cijeni 3,5 €/kg. Iznos PDV-a u fakturi iznosi 21%. Troškovi prevoza po fakturi prevoznika su 150 €, PDV 21%. Sastaviti zbirnu i pojedinačnu kalkulaciju.

Zbirna kalkulacija

R. b.	Elementi kalkulacije	Iznos bez PDV	PDV	Iznos sa PDV
1.	Fakturna vrijednost	1.350	283,5	1.633,5
2.	Zavisni troškovi nabavke:			
	- Troškovi prevoza	150	31,5	181,5
3.	Nabavna vrijednost	1.500	315	1.815

Pojedinačna kalkulacija

Vrsta materijala	Količina	Fakturna cijena	ZTN/kg	Nabavna cijena	Nabavna vrijednost
Materijal A	200	5	0,5	5,5	1.100
Materijal B	100	3,5	0,5	4	400
Ukupno					1.500

Raspored troškova prevoza

Troškovi prevoza/kg = Ukupni troškovi prevoza/Ukupna količina materijala = 150/300 = 0,5

2.5.1.

KNJIŽENJE NABAVKE MATERIJALA PO STVARNOJ NABAVNOJ CIJENI

Knjiženje nabavke zalihe materijala (konto 101 – Materijal za izradu) i drugih vrsta materijala (konto 103 – Alat i inventar (sitnog inventara, ambalaža i auto-gume)) evidentira se na isti način kao što je prethodno pojašnjeno.

Zbirna i pojedinačna kalkulacija

1. Kupljen je materijal od dobavljača čija je fakturna vrijednost 5.000 €, PDV 21%. Za troškove prevoza primljena je faktura prevoznika koja glasi na 500 €, PDV 21%. Sastaviti kalkulaciju nabavne vrijednosti i knjižiti nabavku materijala po stvarnoj nabavnoj cijeni.

Zbirna kalkulacija

Red. br.	Elementi kalkulacije	Iznos bez PDV	PDV	Iznos sa PDV
1.	Fakturna vrijednost	5.000	1.050	6.050
2.	Zavisni troškovi nabavke: - Troškovi prevoza	500	105	605
3.	Nabavna vrijednost	5.500	1.155	6.655

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	101 270	433	Materijal PDV u primljenim fakturama 21% Dobavljači u zemlji Za kupljeni materijal	5.500 1.155	6.655

D	101 – Materijal	P	D	270 – PDV u primljenim fakturama 21%	P	D	433 – Dobavljači u zemlji	P
	1) 5.500			1) 1.155				6.655 (1

KNJIŽENJE NABAVKE MATERIJALA PO PLANSKOJ NABAVNOJ CIJENI

2.5.2.

Tržišna cijena materijala je veoma promjenljiva kategorija, što uslovljava otežano vođenje knjigovodstva, pa se postavlja pitanje ažurnosti. Zato je jednostavnije materijal u knjigovodstvu evidentirati po planskoj nabavnoj cijeni. Planska cijena materijala je unaprijed određena cijena materijala, najčešće za period od godinu dana. Proizvodna privredna društva na početku poslovne godine odrede planske cijene materijala koji će se trošiti u narednom periodu, na osnovu iskustva iz prethodnog perioda. Pri tome treba voditi računa da planske cijene budu što realnije, tj. što približnije stvarnim nabavnim cijenama. Uprkos tome rijetko se dešava da je stvarna nabavna cijena jednaka planskoj nabavnoj cijeni materijala. Prilikom evidencije po planskoj cijeni koristi se ista cijena za sve nabavke i za sva trošenja istog materijala.



Planska cijena materijala – cijena materijala koja je unaprijed određena, najčešće za period od godinu dana

Kada se materijal evidentira po planskoj nabavnoj cijeni, javlja se konto 1019 – Odstupanje od planske nabavne cijene materijala. Na ovom kontu, na strani duguje, vrši se evidentiranje kada je planska cijena manja od stvarne nabavne cijene. Na strani potražuje, knjiži se razlika kada je planska nabavna cijena veća od stvarne nabavne cijene.

Evidencija materijala u slučaju kad je planska nabavna cijena materijala veća od stvarne nabavne cijene materijala

1. Od dobavljača je primljena faktura za kupljeni materijal u iznosu od 6.050 €, iznos sa PDV 21%. Na ime troškova prevoza primljena je faktura koja je plaćena sa transakcionog računa, iznos fakture sa PDV-om 21% je 484€. Materijal je smješten u magacin po planskoj nabavnoj cijeni 5.500 €. Sastaviti kalkulaciju i knjižiti nabavku materijala.

Zbirna kalkulacija

R.br.	Elementi kalkulacije	Iznos bez PDV	PDV	Iznos sa PDV
1.	Fakturna vrijednost	5.000	1.050	6.050
2.	Zavisni troškovi nabavke:			
	- Troškovi prevoza	400	84	484
3.	Stvarna nabavna vrijednost	5.400	1.134	6.534
	Planska nabavna vrijednost	5.500		
	Odstupanje od planske nabavne vrijednosti	100		

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	101		Materijal	5.500	
	270		PDV u primljenim fakturama 21%	1.134	
		433	Dobavljači u zemlji		6.534
		1019	Odstupanje od planske cijene materijala		100
			Za kupljeni materijal		
1a.	433		Dobavljači u zemlji	484	
		241	Transakcioni račun		484
			Za plaćenu fakturu za prevoz		

D 101 - Materijal		P	D 270 - PDV u primljenim fakturama 21%		P	D 433 - Dobavljači u zemlji		P
1) 5.500			1) 1.134		1a) 484		6.534 (1	
D 241 - Transakcioni račun		P	D 1019 - Odstupanje od planske cijene materijala		P			
0) 1.200		484 1a)				100 (1		

Evidencija materijala u slučaju kad je planska nabavna cijena materijala manja od stvarne nabavne cijene materijala

1. Po kupovnoj fakturi broj 3 kupljeno je materijala za 2.000 €, PDV 21%. Troškovi prevoza po fakturi glase 300 €, PDV 21%. Sastaviti kalkulaciju i knjižiti prenos materijala na zalihe ako je planska nabavna cijena 2.150 €.

Zbirna kalkulacija

Red. br.	Elementi kalkulacije	Iznos bez PDV	PDV	Iznos sa PDV
1.	Fakturna vrijednost	2.000	420	2.420
2.	Zavisni troškovi nabavke: Troškovi prevoza	300	63	363
3.	Stvarno nabavna vrijednost	2.300	483	2.783
	Planska nabavna vrijednost	2.150		
	Odstupanje od planske nabavne vrijednosti	150		

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	101		Materijal	2.150	
	270		PDV u primljenim fakturama 21%	483	
	1019		Odstupanje od planske cijene materijala	150	
		433	Dobavljači u zemlji		2.783
			Za kupljeni materijal		

D		101 – Materijal	P	
1)	2.150			

D		270 – PDV u primljenim fakturama 21%	P	
1)	483			

D		433 – Dobavljači u zemlji	P	
			2.783	(1)

D		1019 – Odstupanje od planske cijene materijala	P	
1)	150			

1. Identifikuj dokumentaciju koja se javlja u vezi s nabavkom materijala. Predvidi posljedice u slučaju nepostojanja navedene dokumentacije.
2. Objasni pojam kalkulacija. Vodi raspravu sa učenicima iz odjeljenja o ulozi i značaju koju ima.
3. Ustanovi razliku između zbirne i pojedinačne kalkulacije i diskutuj o tome.
4. Komentariši i pokaži zašto je prilikom izrade pojedinačne kalkulacije bitno utvrditi ZTN/jedinici mjere.
5. Identifikuj i interpretiraj razlog evidencije materijala po planskoj nabavnoj cijeni.



1. Po fakturi broj 25 kupljen je materijal čija fakturna vrijednost iznosi 2.500 €, PDV 21%. Troškovi prevoza po fakturi broj 5 iznose 600 €, PDV 21%. Troškovi istovara plaćeni su u gotovom 50 € fizičkom licu. Sastaviti kalkulaciju po stvarnoj nabavnoj cijeni i knjižiti nabavku materijala. Obaveze prema dobavljačima izmirene su s transakcionog računa.
2. Od dobavljača primljena je faktura broj 32 za kupljen sitan inventar u iznosu od 800 €, PDV 21%. Po fakturi broj 17 troškovi prevoza iznose 60 €, PDV 21%. Sitan inventar je smješten u magacin.
3. Po kupovnoj fakturi broj 27 kupljeno je materijala za 10.000 €, PDV 21%. Na ime troškova prevoza plaćeno je s transakcionog računa 1.000 €, PDV 21%. Materijal je smješten u magacin.
4. Po fakturi broj 23 kupljeno je 100 kg materijala X po fakturnoj cijeni 2 €/kg i 70 kg materijala Y po fakturnoj cijeni 1,5 €/kg. PDV u fakturama iznosi 21%. Troškovi prevoza po fakturi prevoznika iznose 170 €, PDV 21%. Sastavi zbirnu i pojedinačnu kalkulaciju i proknjiži kupovinu materijala.
5. Od dobavljača je primljena faktura za kupljeni materijal u iznosu od 7.000 €, PDV 21%. Troškovi prevoza po fakturi dobavljača iznose 550 €, PDV 21%. Sastavi kalkulaciju i knjiži prenos materijala na zalihe ako je planska nabavna cijena 7.500 €.
6. Nabavljen je materijal i faktura dobavljača ima vrijednost od 8.000 €, PDV 21%. Za prevoz je plaćeno s transakcionog računa 420 €, PDV 21%. Sastavi kalkulaciju i knjiži prenos materijala na zalihe ako je planska nabavna cijena 8.500 €.

REZIME

Zalihe su dio obrtne poslovne imovine koje se evidentiraju na računima klase 1. Kod proizvodnog privrednog društva javljaju se u vidu zaliha materijala, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, dok se kod trgovinskog privrednog društva javljaju u vidu zaliha robe. Zalihe materijala mogu se, prema ulozi koju imaju u procesu proizvodnje, razvrstati na osnovni i pomoćni materijal, gorivo i mazivo, sitan inventar, auto-gume i ambalažu.

Prilikom nabavke materijala dobavljač ispostavlja otpremnicu i fakturu na osnovu koje je moguće uvidjeti kolika je fakturna vrijednost. Troškovi koji nastaju prilikom transporta, utovara, istovara, osiguranja, carine i sl. nazivaju se zavisni troškovi nabavke (ZTN) i moraju biti uključeni u nabavnu vrijednost materijala.

Kada materijal pristigne u magacin kupca, formira se odgovarajuća dokumentacija: komisijski zapisnik i prijemnica. Da bi materijal bio proknjižen, neophodno je sastaviti kalkulaciju. Kalkulacijom se utvrđuje ili ukupna ili pojedinačna nabavna vrijednost nabavljenog materijala. Shodno tome može se praviti razlika između zbirne i pojedinačne kalkulacije.

OBRAČUN I KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE TROŠENJA MATERIJALA



3.1. TROŠENJE MATERIJALA

3.1.1. DOKUMENTACIJA U VEZI S IZDAVANJEM MATERIJALA

3.1.2. METODE OBRAČUNA TROŠKA MATERIJALA

3.2. KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE IZDAVANJA MATERIJALA IZ MAGACINA PO STVARNOJ NABAVNOJ CIJENI

3.3. NAČINI UTVRĐIVANJA ODSUPANJA OD PLANSKE CIJENE UTROŠENOG MATERIJALA

3.4. KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE IZDAVANJA MATERIJALA IZ MAGACINA PO PLANSKOJ NABAVNOJ CIJENI

U OVOM POGLAVLJU NAUČIĆEŠ DA:

- objasniš razliku između izdatka, utroška i troška
- popuniš dokumenta u vezi s izdavanjem materijala
- objasniš metode obračuna troškova materijala
- knjižiš trošenje (izdavanje) materijala iz magacina po stvarnoj nabavnoj cijeni u propisanim evidencijama
- izračunaš odstupanje od planske cijene koje se odnosi na utrošeni materijal na tri načina
- knjižiš trošenje (izdavanje) materijala iz magacina po stvarnoj nabavnoj cijeni u propisanim evidencijama

3.1.

TROŠENJE MATERIJALA



Navedene pojmove – trošak, utrošak i izdatak već si učio/ učila u prethodnim razredima iz Računovodstva I i Računovodstva II.



Izdatak – svako novčano ili materijalno davanje



Između troškova i izdataka postoje određene sličnosti i znatne razlike, a samo u izuzetnom slučaju podudarnost. *Sličnosti* proizilaze iz činjenice da i jedni i drugi nastaju u vezi s poslovanjem privrednog društva i da imaju djelimično ista dejstva na poslovni uspjeh privrednog društva. *Razlike* proizilaze iz same njihove prirode i suštinskog određenja i uglavnom se ogledaju u sljedećem: prvo, izdaci kao plaćanja nijesu najčešće izraz utrošenih vrijednosti u poslovnoj aktivnosti privrednog društva; drugo, neki izdaci mogu da se transformišu u troškove, a potom u nove izdatke; i treće, neki izdaci nikada nijesu bili i ne mogu biti troškovi. Gledano s aspekta njihovog vremenskog nastajanja, u smislu razlika to praktično znači da trošak može nastati sada a izdatak ranije, kasnije ili nikada. Za *podudarnost* između troškova i izdataka se može reći da postoji samo kao hipotetički slučaj koji se rijetko sreće u praksi privrednog društva. Obično se za primjer uzima slučaj kada se sav nabavljeni i odmah isplaćeni materijal istovremeno utroši.

U svakodnevnoj komunikaciji zapažamo da se termini utrošak, trošak i izdatak koriste kao sinonimi. Međutim, u računovodstvenoj terminologiji nije tako, pa ćemo u nastavku objasniti njihovo značenje kako biste ih pravilno koristili.

Utrošci predstavljaju količinski (naturalni) izraz trošenja faktora procesa rada (materijala, energije, sredstava za rad, usluga i radne snage) u procesu proizvodnje s namjerom da se stvore određeni korisni učinci (proizvodi ili usluge). Utrošci se uvijek izražavaju u određenim jedinicama mjere, kao što su npr. kilogram, komad, litar, kilovat i sl. Za razliku od utrošaka, *troškovi* su širi pojam i predstavljaju vrijednosni (novčani) izraz trošenja faktora procesa rada u proces proizvodnje da bismo bili u mogućnosti da stvorimo nove učinke. Kao takav, trošak se obračunava množenjem utrošene količine faktora proizvodnje, što čini utrošak s nabavnim cijenama za svaki nabavljeni element proizvodnje, odnosno:

$$T = U \cdot cn,$$

gdje je U – utrošak, cn – nabavna cijena.

Za razliku od troškova, **izdaci** predstavljaju sve novčane isplate, bilo iz blagajne bilo s transakcionog ili deviznog računa, odnosno sve odlive novčanih sredstava privrednog društva u određenom obračunskom periodu.



*Konto Kontić je tokom oktobra 2018. godine sa svog transakcionog računa podigao 100 € da bi vratio dug Bilansu Bilansiću. Za potrebe obavljanja procesa proizvodnje hljeba, morao je u proizvodni pogon da unese 100 kg brašna TIP 500, čija je nabavna cijena bila 1 €/kg. Konto Kontić je pošao kod knjigovođe Salda Saldića i rekao mu da je u oktobru imao trošak od **200 € (100 € (vraćanje duga)+100 € (100 kg brašna · 1 €/kg))**.*

*Saldo Saldić mu je ukazao na grešku jer cjelokupan iznos od **200 €** nije trošak. Naime, **200 €** predstavlja **izdatak** koji je nastao po osnovu odliva novca s transakcionog računa; **100 kg** nabavljenog brašna ima karakter **utroška**, dok **100 € (100 kg · 1 €/kg)** predstavlja **trošak materijala** jer se odnosi na novčani izraz trošenja brašna TIP 500 u procesu proizvodnje sa ciljem proizvodnje hljeba (učinak).*

DOKUMENTACIJA U VEZI S IZDAVANJEM MATERIJALA

3.1.1.

Trošak materijala nastaje izdavanjem materijala u proces proizvodnje s ciljem stvaranja proizvoda. Knjigovodstveni dokument na osnovu kog se vrši izdavanje materijala naziva se **trebovanje**. Riječ je o knjigovodstvenom dokumentu kojim se iz magacina preuzima materijal za proizvodnju gotovog proizvoda ili poluproizvoda. Navedeni knjigovodstveni dokument je osnova na bazi koje se kupuju (ili izdaju iz magacina) nedostajući elementi. Izdaje se u četiri primjerka: materijalnom knjigovodstvu, magacinu, pogonskom knjigovodstvu i jedan ostaje u bloku (slika 19).



Trebovanje – knjigovodstveni dokument na osnovu koga se vrši izdavanje materijala za potrebe procesa proizvodnje

Podgorica, 18.04.20__godine

TREBOVANJE BR. 34

PROIZVODNI POGON

Izvolite za moj/naš račun izdati radni nalog br.88

Red. broj	Šifra	Naziv robe	Jed. mjere	Količina		Cijena	Iznos
				Traženo	Isporučeno		
1.	B-14	Brašno Tip-500	KG	100	100		

Predao <i>Ivan Ključić</i>	Magacioner <i>Bilani Bilanić</i>	Knjižio <i>Kente Kentić</i>	Kontrolisao <i>Raćun Raćunić</i>
-------------------------------	-------------------------------------	--------------------------------	-------------------------------------

Slika 19: Prikaz trebovanja materijala

Povratnica je dokument koji služi za povraćaj neutrošenog materijala iz proizvodnog pogona u magacin. Izdaje je rukovodilac odjeljenja koji vraća materijal (slika 20).

Podgorica, 18.04.20__godine

POVRATNICA BR. 47

PROIZVODNI POGON

Izvolite za moj/naš račun izdati radni nalog br.92

Red. broj	Šifra	Naziv robe	Jed. mjere	Količina		Cijena	Iznos
				Traženo	Isporučeno		
1.	B-14	Brašno Tip-500	KG	80	20	1	20,00

Predao <i>Ivan Ključić</i>	Magacioner <i>Bilani Bilanić</i>	Knjižio <i>Kente Kentić</i>	Kontrolisao <i>Raćun Raćunić</i>
-------------------------------	-------------------------------------	--------------------------------	-------------------------------------

Slika 20: Prikaz povratnice materijala

3.1.2. METODE OBRAČUNA TROŠKA MATERIJALA

Izdavanjem materijala u proces proizvodnje, smanjuju se zalihe materijala, što se knjigovodstveno evidentira na potražnoj strani računa – materijal.



Konto Kontić na računu – materijal ima dugovni promet u iznosu od 300 €. Polazeći od pretpostavke da je izdao u proces proizvodnje (na dan 04. 03. 20..) materijala u vrijednosti od 100 €, to bismo knjiženje vršili na sljedeći način:



Dakle, smanjenje zaliha koje nastaje izdavanjem materijala u proizvodni proces knjiži se na potražnoj strani, tako da nakon ovih promjena dolazimo do zaključka da je stanje na sintetičkom kontu nakon evidentiranih promjena 200 € (300 € (dugovni promet) – 100 € (potražni promet)).



Prisjeti se na koji način je moguće vršiti evidentiranje zaliha materijala. O tome si učio/učila u okviru materije obrađene u udžbeniku Računovodstvo I.



Sintetička evidencija materijala – ukupno evidentiranje stanja i prometa na jednom zbirnom računu – materijal

Materijalna evidencija materijala – analitičko evidentiranje stanja i prometa i po količini i po vrijednosti na pojedinačnom računu – materijal

Evidentiranje zaliha materijala vrši se u okviru:

- sintetičke evidencije (kao što je gore navedeno kroz primjer Konta Kontića)
- pomoćne evidencije.

Pomoćna evidencija dijeli se na:

- materijalnu
- magacinsku.

Materijalna evidencija podrazumijeva evidentiranje kako količinski (jedinica mjere) tako i vrijednosno (nabavna cijena) svih nabavki i izdavanja određene vrste materijala (npr. brašno tip 500) na jednom analitičkom računu. Magacinska evidencija podrazumijeva samo količinsko (naturalno) iskazivanja stanja i prometa. Budući da se na jednom istom analitičkom računu evidentiraju, tj. miješaju sve nabavke materijala, javlja se problem izbora nabavne cijene koja će se koristiti u obračunu troškova materijala prilikom njegovog izdavanja iz magacina.

Budući da je problematika utvrđivanja visine troškova veoma značajna, to privrednom društvu na raspolaganju stoje sljedeće metode vrednovanja utrošenog materijala:

- FIFO metoda
- Metoda prosječne nabavne cijene.

FIFO metoda (engl. *first in – first out*) jeste metoda gdje se prva ulazna cijena uzima u obračun kao prva izlazna cijena. Dakle, FIFO metoda polazi od pretpostavke da vrijednosni redosljed nabavke materijala treba da određuje i vrijednosni tok trošenja materijala.



FIFO metoda – metoda obračuna troška materijala kod koje se prva ulazna cijena koristi kao prva izlazna cijena.

Konto Kontić je nabavio materijal Brašno Tip 500 tri puta u različitim vremenskim periodima, i to: 1.000 kg po nabavnoj cijeni 2 €/kg – prva nabavka, 500 kg po nabavnoj cijeni 3 €/kg – druga nabavka, 1.500 kg po nabavnoj cijeni 3,5 €/kg – treća nabavka. Primjenom FIFO metode izvršiti obračun troška materijala, ukoliko je izdato 500 kg brašna. Knjiženje na analitičkom kontu bi se izvršilo na sljedeći način:



Duguje	BRAŠNO TIP 500		Potražuje
1) 1.000 · 2 = 2.000			
2) 500 · 3 = 1.500			
3) 1.500 · 3,5 = 5.250			
3.000	8.750		

500 · 2 = 1.000
FIFO

FIFO metodom dobijamo da će se zalihe materijala smanjiti za 1.000 €, budući da je prva (*first in*) ulazna cijena korištena kao prva izlazna (*first out*).

Metoda prosječne (ponderisane) nabavne cijene (PNC) polazi od pretpostavke da za vrednovanje (obračun) troškova materijala ne treba uzimati nijednu konkretnu, pojedinačnu nabavnu cijenu materijala, već da utrošene količine treba obračunati kao troškove, množenjem s prosječnim nabavnim cijenama za konkretnu (odnosnu) vrstu izdatog materijala. PNC se utvrđuje podjelom vrijednosti zaliha materijala i nabavljene količine, odnosno:

$$\text{PNC} = \frac{\text{vrijednost zaliha materijala}}{\text{nabavljena količina}}$$

Kod ove metode prosječna nabavna cijena se utvrđuje poslije svake nabavke, odnosno prilikom svakog izdavanja materijala u proces proizvodnje. Navedeno znači da PNC nije konstantna veličina, nego se mijenja sa svakom nabavkom materijala ili izdavanjem materijala u proizvodnju. Ovako utvrđena PNC koristi se prilikom knjiženja izlaza materijala iz magacina, dok se sve nabavke, odnosno ulaz materijala knjiži po nabavnoj cijeni koja je data ili je utvrđena kalkulacijom.

Povraćaj materijala iz proizvodnog pogona knjiži se po cijeni zadnjeg trebovanja. Višak i manjak materijala se knjiže po cijeni posljednje prijemnice.



Prosječna nabavna cijena (PNC) – metoda obračuna troška materijala kod koje se cijena za obračun troška materijala dobija podjelom vrijednosti nabavljenog materijala i njegove količine



Konto Kontić je nabavio materijal Brašno Tip 500 tri puta, i to: 1.000 kg po nabavnoj cijeni 2 €/kg – prva nabavka, 500 kg po nabavnoj cijeni 3 €/kg – druga nabavka, 1.500 kg po nabavnoj cijeni 3,5 €/kg – treća nabavka. Primjenom metoda PNC izvršiti obračun troška materijala, ukoliko je izdato 500 kg brašna.

Prvo je potrebno da Konto Kontić utvrdi PNC. Pošto vrijednost nabavljenog materijala iznosi 8.750 € (2.000 + 1.500 + 5.250), odnosno nabavljena je količina od 3.000 kg (1.000 + 500 + 1.500), to će PNC iznositi 2,91 €/kg, odnosno:

$$\text{PNC} = \frac{8.750}{3.000} = 2,91 \text{ €/kg}$$

Na ovaj način, trošak materijala iznosi: $500 \cdot 2,91 = 1.458,3 \text{ €}$

Knjiženje na analitičkom kontu vrši se na sljedeći način:

Duguje	BRAŠNO TIP 500	Potražuje
1) 1.000 · 2 = 2.000		
2) 500 · 3 = 1.500		
3) 1.500 · 3,5 = 5.250		
3.000	8.750	
		500 · 2,91 = 1.458,3
		PNC

Primjenom metode prosječne nabavne cijene (PNC), utvrđeno je da će se zalihe materijala smanjiti za 1.458,3 €.

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE IZDAVANJA MATERIJALA IZ MAGACINA PO STVARNOJ NABAVNOJ CIJENI

3.2.

Evidencija izdavanja materijala iz magacina po FIFO metodi vrši se u materijalnom i finansijskom knjigovodstvu na sljedeći način:

Evidencija materijala po FIFO metodi

- 0) 01. 05. 20... Početno stanje materijala – konac kod privrednog društva „Alfa“ koje se bavi proizvodnjom ženskih čarapa je sljedeće: viskozni konac (L-10) – 3000 m po 0,20 €.
- 1) 03. 05. 20... Po kupovnoj fakturi broj 10 i prijemnici broj 1 kupljeno je 1.000 m konca po 0,15 €/m.
- 2) 07. 05. 20... Na osnovu trebovanja broj 15 izdato je iz magacina u proizvodnju 3.200 m konca.
- 3) 15. 05. 20... Po kupovnoj fakturi broj 18 i prijemnici broj 2 kupljeno je od dobavljača 700 m konca po 0,25 €/m.
- 4) 26. 05. 20... Na osnovu trebovanja broj 16 izdato je iz magacina u proizvodnju 1.000 m konca.
- 5) 27. 05. 20... Na osnovu povratnice broj 2 vraćeno je iz proizvodnje u magacin 100 m konca.
- 6) 28. 05. 20... Po kupovnoj fakturi broj 19 i prijemnici broj 3 kupljeno je 1.500 m konca po 0,20 €/m.
- 7) 31. 05. 20... Zaključiti materijalno knjigovodstvo.

Promjene evidentirati u materijalnom knjigovodstvu, dnevniku i glavnoj knjizi.

Napomena: Privredno društvo nije u sistemu PDV-a.

Materijal – viskozni konac (L-10)

Br.	Datum	Temeljnica	Količina			Cijena	Vrijednost		
			ulaz	izlaz	stanje		duguje	potražuje	saldo
0.	01. 05. 20	Početno stanje	3.000		3.000	0,20	600		600
1.	03. 05. 20	Prijemnica broj 1	1.000		4.000	0,15	150		750
2.	07. 05. 20	Trebovanje broj 15		3.000	1.000	0,20		600	150
2a.	07. 05. 20	Trebovanje broj 15		200	800	0,15		30	120
3.	15. 05. 20	Prijemnica broj 2	700		1.500	0,25	175		295
4.	26. 05. 20	Trebovanje broj 16		800	700	0,15		120	175
4a.	26. 05. 20	Trebovanje broj 16		200	500	0,25		50	125
5.	27. 05. 20	Povratnica broj 2		100	600	0,25		25	150
6.	28. 05. 20	Prijemnica broj 3	1.500		2.100	0,20	300		450
7.	31. 05. 20	Saldo za izravnaje		2100				450	
			6.200	6.200			1.225	1.225	

Cijene po kojima je nabavljen materijal:

0,20 € - 3.000 m

0,15 € - 1.000 m

Trebovanje broj 15 (3.200 m):

3000 m po 0,20 €

200 m po 0,15 €

Zalihe materijala poslije Prijemnice broj 2:

0,15 € - 800 m

0,25 € - 700 m

Trebovanje broj 16 (1.000 m):

800 m po 0,15 €

200 m po 0,25 €

D	Materijal - viskozni konac	P
0) 3000 · 0,20 = 600		3.000 · 0,20 = 600 (2
1) 1.000 · 0,15 = 150		200 · 0,20 = 30 (2a
3) 700 · 0,25 = 175		800 · 0,15 = 120 (4
6) 1.500 · 0,20 = 300		200 · 0,25 = 50 (4a
		100 · 0,25 = 25 (5

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
0.	101	300	Materijal Akcijski kapital Za početno stanje	600	600
1.	101	433	Materijal Dobavljači u zemlji Za nabavku materijala po kupovnoj fakturi br. 10	150	150
2.	501	101	Troškovi materijala Materijal Po trebovanju br.15	630	630
3.	101	433	Materijal Dobavljači u zemlji Za nabavku materijala po kupovnoj fakturi br. 18	175	175
4.	501	101	Troškovi materijala Materijal Po trebovanju br. 16	170	170
5.	501	101	Troškovi materijala Materijal Po povratnici br.2	25	25
6.	101	433	Materijal Dobavljači u zemlji Za nabavku materijala po kupovnoj fakturi br. 19	300	300

D 101 – Materijal		P		D 300 – Akcijski kapital		P		D 501 – Troškovi materijala		P	
0) 600		630 (2)				600 (0)		2) 630			
1) 150		170 (4)						4) 170			
3) 175		25 (5)						5) 25			
6) 300											

D 433 – Dobavljači u zemlji		P	
		150 (1)	
		175 (3)	
		300 (6)	

Koristeći metod obračuna troška materijala po PNC, evidencija izdavanja materijala iz magacina takođe se može vršiti u materijalnom knjigovodstvu, dnevniku i glavnoj knjizi.

Evidencija materijala po prosječnoj nabavnoj cijeni

0) 01. 07. 20... Početno stanje na konto materijala – platno (S-25) 1.000 m po prosječnoj cijeni 12 € za jedan metar.

1) 02. 07. 20... Po kupovnoj fakturi broj 22 i prijemnici broj 7 kupljeno je 500 m platna po 10 €.

Objašnjenje: Po prijemnici broj 7 primljeno je 500 m platna po cijeni od 10 € pa se povećava stanje na 1.500 m, a ukupna vrijednost na 17.000 €. $PNC = 17.000 \text{ €} / 1.500 \text{ kg} = 11,34 \text{ €/kg}$.

2) 03. 07. 20... Na osnovu trebovanja broj 5 izdato je za potrebe proizvodnje 900 m platna.

Objašnjenje: Prilikom izdavanja 900 m platna po trebovanju broj 5, obračun se vrši po izračunatoj PNC 11,34 €. Stanje platna se u magacinu smanjuje na 600 m, a vrijednost na zalihama iznosi 6.794 €.

3) 14. 07. 20... Po kupovnoj fakturi broj 27 i prijemnici broj 8 kupljeno je 400 m platna po cijeni od 16 € za jedan metar.

Objašnjenje: Po prijemnici broj 8 primljeno je 400 m platna po cijeni od 16 € pa se povećava stanje na 1.000 m, a ukupna vrijednost na 13.194 €. $PNC = 13.194 \text{ €} / 1.000 \text{ kg} = 13,19 \text{ €/kg}$.

4) 15. 07. 20... Na osnovu trebovanja broj 6 izdato je za potrebe proizvodnje 600 m platna.

Objašnjenje: Prilikom izdavanja 600 m platna po trebovanju broj 6, obračun se vrši po izračunatoj PNC 13,19 €. Stanje platna se u magacinu smanjuje na 400 m, a vrijednost na zalihama iznosi 5.280 €.

5) 19. 07. 20... Povratnicom broj 1 vraćeno je iz proizvodnje u magacin 50 m platna.

Objašnjenje: Po povratnici broj 1 stanje se povećava za 50 m platna, a obračun se vrši po cijeni 13,19 € (po cijeni zadnjeg trebovanja), tako da vrijednost platna na zalihama iznosi 5.939,5 €.

6) 23. 07. 20... Po kupovnoj fakturi broj 33 i prijemnici broj 9 kupljeno je 700 m platna po cijeni od 15,50 € za jedan metar.

Objašnjenje: Po prijemnici broj 8 primljeno je 400 m platna po cijeni od 16 € pa se povećava stanje na 1.000 m, a ukupna vrijednost na 13.194 €. $PNC = 13.194 \text{ €} / 1.000 \text{ kg} = 13,19 \text{ €} / \text{kg}$.

7) 31. 07. 20... Zaključiti materijalno knjigovodstvo.

Objašnjenje: Stanje platna u magacinu je 1.150 m po prosječnoj nabavnoj cijeni od 14,59 € pa je vrijednost platna 16.789,5 €.

Promjene evidentirati u materijalnom knjigovodstvu, dnevniku i glavnoj knjizi.

Napomena: Privredno društvo nije u sistemu PDV-a.

Materijal – platno (S-25)

R. b.	Datum	Temeljnica	Količina			Cijena	Vrijednost		
			ulaz	izlaz	stanje		duguje	potražuje	saldo
0.	01. 07. 20..	Početno stanje	1.000		1.000	12	12.000		12.000
1.	02. 07. 20..	Prijemnica broj 7	500		1.500	10	5.000		17.000
2.	03. 07. 20..	Trebovanje broj 5		900	600	11,34		10.206	6.794
3.	14. 07. 20..	Prijemnica broj 8	400		1.000	16	6.400		13.194
4.	15. 07. 20..	Trebovanje broj 6		600	400	13,19		7.914	5.280
5.	19. 07. 20..	Povratnica broj 1		50	450	13,19		659,5	5.939,5
6.	23. 07. 20..	Prijemnica broj 9	700		1.150	15,50	10.850		16.789,5
7.	31. 07. 20..	Saldo za izravnanje		1.150		14,59		16.789,5	
			2.600	2.600			34.250	34.250	

D	Materijal – platno	P
0) 1.000 · 12 = 12.000		900 · 11,34 = 10.206 (2)
1) 500 · 10 = 5.000		600 · 13,19 = 7.914 (4)
3) 400 · 16 = 6.400		50 · 13,19 = 659,5 (5)
6) 700 · 15,50 = 10.850		

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
0.	101	300	Materijal Akcijski kapital Za početno stanje	12.000	12.000
1.	101	433	Materijal Dobavljači u zemlji Za nabavku materijala po kupovnoj fakturi br. 22	5.000	5.000

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
2.	501	101	Troškovi materijala Materijal Po trebovanju br. 5	10.206	10.206
3.	101	433	Materijal Dobavljači u zemlji Za nabavku materijala po kupovnoj fakturi br. 27	6.400	6.400
4.	501	101	Troškovi materijala Materijal Po trebovanju br. 6	7.914	7.914
5.	501	101	Troškovi materijala Materijal Po povratnici br. 1	659,5	659,5
6.	101	433	Materijal Dobavljači u zemlji Za nabavku materijala po kupovnoj fakturi br. 33	10.850	10.850

D	101 – Materijal	P
0) 12.000		10.206 (2)
1) 5.000		7.914 (4)
3) 6.400		659,5 (5)
6) 10.850		

D	300 – Akcijski kapital	P
		12.000 (0)

D	501 – Troškovi materijala	P
2) 10.206		
4) 7.914		
5) 659,5		

D	433 – Dobavljači u zemlji	P
		5.000 (1)
		6.400 (3)
		10.850 (6)

3.3.

NAČINI UTVRĐIVANJA Odstupanja od planske cijene utrošenog materijala

Kada se zalihe materijala vode po planskim nabavnim cijenama, potrebno je utvrditi razliku između planske i stvarne nabavne cijene. Razlika između planske i stvarne nabavne cijene čini odstupanje koje je neophodno evidentirati, tj. proknjižiti na konto 1019 – Odstupanje od planske nabavne cijene materijala. Da bi se na kraju obračunskog perioda dobila vrijednost utrošenog materijala po stvarnim nabavnim vrijednostima, neophodno je da se obračun utrošenog materijala, koji je izvršen po planskoj cijeni, svede na stvarnu nabavnu cijenu utrošenog materijala.

Stoga se utvrđivanje odstupanja od planske cijene koje se odnosi na utrošeni materijal može dobiti na 3 načina:

I način:

$$\text{Procenat utrošenog materijala} = \frac{\text{vrijednost utrošenog materijala po PNC} \cdot 100}{\text{vrijednost zaliha materijala po PNC (dugovna strana konta 101)}}$$

Iznos odstupanja = Saldo konta 1019 · procenat utrošenog materijala

II način:

$$\text{Procenat odstupanja od PNC} = \frac{\text{saldo konta 1019} \cdot 100}{\text{vrijednost zaliha materijala po PNC (dugovna strana konta 101)}}$$

Iznos odstupanja = vrijednost utrošenog materijala po PNC · procenat odstupanja

III način:

$$\text{Direktan način} = \frac{\text{vrijednost utrošenog materijala po PNC} \cdot \text{saldo konta 1019}}{\text{vrijednost zaliha materijala po PNC (dugovna strana konta 101)}}$$



Početno stanje:

- 101 – materijal 20.000 €
- 1019 – odstupanje od planske nabavne cijene materijala 450 € (duguje)

1. Po specifikaciji trebovanja izdato je i utrošeno materijala u vrijednosti od 1.600 € (zalihe materijala se vode po planskoj nabavnoj cijeni). Obračunati i knjižiti odstupanje od planske nabavne cijene koje se odnosi na utrošeni materijal.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	511	101	Troškovi materijala za izradu Materijal Po trebovanju	1.600	1.600
1a.	511	1019	Troškovi materijala za izradu Odstupanje od PNC Za odstupanje koje se odnosi na utrošeni materijal	36	36

511 - Troškovi			101 - Materijal			1019 - Odstupanje od PNC		
D	materijala za izradu	P	D		P	D		P
1)	1.600		0)	3.000	1.600 (1	0)	450	36 (1a
1a)	36							

I način

Procenat utrošenog materijala = $1.600 \cdot 100/20.000 = 8\%$

Iznos odstupanja = $8 \cdot 450/100 = 36$

II način

Procenat odstupanja od PNC = $450 \cdot 100/20.000 = 2,25\%$

Iznos odstupanja = $2,25 \cdot 1.600/100 = 36$

III način

Iznos odstupanja = $450 \cdot 1.600/20.000 = 36$

3.4.

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE IZDAVANJA MATERIJALA IZ MAGACINA PO PLANSKOJ NABAVNOJ CIJENI

Ako je saldo na kontu 1019 – Odstupanje od planske cijene materijala dugovni, tj. stvarna nabavna cijena je veća od planske nabavne cijene, odstupanje od planske nabavne cijene na utrošeni materijal se knjiži tako što konto 511- Troškovi materijala duguju, a potražuje konto 1019 – Odstupanje od planske cijene materijala za iznos odstupanja.

Početno stanje:

- 101 – Materijal – 20.000 €
- 1019 – Odstupanje od planske cijene materijala – 100 € (duguje)

1. Prema trebovanju utrošeno je materijala u vrijednosti od 10.000 €. Obračunati i knjižiti odstupanje koje se odnosi na utrošeni materijal.

Objašnjenje:

Odstupanje od planske cijene materijala = $100 \cdot 10.000/20.000 = 50$

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	511	101	Troškovi materijala za izradu Materijal Za utrošeni materijal	10.000	10.000
1a.	511	1019	Troškovi materijala za izradu Odstupanje od planske cijene materijala Za odstupanje koje se odnosi na utrošeni materijal	50	50

511 – Troškovi materijala za izradu		
D		P
1) 10.000		
1a) 50		

101 – Materijal		
D		P
0) 13.000		10.000 (1)

1019 – Odstupanje od PNC		
D		P
0) 100		50 (1a)

Ako je saldo na kontu 1019 – Odstupanje od planske cijene materijala potražni, tj. stvarna nabavna cijena je manja od planske nabavne cijene, odstupanje od planske nabavne cijene na utrošeni materijal se knjiži tako što konto 511 – Troškovi materijala za iznos odstupanja koji se stornira, a konto 1019 – Odstupanje od planske cijene materijala potražuje za iznos odstupanja koji se stornira.

Početno stanje:

- 101 – materijal – 1.500 €
- 1019 – Odstupanje od planske cijene materijala – 230 € (potražuje)

1. Prema trebovanju utrošeno je materijala u vrijednosti od 600 €. Obračunati i knjižiti odstupanje koje se odnosi na utrošeni materijal.

Objašnjenje:

Procenat odstupanja od PNC = $230 \cdot 100/1500 = 15,33\%$

Iznos odstupanja = $15,33 \cdot 600/100 = 91,98$

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	511	101	Troškovi materijala za izradu Materijal Za utrošeni materijal	600	600
1a.	511	1019	Troškovi materijala za izradu Odstupanje od planske cijene materijala Za odstupanje koje se odnosi na utrošeni materijal	91,98	91,98

511 – Troškovi materijala za izradu			101 – Materijal			1019 – Odstupanje od PNC		
D		P	D		P	D		P
1)	600		0)	4.000	600 (1			230 (0
1a)	91,98							91,98(1a

1. Ustanovi razliku između troška i utroška.
2. Pokaži na koji se način vrši obračun troška i objasni na primjeru.
3. Odbrani stav da trošak nije uvijek isto što i izdatak.
4. Prisjeti se knjigovodstvene dokumentacije koja se javlja u vezi s izdavanjem materijala za potrebe procesa proizvodnje. Ocijeni značaj postojanja navedene dokumentacije.
5. Prepoznavaj i objasni metode koje se javljaju u vezi s izdavanjem materijala za potrebe procesa proizvodnje. Ustanovi razliku između tih metoda i pokaži na konkretnom primjeru.
6. Podrži argumentima činjenicu da PNC nije konstantna veličina.

**Zadatak 1.**

Privredno društvo „Delicija“ d. o. o. Nikšić bavi se proizvodnjom čokolade. Na dan 01. 01. 20... ima početno stanje kakao praha 600 kg, čija je stvarna nabavna cijena 2,50 € po kg. Za izdavanje materijala iz magacina primjenjuje se metod prosječne nabavne cijene.

- 1) 04. 01. 20... Po kupovnoj fakturi broj 15 i prijemnici broj 1 kupljeno je od dobavljača 300 kg kakao praha po cijeni od 3 €/kg.
- 2) 07. 01. 20... Na osnovu trebovanja broj 10 izdato je iz magacina u proizvodnju 500 kg kakao praha.
- 3) 10. 01. 20... Po kupovnoj fakturi broj 18 i prijemnici broj 2 kupljeno je od dobavljača 250 kg kakao praha po cijeni od 3,20 €/kg.
- 4) 14. 01. 20... Na osnovu trebovanja broj 11 izdato je iz magacina u proizvodnju 150 kg kakao praha.
- 5) 21. 01. 20... Na osnovu trebovanja broj 12 izdato je iz magacina u proizvodnju 100 kg kakao praha.
- 6) 23. 01. 20... Po kupovnoj fakturi broj 23 i prijemnici broj 3 kupljeno je 900 kg kakao praha po cijeni 3.10 € €/kg.
- 7) 26. 01. 20.. Na osnovu trebovanja broj 13 izdato je iz magacina u proizvodnju 200 kg kakao praha.
- 8) 27. 01. 20... Povratnicom broj 5 vraćeno je iz proizvodnje u magacin 20 kg kako praha.
- 9) 31. 01. 20... Zaključiti konto materijala.

Zadatak 2.

Privredno društvo „Drvomont“ d. o. o. Berane bavi se proizvodnjom namještaja. Materijal koji se koristi za proizvodnju je daska (D-3), koji se evidentira po stvarnoj nabavnoj cijeni. Za izdavanje materijala iz magacina primjenjuje se FIFO metoda.

- 1) 01. 08. 20... Početno stanje: materijal – daska (D-3) 1400 m² po 120 €.
- 2) 05. 08. 20... Po kupovnoj fakturi broj 7 i prijemnici broj 7 kupljeno je 200 m² daske po 125 €/m².
- 3) 07. 08. 20... Na osnovu trebovanja broj 1 izdato je iz magacina u proizvodnju 1.500 m².
- 4) 12. 08. 20... Po kupovnoj fakturi broj 10 i prijemnici broj 8 kupljeno je 300 m² daske po 126 €/m².
- 5) 20. 08. 20... Na osnovu trebovanja broj 2 izdato je iz magacina u proizvodnju 300 m² daske.
- 6) 22. 08. 20... Na osnovu trebovanja broj 3 izdato je iz magacina u proizvodnju 50 m² daske.
- 7) 24. 08. 20... Po povratnici broj 7 vraćeno je iz proizvodnje u magacin 100 m² daske koja nije utrošena za pravljenje namještaja.
- 8) 27. 08. 20... Po kupovnoj fakturi broj 15 i prijemnici broj 9 kupljeno je 700 m² daske po 130 €/m².
- 9) 31. 08. 20... Zaključiti konto materijala.

**Zadatak 3.**

Početno stanje:

- 101 – materijal – 6.000 €
 - 1019 – Procenat odstupanja od PNC – 150 € (potražuje)
1. Kupljen je materijal po fakturi dobavljača na iznos od 9.500 €, PDV 21%. Faktura za prevoz iznosi 600 €, PDV 21%. Sastaviti kalkulaciju i knjižiti nabavku materijala ako je planska nabavna cijena 9.750 €.
 2. Po fakturi dobavljača broj 30, nabavljen je materijal u vrijednosti od 2.600 €, PDV 21%. Franko magacin kupca. Sastaviti kalkulaciju i knjižiti nabavku materijala ako je planska nabavna cijena 2.830 €.
 3. Utrošeno je materijala po trebovanju u vrijednosti od 12.000 €. Obračunati i knjižiti odstupanje od planske nabavne cijene koje se odnosi na utrošeni materijal.

REZIME

Knjigovodstveni dokument na osnovu koga se vrši izdavanje materijala u proces proizvodnje naziva se trebovanje.

S knjigovodstvenog aspekta, značajno je organizovati evidenciju materijala na sintetičkim i analitičkim računima.

Metode koje se uobičajeno koriste za izdavanje materijala u proces proizvodnje su: FIFO i Prosječna nabavna cijena (PNC). FIFO metoda polazi od toga da se prva ulazna cijena uzima kao prva izlazna prilikom obračuna troška materijala, dok metod PNC utvrđuje obračunsku cijenu podjelom vrijednosti zaliha s nabavljenom količinom. Ukoliko se zalihe materijala vode po planskoj nabavnoj cijeni, neophodno je utvrditi razliku između stvarne nabavne cijene i planske nabavne cijene koja se evidentira na kontu 1019 – Odstupanje od planske nabavne cijene materijala.

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE TROŠKOVA SITNOG INVENTARA, AUTO-GUMA I AMBALAŽE



4.1. SITAN INVENTAR, AUTO-GUME I AMBALAŽA – POJAM

4.2. KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE TROŠKOVA SITNOG INVENTARA

4.3. KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE TROŠKOVA AMBALAŽE I AUTO-GUMA

4.3.1. UPOREDNA EVIDENCIJA NABAVKE I TROŠENJA MATERIJALA, SITNOG INVENTARA, AMBALAŽE I AUTO-GUMA

U OVOM POGLAVLJU NAUČIĆEŠ DA:

- objasniš šta je sitan inventar, auto-gume i ambalažu
- knjižiš troškove sitnog inventara u hronološkoj i sistematskoj evidenciji uz različite načine otpisa
- knjižiš troškove ambalaže i auto-guma u propisanim evidencijama
- vršiš uporednu evidenciju nabavke i trošenja materijala, sitnog inventara, ambalaže i auto-guma u propisanim evidencijama

SITAN INVENTAR, AUTO-GUME I AMBALAŽA – POJAM

4.1.

Kao što smo već ranije napomenuli, **sitan inventar** pripada zalihama materijala iako s aspekta funkcije ima svojstva sredstava za rad. Naime, sitan inventar ima vijek trajanja koji je kraći od jedne godine i veoma nisku pojedinačnu nabavnu vrijednost. To su i razlozi zbog čega se svrstava u kategoriju zaliha. Sitan inventar obuhvata predmete kao što su, npr. sitniji kancelarijski (tepisi i staze, zavjese i držači zavjesa, vješalice, zastave, grbovi) i proizvodno-pogonski inventar, razna pomoćna sredstva za rad, alate (čekiće, pile, svrdla, zaštitna odjeća, protivpožarna i sanitetska sredstva), sitne mjerne instrumente (za mjerenje težine, daljine, vlage, toplote, izolacije, plinova i dr.), pribor za spremanje i posluživanje hrane, i sl. Otpis sitnog inventara vrši se na drugačiji način u odnosu na materijal.

Auto-gume po funkciji i namjeni mogu se svrstati u oblik stalne imovine. Međutim, posjeduju iste karakteristike kao i sitan inventar, pa se svrstavaju u zalihe materijala (npr. gume za teretna, radna, specijalna i putnička vozila).

Ambalaža je, takođe, sastavni dio zaliha materijala. Može se otpisivati jednokratno ili kalkulatивно, a osnovna svrha joj je da sačuva kvantitativna i kvalitativna svojstva gotovih proizvoda od momenta završetka proizvodnje do prodaje krajnjem potrošaču. Ambalaža se može klasifikovati na: odvojivu i neodvojivu, a odvojiva se dalje može podijeliti na povratnu ili nepovratnu, odnosno tzv. gratis ambalažu. Primjeri odvojive ambalaže su: plastična – boce, kutije, kese, čaše, bačve, vedra; metalna – sanduci, kante, limenke, kutije, tube; papirna – kutije, kesice, omoti; staklena – boce, čaše; drvena – sanduci, bačve, itd.



Sitan inventar – oblik zaliha materijala koji ima kratak vijek trajanja i nisku pojedinačnu cijenu



Ambalaža – zaliha materijala čiji je cilj da štiti proizvod



Slika 21: Primjer ambalaže, auto-gume i sitnog inventara

4.2.

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE TROŠKOVA SITNOG INVENTARA

Prema Pravilniku o Kontnom okviru na računu 103 – Alat i inventar iskazuje se vrijednost zaliha alata i inventara koji se u cjelini otpisuje u momentu davanja na korišćenje (kao što su sitan inventar, auto-gume i ambalaža, ako se u cjelini otpisuju u izvještajnom periodu).

Postoje tri načina otpisa troška sitnog inventara:

1. metoda otpisa **100%** ili metoda **potpunog** (jednokratnog) otpisa
2. metoda **50%** otpisa
3. metoda **kalkulativnog** (povremenog) otpisa.

Metoda **potpunog** ili **100% otpisa** polazi od toga da se momentom stavljanja u upotrebu (trošenjem) sitan inventar potpuno, odnosno 100% otpisuje, tako da je potrebno za navedeni iznos u datom momentu zadužiti račun – Troškovi materijala. Npr. ukoliko smo 1. oktobra stavili u upotrebu sitan inventar, to znači da je 1. oktobra potrebno otpisati sitan inventar u iznosu od 100%, odnosno za tu vrijednost zadužiti račun – Trošak materijala. S aspekta kontrole ovaj metod nije adekvatan iz razloga što se za sitan inventar ne vodi analitička evidencija, tako da je moguće da dođe do raznih zloupotreba. Zapravo, moguće je primjenjivati navedenu metodu otpisa u praksi ukoliko je u pitanju sitan inventar male vrijednosti ili sitan inventar koji će se utrošiti u roku ne dužem od mjesec dana.

Metoda otpisa – 100%

1. Na osnovu trebovanja broj 5 izdato je u upotrebu sitnog inventara u vrijednosti od 800 €. Otpis 100%.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	5123	103	Troškovi alata i inventara Alat i inventar Za otpis sitnog inventara 100%	800	800

5123 – Trošak alata i inventara		103 – Alat i inventar	
D	P	D	P
1) 800			800 (1)

Metoda **50% otpisa** polazi od toga da se prilikom izdavanja sitnog inventara u upotrebu s 50% njegove vrijednosti zadužuje račun – Troškovi alata i inventara, dok se s preostalih 50% vrijednosti zadužuje račun – Alat i inventar u upotrebi.

Metoda otpisa – 50%

1. Prema potrebanju u upotrebu je izdat sitan inventar u iznosu od 100 €, otpis 50%.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	5123		Troškovi alata i inventara	50	
	1032		Alat i inventar u upotrebi	50	
		103	Alat i inventar		100
			Za otpis sitnog inventara 50%		

5123 – Trošak alata i inventara		1032 – Alat i inventar u upotrebi		D 103 – Alat i inventar P	
D	P	D	P	D	P
1) 50		1) 50			100 (1)

Metoda **kalkulativnog** ili povremenog otpisa podrazumijeva da se inventar otpisuje u više iznosa koji se izračunavaju na osnovu njegovog normiranog vijeka trajanja (vremenska metoda) ili normiranog učinka (funkcionalna metoda). Funkcionisanje metode kalkulativnog otpisivanja možemo pojasniti uz pomoć sljedećeg hipotetičkog primjera: Ukoliko smo 1. oktobra stavili u upotrebu sitan inventar, to znači da 1. oktobra ne nastaje trošak sitnog inventara, nego je potrebno na mjesečnom nivou otpisivati i kalkulisati trošak sitnog inventara. Ukoliko, takođe, pođemo od pretpostavke da se vrši ravnomjerno trošenje izdatog sitnog inventara u toku korisnog vijeka trajanja, mjesečni iznos troškova bi se dobio stavljanjem u odnos vrijednosti izdatog sitnog inventara s procijenjenim vijekom trajanja iskazanim u broju mjeseci, odnosno:

$$Mt = \frac{\text{vrijednost izdatog sitnog inventara u upotrebi}}{\text{procijenjeni vijek trajanja}}$$

Na ovaj način, mjesečni iznos bi se knjižio zaduženjem računa – Troškovi materijala i odobrenjem računa – Ispravka vrijednosti sitnog inventara u upotrebi. S praktičnog aspekta ovaj metod je najispravniji, ali je tehnički njegova primjena veoma komplikovana, tako da se njegova primjena uobičajava kod skupljih sredstava za rad koja su po vijeku trajanja svrstana u sitan inventar.



Metoda kalkulativnog otpisa

1. Prema trebovanju u upotrebu je izdat sitan inventar u vrijednosti od 150 €, koji se kalkulatивно (povremeno) otpisuje. Vijek trajanja sitnog inventara je tri mjeseca. Za obračun troška sitnog inventara koristi se vremenska metoda.
2. U toku oktobra 2014. godine nastali su troškovi sitnog inventara.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	1032	103	Alat i inventar u upotrebi Alat i inventar - Po trebovanju-	150	150
2.	5123	1093	Troškovi alata i inventara Ispravka vrijednosti alata i inventara - Za otpis sitnog inventara za mjesec oktobar-	50	50

1032 - Alat i inventar u upotrebi		
D		P
1) 150		

103 - Alat i inventar		
D		P
0) 300		150 (1)

5123 - Troškovi alata i inventara		
D		P
2) 50		

1093 - Ispravka vrijednosti alata i inventara		
D		P
		50 (2)

Objašnjenje:

$$Mt = \frac{\text{vrijednost izdatog sitnog inventara u upotrebi}}{\text{procijenjeni vijek trajanja}} = 150/3 = 50$$

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE TROŠKOVA AMBALAŽE I AUTO-GUMA

4.3.

Evidentiranje troškova ambalaže vrši se na isti način kao kod sitnog inventara – otpis 100% i kalkulatívni otpis.

Otpis ambalaže

1. Na osnovu trebovanja broj 10 izdata je u upotrebu ambalaža koja se jednokratno troši u iznosu od 800 € (otpis 100%).
2. Na osnovu trebovanja broj 6 izdata je u upotrebu ambalaža u vrijednosti od 600 €. Procijenjeni vijek ambalaže je 6 mjeseci. Knjižiti mjesečni otpis ambalaže.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	5123	103	Trošak alata i inventara Alat i inventar Za izdatu ambalažu 100%	800	800
2.	1032	103	Alat i inventar u upotrebi Alat i inventar - po trebovanju-	600	600
2a.	5123	1093	Troškovi alata i inventara Ispravka vrijednosti alata i inventara - za otpis ambalaže za mjesec dana-	100	100

5123 - Trošak alata i inventara		
D		P
1) 800		
2a) 100		

103 - Alat i inventar			
D		P	
0) 2.000		800 (1)	
		600 (2)	

1032 - Alat i inventar u upotrebi		
D		P
2) 600		

1093 - Ispravka vrijednosti alata i inventara		
D		P
		100 (2a)

Objašnjenje:

$$Mt = \frac{\text{vrijednost izdatog sitnog inventara u upotrebi}}{\text{procijenjeni vijek trajanja}} = \frac{600}{6} = 100$$

Kod otpisa auto-guma koristi se metoda pređenih kilometara.

Prvo je potrebno izračunati vrijednost auto-guma po 1km i to tako što se stavi u odnos nabavna vrijednost auto-guma s vijekom trajanja izraženim u kilometrima.

$$\text{Vrijednost/km} = \frac{\text{nabavna vrijednost auto-guma}}{\text{vijek trajanja u kilometrima}}$$

Zatim se vrijednost 1km množi s pređenim kilometrima, da bi se dobio otpis (trošak) auto-guma.

$$\text{Otpis auto-guma} = \text{vrijednost/km} \cdot \text{pređeni kilometri}$$

Otpis auto-guma

- Po trebovanju izdato je u upotrebu auto-guma u vrijednosti od 200.000 € čiji je predviđeni vijek trajanja 50.000 km.
- Knjižiti otpis auto-guma za tekući mjesec ako se iz evidencije zna da su auto-gume prošle 10.000 km.

Vrijednost 1km = nabavna vrijednost auto-guma/vijek trajanja u kilometrima

$$\text{Vrijednost 1km} = 20.000/50.000 = 4$$

Otpis auto-guma = vrijednost 1km · pređeni kilometri

$$\text{Otpis auto-guma} = 4 \cdot 10.000 = 40.000$$

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	1032	103	Alat i inventar u upotrebi Alat i inventar Za izdate auto-gume u upotrebi	200.000	200.000
2.	5123	1093	Trošak alata i inventara Ispravka vrijednosti alata i inventara Za otpis auto-guma	40.000	40.000

1032 – Alat i inventar u upotrebi		
D		P
1) 200.000		

D 103 – Alat i inventar P		
D		P
0) 250.000		200.000 (1)

5123 – Trošak alata i inventara		
D		P
2) 40.000		

1093 – Ispravka vrijednosti alata i inventara		
D		P
		40.000 (2)

1. Što se podrazumijeva pod pojmom sitan inventar? Podrži argumentima činjenicu da sitan inventar pripada zalihama.
2. Identifikuj u tvojoj učionici neki oblik zaliha koji ima osobine sitnog inventara i predloži metodu njegovog otpisa.
3. Izdvoj i komentariši specifičnosti auto-guma i ambalaže.

UPOREDNA EVIDENCIJA NABAVKE I TROŠENJA MATERIJALA, SITNOG INVENTARA, AMBALAŽE I AUTO-GUMA

4.3.1.

Početno stanje:

- 101 – Materijal 5.000 €
- 1019 – Odstupanje od planske cijene materijala 500 € (duguje)
- 241 – Transakcioni račun 11.000 €
- Kapital?

1. Izdato je po trebovanju broj 2, za potrebe proizvodnje, materijala u vrijednosti od 2.300 €. Knjižiti odstupanje koje se odnosi na utrošeni materijal.
2. Kupljen je sitan inventar i faktura broj 16 iznosi na 900 €, PDV 21%. Faktura prevoznika broj 21 iznosi 35 €, PDV 21%. Sastaviti kalkulaciju i knjižiti nabavku sitnog inventara po stvarnoj nabavnoj cijeni.
3. Na osnovu trebovanja broj 3 izdat je u upotrebu cjelokupan sitan inventar sa zaliha. Otpis je 100%.
4. Po fakturi dobavljača broj 15 nabavljena je ambalaža u iznosu od 1.000 €, PDV 21%. Troškovi prevoza su plaćeni 100 €, PDV 21%, po izvodu banke. Sastaviti kalkulaciju i knjižiti nabavku ambalaže po stvarnoj nabavnoj cijeni.
5. Kupljen je materijal po fakturi broj 5 u vrijednosti od 4.000 €, PDV 21%. Franko magacin kupca. Materijal je smješten u magacinu po planskoj nabavnoj cijeni od 4.400 €.
6. Na osnovu trebovanja izdata je u upotrebu ambalaža u vrijednosti od 500 €. Procijenjeni vijek ambalaže je 5 mjeseci. Knjižiti otpis ambalaže.
7. Po fakturi broj 8 kupljeno je auto-guma u vrijednosti od 238.000 €, PDV 21%. Troškovi prevoza po fakturi dobavljača iznose 2.000 €, PDV 21%. Knjižiti nabavku auto-guma po stvarnoj nabavnoj cijeni.
8. Auto-gume su odmah predate u upotrebu s procijenjenim vijekom trajanja od 80.000 km. Knjižiti otpis auto-guma za tekući mjesec ako se iz evidencije zna da su auto-gume prešle 50.000 km.

Zbirna kalkulacija (2. promjena)

Br.	Elementi kalkulacije	Iznos bez PDV	PDV	Iznos sa PDV
1.	Fakturna vrijednost	900	189	1089
2.	Zavisni troškovi nabavke			
	- Troškovi prevoza	35	7,35	42,35
3.	Nabavna vrijednost	935	196,35	1.131,35

$$\text{Iznos odstupanja} = 2.300 \cdot 500/5.000 = 230$$

Zbirna kalkulacija (4. promjena)

Br.	Elementi kalkulacije	Iznos bez PDV	PDV	Iznos sa PDV
1.	Fakturna vrijednost	1.000	210	1.210
2.	Zavisni troškovi nabavke			
	- Troškovi prevoza	100	21	121
3.	Nabavna vrijednost	1.100	231	1.331

Zbirna kalkulacija (5. promjena)

Br.	Elementi kalkulacije	Iznos bez PDV	PDV	Iznos sa PDV
1.	Fakturna vrijednost	4.000	840	4.840
2.	Zavisni troškovi nabavke	0	0	0
3.	Stvarna nabavna vrijednost	4.000	840	4.840
	Planska nabavna vrijednost	4.400		
	Odstupanje od planske nabavne vrijednosti	400		

Zbirna kalkulacija (7. promjena)

Br.	Elementi kalkulacije	Iznos bez PDV	PDV	Iznos sa PDV
1.	Fakturna vrijednost	238.000	49.980	287.980
2.	Zavisni troškovi nabavke			
	- Troškovi prevoza	2.000	420	2.420
3.	Nabavna vrijednost	240.000	50.400	290.400

Objašnjenje 8. promjene

Vrijednost 1 km = nabavna vrijednost auto-guma/vijek trajanja u kilometrima
 Vrijednost 1 km = $240.000/80.000 = 3$

Otpis auto-guma = vrijednost 1 km · pređeni kilometri
 Otpis auto-guma = $3 \cdot 50.000 = 150.000$

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
0.	101		Materijal	5.000	
	241		Transakcioni račun	11.000	
	1019		Odstupanje od planske nabavne cijene	500	
		300	Kapital Za početno stanje		16.500
1.	511	101	Trošak materijala Materijal Za utrošeni materijal	2.300	2.300
1a.	511	1019	Troškovi materijala Odstupanje od planske nabavne cijene Za odstupanje na utrošeni materijal	230	230
2.	103		Alat i inventar	935	
	270		PDV u primljenim fakturama 21%	196,35	
		433	Dobavljač Za kupljeni sitan inventar		1.131,35
3.	5123	103	Troškovi alata i inventara Alat i inventar Za utrošeni sitan inventar 100%	935	935
4.	103		Alat i inventar	1.100	
	270		PDV u primljenim fakturama 21%	231	
		433	Dobavljač		1.210
		241	Transakcioni račun Za kupljeni sitan inventar		121
5.	101		Materijal	4.400	
	270		PDV u primljenim fakturama	840	
		433	Dobavljač		4.840
		1019	Odstupanje od planske nabavne vrijednosti Za kupljeni materijal		400
6.	1032	103	Alat i inventar u upotrebi Alat i inventar Za izdatu ambalažu	500	500
6a.	5123	1093	Trošak alata i inventara Ispravka vrijednosti alata i inventara Za mjesečni otpis ambalaže	100	100
7.	103		Alat i inventar	240.000	
	270		PDV u primljenim fakturama 21%	50.400	
		433	Dobavljač Za kupljene auto-gume		290.400
8.	1032	103	Alat i inventar u upotrebi Alat i inventar Za izdate auto-gume u upotrebi	240.000	240.000
8a.	5123	1093	Trošak alata i inventara Ispravka vrijednosti alata i inventara Za otpis auto-guma	150.000	150.000

D		101 - Materijal		P		D		1019 - Odstupanje od PNC		P		D		300 - Kapital		P	
0)	5.000					0)	500										
5)	4.400								230 (1a								16.500 (0
					2.300 (1												
																	400 (5

511 - Trošak materijala		103 - Alat i inventar		270 - PDV u primljenim fakturama 21%	
D	P	D	P	D	P
1) 2.300		2) 935	935 (3)	2) 196,35	
1a) 230		4) 1.100	500 (6)	4) 231	
		7) 240.000	240.000 (8)	5) 840	
				7) 50.400	

433 - Dobavljači u zemlji		5123 - Troškovi alata i inventara		241 - Transakcioni račun	
D	P	D	P	D	P
	1.131,35 (2)	3) 935		0) 11.000	121 (4)
	1.210 (4)	6a) 100			
	4.840 (5)	8a) 150.000			
	290.400 (7)				

1032 - Alat i inventar u upotrebi		1093 - Ispravka vrijednosti alata i inventara	
D	P	D	P
6) 500			100 (6a)
8) 240.000			150.000 (8a)

Stanje na kontima glavne knjige:

- transakcioni račun 500.000 €
- materijal na skladištu 1.000.000 € (planska nabavna cijena)
- odstupanje od planske nabavne cijene materijala 100.000 € (duguje)
- sitan inventar u skladištu 200.000 €
- kapital?

Proknjižiti sljedeće poslovne promjene:

1. Izdato je sitnog inventara u upotrebu u vrijednosti od 80.000 € s otpisom 50%.
2. Kupljene su auto-gume u vrijednosti od 180.000 € (franko skladište kupca). Auto-gume su odmah predate u upotrebu s procijenjenim vijekom trajanja 10.000 km.
3. Obaveza prema dobavljačima je izmirena preko transakcionog računa.
4. Knjižiti otpis auto-guma na osnovu pređenih 15.000 km.
5. Utrošeno je materijala po specifikaciji trebovanja 200.000 €.
6. Knjižiti odstupanje koje prati utrošeni materijal.

REZIME

Sitan inventar se svrstava u kategoriju zaliha materijala, iako s aspekta funkcija ima svojstva sredstava za rad. Razlog tome je mala pojedinačna vrijednost, kao i kraći vijek trajanja. Slična je situacija i sa auto-gumom. Ambalaža ima za cilj da sačuva kvalitativna i kvantitativna svojstva proizvoda. Otpis sitnog inventara može se vršiti jednokratno, potpuno (100%), otpis 50% ili kalkulatивно (povremeno).

OBRAČUN I KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJA TROŠKOVA ZARADA I NAKNADA ZARADA



5.1. PROPISI ZA OBRAČUN ZARADA I NAKNADA ZARADA

5.2. POJAM BRUTO I NETO ZARADE

5.2.1. OBRAČUN BRUTO ZARADE

5.2.2. POREZI I DOPRINOSI IZ ZARADA I NA ZARADE

5.2.3. OBRAČUN ZARADA NA KONKRETNOM PRIMJERU

5.2.4. OBRAČUN ZARADA NA PRIMJERU I POPUNJAVANJE PROPISANIH OBRAZACA

5.3. KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE OBRAČUNA ZARADA

5.3.1. KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE UPLATA ZARADA NA TRANSAKCIONE RAČUNE U SKLADU S PROPISIMA-PRIMJER

5.3.2. KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE ISPLATE ZARADA ZAPOSLENIMA KAO I UPLATE POREZA I DOPRINOSA NA KONKRETNOM PRIMJERU

U OVOM POGLAVLJU NAUČIĆEŠ DA:

- objasniš pojam bruto i neto zarada i propisa koji regulišu ovu oblast
- navedeš poreze i doprinose iz zarada i na zarade
- izvršiš obračun zarada na konkretnom primjeru
- knjižiš obračun zarada u propisanim evidencijama i popuniš propisane obrasce u vezi sa zaradom
- izvršiš uplatu neto zarade na transakcione račune zaposlenih, uplate poreza i doprinosa na transakcione račune, u skladu s propisima na konkretnom primjeru
- knjižiš isplatu zarada zaposlenim kao i uplatu poreza i doprinosa na konkretnom primjeru

5.1.

PROPISI ZA OBRAČUN ZARADA I NAKNADA ZARADA



Opšti kolektivni ugovor – najveći pravni akt za obračun zarada i naknada zarada koji se primjenjuje za sve zaposlene

Granski kolektivni ugovor – pravni akt za obračun zarada i naknada zarada koji je prilagođen određenoj prirodi djelatnosti privrednog društva

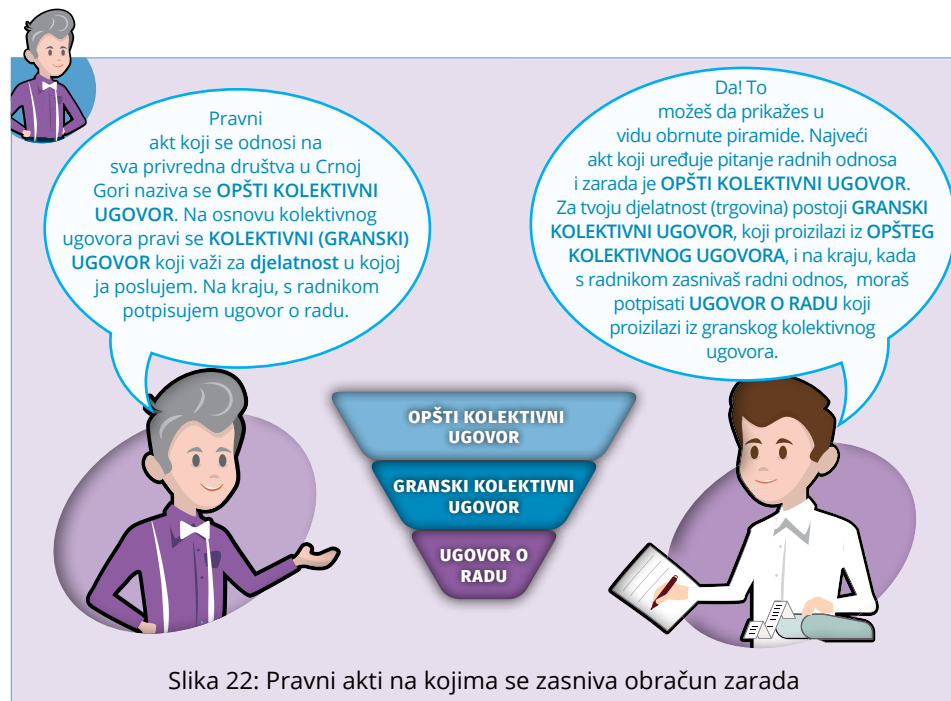
Ugovor o radu – pravni akt čijim se zaključenjem između poslodavca i zaposlenog zasniva radni odnos

Obračun zarada i naknada zarada vrši se prema odgovarajućim kriterijumima, osnovama i mjerilima koji su definisani opštim ili posebnim kolektivnim ugovorima, ili na osnovu njih usvojenih pravilnika o ličnim zaradama (platama) i naknadama, kao opštim aktima svakog privrednog društva. S aspekta obračuna zarada i naknada zarada najveći pravni akt čini **opšti kolektivni ugovor**.

Niži pravni nivo od opšteg kolektivnog ugovora predstavlja **granski kolektivni ugovor** ili samo **kolektivni ugovor** (određenog) **poslodavca**. On generalno proizilazi iz opšteg kolektivnog ugovora, s tim što se u okviru njega vrši detaljnija razrada pojedinih odredaba koje su date u opštem kolektivnom ugovoru, a koje su specifične za prirodu djelatnosti određenog poslodavca. Na kraju, najniži pravni nivo u ovom nizu čini **ugovor o radu**, koji se oslanja na opšti, odnosno granski kolektivni ugovor. Ugovor o radu zaključuju poslodavac i zaposleni prilikom zasnivanja radnog odnosa zaposlenog. Navedenim ugovorom regulišu se međusobna prava i obaveze, početak rada i stupanje zaposlenog na rad i sl. Ugovor o radu može se zaključiti na neodređeno i na određeno vrijeme. Npr. ugovor u kome nije utvrđeno vrijeme na koje se zaključuje, smatra se ugovorom o radu na neodređeno vrijeme. Ukoliko je jasno naznačeno vrijeme (npr. mjesec, šest mjeseci..) onda je riječ o ugovoru o radu na određeno vrijeme.

Prema važećem Opštem kolektivnom ugovoru (član 2), njegova primjena se odnosi na sve zaposlene kod poslodavaca (privrednih društava) na teritoriji Crne Gore, te zaposlene koje poslodavci (privredno društvo) sa sjedištem u Crnoj Gori upućuju na rad u inostranstvo. Isti se odnosi i na zaposlene u državnim organima, organima državne uprave i ustanovama koje se finansiraju iz budžeta Crne Gore, odnosno budžeta lokalne samouprave, ako posebnim zakonom nije drugačije određeno¹.

¹ („Sl. list Crne Gore“, br. 14/14 od 22. 03. 2014)



Slika 22: Pravni akti na kojima se zasniva obračun zarada

POJAM BRUTO I NETO ZARADE

5.2.

Angažovanjem i trošenjem radne snage lica koja su zaposlena u jednom privrednom društvu nastaju **troškovi zarada i naknada**. Nadoknada koja se zaposlenima obračunava i isplaćuje za angažovanje u prethodnom mjesecu naziva se **zarada ili plata**. Veoma je značajno praviti i poznavati razliku između bruto i neto zarade. Bruto ili ukupna zarada je širi pojam od neto zarade.

Bruto zarada obuhvata:

- neto zaradu
- porez na dohodak fizičkih lica
- doprinose za obavezno socijalno osiguranje iz zarade koju plaća zaposleni.

Navedeni doprinosi sastoje se od: doprinosa za zdravstveno osiguranje, doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje i doprinosa za osiguranje u slučaju nezaposlenosti.

Uobičajeno, radi jednostavnosti, struktura bruto zarade prikazuje se na sljedeći način:

- neto zarada
- porezi na zaradu
- doprinosi iz zarade.

Neto ili **čista zarada** predstavlja ona novčana sredstva koja će poslodavac (privredno društvo) uplatiti na transakcioni račun zaposlenog. Naime, to je onaj dio zarade na koji zaposleni računa, odnosno kojim raspolaže.



Trošak zarada i naknada zarada – poslovni rashod koji predstavlja novčani izraz angažovanja i trošenja radne snage u obavljanju poslovne aktivnosti privrednog društva

Bruto zarada – ukupan iznos zarade koji obuhvata: neto zaradu, porez na dohodak fizičkih lica i doprinose za obavezno socijalno osiguranje iz zarade

Neto zarada – dio bruto zarade koji će poslodavac uplatiti na transakcioni račun zaposlenog

Konto Kontić je prilikom zaključenja ugovora s radnikom u Ugovoru o radu naveo iznos bruto zarade, smatrajući da je to iznos koji će mjesečno pristizati na transakcioni račun. Međutim, knjigovođa Saldo Saldić je rekao Kontu Kontiću da je pogrešno razumio. Objasnio mu je da postoji značajna razlika između bruto zarade i neto zarade. Naime, neto zarada je dio bruto zarade i to je onaj dio zarade koji radnika najviše i interesuje (slika 23), odnosno da je neto zarada onaj dio bruto zarade koji će se „slivati“ na transakcioni račun radnika.





Razumio sam da **BRUTO** zarada nije isto kao i **NETO** zarada i da onaj novac koji će biti uplaćen na transakcioni račun radnika jeste njegova **NETO** a ne **BRUTO** zarada!



Da! **BRUTO** zarada je širi pojam i uključuje: **NETO** zaradu, **POREZ** na zaradu i **DOPRINOSE** iz zarada.



Slika 23: Bruto i neto zarada

Kriterijumi za određivanje visina neto zarada mogu biti različiti. Najčešće se kao kriterijumi postavljaju ostvareni učinak, kvalitet posla, složenost posla, stepen stručnosti, uslovi rada, vrijeme provedeno na radu, minuli rad i mnogi drugi.

5.2.1.

OBRAČUN BRUTO ZARADE

Obračun bruto zarade (ukoliko je radnik radio puno radno vrijeme – 176 h mjesečno) vrši se po sljedećoj formuli:

Bruto zarada = Startni dio zarade + koeficijent složenosti uvećan za minuli rad · obračunska vrijednost koeficijenta

Elementi za obračun bruto zarade su:

- **startni dio zarade u bruto iznosu** čini topli obrok i 1/2 regresa za korišćenje godišnjeg odmora. Za period od 1. jula do 31. decembra 2012. godine, na primjer, iznosi najmanje 70% obračunske vrijednosti koeficijenta, tj. 63 €.
- **Obračunska vrijednost koeficijenta** složenosti utvrđena je u mjesečnom bruto iznosu od najmanje 90 €.
- **Koeficijent složenosti uvećan za minuli rad** utvrđen je ugovorom o radu, odnosno Opštim ili granskim kolektivnim ugovorom za određenu stručnost i složenost poslova.

Važno je **napomenuti** da se zarada zaposlenog uvećava za svaku započetu godinu radnog staža na sljedeći način:

- do 10 godina..... 0,5% godišnje
- od 10 do 20 godina..... 0,75%
- preko 20 godina 1,00%



Saldo Saldić radi kao računovođa u kompaniji Konta Kontića 26 godina i 1 dan. Konto Kontić želi da zna koliki je radni staž Salda Saldića i na koji način će utvrditi koeficijent složenosti po osnovu minulog rada.

Polazeći od napomene koja je data u prethodnom pasusu, Saldo Saldić je objasnio Kontu Kontiću uvećanje po osnovu minulog rada na sljedeći način:

Pošto ja radim 26 godina i 1 dan, moj radni staž računa se 27 godina. Uvećanje se utvrđuje = 10 godina · 0,5% godišnje (jer je do 10 godina uvećanje 0,5% godišnje) + 10 godina (od 10 do 20 godina uvećanje je 0,75%) · 0,75% godišnje + 7 godina (preko 20 godina uvećanje je 1%) · 1% godišnje = 19,5% uvećanja ili 1,195 u obračunu zarada. Zbrajanjem godina dobijamo da je moj radni staž (10 + 10 + 7) 27 godina, tako da u obračunu zarada koeficijent složenosti treba uvećati za 19,5% (slika 24).

Koliko iznosi tvoj radni staž i za koliko ću ja vršiti uvećanje u obračunu bruto zarade?



19,5% uvećanja ili 1,195 u obračunu zarada.



Slika 24: Utvrđivanje uvećanja zarade po osnovu minulog rada



Obračun zarada predstavlja veoma značajno pitanje, pa je shodno tome i regulisan članom 6. Sporazuma o utvrđivanju obračunske vrijednosti koeficijenta i startnog dijela zarade u bruto iznosima („Službeni list CG”, broj 80/10). Na osnovu navedenog, Ministarstvo finansija donijelo je uputstvo kojim se propisuje način utvrđivanja i obračuna bruto zarada, koje se odnose na obračunske periode od januara 2011. godine. Ovim uputstvom definisan je način utvrđivanja bruto zarade.

5.2.2. POREZI I DOPRINOSI IZ ZARADA I NA ZARADE

Na utvrđene iznose bruto zarada obračunavaju se obavezni porezi i doprinosi na zarade i naknade zarada, kao troškovi koji čine komponentu troškova bruto ličnih zarada. Stoga se porezi i doprinosi na zarade određuju na način što se bruto zarada zaposlenih pomnoži s procentima (%) koji su jasno definisani za svaki porez ili doprinos pojedinačno. Rukovodeći se aktuelnim zakonskim propisima, navodimo važeće poreze i doprinose:

Koeficijent se može koristiti za zarade koje su u bruto iznosu manje od 720,00 €. Za zarade preko 720,00 € u bruto iznosu koeficijent važi, ako trošak kriznog poreza (4,00%, od januara 2016. godine 2,00%) ne pada na teret radnika, tj. ne umanjuje neto platu, već trošak preuzima poslodavac.

1. **Porez na zarade – 9,00% od bruto zarade**
2. **Doprinosi na teret zaposlenog – 24,00% od bruto zarade**
 - Doprinos za Fond PIO – 15,00%
 - Doprinos za zdravstvo – 8,50%
 - Doprinos za osiguranje od nezaposlenosti – 0,50%
3. **Doprinosi na teret poslodavca – 10,97% od bruto zarade**
 - Doprinos za Fond PIO – 5,50%
 - Doprinos za zdravstvo – 4,30%
 - Doprinos za osiguranje od nezaposlenosti – 0,50%
 - Doprinos za Savez samostalnih sindikata – 0,20%
 - Doprinos za Privrednu komoru – 0,27%
 - Doprinos za Fond rada – 0,20%
4. **Prirez na porez (npr. u Podgorici) – 15,00% od Poreza na zarade**

U navedenom dijelu, posebno skrećemo pažnju na sljedeće:

1. Porez na zarade iznosi 9% na iznos **do** 720 € (bruto). Na iznos primanja veći **od** 720 € (bruto) vrši oporezivanje s dodanih 2%, pored već postojećih 9%.
2. Doprinos za Savez samostalnih sindikata poslodavac plaća samo ako je član sindikata.
3. Doprinos za Privrednu komoru Crne Gore (PKCG) poslodavac koji ima do 5 zaposlenih dužan je da plati naknadu od 50 € godišnje. Ukoliko ima više od 5 zaposlenih, doprinos za PKCG iznosi 0,27% od bruto zarade za svakog zaposlenog.
4. Prirez na porez u svim opštinama iznosi **13%**, osim za Podgoricu i Cetinje (**15%**) i za Budvu (**10%**). Prirez se obračunava na porez i predstavlja prihod koji se sliva u budžet pripadajuće jedinice lokalne samouprave (opštine).

OBRAČUN ZARADA NA KONKRETNOM PRIMJERU

5.2.3.



Koeficijent složenosti radnika je 3. Za radni staž od 10 godina, a na osnovu minulog rada, obračunava mu se uvećanje za 5%. Radnik radi puno radno vrijeme od 176 sati tokom mjeseca. Privredno društvo ima 9 zaposlenih.

Knjigovođa u kompaniji Konta Kontića će izvršiti obračun zarada na sljedeći način: Prvo će utvrditi startni dio zarade po obrascu koji je već dat, a koji za period od 1. jula do 31. decembra 2012. godine iznosi najmanje 70% obračunske vrijednosti koeficijenta tj. (63,00 €). Pojašnjeno je da je obračunska vrijednost koeficijenta složenosti utvrđena u mjesečnom bruto iznosu od najmanje 90 €. Stoga je Saldo Saldić utvrdio da je: $70\% \cdot 90 \text{ €} = 63,00 \text{ €}$ ¹ (slika 25).

¹ U skladu s Uputstvom za obračun bruto zarada (detaljnije pogledati: <http://www.sucg.me/system/documents/69/original/Uputstvo%20za%20obracun%20bruto%20zarada.pdf?1297632121>, od 05. 02. 2014. godine)

Startni dio zarade je 70% od obračunske vrijednosti koeficijenta (90 €), odnosno iznosi **63 €**.



$$\text{BRUTO ZARADA} = 63,00 + 3 \cdot 1,05 \cdot 90$$

Koeficijent složenosti

Minuli rad je uvećan za 0,5% jer je radni staž 10 godina

Obračunska vrijednost koeficijenta

Slika 25: Utvrđivanje startnog dijela zarada i obračun bruto zarade

Nakon toga, Saldo Saldić je izvršio obračun bruto zarade upotrebom formule:

$$\text{Bruto zarada} = \text{startni dio zarade} + \left(\text{koeficijent složenosti uvećan za minuli rad} \cdot \text{obračunska vrijednost koeficijenta} \right)$$

i dobio vrijednost od **346, 50 €**.

Nakon toga je, primjenom određenih propisanih stopa za poreze i doprinose na utvrđeni iznos bruto zarade, Saldo Saldić izvršio obračun:



Red. br.	Stavke	bruto % Iznos	346,50 Iznos
1.	Porez	9% od bruto	<u>31,19</u>
2.	Doprinosi na teret zaposlenog :		<u>83,14</u>
	a) Doprinos za fond PIO	15% od bruto	<u>51,96</u>
	b) Doprinos za zdravstvo	8,5% od bruto	<u>29,45</u>
	c) Doprinos za osiguranje od nezaposlenosti	0,5% od bruto	<u>1,73</u>
3.	Neto zarada (bruto -1 -2)		<u>232,17</u>
4.	Doprinosi na teret poslodavca		<u>42,67</u>
	a) Doprinos za fond PIO	5,5% od bruto	<u>19,06</u>
	b) Doprinos za zdravstvo	4,3% od bruto	<u>14,90</u>
	c) Doprinos za osiguranje od nezaposlenosti	0,5% od bruto	<u>1,73</u>
	d) Doprinos za prevenciju radne invalidnosti	0,2% od bruto	<u>0,69</u>
	e) Doprinos za Privrednu komoru	0,27% od bruto	<u>0,93</u>
	f) Doprinos za fond rada	0,2% od bruto	<u>0,69</u>
5.	Prerez na porez	15% od poreza	<u>4,67</u>

Na ovaj način knjigovođa Saldo Saldić utvrdio je da iznos zarade koji će biti uplaćen na transakcioni račun radnika iznosi 232,17 €, i o tome obavijestio Konta Kontića (slika 26).



Slika 26: Utvrđivanje startnog dijela zarada i obračun bruto zarade



1. Objasni pojam trošak zarada. Pokaži specifičnost ovog troška u odnosu na ostale troškove s kojima si imao/imala prilike da se do sada upoznaš.
2. Uporedi neto i bruto zaradu.
3. Klasifikuj propise koji se javljaju u vezi s obračunom zarada. Identifikuj i pojasni razlike između propisa koje si naveo/navela.
4. Podrži argumentima činjenicu da se zarada direktora nekog privrednog društva mora razlikovati u iznosu od zarade radnika u tom privrednom društvu.
5. Utvrdi međuzavisnost elemenata koji ulaze u obračun bruto zarade.
6. Objasni pojam prerez i komentariši što čini osnovicu za njegov obračun.

OBRAČUN ZARADA NA PRIMJERU I POPUNJAVANJE PROPISANIH OBRAZACA

5.2.4.

U privrednom društvu „Trgovina komerc“ d. o. o. Podgorica zaposlena su 4 radnika:

- Konto Kontić koeficijent složenosti 6,38
- Bilans Bilansić koeficijent složenosti 5,69
- Saldo Saldić koeficijent složenosti 5,31
- Račun Računić koeficijent složenosti 4,93

Izvršiti obračun zarada za zaposlene za oktobar 20xx. godine, popuniti obrazac IOPPD za sve radnike i proknjižiti obračun i isplatu zarada, poreza i doprinosa.

Pojašnjenje obračuna zarade za Konta Kontića iz Privrednog društva „Trgovina komerc“ d. o. o. Podgorica:

Porezi i doprinosi na teret zaposlenog

1. Obračunska vrijednost koeficijenta = 90
2. Koeficijent složenosti = 6,38
3. Startni dio zarade = 63,00
4. Bruto zarada = $63 + (6,83 \cdot 90) = 637,19$
5. Porezi = $637,2 \cdot 9\% = 57,35$
6. Doprinosi za PIO = $637,2 \cdot 15\% = 95,58$
7. Doprinosi za zdravstveno osiguranje = $637,2 \cdot 8,5\% = 54,17$
8. Doprinosi za osiguranje i nezaposlenost = $637,2 \cdot 0,5\% = 3,19$
9. Neto zarada = $637,2 - (57,34 + 95,58 + 54,16 + 3,19) = 426,9$

Doprinosi i naknade na teret poslodavca

1. Bruto zarada = 637,2
2. Doprinosi za PIO = $637,2 \cdot 5,5\% = 35,05$
3. Doprinosi za zdravstveno osiguranje = $637,2 \cdot 4,3 = 27,40$
4. Doprinosi za osiguranje od nezaposlenosti = $637,2 \cdot 0,5\% = 3,19$
5. Doprinosi za Fond rada = $637,2 \cdot 0,2\% = 1,27$
6. Prirez na porez = $57,34 \cdot 15\% = 8,60$

Ukupni doprinosi i naknade na teret poslodavca za Konta Kontića = $35,04 + 27,39 + 3,19 + 1,27 + 8,60 = 75,49$

Obračun zarada zaposlenih radnika u privrednom društvu „Trgovina“ d. o. o. Podgorica dat je u tabeli 1.

Obračun zarada

R.b.	Prezime i ime	Obračunska vrijednost koeficijenta	Koeficijent	Startni dio zarade	Bruto zarada	Porez na zaradu	Doprinosi iz zarada			Neto zarada	Doprinosi i naknade na teret poslodavaca				
							PIO	ZO	Nezaposlenost		PIO	ZO	Nezaposlenost	Fond rada	Prirez na porez
1.	Konto Kontić	90,00	6,38	63,00	637,19	57,35	95,58	54,17	3,19	426,90	35,05	27,40	3,19	1,72	8,60
2.	Bilans Bilansić	90,00	5,69	63,00	575,1	51,76	86,27	48,89	2,88	385,3	31,64	24,73	2,88	1,52	7,76
3.	Saldo Saldić	90,00	5,31	63,00	540,9	48,68	81,14	45,98	2,71	362,39	29,75	23,26	2,71	1,46	7,30
4.	Račun Računić	90,00	4,93	63,00	506,7	45,60	76,01	43,07	2,54	339,48	27,87	21,79	2,54	1,37	6,84
	Ukupno	/	/	/	2.259,9	203,37	338,97	192,07	11,29	1.544,48	124,27	97,17	11,29	4,51	30,5

Tabela 1: Obračun zarada

Napomena: Izvršen je Obračun zarada za sva četiri radnika na isti način kao kod Konta Kontića.

Naziv: TRGOVINA KOMERC DOO PODGORICA
 PIB: 03122865
 Šifra djelatnosti:

Žiro račun: 580 - 45235 - 25
 Adresa:
 Telefon:

ZARADA (PLATA)
Obračun za 10 - 2018

KONTIĆ KONTO

Startni dio (t.o. + 1/12 regresa)	63,00			
Koeficijent-start :	6,38			
Obrac.vrij. koef. :	90,00€			
Osnovna zarada	384,71			
Minuti rad	-			
Uvećanje	0,00%			
Osnovica za obračun	384,71			

JMBG:
 Datum zapoštenja:
 R.J: R.J.- 1
 Radno mjesto:
 Banka: Gotovina

Šifra	Naziv L.P.	Koef.	Sati	Osnovica	NETO IZNOS -neopor.-	-oporez.-	BRUTO IZNOS
001.00	Zarada - startni dio (t.o. +1/12 regresa)	1,00	176h		-	42,20	63,00
001.01	Zarada - REDOVAN RAD	1,00	176h		-	384,70	574,19

BRUTO ZARADA/NAKNADA	637,19	SVEGA :
POREZ na lična primanja	57,35	
DOPRINOSI NA TERET ZAPOSLENOG		57,35
- doprinos za PIO	95,58	
- doprinos za zdravstveno osiguranje	54,17	
- doprinos za osig. od nezaposlenosti	3,19	
ZA ISPLATU ZAPOSLENOM		152,94
- neto - oporezivi dio	426,90	
- neto - neoporezivi dio	0,00	
		426,90
DOPRINOSI NA TERET POSLODAVCA		65,64
- doprinos za PIO	35,05	
- doprinos za zdravstveno osiguranje	27,40	
- doprinos za osig. od nezaposlenosti	3,19	
OSTALE NAKNADE NA TERET POSLODAVCA		14,16
- Prirez na porez	8,60	
- Privredna komora Crne Gore	1,72	
- Savez samostalnih sindikata Crne Gore		
- Fond rada		
- Dopr.za prevenciju invalid.i rekreaciju		
		14,16
UKUPNO sa žiro računa:	716,99	

TRGOVINA KOMERC DOO PODGORICA
 R.J. :
 P.U. :
 Banka:

Broj obračuna .. : 001
 Datum obračuna: 28.10.2018

ZARADA (PLATA) - ISPLATNA LISTA
Obračun za: 10 - 2018 god.

Redni ID	PREZIME I IME	Oporezivo NETO	Neoporezivo NETO	Ukupno NETO	Obustave i Krediti	ZA ISPLATU	Potpis
1	KONTIĆ KONTO	426,90	-	426,90	-	426,90	
2	BILANSIĆ BILANS	385,30	-	385,30	-	385,30	
3	SALDIĆ SALDO	362,39	-	362,39	-	362,39	
4	RAČUNIĆ RAČUN	339,48	-	339,48	-	339,48	
UKUPNO:		1.514,07	0,00	1.514,07	0,00	1.514,07	

(obračunski radnik) M.P. (poslodavac)

Slika 27: Obračun zarade za jednog radnika i Isplatna lista za sve radnike



The image displays four identical forms for payment orders (Nalog Platioća) for net wages. Each form is for the company TGOVINA KOMERC DOO PODGORICA and is dated 10-2018. The forms are for different types of transactions and amounts:

- Form 1:** Transaction account 580-45235-25, amount EUR 426.90, recipient account 575-21006-68.
- Form 2:** Transaction account 580-45235-25, amount EUR 336.48, recipient account 575-10065-25.
- Form 3:** Transaction account 580-45235-25, amount EUR 362.39, recipient account 575-31060-15.
- Form 4:** Transaction account 580-45235-25, amount EUR 385.30, recipient account 575-21001-35.

Each form includes fields for:

- Hitnost:** (Priority)
- Prezentacija:** (Presentation) with options for Prenos (checked), Uplata, and Isplata.
- Transakcioni račun platioća:** (Transaction account of the payer)
- Model:** (Model) with a field for the number of transactions.
- EUR:** (Amount) with a field for the amount and a field for the currency (EUR).
- Transakcioni račun primaoca plaćanja:** (Transaction account of the payee)
- Model:** (Model) with a field for the number of transactions.
- Podpis primaoca plaćanja:** (Signature of the payee) with a field for the signature.
- Datum izvršavanja:** (Date of execution) with a field for the date.
- Mjesto i datum podnošenja:** (Place and date of submission) with a field for the place and date.

Slika 29: Uplata neto zarada za radnike

Nalogom za prenos prenose se novčana sredstva neto zarade na transakcione račune zaposlenih.

5.3.

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE OBRAČUNA ZARADA

Knjigovodstvena evidencija zarada zaposlenih vrši se:

- na analitičkim karticama gdje se za svakog radnika ponaosob obračunavaju i evidentiraju podaci o ostvarenim zaradama i naknadama zarade (na osnovu datog obračuna sa slika 27–28),
- u sintetičkoj evidenciji, odnosno u poslovnim knjigama.

Analitička evidencija vrši se u platnom spisku a na osnovu obračunskih – radnih lista i drugih evidencija kadrovske i obračunsko-poenterske službe privrednog društva.

S knjigovodstvenog aspekta, a uzimajući u obzir Pravilnik o Kontnom okviru, veoma su bitne sljedeće grupe konta:

45 – OBAVEZE PO OSNOVU ZARADA I NAKNADA ZARADA

52 – TROŠKOVI ZARADA, NAKNADA ZARADA I OSTALI LIČNI RASHODI

Knjigovodstveno obuhvatanje troškova zarada u finansijskom knjigovodstvu, realizuje se relativno jednostavnim stavovima za knjiženje i to:

- **evidentiranjem visine obaveze** po osnovu obračunatih zarada svih zaposlenih radnika dobijenih iz pomoćne analitičke evidencije, a koja se obično realizuje krajem tekućeg mjeseca
- **isplata zarada** prema zaposlenim radnicima, shodno izvršenom obračunu, a koja se obično realizuje početkom sljedećeg mjeseca.

Međutim, kao što se da zapaziti, obračunavanje i knjigovodstveno obuhvatanje – knjiženje troškova bruto ličnih zarada i naknada i obaveza po tom osnovu, predstavlja samo prvi dio obračunsko-računovodstvenih aktivnosti koje imaju za cilj pravilno vremensko razgraničenje troškova bruto ličnih zarada i naknada na pripadajuće vremenske periode, a koje se obično realizuju krajem tekućeg mjeseca.

Shodno navedenom, prvi korak *knjigovodstvenog evidentiranja* koje se obavlja u finansijskom knjigovodstvu može se predstaviti na sljedeći način: zaduživanjem računa – Troškovi zarada, uz odobravanje računa – Obaveze po osnovu zarada za isti iznos ukoliko ne postoji nikakvo kreditno zaduženje od strane radnika. U suprotnom slučaju, račun – Ostale obaveze bi se odobrio za visinu uplate obaveze po obustavama neto zarade (npr. za uzeti kredit i sl.).

Drugi dio ovih aktivnosti odnosi se na isplatu obaveza s transakcionog računa i blagajne, te njihovo knjigovodstveno obuhvatanje, što se realizuje tokom narednog mjeseca kada se za to steknu finansijski uslovi (obično do petnaestog u mjesecu). Okolnost da ovim činom dolazi do smanjenja, odliva novčanih sredstava s transakcionog računa i blagajne po osnovu obaveza za angažovanje zaposlenih menadžera i izvršilaca na različitim poslovnim nivoima u preduzeću, daje i bruto ličnim zaradama i naknadama karakter troškova – poslovnih rashoda, kao i troškovima materijala, stranih usluga, amortizacije i nematerijalnih troškova.

1. Knjiženje obračuna zarada za sve radnike iz privrednog društva „Trgovina komerc“ d. o. o. Podgorica

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	520		Troškovi bruto zarade	2.259,9	
		450	Obaveze za neto zarade		1.544,48
		451	Obaveze za poreze na zarade		203,37
		452	Obaveze za doprinose na zarade		542,34
			Za obračunate zarade		
1a.	521		Troškovi poreza i doprinosa na teret poslodavca	267,74	
		453	Obaveze za poreze i doprinose na teret poslodavca		267,74
			Za obračunate poreze i doprinose		

520 – Troškovi bruto zarada		
D		P
1) 2.259,9		

450 – Obaveze za neto zarade		
D		P
		1.544,48 (1)

451 – Obaveze za poreze na zarade		
D		P
		203,37 (1)

452 – Obaveze za doprinose na zarade		
D		P
		542,34 (1)

521 – Troškovi poreza i doprinosa na teret poslodavca		
D		P
1a) 267,74		

453 – Obaveze za poreze i doprinose na teret poslodavca		
D		P
		267,74 (1a)

5.3.1.

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE UPLATA ZARADA NA TRANSAKCIONE RAČUNE U SKLADU S PROPISIMA – PRIMJER

Uplate neto zarada, poreza i doprinosa za zaposlene Privrednog društva „Trgovina komerc“ d. o. o. Podgorica s transakcionog računa

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
2.	450		Obaveze za neto zarade	1.544,48	
	451		Obaveze za poreze na zarade	203,37	
	452		Obaveze na doprinose na zarade	542,34	
	453		Obaveze za poreze i doprinose na teret poslodavca	267,74	
		241	Transakcioni račun Za doznaku duga		2.527,64

450 – Obaveze za neto zarade		
D		P
2) 1.544,48		

451 – Obaveze za poreze na zarade		
D		P
2) 203,37		

452 – Obaveze za doprinose na zarade		
D		P
2) 542,34		

453 – Obaveze za poreze i doprinose na teret poslodavca		
D		P
2) 267,74		

241 – Transakcioni račun		
D		P
0) 10.000		2.527,64 (2)

5.3.2.

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE ISPLATE ZARADA ZAPOSLENIMA KAO I UPLATE POREZA I DOPRINOSA NA KONKRETNOM PRIMJERU

Knjigovodstveno evidentiranje isplate zarada vrši se:

- odobravanjem računa –Transakcioni račun i zaduživanjem računa – Blagajna, ukoliko se isplata zarada vrši neposredno iz blagajne
- odobravanjem računa – Blagajna i zaduživanjem računa – Obaveze po osnovu zarada za visinu isplaćene neto zarade iz blagajne.

Ukoliko se isplata obaveza za poreze i doprinose iz neto zarada vrši direktno s transakcionog računa, isti bi se odobravao uz zaduživanje računa – Obaveze po osnovu zarada.

U slučaju da radnik ima određeno kreditno zaduženje račun – Transakcioni račun bi se teretio za visinu obustave dok bi se odobravao račun – Ostale obaveze¹.

Isplatom zarada račun – Obaveze po osnovu zarada se gasi, što znači da ima privremeni karakter, budući da važi samo za onaj obračunski period (mjesec) na koji se odnosi.

3. Podignuta je gotovina s transakcionog računa za isplatu zarada zaposlenima u iznosu od 1.544,48 €, i odmah je isplaćena obaveza po osnovu neto zarada.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
3.	243		Blagajna	1.544,48	
		241	Transakcioni račun		1.544,48
			Za podignutu gotovinu		
3a.	450		Obaveze za neto zarade i naknade zarada	1.544,48	
		243	Blagajna		1.544,48
			Za isplatu neto zarada iz blagajne		

D			243 – Blagajna			P			D			241 – Transakcioni račun			P			D			450 – Obaveza po osnovu zarada za visinu neto zarade			P		
3)	1.544,48			1.544,48		3a			0)	10.000			1.544,48		3			3a)	1.544,48							

4. Izvršena je isplata poreza i doprinosa iz zarada s transakcionog računa.

5. Kontu Kontiću izvršena je obustava na neto zaradu u vidu kredita u iznosu od 105 €.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
4.	451		Obaveze za porez iz zarada	203,37	
	452		Obaveze za doprinose iz zarada	542,34	
		241	Transakcioni račun		745,71
			Za isplatu poreza i doprinosa		
5.	241		Transakcioni račun	105	
		469	Ostale obaveze		105
			Za izvršenu obustavu		

¹ Administrativne zabrane.

451 – Obaveze za poreze iz zarada		452 – Obaveze za doprinose iz zarada		241 – Transakcioni račun	
D	P	D	P	D	P
4) 203,37		4) 542,34		0) 10.000	745,71 (4)
				5) 105	

469 – Ostale obaveze	
D	P
	105 (5)

1. Komentariši s knjigovodstvenog aspekta razliku između obračuna zarada i isplate zarada. Pokaži na konkretnom primjeru.
2. Argumentuj tvrdnju da se trenutak obračuna zarada ne mora uvijek podudariti (poklopiti) s trenutkom isplate.

1. Obračunati zaradu za radnika M.M. čiji je koeficijent složenosti 6,47, radno iskustvo 15 godina i 8 mjeseci, nije član sindikata i izdvaja za osiguranje 2 €.
 2. Privredno društvo „Market“ ima 4 zaposlena lica i prema kolektivnom ugovoru određeni su koeficijenti složenosti (nivoi/podnivoi stručnog obrazovanja):
 - N. N. (koeficijent složenosti 6,38)
 - P. P. (koeficijent složenosti 5,49)
 - S. S. (koeficijent složenosti 4,32)
 - K. K. (koeficijent složenosti 3,45)
- Izvršiti obračun zarada za zaposlene radnike i popuniti obrasce IOPPD, OPD2 za N.N. radnika i OPD3 za sve radnike. Proknjižiti obračun i isplatu zarada, poreza i doprinosa za sve radnike.

REZIME

Trošak zarade nastaje trošenjem angažovane radne snage u procesu obavljanja poslovne aktivnosti privrednog društva. Obračun bruto zarade vrši se u skladu s pravilima koja su definisana Opštim, odnosno granskim kolektivnim ugovorom.

Prilikom zasnivanja radnog odnosa, poslodavac i zaposleni potpisuju Ugovor o radu. Bruto zarada je širi pojam od neto zarade i obuhvata neto zaradu, porez na dohodak fizičkih lica i doprinose za obavezno socijalno osiguranje iz zarade. Neto zarada ili „čista“ zarada je iznos zarade koji će biti uplaćen na transakcioni račun zaposlenog. Obračunata bruto zarada ima karakter kratkoročne obaveze prema zaposlenima i odgovarajućim državnim fondovima. Knjigovodstveno evidentiranje obaveza za zarade i troškove zarada sprovodi se kroz dva knjigovodstvena stava. U prvom stavu se shodno načelu uzročnosti evidentira obaveza po osnovu zarade i trošak zarade, dok se kroz drugi stav vrši knjiženje isplate čime se zatvara obaveza za zarade. Stoga se i kaže da obaveza za zarade ima karakter kratkoročne obaveze.

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE POSLOVNIH, FINANSIJSKIH I OSTALIH RASHODA I PRIHODA PRIVREDNOG DRUŠTVA



- 6.1. EVIDENTIRANJE TROŠKOVA PROIZVODNIH USLUGA, TROŠKOVA AMORTIZACIJE I REZERVISANJA I NEMATERIJALNIH TROŠKOVA
- 6.2. EVIDENTIRANJE FINANSIJSKIH I OSTALIH RASHODA PRIVREDNOG DRUŠTVA
- 6.3. EVIDENTIRANJE POSLOVNIH, FINANSIJSKIH I OSTALIH PRIHODA PRIVREDNOG DRUŠTVA
- 6.4. EVIDENTIRANJE PROMJENE VRIJEDNOSTI ZALIHA U FINANSIJSKOM KNJIGOVODSTVU
- 6.5. OBRAČUN I EVIDENTIRANJE PERIODIČNOG FINANSIJSKOG REZULTATA PRIVREDNOG DRUŠTVA
 - 6.5.1. POJAŠNENJE I POPUNJAVANJE TABELE ISKAZA O UKUPNOM REZULTATU /BILANS USPJEHA/

U OVOM POGLAVLJU NAUČIĆEŠ DA:

- navedeš troškove proizvodnih usluga, troškove amortizacije i rezervisanja i nematerijalne troškove i evidentiraš ih u propisanim evidencijama
- evidentiraš finansijske i ostale rashode privrednog društva u propisanim evidencijama
- evidentiraš poslovne, finansijske i ostale prihode privrednog društva u propisanim evidencijama
- evidentiraš nastale korekcije prihoda usljed promjena vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda u finansijskom knjigovodstvu
- obračunaš i evidentiraš periodični rezultat poslovanja privrednog društva
- objasniš i popuniš tabelu Iskaza o ukupnom rezultatu /bilans uspjeha/

6.1.

EVIDENTIRANJE TROŠKOVA PROIZVODNIH USLUGA, TROŠKOVA AMORTIZACIJE I REZERVISANJA I NEMATERIJALNIH TROŠKOVA

Pored troškova materijala, nabavne vrijednosti realizovane robe, troškova zarada i naknada zarada, karakter poslovnih rashoda imaju i troškovi proizvodnih usluga, troškovi amortizacije i rezervisanja i nematerijalni troškovi. Riječ je o troškovima koji nastaju usljed obavljanja redovne poslovne aktivnosti privrednog društva. U okviru Kontnog okvira za privredna društva navedeni poslovni rashodi nalaze se u okviru **klase 5**. Za njih su rezervisane sljedeće grupe računa:

53 – TROŠKOVI PROIZVODNIH USLUGA

54 – TROŠKOVI AMORTIZACIJE I REZERVISANJA

55 – NEMATERIJALNI TROŠKOVI.

Privredno društvo prilikom obavljanja svoje poslovne aktivnosti često nije u mogućnosti da samostalno obavi određene usluge (npr. nedostatak određenih kapaciteta – opreme i sl.) i zato mora koristiti usluge od lica van privrednog društva. Stoga novčani izraz trošenja određenih usluga od lica van privrednog društva predstavlja **trošak proizvodnih usluga**. Riječ je o veoma raznovrsnoj grupi usluga koje se vrše da bi privredno društvo uspješno ostvarilo postavljene ciljeve. Zbog svog proizvodnog karaktera, navedeni troškovi se u aktuelnom kontnom okviru sintetizuju na sljedećim osnovnim kontima:

530 – Troškovi usluga na izradi učinaka (troškovi usluga industrijske, zanatske obrade, prerade ili izrade učinaka i sl.)

531 – Troškovi transportnih usluga (troškovi vodenog, vazdušnog, kopnenog prevoza, PTT usluge, troškovi prevoza proizvoda do kupca, troškovi pretovara i sl.)

532 – Troškovi usluga održavanja (troškovi održavanja nekretnina, postrojenja i opreme i sl.)

533 – Troškovi zakupnina (troškovi zakupa nekretnina, postrojenja i opreme i sl.)

534 – Troškovi sajмова (troškovi izlaganja robe, gotovih proizvoda i usluga; izdaci za zakup i uređenje sajamskog i izložbenog prostora, za uređenje štandova i sl.)

535 – Troškovi reklame i propagande (izdaci za propagandno-informativni materijal – npr. prospekti, katalogi..., za oglase u novinama i sl.)

536 – Troškovi istraživanja (izdaci u vezi s naučnoistraživačkim radom, projektantskim i drugim aktivnostima i sl.)



Trošak proizvodnih usluga – novčani izraz trošenja usluga drugih privrednih društava

537 – Troškovi razvoja koji se ne kapitalizuju

539 – Troškovi ostalih usluga (usluge zaštite na radu, komunalne usluge i sl.)

Troškovi proizvodnih usluga u svojoj strukturi obuhvataju raznovrsne troškove. Međutim, njihov obračun i knjigovodstveno evidentiranje nije previše kompleksno iz razloga što je obično vrijednost usluge obračunata i iskazana u ulaznim fakturama dobavljača. Takođe, treba biti pažljiv u slučaju potrebe pravilnog vremenskog razgraničenja ovih troškova na pripadajuće vremenske periode, kao što su troškovi usluga održavanja, troškovi zakupnina, troškovi reklame i propagande i sl. Za te svrhe je neophodno koristiti račune vremenskih razgraničenja – AVR, odnosno konto – Unaprijed plaćeni troškovi do jedne godine i PVR, tj. konto – Unaprijed obračunati troškovi.



Prisjeti se računa vremenskih razgraničenja (AVR i PVR).



1) U toku tekućeg mjeseca prema prispjelim fakturama dobavljača Bilansa Bilansića nastali su sljedeći troškovi proizvodnih usluga:

- troškovi usluga preduzetnika na izradi reprezentativnih proizvoda u iznosu od 420 €
- troškovi transportnih usluga u iznosu od 800 €
- troškovi zakupnina u iznosu od 300 €
- troškovi izlaganja na sajmu u zemlji u iznosu od 400 €
- troškovi reklame u zemlji u iznosu od 150 €

Na svim fakturama od dobavljača obračunat je PDV po stopi od 21%.

2) Proknjižiti nefakturisane troškove usluga održavanja osnovnih sredstava za tekući mjesec u iznosu od 330 €.

Knjiženje u dnevniku Konta Kontića

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	530		Troškovi usluga preduzetnika na izradi učinka	420	
	531		Troškovi transportnih usluga	800	
	533		Troškovi zakupnine	300	
	534		Troškovi učešća na sajmovima u zemlji	400	
	535		Troškovi reklame i propagande u zemlji	150	
	270		PDV u primljenim fakturama	434,37	
		Dobavljači u zemlji		2.504,7	
		433	- Za troškove proizvodnje usluga po fakturi dobavljača		
2.	532		Troškov usluga održav. osnov. sred.	330	330
		490	Razgraničeni i obračunati troškovi održavanja (PVR) - Za obračun troškova održavanja osnovnih sredstava		

Na ovaj način Konto Kontić će imati podatak koliko od ukupne vrijednosti troškova proizvodnih usluga se odnosi na pojedine kategorije unutar navedenog troška.



Troškovi amortizacije – novčani izraz postepenog trošenja osnovnih sredstava u procesu obavljanja poslovne aktivnosti privrednog društva

Troškovi rezervisanja – troškovi koji će se eventualno pojaviti u narednom periodu kao posljedica nekih aktivnosti koje su nastale u prethodnom ili tekućem obračunskom periodu



Prisjeti se troškova amortizacije koje si detaljno obrađivao/obrađivala u II razredu

Troškovi amortizacije (konto 540) predstavljaju vrijednosni izraz postepenog trošenja osnovnih sredstava u procesu obavljanja poslovnih aktivnosti privrednog društva. Osnovna pitanja koja se tiču obračuna troškova amortizacije odnose se na određivanje:

- **osnove amortizacije** – gdje se može uzeti nabavna vrijednost, revalorizovana nabavna vrijednost ili reprodukciona vrijednosti (u bruto ili neto iznosu), odnosno bez umanjenja ili s umanjenjem očekivane rezidualne vrijednosti – vrijednosti likvidacionog ostatka, na kraju vijeka korišćenja osnovnog sredstva
- **vremena – vijeka korišćenja osnovnog sredstva** – pretpostavlja postojanje onog vremenskog perioda u kome se očekuje korišćenje osnovnog sredstva ili broj jedinica proizvoda ili usluga koje se očekuju da će se dobiti upotrebom tog sredstva
- **metode otpisivanja** – mogu biti: **vremenska i funkcionalna**.

Troškovi rezervisanja (grupa 54) predstavljaju troškove koji će se s velikom vjerovatnoćom pojaviti u narednim godinama, a izazvani su nekim aktivnostima iz prethodnog, odnosno tekućeg perioda. Svako rezervisanje izaziva nastanak određenih troškova. Da bi rezervisanje bilo priznato kao obaveza (grupa 40), neophodno je da kao obaveza postoji na dan bilansa (npr. 31. 12. 20xx) i da je izazvana nekim prošlim događajem, da se kao takva nastala obaveza ne može izbjeći, te je neophodno putem realne procjene utvrditi njen iznos u cilju izmirenja.

U ovu grupu troškova uobičajeno se ubrajaju sljedeća konta:

- 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.

Predmet našeg razmatranja će biti konto 541- Troškovi rezervisanja za garantni rok.



Konto Kontić je počeo prodavati novu liniju tehničkih proizvoda, laptopove u vrijednosti od 300 €, za koje se izdaje garancija na 12 mjeseci. Tražio je da mu knjigovođa objasni koje obaveze podrazumijeva garancija koju izdaje (slika 30).



Slika 30: Prodaja laptopa i izdavanje garancije

Knjigovođa Saldo Saldić je pojasnio Kontu Kontiću da izdavanje garancije znači da se on (Konto Kontić) kao prodavac obavezao da izvrši sve popravke na laptopu, pod uslovom da popravke nastanu u periodu važenja garancije (12 mjeseci). Drugim riječima, to znači da će troškove eventualnih popravki snositi Konto Kontić kao prodavac. Saldo Saldić je takođe rekao Kontu Kontiću da se ti troškovi nazivaju troškovi rezervisanja i da je riječ o troškovima koji će eventualno nastati (dakle, nastaću ako se pokvari laptop), a izazvani su događajem koji se ranije desio (prodaja laptopa) ili sada. Objasnio je i da ne postoji način za tačno utvrđivanje iznosa navedenih troškova i da se oni procjenjuju na osnovu iskustva s istim ili sličnim proizvodom (slika 30 desno).

Konto Kontić je nakon toga procijenio da je mogući trošak rezervisanja 30 €. Nakon toga je pitao Salda Sadića kako bi se izvršilo knjiženje.

Knjiženje se vrši na sljedeći način:

D	Prihod od prodaje	P	D	Izlazni PDV	P	D	Kupac	P
		300 (1)			63 (1)	1) 363		

Dakle, ovaj prihod od prodaje od 300 € je „izazvao“ nastanak poslovnog rashoda – troška rezervisanja (jer si dao garanciju) u iznosu od 30 € (koliko si procijenio). Ali da znaš, da nijesi dao garanciju, ne bi knjižio trošak rezervisanja. Pošto si izdao, ti si se obavezao da ćeš popraviti laptop ako se pokvari (dakle, imaš obavezu prema kupcu) i stoga moraš da evidentiraš rezervisanje (obavezu) i nastali trošak rezervisanja.



Rezervisanja za troškove u garantnom roku		Trošak rezervisanja	
D	P	D	P
	30 (2)	2) 30	



Sam pojam „rezervisanje“ ima najmanje dva značenja. Prvo značenje je da je riječ o obavezi neizvjesnog roka dospijea, pri čemu se neizvjesnost odnosi na to kada će obaveza morati da se izmiri, kao i da li će se i u kojoj mjeri izmiriti. Drugo značenje se odnosi na postupak priznavanja, vrednovanja i prestanka priznavanja rezervisanja kao obaveze.



1. Troškovi PTT usluga po fakturi za tekući mjesec iznose 200 €, PDV 21%.
2. Plaćena je zakupnina za poslovni prostor s transakcionog računa u iznosu od 2.400 €, PDV 21%.
3. Privredno društvo je dobilo fakturu za zakup štanda na sajmu 600 €, PDV 21%.
4. Obračunati su troškovi reklame i propagande u iznosu 300 €.
5. Stigla je faktura od dobavljača za održavanje mašine u iznosu od 1.300 €, PDV 21%.
6. Obračunata je amortizacija opreme za tekući mjesec za 700 €.
7. Po prodajnoj fakturi broj 3 prodat je računar u vrijednosti od 300 €, PDV 21%. Za pokriće servisiranja računara rezervisano je 80 €.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	5312 270	433	Troškovi PTT usluga u zemlji PDV u primljenim fakturama 21% Dobavljači u zemlji Za PTT troškove	200 42	242
2.	533 270	241	Troškovi zakupnine PDV u primljenim fakturama 21% Transakcioni račun Za unaprijed plaćene troškove zakupnine	2.400 504	2.904
3.	534 270	433	Troškovi sajmova PDV u primljenim fakturama 21% Dobavljači u zemlji Za troškove sajmova	600 126	726
4.	535	490	Troškovi reklame i propagande PVR – obračunati troškovi reklame i propaganda Za obračunate troškove reklame i propagande	300	300
5.	532 270	433	Troškovi usluga održavanja PDV u primljenim fakturama 21% Dobavljači u zemlji Za troškove održavanje mašine	1.300 273	1.573
6.	540	0238	Troškovi amortizacije Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme Za obračunatu amortizaciju	700	700
7.	202	612 470	Kupci u zemlji Prihod od prodaje PDV u izlaznim fakturama 21% Za prodati računar	363	300 63
7a.	541	400	Troškovi rezervisanja u garantnom roku Rezervisanje za troškove u garantnom roku Za priznavanje rezervisanja	80	80

<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">5312 – Troškovi PTT usluga u zemlji</th> <th>P</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>D</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>1) 200</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	5312 – Troškovi PTT usluga u zemlji		P	D			1) 200			<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">270 – PDV u primljenim fakturama 21%</th> <th>P</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>D</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>1) 42</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>2) 504</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>3) 126</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>5) 273</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	270 – PDV u primljenim fakturama 21%		P	D			1) 42			2) 504			3) 126			5) 273			<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">433 – Dobavljači u zemlji</th> <th>P</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>D</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>242 (1)</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>726 (3)</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>1.573 (5)</td> </tr> </tbody> </table>	433 – Dobavljači u zemlji		P	D					242 (1)			726 (3)			1.573 (5)
5312 – Troškovi PTT usluga u zemlji		P																																										
D																																												
1) 200																																												
270 – PDV u primljenim fakturama 21%		P																																										
D																																												
1) 42																																												
2) 504																																												
3) 126																																												
5) 273																																												
433 – Dobavljači u zemlji		P																																										
D																																												
		242 (1)																																										
		726 (3)																																										
		1.573 (5)																																										
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">533 – Troškovi zakupnine</th> <th>P</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>D</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>2) 2.400</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	533 – Troškovi zakupnine		P	D			2) 2.400			<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">241 – Transakcioni račun</th> <th>P</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>D</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>0) 5.000</td> <td></td> <td>2.904 (2)</td> </tr> </tbody> </table>	241 – Transakcioni račun		P	D			0) 5.000		2.904 (2)	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">534 – Troškovi sajмова</th> <th>P</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>D</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>3) 600</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	534 – Troškovi sajмова		P	D			3) 600																	
533 – Troškovi zakupnine		P																																										
D																																												
2) 2.400																																												
241 – Transakcioni račun		P																																										
D																																												
0) 5.000		2.904 (2)																																										
534 – Troškovi sajмова		P																																										
D																																												
3) 600																																												
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">535 – Troškovi reklame i propagande</th> <th>P</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>D</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>4) 300</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	535 – Troškovi reklame i propagande		P	D			4) 300			<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">490 – PVR obračunati troškovi reklame i propagande</th> <th>P</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>D</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>300 (4)</td> </tr> </tbody> </table>	490 – PVR obračunati troškovi reklame i propagande		P	D					300 (4)	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">532 – Troškovi usluga održavanja</th> <th>P</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>D</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>5) 1.300</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	532 – Troškovi usluga održavanja		P	D			5) 1.300																	
535 – Troškovi reklame i propagande		P																																										
D																																												
4) 300																																												
490 – PVR obračunati troškovi reklame i propagande		P																																										
D																																												
		300 (4)																																										
532 – Troškovi usluga održavanja		P																																										
D																																												
5) 1.300																																												
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">540 – Troškovi amortizacije</th> <th>P</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>D</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>6) 700</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	540 – Troškovi amortizacije		P	D			6) 700			<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">0238 – Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme</th> <th>P</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>D</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>700 (6)</td> </tr> </tbody> </table>	0238 – Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme		P	D					700 (6)	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">202 – Kupci u zemlji</th> <th>P</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>D</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>7) 363</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	202 – Kupci u zemlji		P	D			7) 363																	
540 – Troškovi amortizacije		P																																										
D																																												
6) 700																																												
0238 – Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme		P																																										
D																																												
		700 (6)																																										
202 – Kupci u zemlji		P																																										
D																																												
7) 363																																												
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">612 – Prihod od prodaje gotovih proizvoda</th> <th>P</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>D</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>300 (7)</td> </tr> </tbody> </table>	612 – Prihod od prodaje gotovih proizvoda		P	D					300 (7)	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">470 – PDV u izlaznim fakturama 21%</th> <th>P</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>D</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>63 (7)</td> </tr> </tbody> </table>	470 – PDV u izlaznim fakturama 21%		P	D					63 (7)	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">541 – Troškovi rezervisanja u garantnom roku</th> <th>P</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>D</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>7a) 80</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	541 – Troškovi rezervisanja u garantnom roku		P	D			7a) 80																	
612 – Prihod od prodaje gotovih proizvoda		P																																										
D																																												
		300 (7)																																										
470 – PDV u izlaznim fakturama 21%		P																																										
D																																												
		63 (7)																																										
541 – Troškovi rezervisanja u garantnom roku		P																																										
D																																												
7a) 80																																												
	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">400 – Rezervisanje za troškove u garantnom roku</th> <th>P</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>D</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>80 (7a)</td> </tr> </tbody> </table>	400 – Rezervisanje za troškove u garantnom roku		P	D					80 (7a)																																		
400 – Rezervisanje za troškove u garantnom roku		P																																										
D																																												
		80 (7a)																																										

Nematerijalni troškovi (grupa 55) predstavljaju novčane izrade trošenja koji nastaju po osnovu toga što privredno društvo koristi razne vrste neproizvodnih usluga drugih privrednih društava. Ujedno nastaju i po osnovu veoma različitih vrsta naknada, dažbina i drugih nematerijalnih troškova.

Kao i u slučaju troškova proizvodnih usluga, riječ je o veoma raznovrsnoj skupini, pa se shodno Kontnom okviru klasifikuju na sljedeća sintetička konta:

550 – Troškovi neproizvodnih usluga (npr. troškovi po osnovu advokatskih, zdravstvenih i konsalting usluga, troškovi revizije finansijskih izvještaja, troškovi čišćenja prostorija i dr.)

Prema zvaničnom Pravilniku o kontnom okviru, u troškove koji imaju nematerijalni karakter ne ubrajaju se: troškovi naknade za službeno putovanje, troškovi ishrane i smještaja radnika, prevoz zaposlenih na radno mjesto i sl, već se oni obuhvataju na odgovarajućim računima – Troškovi zarada, naknada zarada i ostali lični rashodi.

Trošak platnog prometa je jedini trošak u praksi za koji ne dobijamo fakturu niti rješenje, nego nam banka kod koje imamo otvoren transakcioni račun sama uzima ugovoreni iznos transakcionih provizija. Bankarske usluge su u skladu s važećim Zakonom o PDV oslobođene obračuna i plaćanja PDV. Dakle, ovaj trošak se direktno plaća s transakcionog računa.



- 551 – Troškovi reprezentacije (npr. izdaci za ugostiteljske usluge, kao i davanje proizvoda, sopstvenih ili kupljenih bez naknade)
- 552 – Troškovi premija osiguranja (npr. premija za osiguranje sredstva u transportu, premija za osiguranje od odgovornosti za štetu, i dr.)
- 553 – Troškovi platnog prometa (npr. provizije i druge naknade koje se plaćaju bankama za njihove usluge, troškovi u vezi s garancijama ili avalima koje daju banke, i dr.)
- 554 – Troškovi članarina (npr. članarine u poslovnim i drugim udruženjima, međunarodnim organizacijama i dr.)
- 555 – Troškovi poreza (npr. porez na imovinu, na promet, akciza i dr. porezi)
- 556 – Troškovi doprinosa (npr. troškovi socijalnih doprinosa za vlasnike preduzeća i za preduzetnike koji vode dvojno knjigovodstvo)
- 559 – Ostali nematerijalni troškovi (npr. troškovi oglasa u dnevnoj štampi, izdaci za humanitarne i vjerske namjene i dr.)



1. Sa transakcionog računa plaćeni su troškovi članarine Privrednoj komori 200 € i troškovi platnog prometa 45 €.
2. Primljen je račun za troškove reprezentaciju u iznosu od 670 €.
3. Plaćena je premija osiguranja s transakcionog računa unaprijed za godinu dana 1.200 €. Obračunati troškove premije osiguranja za jedan mjesec.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	554		Troškovi članarine	200	
	553		Troškovi platnog prometa	45	
		241	Transakcioni račun		245
			Za plaćene troškove		
2.	551	433	Troškovi reprezentacije	670	
			Dobavljači u zemlji		670
			Za troškove reprezentacije		
3.	280	241	AVR – unaprijed plaćena premija osiguranja	1.200	
			Transakcioni račun		1.200
			Za unaprijed plaćenu premiju osiguranja		
3a.	552	490	Troškovi premije osiguranja	100	
			PVR – obračunati troškovi premije osiguranja		100
			Za obračunate troškove premije osiguranja		



D 554 - Troškovi članarine P <hr/> 1) 200	553 - Troškovi platnog prometa P <hr/> 1) 45	241 - Transakcioni račun P <hr/> 0) 4.000 245 (1) 1.200 (3)
551 - Troškovi reprezentacije P <hr/> 2) 670	433 - Dobavljači u zemlji P <hr/> 670 (2)	280 - AVR - unaprijed plaćena premija osiguranja P <hr/> 3) 1.200
490 - Obračunati troškovi premije osiguranja P <hr/> 100 (3a)		552 - Troškovi premije osiguranja P <hr/> 3a) 100

6.2.

EVIDENTIRANJE FINANSIJSKIH I OSTALIH RASHODA PRIVREDNOG DRUŠTVA



Finansijski rashodi – dio ukupnih rashoda privrednog društva koji nastaju po osnovu obavljanja finansijskih aktivnosti, npr. upotreba tuđe imovine



Rashodi kamata – dio finansijskih rashoda koji predstavlja novčani dio naknade koji se mora platiti za korišćenje tuđe imovine

Pored poslovnih rashoda, o čemu smo već govorili u udžbeniku Računovodstvo II, strukturu ukupnih rashoda čine finansijski i ostali rashodi. Finansijski rashodi nastaju kao posljedica korišćenja, u najvećem broju slučajeva, tuđih imovinskih sredstava. Stoga se često i srijeću pod nazivom „troškovi pozajmljivanja“ ili troškovi finansiranja.

U Kontnom okviru, za njih je rezervisana **grupa 56**, a čine ih sljedeća sintetička konta:

- 560 – Finansijski rashodi iz odnosa s matičnim i zavisnim pravnim licima
- 561 – Finansijski rashodi iz odnosa s ostalim povezanim pravnim licima
- 562 – Rashodi kamata
- 563 – Negativne kursne razlike
- 564 – Rashodi po osnovu efekata valutne klauzule
- 569 – Ostali finansijski rashodi.

Za tebe su ovdje od posebnog značaja kategorije rashoda kamata, negativne kursne razlike i kasa skonto pa ćemo se osvrnuti na njih.

Rashodi kamata, odnosno troškovi finansiranja predstavljaju novčani iznos naknade koji se mora platiti po osnovu korišćenja tuđe imovine. Visina rashoda kamata ne zavisi samo od iznosa sredstava koji se pozajmljuje nego i od trenutne situacije na tržištu novca, kao i od drugih činilaca. Rashodi kamate mogu se podijeliti na *redovne* ili *ugovorene* i *neredovne*. Redovni rashodi su oni koji nastaju po osnovu korišćenja kredita – dugoročnih i kratkoročnih, kamate po obavezama iz dužničko-povjerilačkih odnosa. Neredovni rashodi kamata ne nastaju po već unaprijed dogovorenom i planiranom kreditnom zaduženju, već se javljaju povremeno. U njih 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 takođe imaju karakter finansijskog rashoda i nastaju u situaciji kada se vrši evidentiranje ekonomske promjene s inopartnerom (inodobavljač ili inokupac) u stranoj valuti (npr. u \$, £ ili sl.) a u međuvremenu kurs valute fluktuiraju. Uobičajena praksa jeste da se nastala obaveza prema inodobavljaču ne isplati, odnosno nastalo potraživanje od

Na osnovu člana 3 i člana 4 Zakona o visini stope zatezne kamate („Sl. list Crne Gore“, br. 83/09) propisano je da se stopa zatezne kamate utvrđuje polugodišnje, a obračunava godišnje u visini osnovne stope zatezne kamate, koju utvrđuje Evropska centralna banka za glavne operacije refinansiranja (main refinancing operation), uvećane za sedam procentnih poena.

Visinu stope zatezne kamate, utvrđuje Centralna banka Crne Gore i objavljuje na svojoj internet stranici prvog radnog dana polugodišta na koje se odnosi, kao i u „Sl. listu Crne Gore“.

Za period od 01. januara do 30. juna 2019. godine stopa zatezne kamate iznosi 8%.

Detaljnije možeš vidjeti na: <https://www.cbcg.me/me/kljucne-funkcije/finansijske-i-bankarske-operacije/stopa-zatezne-kamate>.

inokupca ne naplati istog dana. Zbog situacije da se mijenja kurs valute, negativne kursne razlike su izazvane ili:

- depresijacijom (devalvacijom) domaće valute, kada su **obaveze** prema inodobavljaču evidentirane po nižem kursu u odnosu na kurs po kome se vrši isplata obaveze, tako da se za visinu obračunate razlike **povećava** iznos obaveze i po tom osnovu i finansijski rashod
- apresijacijom (revalvacijom) domaće valute, odnosno kada su nastala **potraživanja** evidentirana po većem kursu u odnosu na kurs po kome se vrši njihova naplata, tako da se za visinu obračunate razlike **manjuju** potraživanja i povećava finansijski rashod.

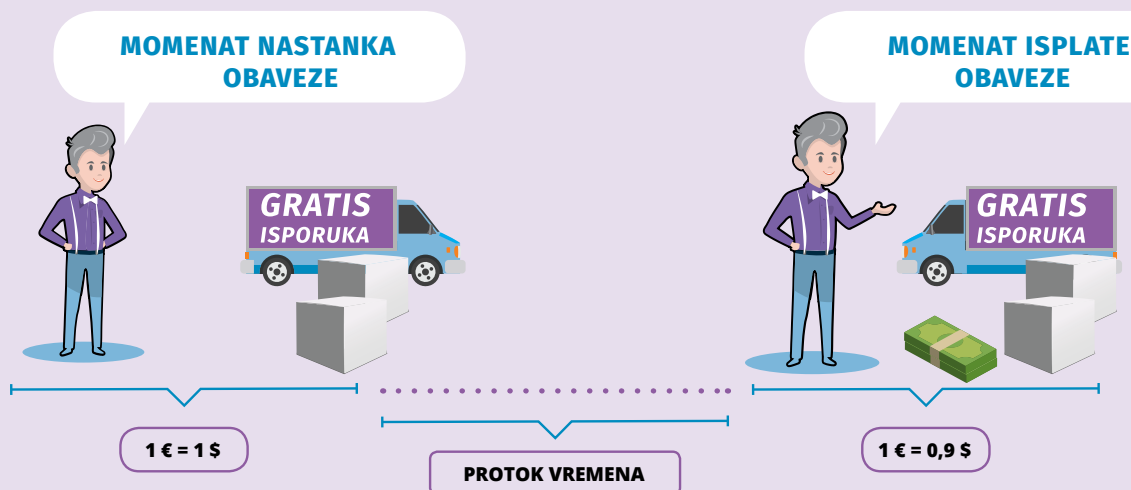


Negativne kursne razlike – dio finansijskih rashoda koji nastaju zbog pojave klizajućeg kursa u momentu isplate obaveze ili naplate potraživanja od inopartnera u odnosu na kurs kada je ekonomska promjena evidentirana



APRESIJACIJA

Konto Kontić je prodao robu inodobavljaču i evidentirao obavezu u iznosu od 20.000 \$. U momentu nastanka obaveze prema inodobavljaču kurs je bio $1 \text{ €} = 1 \text{ \$}$. Međutim, na dan plaćanja obaveze (nakon 15. dana) inodobavljaču došlo je do **devalvacije** € u odnosu na \$ za 10%. Konto Kontić je ovu obavezu platio s deviznog računa.



Slika 31: Nastanak negativne kursne razlike

Konto Kontić je pozvao svog računovođu Salda Saldića i on mu je objasnio: Treba da vodiš računa o dva momenta: a) kada je nastala obaveza i koliki je kurs bio; b) kada je izvršena isplata i koliki je kurs u momentu isplate (slika 31). Dakle:

1) moment nastanka obaveze: U trenutku kada je nastala obaveza prema inodobavljaču, evidentirana je u stranoj valuti po kursu koji je tada bio važeći. U tvom slučaju, kurs u momentu nastanka obaveze je bio $1 \text{ €} = 1 \text{ \$}$.

2) moment isplate obaveze: U momentu isplate obaveze došlo je do depresijacije (devalvacije) €, odnosno domaće valute, u odnosu na \$, tj. valutu po kojoj je evidentirana obaveza prema ino dobavljaču. U tvom slučaju, sada je $1 \text{ €} = 0,9 \text{ \$}$; tj. **$1,1 \text{ €} = 1 \text{ \$}$** , odnosno za **1 €** možemo sada da kupimo **manje dolara**.



To znači da ću sa mog računa imati odliv od 22.000 €, odnosno da mi ovih 2.000 € predstavlja negativnu kursnu razliku.



Tebi će sada trebati više novca, tj. eura da platiš obavezu prema ino-dobavljaču jer je ta obaveza evidentirana u momentu nastanka u drugoj valuti, tj. u \$.

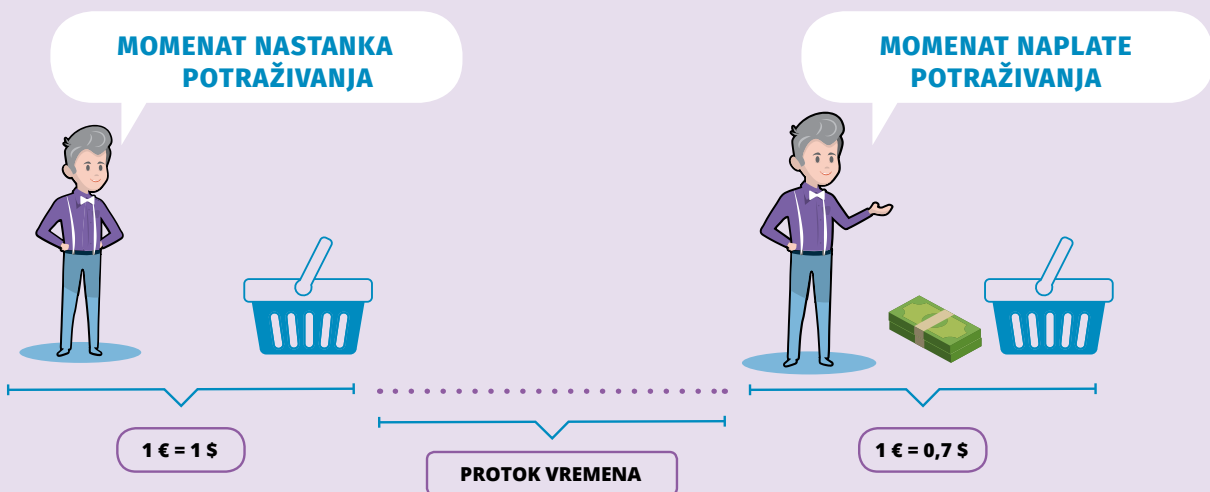


Slika 32: Negativna kursna razlika u slučaju depresijacije

Pošto je obaveza prema inodobavljaču u momentu evidentiranja bila u stranoj valuti (\$), a smanjena je kupovna moć domaće valute (€) u odnosu na stranu (\$), to se za visinu obračunate razlike povećava obaveza prema inodobavljaču, odnosno nastaje za domaćeg kupca finansijski rashod. U tvom slučaju, visina obračunatog finansijskog rashoda je $10\% \cdot 20.000 = 2.000\text{ €}$ (slika 32).

APRESIJACIJA

Konto Kontić je inokupcu prodao robe u vrijednosti od 10.000 \$. Kurs u momentu nastanka potraživanja je bio $1\$: 1\text{ €}$. Inokupac je nakon 15 dana uplatio na devizni račun iznos duga u cjelini. Srednji kurs strane valute u odnosu na valutu na dan uplate bio je $1\$ = 0,7\text{ €}$.



Slika 33: Nastanak negativne kursne razlike usljed apresijacije



Konto Kontić je pozvao svog računovođu Salda Saldića i on mu je objasnio: Treba da vodiš računa o dva momenta: a) kada je nastalo potraživanje i koliki je kurs tada bio; b) kada je izvršena naplata potraživanja i koliki je kurs u momentu naplate bio (slika 33). Dakle:

1) moment nastanka potraživanja: U trenutku kada je nastalo potraživanje prema inokupcu, ja sam to potraživanje evidentirao u stranoj valuti po kursu koji je tada bio važeći. U tvom slučaju, kurs u momentu nastanka potraživanja je bio $1 \text{ €} = 1 \$$.

2) moment naplate potraživanja: U momentu naplate potraživanja od inokupca došlo je do apresijacije (revalvacije) €, odnosno domaće valute u odnosu na \$, tj. valutu po kojoj je evidentirano potraživanje prema inokupcu. Znači da je sada odnos $0,7 \text{ €} = 1 \$$, odnosno da za 1 € sada možeš da „kupiš“ više dolara. Zapravo, apresijacija nije ništa drugo nego jačanje kupovne moći domaće valute u odnosu na stranu.

Pošto je potraživanje prema inokupcu u momentu nastanka evidentirano u stranoj valuti (\$), a povećana je kupovna moć domaće valute (€) u odnosu na stranu valutu, to se za visinu obračunate razlike smanjuje potraživanje prodavca (Konta Kontića) prema inokupcu, odnosno nastaje za „domaćeg“ dobavljača finansijski rashod. U našem slučaju, visina obračunatog finansijskog rashoda je 3.000 € (slika 34).

To znači da će na moj devizni račun biti priliv od 7.000 €, odnosno manje za 3.000 €, koje će mi predstavljati negativnu kursnu razliku.



Tebi će sada kupci uplatiti u € manji iznos novca iz razloga što je potraživanje prema inokupcu evidentirano u momentu nastanka u drugoj valuti, tj. u \$.



Slika 34: Negativna kursna razlika u slučaju apresijacije

Kasa skonto je poznat u momentu ispostavljanja fakture kupcu i predstavlja popust koji dobavljač odobrava kupcu, ukoliko kupac plati robu u roku naznačenom u fakturi. Kasa skonto se obračunava procentualno u odnosu na fakturnu vrijednost robe. Treba istaći da odobreni kasa skonto ne znači ujedno i da je iskorišćen. Stoga, s knjigovodstvenog aspekta odobreni kasa skonto ne predstavlja predmet knjigovodstvenog evidentiranja. Onda kada se navede da je kupac u roku izmirio svoju obavezu prema dobavljaču, ispunio je uslov da iskoristi kasa skonto, tako da je tek u ovom momentu



Kasa skonto – popust koji dobavljač odobrava kupcu, ukoliko kupac plati robu u roku naznačenom u fakturi

navedeni popust predmet knjigovodstvenog evidentiranja. Stoga, iskorišćeni kasa skonto od strane kupca za privredno društvo koje ga je odobrilo predstavlja **rashod finansiranja**.

Međutim, ovdje je važno skrenuti pažnju i na obračun PDV-a. S aspekta PDV iskorišćeni kasa skonto znači da je neophodno za visinu iskorišćenog kasa skonta stornirati PDV, jer je prilikom nastanka potraživanja od kupaca PDV bio obračunat na cjelokupan iznos nastalog potraživanja. Pošto iskorišćeni kasa skonto znači da se za njegovu visinu smanjuje i potraživanje od kupaca, to se finansijski rashod obračunava tako što se na utvrđeni iznos popusta (visina potraživanja · iskorišćeni kasa skonto) isključuje PDV, primjenom preračunate stope (17,35%).



Konto Kontić je kupcu prodao robe po fakturi broj 1 u vrijednosti od 10.000 €, PDV 21%. Odobrio mu je kasa skonta u iznosu od 1% ukoliko plati robu u roku od 10 dana. Kupac je izvršio isplatu preko transakcionog računa u roku od 10 dana.

Pojašnjenje: U fokusu navedene poslovne promjene jeste knjiženje kasa skonta, tako da ćemo knjigovodstveno evidentiranje prodaje robe vršiti samo kroz jedan knjigovodstveni stav (eksterni), dok drugi knjigovodstveni stav (interni) neće biti predmet razmatranja u ovom dijelu.

Pojašnjenje: Na iznos popusta od 121 € (12.100 · 0,01%) je uključen PDV, pa treba isključiti iznos PDV-a koji je ukalkulisan (uključen) u dati iznos. Stoga, 121 (bruto iznos popusta) 17,35% (preračunata stopa PDV-a) 21 €, tj. izlazni PDV. Ostatak od 100 € (121 – 21) predstavlja finansijski rashod.

Knjiženje na računima Glavne knjige Konta Kontića

D	Rabat Rabatić	P	D	Transakcioni račun	P
1)	12.100	11.979 (2) 121 (2a)	2)	11.979	

D	Izlazni PDV	P	D	Finansijski rashod	P
		2.100 (1) 21 (2a)	2a)	100	

Iznos umanjen za kasa skonto
12.100 – 121 = 11.979

Na iznos popusta 121€ je uključen PDV, pa treba isključiti dati iznos! 121 · 17,35% = 21 € je izlazni PDV, a ostatak (100 € je finansijski rashod).



Slika 35: Knjiženje iskorišćenog kasa skonta



Ostali rashodi – su gubici koji nastaju po osnovu rashodovanja ili prodaje nekog oblika imovine

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 nijesu vezani za proizvodnju proizvoda odnosno vršenje usluga. Riječ je o veoma raznovrsnoj kategoriji rashoda koji nastaju kao: posljedica npr. prodaje imovine privrednog društva (osnov-

nih sredstava, zaliha, HOV i sl.) po cijeni koja je niža od nabavne, odnosno nominalne vrijednosti, manjkovi na imovini ustanovljeni inventarisanjem, gubici po osnovu otpisa potraživanja i sl.

Knjigovodstveno obuhvatanje i praćenje **ostalih rashoda u okviru grupe 57** vrši se na sljedećim sintetičkim kontima:

- 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.

Gubici usljed prodaje materijala nastaju kada materijal izgubi svoju upotrebnu vrijednost (usljed promjene proizvodnog programa, nižeg kvaliteta i sl.), te se prodaje po nižoj prodajnoj cijeni od nabavne. Razlika između niže prodajne i veće nabavne vrijednosti evidentira se na računu – Ostali rashodi ili Gubici po osnovu prodaje materijala.

Manjkovi nastaju u situaciji kada je knjigovodstveno stanje, sadržano u poslovnim knjigama, manje od stvarnog stanja koje je utvrđeno popisom. Za visinu utvrđene razlike nastaje ostali rashod, odnosno manjak (npr. gotovina u blagajni, roba, materijal i sl.).



Prisjeti se ostalih rashoda ili gubitaka koji su nastali usljed prodaje ili rashodovanja stalne imovine, o kojima je bilo riječi u udžbeniku Računovodstvo II.

1. *Privredno društvo je platilo kamatu po primljenom kreditu u iznosu od 1.600 €. Primljen je izvod.*
2. *Kupac koji nam je duguovao 5.000 € po fakturi broj 16, uplatio je dug po odbitku 2% kasa skonto.*
3. *Privredno društvo je donijelo odluku o rashodovanju mašine čija je nabavna vrijednost 50.000 €, a otpisana vrijednost 45.000 €.*
4. *Popisom je utvrđen manjak materijala u vrijednosti od 950 €. Manjak knjižiti na teret privrednog društva.*
5. *Privredno društvo je otpisalo potraživanje od kupca u iznosu od 835 €.*



Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	562		Rashodi kamata	1.600	
		241	Transakcioni račun		1.600
			Za plaćenu kamatu		
2.	241		Transakcioni račun	4.900	
		202	Kupci		4.900
			Za uplatu duga kupca po fakturi broj 16		
2a.	569		Ostali finansijski rashodi	82,645	
		202	Kupci u zemlji		100
		470	PDV u izdatim fakturama 21%		17,355
			Za kasa skonto i storno PDV		
3.	0238		Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	45.000	
	570		Gubici po osnovu rashodovanja postrojenja i opreme	5.000	
		023	Postrojenja i oprema		50.000
			Za rashodovanu mašinu		
4.	574		Manjak	950	
		101	Materijal		950
			Za utvrđeni manjak materijala		
5.	576		Rashodi po osnovu direktnih otpisa potraživanja	835	
		202	Kupci		835
			Za otpisano potraživanje		

D 562 – Rashodi kamata		P
1) 1.600		

241 – Transakcioni račun		P
0) 2.000		1.600 (1)
2) 4.900		

D 202 – Kupci u zemlji		P
0) 8.000		4.900 (2)
		100 (2a)
		835 (5)

569 – Ostali finansijski rashodi		P
2a) 82,645		

470 – PDV u izdatim fakturama 21%		P
		17,355 (2a)

0238 – Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme		P
3) 45.000		50.000 (0)

570 – Gubici po osnovu rashodovanja postrojenja i opreme		P
3) 5.000		

023 – Postrojenja i oprema		P
0) 80.000		50.000 (3)

D 574 – Manjak		P
4) 950		

D 101 – Materijal		P
0) 1.000		950 (4)

576 – Rashodi po osnovu direktnih otpisa potraživanje		P
5) 835		

Objašnjenje 2. promjene

Dug po fakturi broj 16 = 5.000 €

- 2% kasa skonta = $5.000 \cdot 2/100 = 100$

Dug po fakturi br.16 umanjen za kasa skonto = 4.900

Objašnjenje 2a. promjene

Kasa skonto po fakturi broj 16 = 100

- PDV 21% u skontu = $100 \cdot 17,355/100 = 17,355$

Finansijski rashod = 82,645

1. Prisjeti se načina na koji nastaju troškovi proizvodnih usluga.
2. Prepozna i pokaži neke od troškova koji imaju svojstva troškova proizvodnih usluga.
3. Objasni pojam trošak amortizacije.
4. Komentariši pitanja važna s aspekta obračuna troška amortizacije. Objasni na konkretnom primjeru.
5. Objasni pojam troška rezervisanja.
6. Navedi primjere iz svakodnevnog života gdje možeš da prepoznaš potrebu za otvaranjem konta rezervisanje i trošak rezervisanja.
7. Objasni pojam finansijskih rashoda. Identifikuj troškove koji imaju karakter finansijskih rashoda.
8. Komentariši pojam negativne kursne razlike i pokaži na konkretnom primjeru kada mogu nastati.
9. Diskutuj i argumentuj da li odobreni kasa skonto znači i iskorišćeni.
10. Prepozna situacije u kojima mogu nastati nematerijalni troškovi.
11. Navedi neke troškove koji imaju svojstva nematerijalnih troškova.
12. Prisjeti se pojma ostali rashodi. Pokaži na konkretnom primjeru kada mogu nastati.

6.3.

EVIDENTIRANJE POSLOVNIH, FINANSIJSKIH I OSTALIH PRIHODA PRIVREDNOG DRUŠTVA



Poslovni prihodi – prihodi koji nastaju po osnovu obavljanja operativne poslovne aktivnosti privrednog društva

Prihodi predstavljaju pozitivan tok vrijednosti u privrednom društvu. U okviru Iskaza u ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ nalaze se na desnoj strani ili ispod rashoda, a za njih je u okviru Kontnog okvira rezervisana **klasa 6**.

Prihodi se klasifikuju na:

1. **poslovne** (operativne) prihode koji nastaju kao posljedica obavljanja osnovne djelatnosti privrednog društva (npr. prodaja robe, vršenje usluga i sl.). Ovi prihodi su u Kontnom okviru i obuhvaćeni su grupama od 60 do 65
2. **finansijske prihode** koji nastaju kao posljedica plasiranja finansijskih sredstava privrednog društva i prikazani su u grupi 66
3. **ostali prihodi** nijesu posljedično vezani za stvaranje učinaka, već za pojavu dobitaka pri prodaji djelova imovine privrednog društva (osnovna sredstva, materijal, HOV i sl.) i prikazani su u grupi 67.

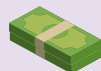
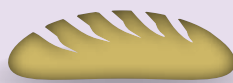
U procesu obavljanja svoje poslovne aktivnosti privredno društvo troši određena faktore procesa rada, s ciljem stvaranja određenih korisnih učinaka. Ujedno, cilj privrednog društva jeste da stvorene učinke proda na tržištu. Prodajom učinaka nastaje poslovni prihod, koji u strukturi ukupnih prihoda najčešće zauzima većinsko učešće. Poslovni prihod se dobija na način što se prodata količina gotovih proizvoda množi s prodajnom cijenom, odnosno:

$$Pp = Qpp \cdot cp,$$

gdje je: Pp – poslovni prihod; Qpp – količina prodatih proizvoda; cp – prodajna cijena.



Konto Kontić je kupcu prodao gotov proizvod – hljeb. Prodaja gotovog proizvoda (hljeba) vrši se u fazi realizacije ili prodaje i na taj način nastaje poslovni prihod.



$$N - R \dots P \dots R_1 - N_1$$

Faza realizacije



Poslovni prihod nastaje prodajom hljeba kupcima. U pitanju je faza realizacije.

Slika 36: Nastanak poslovnih prihoda

U okviru aktuelnog Kontnog okvira za privredna društva, poslovni prihodi su razvrstani u sljedeće osnovne grupe:

- 60 – PRIHODI OD PRODAJE ROBE nastaju prodajom robe na domaćem i inostranom tržištu.
- 61 – PRIHODI OD PRODAJE PROIZVODA I USLUGA nastaju po osnovu prodaje proizvoda koji su nastali u proizvodnom procesu, odnosno činjenja usluga drugim licima.
- 62 – PRIHODI OD AKTIVIRANJA UČINAKA I ROBE nastaju u situaciji kada upotrebljavamo stalnu ili obrtnu imovinu za sopstvene potrebe. Npr., vršimo izgradnju građevinskog objekta (zgrada) ne zarad prodaje na tržištu nego za sopstvene potrebe, kako bismo mogli u tom građevinskom objektu (zgradi) da obavljamo poslovnu aktivnost. Ili npr., ukoliko imamo fabriku za proizvodnju namještaja i ukoliko bismo namještaj iz te fabrike koristili za opremanje kancelarija, onda bi vrijednost tog namještaja, koji koristimo za obavljanje poslovne aktivnosti, evidentirali kao prihod od aktiviranja sopstvenih učinaka. Vrijednost po kojoj se iskazuje aktiviranje učinaka može se vršiti u visini cijene koštanja (npr. izgradnja), neto prodajne cijene (za gotove proizvode) ili nabavne cijene (roba).
- 63 – PROMJENA VRIJEDNOSTI ZALIHA UČINAKA predstavlja povećanje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i nedovršenih usluga na kraju obračunskog perioda u odnosu na početak obračunskog perioda. Navedena kategorija prihoda javlja se ukoliko se vrši obračun rezultata po Metodi ukupnih troškova (neto princip).
- 64 – PRIHODI OD PREMIJA, SUBVENCIJA, DOTACIJA, DONACIJA i sl. nastaju po osnovu potraživanja od državnih organa i organizacija. Npr., šećerani je odobrena premija za proizvodnju i preradu šećerne repe u iznosu od 10.000 €.
- 65 – DRUGI POSLOVNI PRIHODI (prihodi od zakupnina, članarina i ostali poslovni prihodi).

Kao i poslovni, i finansijski prihodi imaju svojstva redovnih, ali im je priroda i porijeklo nastanka različito. Finansijski prihodi nastaju najčešće usljed:

- plasiranja slobodnih novčanih sredstva u druga privredna društva ili finansijske institucije
- kursnih razlika po osnovu obaveza i potraživanja u stranoj valuti
- iskorišćenog kasa skonta koji je odobren
- po osnovu zaračunatih zatezних kamata.



Prihodi od aktiviranja učinaka i robe – dio poslovnih prihoda koji nastaje kada se roba ili usluga ne koristi za prodaju nego upotrebljava za sopstvene potrebe



Finansijski prihodi – dio ukupnih prihoda koji nastaju, najčešće, po osnovu plasiranja (pozajmljivanja) sredstava drugim privrednim društvima

Prema Kontnom okviru za pravna lica, za njih je rezervisana grupa konta 66 i čine ih sljedeće kategorije:

660 – Finansijski prihodi od matičnih i zavisnih pravnih lica od kojih za privredno društvo mogu biti posebno interesantni finansijski prihodi od kamata na kredite date licima (matično ili zavisno), učešća u rezultatu – dividendi, pozitivnih kursnih razlika i drugi finansijski prihodi iz odnosa s povezanim pravnim licima.

661 – Finansijski prihodi od ostalih povezanih pravnih lica, koji najčešće nastaju po osnovu obračuna i evidentiranja kamate na kredite date povezanim pravnim licima.

662 – Prihodi od kamata gdje uobičajeno spadaju prihodi od kamata po finansijskim kreditima, robnim kreditima, 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 dobije i kamatu kao cijenu naknade ustupanja svojih slobodnih likvidnih sredstava.

663 – Pozitivne kursne razlike, posebno prihodi po osnovu pozitivnih kursnih razlika po potraživanjima i obavezama i po osnovu stranih novčanih sredstava, nastaju usljed pojave tzv. klizajućeg ili fluktuirajućeg kursa. Drugim riječima, izazvane su:

- depresijacijom (devalvacijom) domaće valute, kada su obaveze prema ino-dobavljaču evidentirane po višem kursu u odnosu na kurs po kome se vrši isplata obaveze, tako da se za visinu obračunate razlike smanjuju obaveze i po tom osnovu povećava finansijski prihod
- apresijacijom (revalvacijom) domaće valute, odnosno kada su nastala potraživanja evidentirana po nižem kursu u odnosu na kurs po kome se vrši njihova naplata, tako da se za visinu obračunate razlike povećavaju potraživanja i finansijski prihod.

Ostali prihodi ne nastaju kao posljedica obavljanja uobičajene poslovne aktivnosti privrednog društva (otuda i naziv ostali), već se javljaju povremeno usljed npr. donošenja odluke organa upravljanja da se izvrši prodaja nekog oblika poslovne imovine (npr. mašina, materijal...) po vrijednosti koja je veća od sadašnje ili nabavne vrijednosti. U sklopu Kontnog okvira za njih je rezervisana grupa 67, pa ih čine:

670 – Dobici od prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme

671 – Dobici od prodaje bioloških sredstava



Povezana pravna lica – dva ili više pravnih ili fizičkih lica povezana tako da jedno od njih ima učešće u drugom pravnom licu

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.

Dobici koji nastaju po osnovu prodaje imovine bili su predmet razmatranja u okviru predmeta Računovodstvo II, kada se govorilo o prodaji stalne imovine. Podsjećanja radi, riječ je o dobicima koji nastaju pri prodaji nematerijalnog ulaganja, nekretnine, postrojenja i opreme po vrijednosti koja je veća od knjigovodstvene vrijednosti. Druga veoma značajna stavka u okviru ostalih prihoda su **viškovi** koji nastaju zbog okolnosti da je stvarno stanje nekog oblika imovine (npr. gotovina, roba, materijal..), koje je utvrđeno popisom, veće od knjigovodstvenog stanja, sadržanog u poslovnim knjigama. Takođe, karakter ostalih prihoda imaju i prihodi od potraživanja koja su ranije direktno ili indirektno otpisana. Konto 675 se odnosi na *Naplaćena otpisana potraživanja*. Nerijetko se dešava situacija da uprava privrednog društva na predlog pravne službe donese odluku da izvrši (direktan ili indirektan) otpis potraživanja od kupaca bilo zbog loše finansijske situacije kupca, bilo zbog pokrenutog sudskog spora. Ukoliko se u narednom periodu desi situacija da privredno društvo uspije da naplati potraživanje koje je prethodno otpisano, onda se taj naplaćeni iznos smatra prihodom.



Ostali prihodi – dio ukupnih prihoda koji ne nastaju kao rezultat obavljanja operativnih poslovnih aktivnosti privrednog društva već po osnovu prodaje djelova imovine privrednog društva (osnovna sredstva, materijal, HOV i sl.) po vrijednosti koja je veća od početne (inicijalne)

1. Prisjeti se pojma prihoda i pokaži razliku u odnosu na rashode.
2. Raščlani komponente koje čine strukturu ukupnih prihoda.
3. Prisjeti se i pokaži na primjeru kada nastaju poslovni prihodi. Ilustruj obrazac za obračun prihoda.
4. Objasni preko primjera pojam prihodi od aktiviranja sopstvenih učinaka.
5. Razmotri situacije prilikom kojih nastaju finansijski prihodi. Pokaži koje prihode u svojoj strukturi uobičajeno obuhvataju.
6. Na konkretnom slučaju demonstriraj uticaj pozitivne kursne razlike.
7. Analiziraj ostale prihode ili dobitke po osnovu prodaje, rashodovanja..



D	101 - Materijal	P
2)	4.350	

D	270 - PDV u primljenim fakturama 21%	P
2)	840	

D	433 - Dobavljači u zemlji	P
		4.840 (2)

D	621 - Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe	P
		350 (2)

D	241 - Transakcioni račun	P
3)	50	

D	651 - Prihod od članarine	P
		50 (3)

D	244 - Devizni račun	P
4)	1.500	

D	663 - Pozitivne kursne razlike	P
		1.500 (4)

D	103 - Alat i inventar	P
5)	150	

D	674 - Viškovi	P
		150 (5)

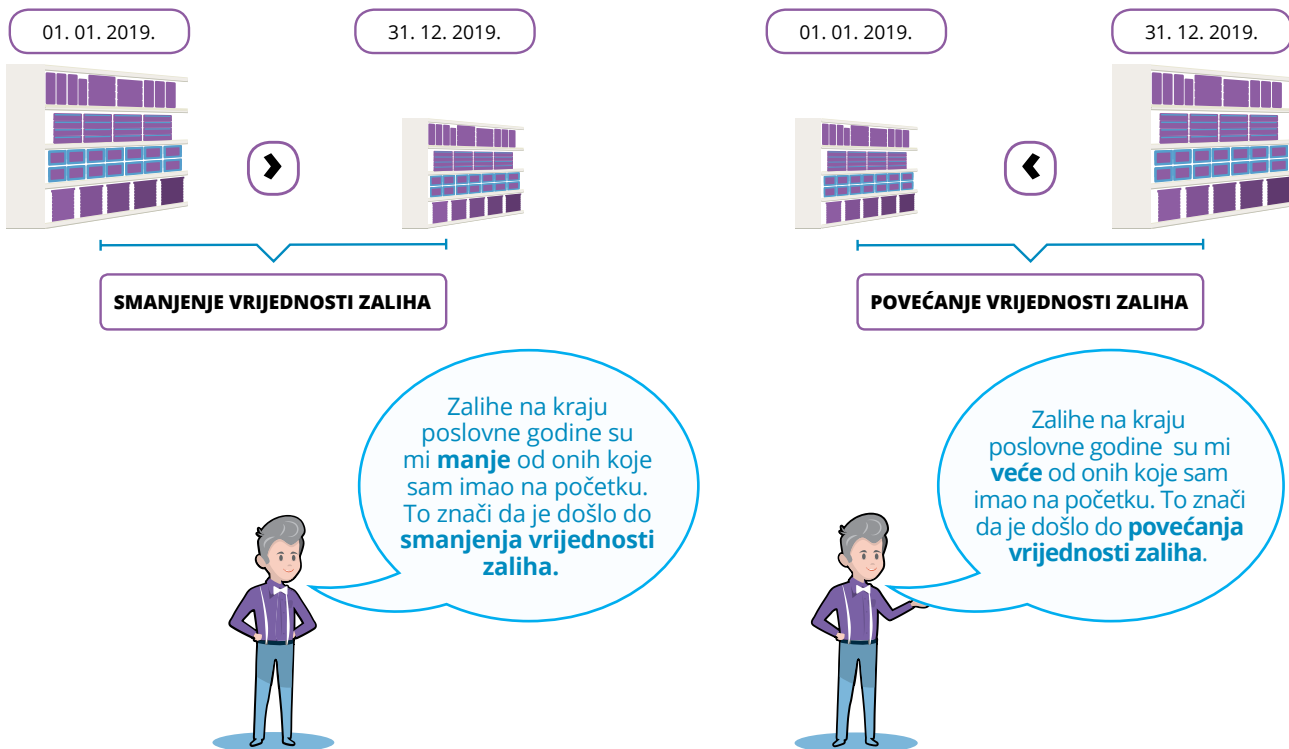
6.4.

EVIDENTIRANJE PROMJENE VRIJEDNOSTI ZALIHA U FINANSIJSKOM KNJIGOVODSTVU



Promjena vrijednosti zaliha učinaka – poslovni prihod koji nastaje kada su zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda na kraju obračunskog perioda veće/manje od onih koje je privredno društvo imalo na početku obračunskog perioda

Na kraju obračunskog perioda (31. 12. tekuće godine) obračun troškova i učinaka (pogonsko knjigovodstvo) pravi izvještaj o stanju zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda za finansijsko knjigovodstvo. U navedenom izvještaju iskazane su **promjene stanja** zaliha u obliku **povećanja ili smanjenja zaliha**. Navedeni izvještaj će služiti kao osnova, odnosno kao knjigovodstveni dokument za knjiženja prihoda u finansijskom knjigovodstvu. Ukoliko imamo situaciju da su zalihe nezavršene proizvodnje i gotovih proizvoda na kraju obračunskog perioda manje od zaliha nezavršene proizvodnje i gotovih proizvoda na početku obračunskog perioda, tada se evidentiranje vrši na računu **631 – Smanjenje vrijednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga** (slika 37). Ukoliko imamo obrnutu situaciju, knjiženje se vrši na računu **630 – Povećanje vrijednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga** (slika 37).



Slika 37: Smanjenje i povećanje vrijednosti zaliha

Izveštaj o stanju zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda ima tabelarni prikaz. Radi jednostavnosti, daćemo pojašnjenje na primjeru Bajke o računovodstvu.



Konto Kontić je na početku obračunskog perioda imao stanje na računu Troškovi proizvodnje (Nedovršena proizvodnja) u vrijednosti od 1.000 €, odnosno na računu Gotovi proizvodi 2.000 €. Na kraju obračunskog perioda (31. 12. tekuće godine) knjigovođa Saldo Saldić je utvrdio da krajnje stanje na računu Troškovi proizvodnje (Nedovršena proizvodnja) iznosi 3.000 €, odnosno da je krajnje stanje na računu Gotovi proizvodi 3.500 €.

Troškovi proizvodnje (nedovršena proizvodnja)		Gotovi proizvodi	
D	P	D	P
PS 1.000	5.000 (3)	PS 2.000	3.500 (3)
2) 7.000	Ks 3.000	2) 5.000	Ks 3.500

NAZIV	PS	KS	PROMJENE	
Nedovršena proizvodnja	1.000	3.000	+2.000	povećanje
Gotovi proizvodi	2.000	3500	+1.500	povećanje
			+3.500	

Promjena vrijednosti zaliha od 3.500 € i predstavlja poslovni prihod.

Tabela 2: Izveštaj o vrijednosti stanja i promjenama – povećanju i smanjenju zaliha nedovršene proizvodnje, nezavršenih usluga i gotovih proizvoda na dan 31. 12. 2019. god.

Unosom u tabelu (tabela 2) podataka o početnim i krajnjim zalihama s računa Troškovi proizvodnje (Nedovršena proizvodnja) i Gotovi proizvodi, knjigovođa Saldo Saldić je ustanovio da je došlo do povećanja zaliha na računu Troškovi proizvodnje (Nedovršena proizvodnja) za 2.000 € (krajnje stanje – 3000 € je veće od početnog stanja – 1000 €). Takođe je ustanovio da je došlo do povećanja zaliha i na računu Gotovi proizvodi za 1.500 € (krajnje stanje – 3.500 € je veće od početnog stanja – 2.000 €). Na kraju je konstatovao da ukupno nastalo povećanje ima vrijednosti 3.500 €: 2.000 € (povećanje zaliha nedovršene proizvodnje) + 1.500 € (povećanje zaliha gotovi proizvodi) (slika 38).

To zapravo znači da su zalihe na kraju poslovne godine veće od onih koje sam imao na početku, te da ću na taj način imati **povećanje prihoda od prodaje**.



Ukupno povećanje zaliha nedovršene proizvodnje gotovih proizvoda u 2019. godini iznosi **3.500 €**.

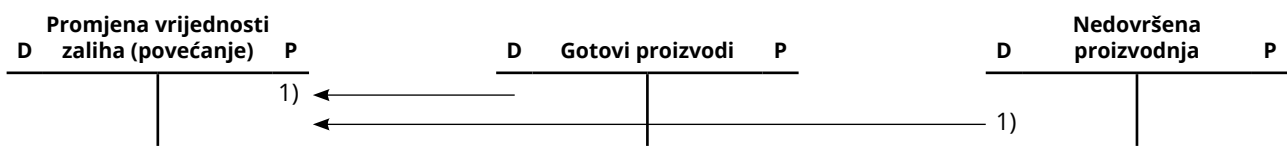


Slika 38: Povećanje vrijednosti zaliha

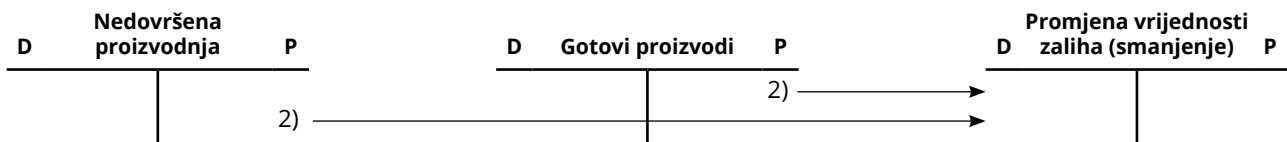
Knjigovodstveno evidentiranje *povećanja vrijednosti zaliha* iskazivaće se (knjižiti):

- 1) na dugovnoj strani zaliha na kontima – Nedovršena proizvodnja i Gotovi proizvodi, a odobravanjem konta – Povećanje vrijednosti odgovarajućih zaliha, dok će se *smanjenje vrijednosti odgovarajućih vrsta zaliha* knjižiti
- 2) zaduživanjem konta – Smanjenje vrijednosti zaliha, uz odobravanje na odgovarajućim kontima – Nedovršena proizvodnja i Gotovi proizvodi, na kojima je došlo do smanjenja vrijednosti zaliha na dan 31. 12. 20.. god. u odnosu na početno stanje zaliha 1. januara.

Grafički prikaz povećanja vrijednosti zaliha:



Grafički prikaz smanjenja vrijednosti zaliha:

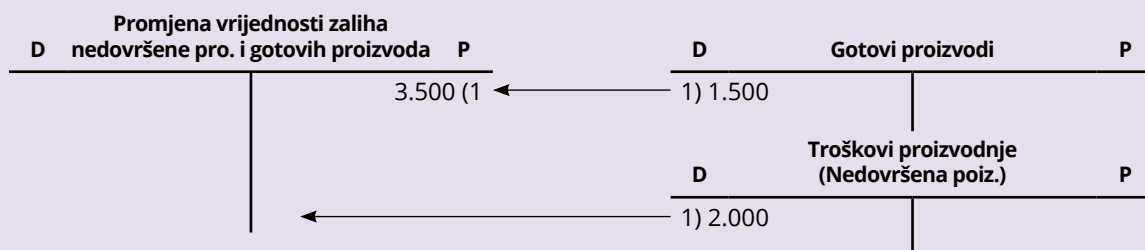


Polazeći od gore datog primjera, knjigovođa Saldo Saldić bi u poslovnim knjigama Konta Kontića izvršio knjiženje na sljedeći način (slika 39):

Dakle, za taj iznos povećanja od 3.500 €, ja ću zadužiti račun - Povećanje zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, i to je stavka koja će uticati prilikom sastavljanja iskaza o ukupnom rezultatu na moj poslovni prihod.



Pošto si dobio u onoj tabeli da su se zalihe gotovih proizvoda povećale za 1.500 €, odnosno zalihe nedovršene proizvodnje za 2.000 €, to je tvoje ukupno povećanje, kao što sam ti već rekao **3.500 €**.



Slika 39: Knjiženje promjene vrijednosti zaliha

1. Na početku obračunskog perioda zalihe gotovih proizvoda iznose 320.000 €, zalihe nezavršene proizvodnje iznose 150.000 €.
2. Prema podacima koji su dobijeni na kraju obračunskog perioda, stanje zaliha gotovih proizvoda iznosi 314.000 €, a nedovršene proizvodnje 158.000 €.

Knjižiti povećanje odnosno smanjenje zaliha posebno za nezavršenu proizvodnju, a posebno za gotove proizvode.

Stanje zaliha na početku i na kraju obračunskog perioda

Naziv	Stanje na početku perioda	Stanje na kraju perioda	Promjene	
Gotovi proizvodi	320.000	314.000	- 6.000	smanjenje
Nezavršena proizvodnja	150.000	158.000	+ 8.000	povećanje
			+2.000	

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	631	120	Smanjenje vrijednosti zaliha gotovih proizvoda Gotovi proizvodi	6.000	6.000
1a.	110	630	Za smanjenje vrijednosti zaliha gotovih proizvoda Nezavršena proizvodnja Povećanje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje Za povećanje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje	8.000	8.000

<p>631 - Smanjenje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">D</td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">P</td> </tr> <tr> <td>1) 6.000</td> <td></td> </tr> </table>	D	P	1) 6.000		<p>120 - Gotovi proizvodi</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">D</td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">P</td> </tr> <tr> <td>0) 8.000</td> <td>6.000 (1)</td> </tr> </table>	D	P	0) 8.000	6.000 (1)	<p>110 - Nezavršena proizvodnja</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">D</td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">P</td> </tr> <tr> <td>1a) 8.000</td> <td></td> </tr> </table>	D	P	1a) 8.000	
D	P													
1) 6.000														
D	P													
0) 8.000	6.000 (1)													
D	P													
1a) 8.000														
<p>630 - Povećanje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">D</td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">P</td> </tr> <tr> <td></td> <td>8.000 (1a)</td> </tr> </table>			D	P		8.000 (1a)								
D	P													
	8.000 (1a)													

6.5.

OBRAČUN I EVIDENTIRANJE PERIODIČNOG FINANSIJSKOG REZULTATA PRIVREDNOG DRUŠTVA

U okviru ove tačke će biti obrađena metoda ukupnih nepotpunih troškova po neto principu.

Postoje dvije metode za obračun periodičnog finansijskog rezultata:

- **metoda ukupnih troškova**, i
- **metoda prodatih učinaka**.

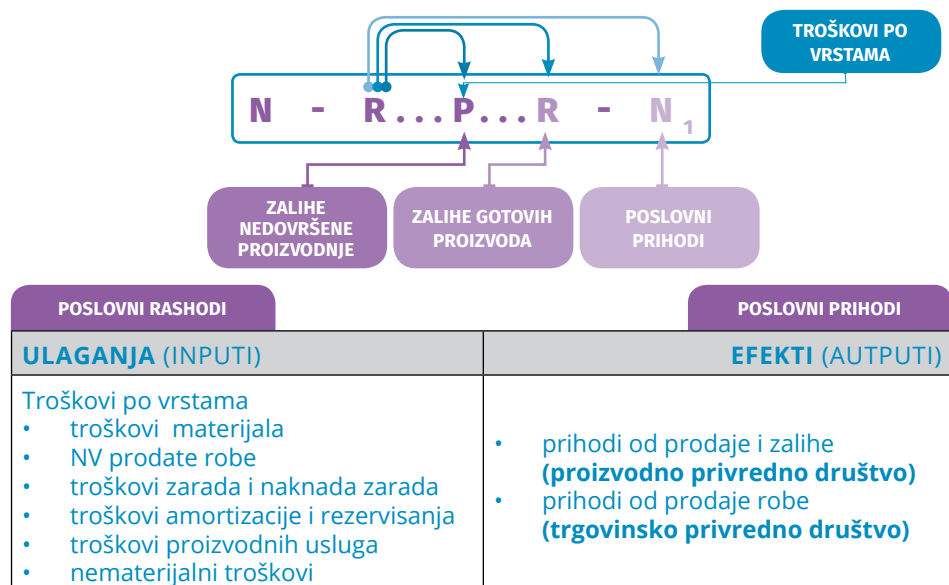
Obračun periodičnog finansijskog rezultata po metodi ukupnih troškova podrazumijeva raspolaganje sa sljedećim podacima, i to podacima o:

- ostvarenim prihodima od prodaje (koji nastaju kao rezultat realizacije učinaka)
- tekućim troškovima (koji su nastali zbog proizvodnje proizvoda ili pružanja usluga)
- početnim i krajnjim zalihama nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda u toku određenog obračunskog perioda (od 1. 1. ... do 31. 12.)



Ulaganja faktora proizvodnje – inputi koji se troše za potrebe proizvodnog procesa da bi se stvorili korisni učinci

S aspekta obračuna periodičnog rezultata, sva **ulaganja** faktora proizvodnje (npr. materijal, radna snaga, sredstva za rad...) predstavljaju **inpute**. Navedeni inputi (faktori proizvodnje) troše se da bi privredno društvo bilo u mogućnosti da ostvari određene **efekte** (npr. gotov proizvod). Efekti su zapravo **outputi** koji su nastali kao rezultat trošenja tih inputa. Navedeno možemo prikazati uz pomoć sljedeće slike (slika 40):



Slika 40: Komponente inputa/outputa

U procesu obavljanja poslovne aktivnosti privrednog društva troše se određeni inputi. Kao što smo već naveli, inputi predstavljaju faktore procesa rada. Trošenjem inputa, odnosno trošenjem faktora procesa rada (npr. materijala, radne snage, sredstava za rad i sl.) nastaju poslovni rashodi. Svi inputi su utrošeni, odnosno sva ulaganja su izvršena da bi privredno društvo bilo u mogućnosti da ostvari određene efekte, odnosno autpute (slika 40). Kao autputi iskazani su P (zalihe nedovršene proizvodnje), R1 (zalihe gotovih proizvoda) i N1 (prihod nastao od realizacije gotovih proizvoda). Autputi ili efekti čine kategoriju poslovnih prihoda. Na kraju obračunskog perioda utvrđuje se periodični finansijski rezultat koji može biti:



Efekat – autput u vidu promjena zaliha nedovršene proizvodnje i/ili poslovni prihod nastaje kao rezultat proizvodnog procesa

- pozitivan, u slučaju da su **autputi > inputa**, odnosno
- negativan, u slučaju da su **autputi < inputa**.

Prilikom obračuna periodičnog finansijskog rezultata, nerijetko se dešava situacija da se proizvedena i prodana količina efekata (gotovi proizvodi i nedovršena proizvodnja) vremenski ne podudaraju. U cilju realnog obračuna periodičnog rezultata privrednog društva neophodno je obezbijediti njihovu uporedivost. Moguće je da se jave sljedeće situacije:

- proizvodnja je **jednaka** prodaji

Periodični finansijski rezultat utvrđuje se poređenjem prihoda od prodaje proizvoda u toku perioda i ukupnih troškova nastalih u tom obračunskom periodu.

Ukoliko je Konto Kontić uspio u periodu od 1. 1. 20xx. do 31. 12. 20xx. godine da završi cjelokupnu proizvodnju i prodava sve zalihe gotovih proizvoda, to bi mu računovođa Saldo Saldić na ovaj način prikazao Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/:



Rashodi	Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/	Prihodi
Troškovi po vrstama		Prihodi od prodaje gotovih proizvoda

$$N - R \dots P \dots R_1 - N_1$$

Dakle, na strani Rashoda ću imati troškove po vrstama, a na strani Prihoda, prihode od prodaje gotovih proizvoda.



Sve što si tokom 2019. godine uspio da proizvedeš si prodao, što znači da su tvoja ulaganja (inputi) iskazana u vidu troškova po vrstama, a autput (efekat) u vidu prihoda od prodaje.



Slika 41: Proizvodnja je jednaka prodaji

- proizvodnja je **veća** od prodaje

Periodični finansijski rezultat se obračunava kao razlika između prihoda uvećanih za iznos povećanja vrijednosti zaliha i troškova nastalih u toku obračunskog perioda.



Ukoliko je Konto Kontić uspio u periodu od 1. 1. 20xx. do 31. 12. 20xx. godine da završi jedan dio proizvodnje i proda jedan dio zaliha gotovih proizvoda, a drugi dio ne, to bi mu računovođa Saldo Saldić na ovaj način prikazao Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/:

Rashodi	Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/	Prihodi
Troškovi po vrstama		Prihodi od prodaje gotovih proizvoda + povećanje zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda

$$N - R \dots P \dots R_1 - N_1$$

Dakle, na strani Rashoda ću imati troškove po vrstama, a na strani Prihoda prihode od prodaje gotovih proizvoda i povećanje zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda



U periodu od 01. 01. 2019. – 31. 12. 2019. nijesi uspio da prodaš sve što si proizveo. To znači da su tvoja ulaganja (inputi) utrošena i zato su iskazana u vidu troškova po vrstama. Ona su utrošena da bi mogao da stvoriš autput (efekat). Pošto nijesi sve prodao već jedan dio, tvoj efekat je iskazan u vidu (N₁) prihodi od prodaje i (...P---R₁) zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda.



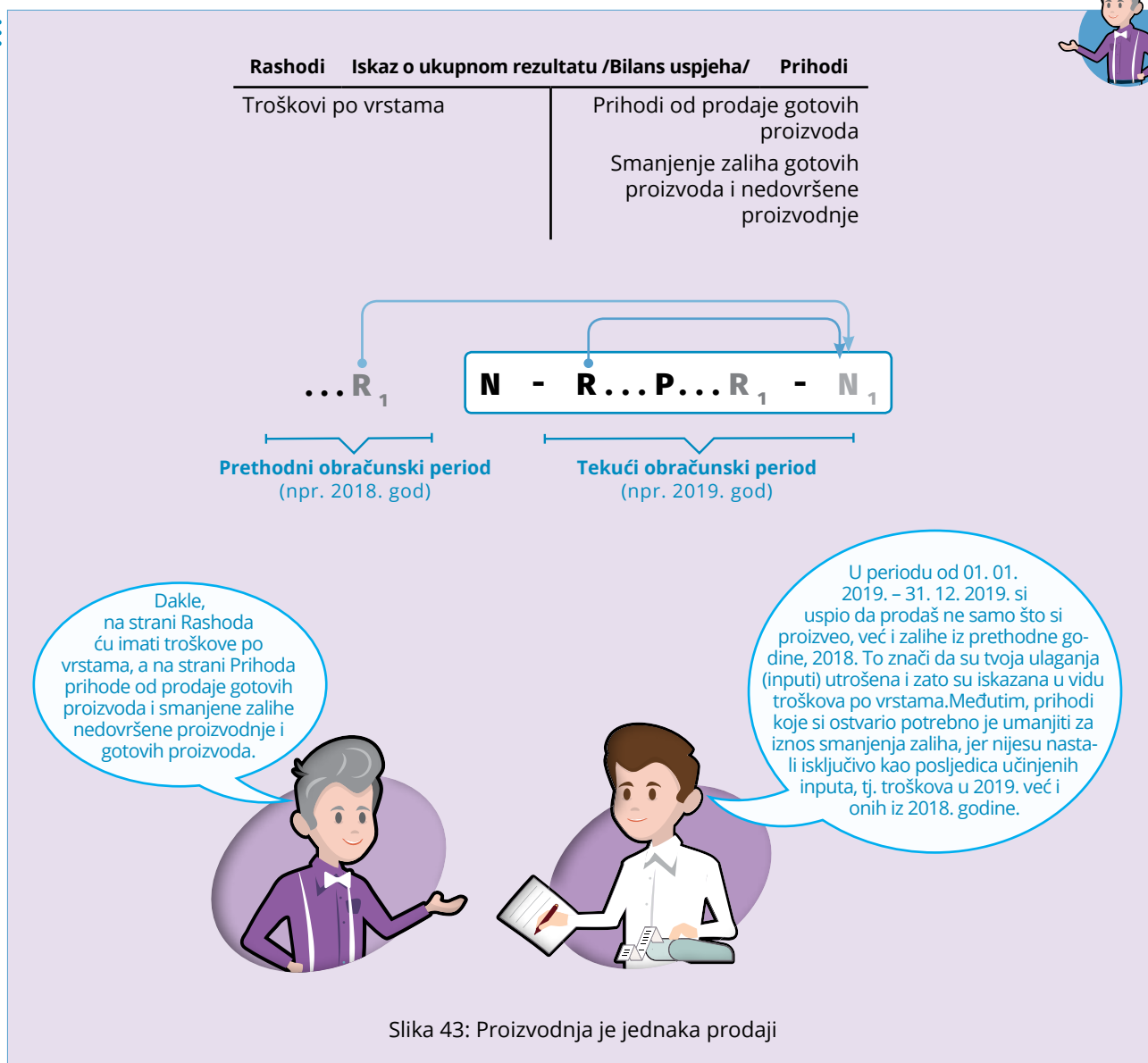
Slika 42: Proizvodnja je jednaka prodaji

- proizvodnja je **manja** od prodaje

Obračun periodičnog finansijskog rezultata vrši se poređenjem prihoda ostvarenih u datom obračunskom periodu umanjениh za promjenu stanja zaliha i troškova izazvanih nastalim prihodima u tom obračunskom periodu.



Ukoliko je Konto Kontić uspio u periodu od 1. 1. 20xx. do 31. 12. 20xx. godine da sve zalihe gotovih proizvoda proda na tržištu, kao i zalihe koje je već prenio iz prethodne (2018.) godine, to bi mu računovođa Saldo Saldić na ovaj način prikazao Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/:



Polazeći od gore navedenog, zbirni prikaz obrasca po kome se utvrđuje periodični finansijski rezultat privrednog društva dat je u tabeli 3:

Periodični finansijski rezultat =	prihod od prodaje proizvoda u toku perioda
	+/- promjena stanja zaliha učinaka u toku perioda
	– ukupni poslovni troškovi nastali u toku perioda

Tabela 3: Obračun periodičnog finansijskog rezultata

6.5.1.

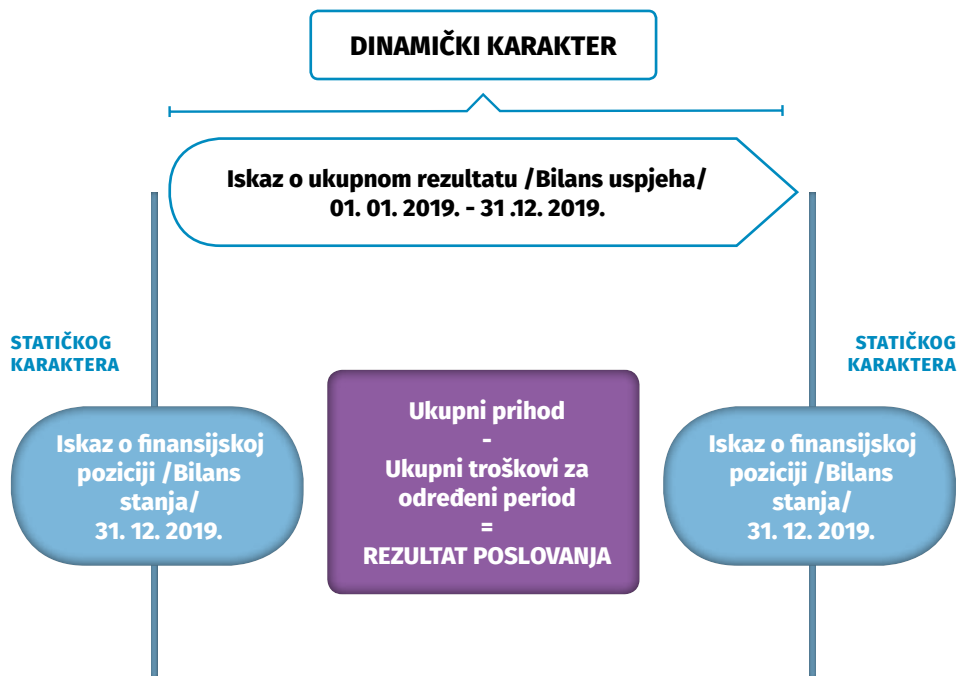
POJAŠNJENJE I POPUNJAVANJE TABELE ISKAZA O UKUPNOM REZULTATU /BILANS USPJEHA/



Detaljnija obrada ovog finansijskog iskaza data je u udžbeniku Računovodstvo II.

Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/predstavlja drugi u nizu finansijskih iskaza koji treba da pokaže da li je privredno društvo u toku određenog obračunskog perioda uspješno ili neuspješno poslovalo.

Podsjećamo, da bi privredno društvo imalo informaciju o tome da li je uspješno ili neuspješno poslovalo, potrebno je da upoređi rashode i prihode. U Iskazu o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ rashodi obuhvataju **klasu 5** a prihodi **klasu 6**. Takođe, Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ je dinamičkog karaktera, što znači da prikuplja prihode i rashode koji su nastali u određenom obračunskom periodu (npr. od 1. 1. do 31. 12.) i da važi, odnosno da se odnosi samo za taj obračunski period (slika 44):



Slika 44: Dinamički karakter Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/

U samom nazivu ovog finansijskog iskaza, sadržan je termin **bilans**. Navedeni termin govori o tome da mora postojati ravnoteža između lijeve i desne strane. Na kraju obračunskog perioda (31. 12. tekuće godine) poređenjem svih nastalih prihoda (unijetih na **desnu** stranu, klasa 6, Iskaza o ukupnom rezultatu/ Bilans uspjeha/, i svih nastalih rashoda unijetih na **lijevu** stranu, klasa 5, Iskaza o ukupnom rezultatu/ Bilans uspjeha/, dolazimo do zaključka da (uglavnom) ne postoji ravnoteža. Obračunom rezultata koji se ostvaruje

poređenjem rashoda i prihoda moguće je da se jave tri situacije:

1. **Prihodi su veći od rashoda** i tada privredno društvo ostvaruje **dobitak**. Dobitak se upisuje na stranu koja je manja, odnosno na stranu rashoda.
2. **Prihodi su manji od rashoda** i tada privredno društvo ostvaruje **gubitak**. Gubitak se upisuje na stranu koja je manja, odnosno na stranu prihoda.
3. **Prihodi su jednaki rashodima** i u ovoj situaciji privredno društvo ostvaruje periodični rezultat koji je jednak 0.

Dakle, ravnoteža se postiže obračunom (utvrđivanjem) rezultata (dobitak/gubitak) i unošenjem na onu stranu na kojoj je manji iznos (slika 45).

Rashodi	Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/	Prihodi
I POSLOVNI RASHODI		II POSLOVNI PRIHODI
Troškovi materijala		Prihodi od prodaje gotovih proizvoda
NVRR		Prihodi od aktiviranih sopstvenih učinaka
Troškovi amortizacije i rezervisanja		Promjena vrijednosti zaliha
Troškovi zarada		630 – Povećanje vrijednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga
Troškovi proizvodnih usluga		631 – Smanjenje vrijednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga
Troškovi neproizvodnih usluga		
II Finansijski rashodi		II Finansijski prihodi
III Ostali rashodi		III Ostali prihodi

Slika 45: Forma prikazivanja Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/

1. Navedi karakteristike i specifičnosti konta 630 i 631. Pokaži navedeno na hipotetičkom primjeru.
2. Prepoznaj metode za obračun periodičnog finansijskog rezultata. Uporedi sličnosti i razlike između navedenih metoda.
3. Prepoznaj i klasifikuj sve podatke koji su potrebni da bi se izvršio obračun periodičnog rezultata po metodi ukupnih troškova?
4. Objasni pojmove input, odnosno output, koji se javljaju pri obračunu periodičnog finansijskog rezultata.
5. Pokaži na konkretnom primjeru situaciju da je proizvodnja = prodaja. Ilustruj preko Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/.
6. Na konkretnom primjeru komentariši situaciju da je proizvodnja < prodaja. Ilustruj preko Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/.
7. Načini skicu Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ i demonstriraj ukoliko se javi situacija da je proizvodnja < prodaja.
8. Komentariši konstataciju da je Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ dinamičkog karaktera.



Stanje na računima glavne knjige privrednog društva „Pretraži“ A. D (PIB: 12345678, šifra djelatnosti 4578) je sljedeće:

Postrojenje i oprema 40.000 €

Materijal 7.000 €

Alat i inventar 2.000 €

Transakcioni račun 90.000 €

Kapital?

Gotovi proizvodi 6.000 €

Nedovršena proizvodnja 10.000 €.

Otvoriti poslovne knjige i evidentirati nastale promjene.

1. Obračunate su bruto zarade u iznosu od 7.500 € (doprinosi 24%, porez 9%).
2. Primljen je račun za utrošenu električnu energiju 2.300 €, PDV 21%.
3. Izdat je u upotrebu sitan inventar u iznosu od 300 €, otpis 50%.
4. Izdat je račun za izvršene usluge održavanje i popravke klima u privrednom društvu u vrijednosti od 2.800 €, PDV 21%.
5. Po trebovanju je utrošeno materijala u vrijednosti od 500 €.
6. Unaprijed je naplaćena zakupnina za poslovni prostor u vrijednosti od 54.000 € za godinu dana. Obračunati prihod od zakupnine za tekući mjesec.
7. Popisom je utvrđen manjak na materijalu u iznosu od 350 €.
8. Po odluci Odbora direktora rashodovana je jedna mašina nabavne vrijednosti 15.000 €, otpisane vrijednosti 13.000 €.
9. Na kraju obračunskog perioda na dan sastavljanja poslovnog rezultata iskazana je pozitivna kursna razlika na deviznom računu u iznosu od 2.700 €.
10. Prema podacima koji su dobijeni na kraju obračunskog perioda stanje zaliha gotovih proizvoda iznosi 7.300 €, a nedovršene proizvodnje 9.700 €. Knjižiti povećanje odnosno smanjenje zaliha posebno za nezavršenu proizvodnju, a posebno za gotove proizvode.
11. Inventarisanjem je utvrđen višak sitnog inventara 4.080 €.
12. Obračunati i knjižiti rezultat poslovanja.
13. Ostvarenu dobit raspodijeliti na porez na dobit i neraspoređenu dobit. Neraspoređenu dobit rasporediti u odnosu 40% na statutarne rezerve i 60% na dividende.
14. Popuniti tabelu *Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/*.



Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
0.	023		Postrojenje i oprema	40.000	
	101		Materijal	7.000	
	103		Alat i inventar	2.000	
	110		Nezavršena proizvodnja	10.000	
	120		Gotovi proizvodi	6.000	
	241		Transakcioni račun	90.000	
		300		Kapital	
	0238		Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme Za početno stanje		15.000
1.	520		Troškovi bruto zarada	7.500	
		450	Obaveze za neto zarade		5.025
		451	Obaveze za porez na zarade		675
		452	Obaveze za doprinose na zarade Za obračunate zarade		1.800
2.	513		Trošak električne energije	2.300	
	270		PDV u primljenim fakturama 21%	483	
		433	Dobavljači Za utrošenu električnu energiju		2.783
3.	1032		Alat i inventar u upotrebi	150	
	5123		Trošak alata i inventara	150	
		103	Alat i inventar Za otpis sitnog inventara -otpis 50%		300
4.	202		Kupci u zemlji	3.388	
		612	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu		2.800
		470	PDV u izdatim fakturama 21% Za izdati račun za izvršene usluge		588
5.	511		Trošak materijala	500	
		101	Materijal Za utrošeni materijal		500
6.	241		Transakcioni račun	54.000	
		490	PVR – unaprijed naplaćena zakupnina Za unaprijed naplaćenu zakupninu		54.000
6a.	280		AVR – obračunat prihod od zakupnine	4.500	
		650	Prihod od zakupnine Za obračunat prihod od zakupnine		4.500
7.	574		Manjkovi	350	
		101	Materijal Za utvrđeni manjak		350
8.	0238		Ispravka vrijednosti postrojenja i oprema	13.000	
	570		Gubici po osnovu rashodovanja postrojenja i opreme	2.000	
		023	Postrojenje i oprema Za rashodovanje		15.000

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
9.	244	663	Devizni račun Pozitivna kursna razlika Za ostvarenu pozitivnu kursnu razliku	2.700	2.700
10.	120	630	Gotovi proizvodi Povećanje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda Za povećanje vrijednosti zaliha gotovih proizvoda	1.300	1.300
10a.	631	110	Smanjenje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda Nezavršena proizvodnja Za smanjenje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje	300	300
11.	103	674	Alat i inventar Viškovi Za utvrđeni višak	4.080	4.080
12.	612		Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu	2.800	
	650		Prihod od zakupnine	4.500	
	663		Pozitivna kursna razlika	2.700	
	630		Povećanje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda	1.000	
	674		Viškovi	4.080	
		699	Prenos prihoda Za prenos prihoda		15.080
12a.	599		Prenos rashoda	12.800	
		520	Troškovi bruto zarada		7.500
		513	Trošak električne energije		2.300
		5123	Trošak alata i inventara		150
		511	Trošak materijala		500
		574	Manjkovi		350
		570	Gubici po osnovu rashodavanja postrojenja i opreme Za prenos rashoda		2.000
12b.	699	710	Prenos prihoda Rashodi i prihodi Za prenos prihoda	15.080	15.080
12c.	710	599	Rashodi i prihodi Prenos rashoda Za prenos rashoda	12.800	12.800
12d.	710	720	Rashodi i prihodi Račun dobitk/gubitak Za utvrđeni finansijski rezultat - dobitak	2.280	2.280
13.	720	721	Račun dobitak/gubitak Poreski rashod perioda	2.280	205,2
		341	Neraspoređena dobit tekuće godine Za utvrđeni porez		2.074,8

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
13a.	721	481	Poreski rashod perioda Obaveze za porez iz rezultata Za prenos obaveza	205,2	205,2
13b.	341	322 461	Neraspoređena dobit tekuće godine Statutarne rezerve Obaveze za dividende Za raspoređenu dobit	2.074,8	829,92 1.244,28

023 – Postrojenje i oprema		
D		P
0) 40.000		15.000 (8)

101 – Materijal		
D		P
0) 7.000		500 (5) 350 (7)

103 – Alat i inventar		
D		P
0) 2.000 11) 4.080		300 (3)

110 – Nezavršena proizvodnja		
D		P
0) 10.000		300 (10a)

120 – Gotovi proizvodi		
D		P
0) 6.000 10) 1.300		

241 – Transakcioni račun		
D		P
0) 90.000 6) 54.000		

300 – Kapital		
D		P
		140.000 (0)

520 – Troškovi bruto zarada		
D		P
1) 7.500		7.500 (12a)

450 – Obaveze za neto zarade		
D		P
		5.025 (1)

451 – Obaveze za poreze na zarade		
D		P
		675 (1)

452 – Obaveze za doprinose na zarade		
D		P
		1.800(1)

513 – Trošak električne energije		
D		P
2) 2.300		2.300 (12a)

270 – PDV u primljenim fakturama 21%		
D		P
2) 483		

433 – Dobavljači u zemlji		
D		P
		2.783 (2)

1032 – Alat i inventar u upotrebi		
D		P
3) 150		

5123 – Trošak alata i inventara		
D		P
3) 150		150 (12a)

202 – Kupci u zemlji		
D		P
4) 3.388		

612 – Prihod od prodaje proizvoda i usluga		
D		P
12) 2.800		2.800 (4)

470 – PDV u izdatim faktura 21%		
D		P
		588 (4)

511 – Trošak materijala		
D		P
5) 500		500 (12a)

490 – PVR unaprijed naplaćena zakupnina		
D		P
		54.000 (6)

**280 – AVR obračunati
D prihodi od zakupnine P**

6a) 4.500

**650 – Prihod od
D zakupnine P**

12) 4.500 | 4.500 (6a)

D 574 – Manjkovi P

7) 350 | 350 (12a)

**0238 – Ispravka
D vrijednosti
D postrojenja i opreme P**

8) 13.000 | 15.000 (0)

**570 – Gubici po
D osnovu rashodovanja
D postrojenja i opreme P**

8) 2.000 | 2.000 (12a)

D 244 – Devizni račun P

9) 2.700

**630 – Povećanje
D vrijednosti zaliha
D nedovršene
D proizvodnje i gotovih
D proizvoda P**

12) 1.000 | 1.300 (10)

**631 – Smanjenje
D vrijednosti zaliha
D nedovršene
D proizvodnje i gotovih
D proizvoda P**

10a) 300

D 674 – Viškovi P

12) 4.080 | 4.080 (11)

D 699 – Prenos prihoda P

12b) 15.080 | 15.080 (12)

**D 663 – Pozitivna
D kursna razlika P**

12) 2.700 | 2.700 (9)

D 599 – Prenos rashoda P

12a) 12.800 | 12.800 (12c)

**D 710 – Rashodi i
D prihodi P**

12c) 12.800 | 15.080 (12b)
12d) 2.280

**D 720 – Račun dobitak/
D gubitak P**

13) 2.280 | 2.280 (12d)

**D 721 – Poreski rashod
D perioda P**

13a) 205,2 | 205,2 (13)

**341 – Neraspoređena
D dobit tekuće godine P**

13b) 2.074,8 | 2.074,8 (13)

**D 481 – Obaveze za
D porez iz rezultata P**

205,2 (13a)

**D 322 – Statutarne
D rezerve P**

829,92 (13b)

**D 461 – Obaveze za
D dividende P**

1.244,28 (13b)

Objašnjenje 10. promjene

Stanje zaliha na početku i na kraju obračunskog perioda

Naziv	Stanje na početku perioda	Stanje na kraju perioda	Promjene	
Gotovi proizvodi	6.000	7.300	+ 1.300	povećanje
Nezavršena proizvodnja	10.000	9.700	- 300	smanjenje
			+1.000	

Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/

Br.	Rashodi	Iznos	br	Prihodi	Iznos
1.	Troškovi bruto zarada	7.500	1.	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu	2.800
2.	Trošak električne energije	2.300	2.	Prihod od zakupnine	4.500
3.	Trošak alata i inventara	150	3.	Pozitivna kursna razlika	2.700
4.	Trošak materijala	500	4.	Povećanje vrijednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda	1.000
5.	Manjkovi	350	5.	Viškovi	4.080
6.	Gubici po osnovu rashodovanja postrojenja i opreme	2.000			
7.	Finansijski rezultat – dobitak	2.280			
		15.080			15.080

ISKAZ O UKUPNOM REZULTATU /BILANS USPIJEHA/

Popunjava pravno lice: "Trgovina komerc" DOO
 Matični broj: 12345678 Šifra djelatnosti: 4578
 Popunjava: Račun Računić
 Naziv: "Trgovina komerc" DOO
 Sjedište: Podgorica

ISKAZ O UKUPNOM REZULTATU /BILANS USPIJEHA/
 u periodu od 01.01. do 31.12.20. godine

Grupa računa, račun	POZICIJA	Red. broj	Napomena broj	Iznos	
				Tekuća godina	Prethodna godina
1	2	3	4	5	6
	I POSLOVNI PRIHODI (202 do 206)	201		8.300	
60 i 61	1. Prihodi od prodaje	202		2.800	
62	2. Prihodi od aktiviranja učinka i robe	203			
630	3. Povećanje vrijednosti zaliha učinka	204		1.000	
631	4. Smanjenje vrijednosti zaliha učinka	205			
64 i 65	5. Ostali poslovni prihodi	206		4.500	
	II POSLOVNI PRIHODI (208 do 212)	207		10.450	
50	1. Nabavna vrijednost prodate robe	208			
51	2. Troškovi materijala	209		2.950	
52	3. Troškovi zarada, naknada zarada i ostali lični rashodi	210		7.500	
54	4. Troškovi amortizacije i rezervisanja	211			
53 i 55	5. Ostali troškovi rashodi	212			
	A. POSLOVNI REZULTAT (201-207)	213		(2.150)	
66	I FINANSIJSKI PRIHODI	214		2.700	
56	II FINANSIJSKI RASHODI	215			
	B. FINANSIJSKI REZULTAT (214-215)	216		2.700	
67, 68, 691 i 692	I OSTALI PRIHODI	217		4.080	
57, 58, 591 i 592	II OSTALI RASHODI	218		2.350	
	C. REZULTAT IZ OSTALIH AKTIVNOSTI (217-218)	219		1.730	
	D. REZULTAT IZ REDOVNOG POSLOVANJA PRIJE OPOREZIVANJA (213+216+219)	220		2.280	
690-590	E. NETO REZULTATA POSLOVANJA KOJE JE OBUSTAVLJENO	221			
	F. REZULTAT PRIJE OPOREZIVANJA (220+221)	222		2.280	
	G. DRUGE STAVKE REZULTATA /POVEZIVANJE SA KAPITALOM/ (224 - 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 aktuarskih dobitaka (ili gubitaka) u vezi sa definisanim planovima penzionih naknada	227			
	5. Promjene revalorizacionih rezervi po osnovu hedžinga tokova godine	228			
	H. PORESKI RASHOD PERIODA (230+231)	229		205,20	
721	1. Tekući porez na dobit	230		205,20	
722	2. Odloženi poreski rashodi ili prihodi perioda	231			
				2.074,80	
	I. NETO REZULTAT (222+223-229)	232			
	J. ZARADA PO AKCIJI				
	1. Osnovna zarada po akciji	233			
	2. Umanjena (razvodnjena) zarada po akciji	234			

Obrazac je usklađen sa članom 3. Zakona o računovodstvu i reviziji ("Sl. list CG" br. 80/08) i IV Direktivom EU.

U Podgorici
 Dana 20.03.20.

Lice odgovorno za sastavljanje
 finansijskih iskaza
Račun Računić

M.P.

Odgovorno lice
Kento Kentić

Slika 46: Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ – primjer



Zadatak 1.

Stanje sredstava i izvora sredstava je sljedeće:

- Postrojenja i oprema 600.000 €
- Ispravka vrijednosti opreme 30.000 €
- Transakcioni račun 200.000 €
- Dobavljači 70.000 €
- Blagajna 20.000 €
- Materijal 10.000 €
- Odstupanje od planske cijene materijala (potražuje) 30.000 €
- Kapital?

Otvoriti poslovne knjige i evidentirati nastale promjene.

1. Obračunate su bruto zarade u iznosu od 27.000 € (doprinosi 24%, porezi 9%).
2. Obračunata je amortizacija za tekući mjesec u iznosu od 2.000 €.
3. Kupljen je materijal po fakturi broj 9 u iznosu od 40.000 €, PDV 21%. Troškovi prevoza po fakturi broj 3 plaćeni u gotovu 4.000 €, PDV 21%. Materijal je smješten u skladištu po planskoj nabavnoj cijeni 50.000 €.
4. Izvršena je isplata zarada s transakcionog računa.
5. Izdato je u upotrebu po trebovanju broj 3 sitnog inventara u vrijednosti 600 €. Knjižiti mjesečni otpis sitnog inventara ako je procijenjeni vijek trajanja inventara 6 mjeseci.
6. S transakcionog računa su isplaćeni troškovi pretplate za stručni časopis na godinu dana unaprijed 1.800 €. Obračunati troškove pretplate za jedan mjesec.
7. Po prodajnoj fakturi broj 40 prodana je oprema po prodajnoj vrijednosti 220.000 €, PDV 21%, nabavna vrijednost prodane opreme je 250.000 €, a otpisana vrijednost 50.000 €.
8. Po trebovanju broj 28 utrošeno je materijala u iznosu od 4.500 €. Obračunati i knjižiti odstupanje koje se odnosi na utrošeni materijal.
9. Na materijalu je utvrđen višak u iznosu od 3.000 €.
10. Po prodajnoj fakturi broj 5 prodan je televizor u vrijednosti od 800 €, PDV 21%. Za pokriće troškova servisiranja televizora privredno društvo je rezervisalo 200 €.
11. Naplaćen je prihod od usluga održavanja u iznosu od 15.000 €.
12. Obračunati i knjižiti finansijski rezultat.
13. Ostvarenu dobit rasporediti na porez na dobit 9%, a ostatak na zakonske rezerve i dividende u odnosu 2 : 3.

Zadatak 2:

Stanje sredstava i izvora sredstava je sljedeće:

- Transakcioni račun 70.000 €
- Oprema 50.000 €
- Ispravak vrijednosti opreme 11.000 €

- Materijal 80.000 €
- Dobavljači 40.000 €
- Gotovi proizvodi 1.800 €
- Nedovršena proizvodnja 2.250 €
- Kapital?

1. Primljen je račun za troškove transportnih usluga u iznosu od 1.800 €, PDV 21%.
2. Po prodajnoj fakturi broj 30 prodana je oprema po prodajnoj vrijednosti 140.000 €, PDV 21%, nabavna vrijednost prodane opreme je 180.000 €, a otpisana vrijednost 30.000 €.
3. Naplaćena je zakupnina za 3 mjeseca unaprijed 1.500 €. Obračunati prihod od zakupnine za tekući mjesec.
4. Utrošen je materijal po trebovanju broj 29 u iznosu od 9.000 €. Knjižiti odstupanje koje se odnosi na utrošeni materijal.
5. Prema fakturi broj 2 trošak vode iznosi 350 €, PDV 7%.
6. Dobavljač nas zadužuje za zateznu kamatu u iznosu od 1.500 €.
7. Primljen je račun za troškove reprezentacije u iznosu od 230 €.
8. Izmirena je obaveza po fakturi broj 5 u iznosu od 6.000 € po odbitku 8% skonta.
9. Prema podacima koji su dobijeni na kraju obračunskog perioda stanje zaliha gotovih proizvoda iznosi 1.400 €, a nedovršene proizvodnje 2.500 €. Knjižiti povećanje odnosno smanjenje zaliha posebno za nezavršenu proizvodnju, a posebno za gotove proizvode.
10. Obračunati i knjižiti finansijski rezultat.
11. Za pokriće gubitka koristiti neraspoređeni dobitak ranijih godina, zakonske i statutarne rezerve u odnosu 60 : 30 : 10.

REZIME

Trošak proizvodnih usluga, trošak amortizacije i rezervisanja kao i nematerijalni trošak pripadaju poslovnim rashodima. Prvi navedeni trošak evidentira se na grupi 53 i nastaje kao posljedica korišćenja usluga drugih privrednih društava.

Trošak amortizacije zajedno s troškom rezervisanja evidentira se na grupi 54. Trošak amortizacije predstavlja novčani izraz postepenog trošenja osnovnog sredstava u procesu stvaranja poslovnih aktivnosti privrednog društva.

Trošak rezervisanja je trošak koji će vjerovatno nastati kao posljedica nekih sadašnjih ili prošlih događaja.

Nematerijalni troškovi se evidentiraju na grupi 55 i predstavljaju novčane izraze trošenja koja nastaju po osnovu toga što privredno društvo upotrebljava razne vrste neproizvodnih usluga drugih privrednih društava.



- Finansijski rashodi nastaju kao posljedica korišćenja odnosno upravljanja (u najvećem broju slučajeva) tuđim imovinskim sredstvima, pa se stoga često i srijeću pod nazivom „troškovi pozajmljivanja“ ili troškovi finansiranja. Uobičajeno ih čine: rashod kamata (po osnovu kredita, zatezne kamate), negativne kursne razlike i sl.

Prihodi se evidentiraju na računima klase 6 i u svojoj strukturi obuhvataju: poslovne prihode, finansijske i ostale prihode. Poslovni prihodi nastaju kao rezultat obavljanja redovne poslovne aktivnosti privrednog društva i uobičajeno ih čine: prihodi od prodaje robe, gotovih proizvoda, pružanja usluge i sl. Takođe, jedan poslovni prihod koji nastaje poređenjem zaliha na kraju i na početku obračunskog perioda nosi naziv promjena vrijednosti zaliha. Ukoliko imamo situaciju da su zalihe nezavršene proizvodnje i gotovih proizvoda na kraju obračunskog perioda manje od zalihe nezavršene proizvodnje i gotovih proizvoda na početku obračunskog perioda, tada se evidentiranje vrši na računu 631 – Smanjenje vrijednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga. Ukoliko imamo obrnutu situaciju, knjiženje se vrši na računu 630 – Povećanje vrijednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga.

Finansijski prihodi nastaju kao posljedica plasiranja finansijskih sredstava privrednog društva i obuhvataju grupu 66. Čine ih: prihodi po osnovu kamata, zaračunatih zateznih kamata, pozitivnih kursnih razlika i sl.

Ostali prihodi se evidentiraju na računima grupe 67. Karakteristični su po tome što nijesu vezani za stvaranje učinaka, već za pojavu dobitaka pri prodaji djelova imovine privrednog društva (osnovna sredstva, materijal, HOV i sl.).

Poređenjem ukupnih prihoda i ukupnih rashoda na kraju obračunskog perioda vrši se obračun periodičnog finansijskog rezultata. Za tu svrhu se koriste dvije metode: metoda ukupnih troškova i metoda prodatih učinaka.

OBRAČUN TROŠKOVA I UČINAKA U UPRAVLJAČKOM RAČUNOVODSTVU I EVIDENTIRANJE NA KONTIMA KLASE 9



7.1. TROŠKOVI I UČINCI KOD PROIZVODNOG PRIVREDNOG DRUŠTVA

7.2. KLASIFIKOVANJE TROŠKOVA U OKVIRU UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA

7.3. EVIDENTIRANJE TROŠKOVA PO MJESTIMA NASTANKA I NOSIOCIMA

7.3.1. DOKUMENTA U VEZI OBRAČUNA TROŠKOVA I UČINAKA

7.3.2. KLJUČEVI ZA RASPORED OPŠTIH TROŠKOVA – POJAM I UTVRĐIVANJE

7.3.3. POGONSKI OBRAČUNSKI LIST (POL)

7.3.4. KALKULACIJA CIJENE KOŠTANJA

7.4. EVIDENTIRANJE PROMJENE VRIJEDNOSTI ZALIHA I PERIODIČNOG FINANSIJSKOG REZULTATA PROIZVODNOG PRIVREDNOG DRUŠTVA

U OVOM POGLAVLJU NAUČIĆEŠ DA:

- objasniš troškove i učinke kod proizvodnog privrednog društva
- klasifikuješ troškove u okviru upravljačkog računovodstva po kriterijumima
- razvrstaš troškove po mjestima nastanka i nosiocima i knjižiš ih u propisanim evidencijama
- obračunaš troškove i učinke na osnovu dokumenata
- utvrdiš ključeve za raspored opštih troškova
- sastaviš pogonski obračunski list
- objasniš vrste kalkulacije i sastaviš kalkulaciju kod masovne, serijske i pojedinačne proizvodnje
- evidentiraš promjene zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda, prodaju gotovih proizvoda i periodični finansijski rezultat proizvodnog privrednog društva u propisanim evidencijama

7.1.

TROŠKOVI I UČINCI KOD PROIZVODNOG PRIVREDNOG DRUŠTVA

Trošenjem faktora procesa rada nastaju troškovi. Troškovi se uvijek izražavaju novčano (vrijednosno) i obračunavaju se množenjem utroška i nabavne cijene, odnosno:

$$T = U \cdot cn,$$

gdje je U – utrošak, a cn – nabavna cijena.

Pravilan obračun troškova koji su utrošeni u proizvodnom procesu zbog stvaranja određenih korisnih učinaka podrazumijeva poznavanje sljedećih bitnih stavki u vezi troška:

- vrijeme kada je nastao
- mjesto gdje je nastao i
- količinsku određenost utroška.



Učinak – rezultat rada privrednog društva ili njegovih pojedinih organizacionih djelova

Trošak nastaje onog trenutka kada započne trošenje elemenata procesa proizvodnje. Mjesto troška je najuži organizacioni dio u kome nastaje trošak i koji je posebno važna karika u cijelom procesu obračuna troškova i učinaka. Količinska određenost utroška je posebno značajna s aspekta obračuna troškova i učinaka, budući da je utrošak jedna od komponenti u obračunu troška. Stoga količinska određenost utroška može biti izražena naturalno, odnosno u fizičkim jedinicama mjere ili se mora koristiti određeni računski postupak. Tako npr. ako je u pitanju određenje utroška materijala, on se može naturalno (fizički) utvrditi preko naturalnih jedinica mjere (kg, kom., m i sl.). Računski postupak se primjenjuje kod npr. trošenja sredstava za rad. Naime, kod sredstava za rad kod kojih zbog već poznatih osobina (duži vijek trajanja i veća vrijednost) nijesmo u mogućnosti fizički da izmjerimo (utvrdimo) utrošak, neophodno je računsko utvrđivanje na način što će se u obračunu uzeti vrijednost sredstava i njegov vijek trajanja.

Trošenje faktora procesa rada nastaje kao posljedica stvaranja korisnih učinaka. Učinak uopšteno nije ništa drugo nego rezultat rada privrednog društva kao cjeline ili njegovih djelatnosti, odnosno pojedinih organizacionih djelova (mjesto troška). Ukoliko posmatramo proizvodno privredno društvo, onda se učinak javlja u vidu gotovog proizvoda, usluge i nedovršene proizvodnje. Stvaranje tih učinaka izaziva nastanak određenih troškova koje treba dodijeliti onome ko ih je izazvao. Stoga, učinak koji izaziva trošak treba da prikupi,



odnosno ponese sve troškove koje je izazvao i zato se i naziva nosilac troška. U tom smislu pravi se razlika između:

- učinaka pojedinih organizacionih djelova privrednog društva
- učinaka privrednog društva.

Učinci pojedinih organizacionih djelova predstavljaju privremene nosioce troškova. Riječ je o uslugama koje pojedini organizacioni djelovi pružaju proizvodima ili nekim drugim organizacionim djelovima privrednog društva. Za razliku od njih, učinak privrednog društva ima karakter konačnih ili krajnjih nosilaca troškova i riječ je o finalnom proizvodu koji je namijenjen tržištu, odnosno prodaji.

Učinak pojedinih organizacionih djelova – uslugu koju jedan organizacioni dio pruža drugom organizacionom dijelu ili proizvodu

Učinak privrednog društva – proizvod ili usluga koji nastaje kao rezultat rada svih organizacionih djelova unutar privrednog društva

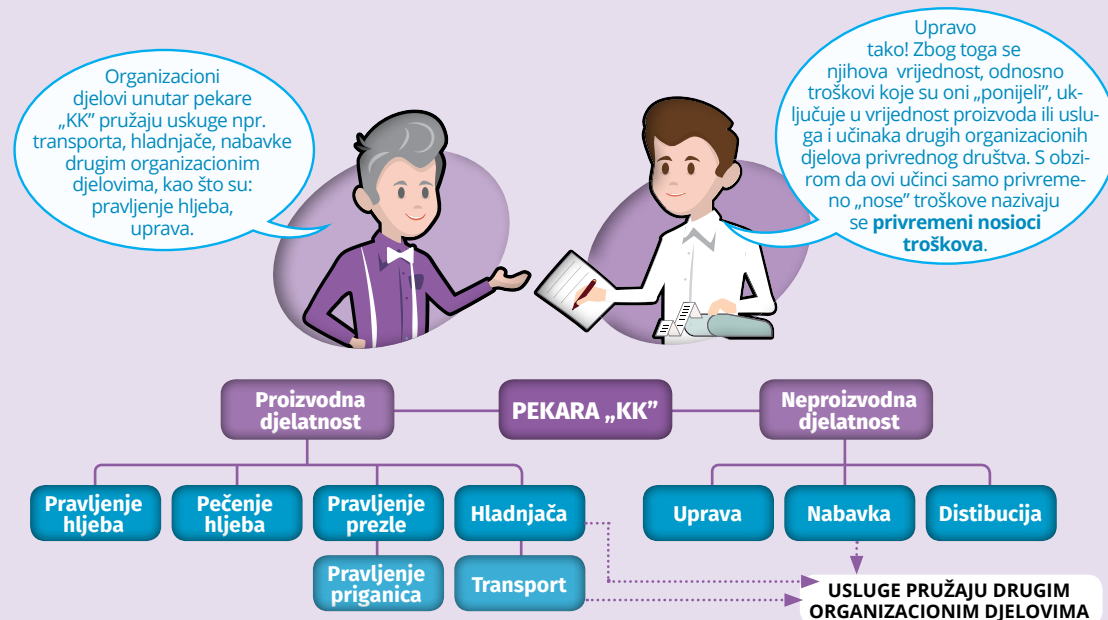


Konto Kontić ima pekaru „KK” čiji je finalni učinak hljeb. Da bi se u pekari proizveo hljeb, neophodno je da svi organizacioni djelovi daju svoj doprinos u proizvodnji učinka, odnosno hljeba.

Tako, npr. neophodno je da organizacioni dio – transport, učini uslugu:

- organizacionom dijelu nabavke (npr. da transportuje nabavljeno brašno)
- organizacionom dijelu uprave (npr. da direktoru Kontu Kontiću omogući da se preveze od mjesta gdje ima jedan sastanak do mjesta gdje ima drugi)
- organizacionom dijelu kamion hladnjača (npr. da se očuva zamrznuto tijesto prilikom transporta).

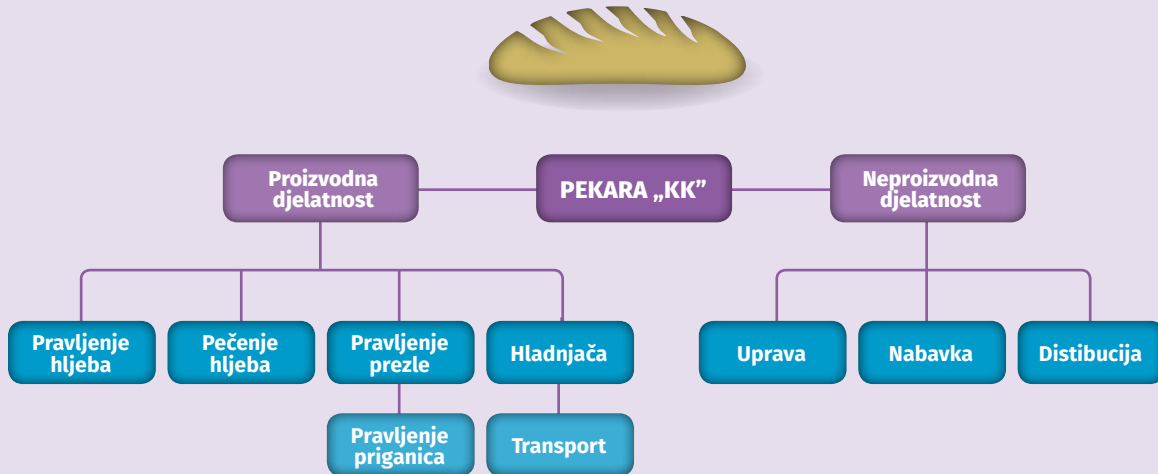
Učinak (tj. rezultat rada) organizacionog dijela – transport je iskazan u vidu usluga koji on čini drugim organizacionim djelovima (npr. nabavka, uprava i sl.). Stoga, troškovi koje su oni napravili (nabavka, uprava i sl.) moraju biti dodijeljeni onim organizacionim djelovima (nabavka, uprava i sl.) zbog kojih su i napravljeni. Pošto oni samo privremeno nose troškove, dok se ne prenesu na prave izazivače (npr. hljeb), nazivaju se privremeni nosioci troškova (slika 47).



Slika 47: Privremeni nosioci troškova



Dakle, u tvom slučaju privremeni nosioci troškova su organizacioni dio transporta, hladnjače, nabavke.



Slika 48: Konačni nosilac troška

Glavni uzročnik zbog koga nastaje trošak jeste finalni proizvod – hljeb. Stoga hljeb i predstavlja konačni nosilac troška, odnosno konačni učinak kod privrednog društva Pekara „KK” (slika 48).

KLASIFIKOVANJE TROŠKOVA U OKVIRU UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA

7.2.

Postoji veliki broj kriterijuma za klasifikovanje troškova. Za problematiku koja je u fokusu našeg razmatranja, od posebne je važnosti klasifikovanje troškova prema tri kriterijuma:

- funkcija,
- vezanost za pojedine nosioce troškova
- reagovanje troškova na promjenu obima proizvodnje.

Funkcionalna klasifikacija troškova je posebno značajna i dobija na značaju upravo zbog činjenice da svi troškovi nastaju kao posljedica aktivnosti svih funkcionalnih područja u privrednom društvu. Prema funkcionalnoj klasifikaciji, troškovi u okviru proizvodnog privrednog društva dijele se na proizvodne i neproizvodne.

Proizvodni troškovi su troškovi koji nastaju u samom proizvodnom procesu te kao takvi uobičajeno obuhvataju:

1. direktne troškove materijala
2. direktne troškove rada – zarade zaposlenih u neposrednoj proizvodnji
3. opšte troškove proizvodnje.

Za razliku od proizvodnih, neproizvodni troškovi nastaju u tzv. neproizvodnim organizacionim djelovima privrednog društva, kao što su nabavka, prodaja, administracija (računovodstvena služba, pravna služba), uprava i sl.

Prema kriterijumu vezanosti za pojedine nosioce troškova, svi troškovi se mogu klasifikovati na direktne i na indirektno (opšte) troškove. Naime, ova klasifikacija izvršena je prema ovom kriterijumu: da li se nastali troškovi odmah, bez ikakvog posrednika, mogu prenijeti na nosioca. Direktni troškovi su oni koji se odmah, bez ikakvog posrednika mogu vezati, odnosno dodijeliti nosiocu troška koji ih je izazvao.

Za razliku od direktnih, kod indirektnih troškova to nije moguće učiniti, nego je potrebno pronaći određeni posredni put, tj. ključ na osnovu kog bi se izvršilo njihovo dodjeljivanje određenom nosiocu troška.



Proizvodni troškovi – troškovi koji nastaju u samom procesu proizvodnje

Neproizvodni troškovi – troškovi koji nastaju obavljanjem određenih aktivnosti u okviru neproizvodnih organizacionih djelova privrednog društva

Direktni troškovi – troškovi koji se mogu bez ikakvog posrednika vezati za nosioca troška

Indirektni (opšti) troškovi – troškovi koji su zajednički za određene nosioce troškova



Konto Kontić u svojoj pekari „KK“ proizvodi dva proizvoda: hljeb i kiflice. Za proizvodnju hljeba i kiflica Konto Kontić tačno zna koliko je potrebno da utroši materijala: brašna, ulja i kvasca. Pošto tačno ZNA koliko će vrijednosti troška materijala da izazove ili ponese hljeb i kifla, to se ovi troškovi nazivaju direktni (slika 49).



U redu....To znači pošto ne znam koliki je iznos troškova električne energije izazvala proizvodnja hljeba odnosno kifle, onda te troškove koji su mi zajednički ili opšti treba da dodijelim posrednim putem. Zato se oni i nazivaju indirektni.



Ti tačno znaš koliko je tebi brašna, kvasca i ulja potrebno da bi proizveo hljeb i kiflu. Pošto tačno znaš, ti te troškove možeš odmah „vezati“, odnosno dodijeliti hljebu i kifli. Zato se oni nazivaju direktni. Ti si na kraju mjeseca dobio račun za struju i zakup. Ali ti ne znaš koliki je iznos troška električne energije izazvala proizvodnja hljeba odnosno kifle.

Slika 49: Direktni i indirektni troškovi

Na drugoj strani, Konto Kontić svakog mjeseca dobija račun za utrošenu električnu energiju i za zakup pekare (jer nije poslovni prostor u njegovom vlasništvu). Međutim, on NE ZNA koliko je troška električne energije i zakupa izazvao pojedini nosilac troška – hljeb i kifla. Knjigovođa mu je savjetovao da pronađe neki posredni put za dodjeljivanje troškova. Taj posredni put podrazumijeva utvrđivanje takozvanog ključa na osnovu kojeg će vršiti dodjeljivanje onog iznosa indirektnog troška koji su uzrokovali hljeb i kifla. Kako su ovi troškovi zajednički za hljeb i kiflu, oni se nazivaju opšti ili indirektni.

Ono što je veoma važno znati jeste da ne smijemo generalizovati kada je u pitanju ova klasifikacija troškova. Naime, ne možemo uvijek tvrditi da je npr. trošak materijala direktni trošak. Da li će neki trošak biti direktni ili indirektni, zavisi od toga ko je nosilac ili izazivač troška. Međutim, ako nam je nosilac troška kuhinja, onda su nam direktni troškovi: plata kuvara i hrana u kuhinji, a indirektni trošak osiguranja.

Prema reagovanju na promjenu obima proizvodnje, troškovi se dijele na: **fiksne** i **varijabilne**. Fiksni troškovi se dijele na apsolutno fiksne i relativno fiksne. Za nas su od posebne važnosti apsolutno fiksni troškovi pa ćemo akcenat staviti na njih.

Apsolutno fiksni troškovi su troškovi koji se uopšte neće promijeniti bez obzira koliko jedinica proizvoda se proizvede. Njihov koeficijent reagibilnosti iznosi 0, a dobija se: $rg = \Delta T\% / \Delta Q\% = 0$, gdje je $\Delta T\%$ prirast troškova ($T_2 - T_1$), $\Delta Q\%$, a prirast količine učinaka ($Q_2 - Q_1$).

Ukoliko Konto Kontić u svojoj Pekari „KK“ proizvede 100 ili 200 komada hljeba tokom mjeseca, trošak zakupa će ostati isti i iznosiće npr. 100 €. Dakle, visina troška zakupa uopšte ne zavisi od toga koliko će komada hljeba biti proizvedeno u pekari „KK“. On će ostati nepromijenjen.

Uobičajeno, u okviru apsolutno fiksnih troškova spadaju: amortizacija računata po vremenskom sistemu, plate administrativnog osoblja, troškovi osiguranja osnovnih sredstava, stalni doprinosi, članarine, troškovi administracije, troškovi materijala i rada u pripremi buduće proizvodnje, kamata na kredit, zakupnine i sl.

Za razliku od fiksnih troškova, varijabilni troškovi se mijenjaju s promjenom obima proizvodnje. Zavisno od toga da li se mijenjaju manje, isto ili više od promjene obima proizvodnje, pravi se razlika između: regresivnih, proporcionalnih i progresivnih varijabilnih troškova. Dakle, njihov koeficijent reagibilnosti može biti veći, manji ili jednak 1. Naime, ukoliko se trošak mijenja manje u odnosu na promjenu obima proizvodnje, tada je riječ o regresivnim troškovima i njihov koeficijent reagibilnosti je manji od 1: $rg = \Delta T\% / \Delta Q\% < 1$.

Npr. rast obima proizvodnje za 10% dovodi do rasta troška zarada za 8%, pa će njihov koeficijent reagibilnosti biti manji od 1. U ove troškove spadaju: troškovi rada izrade, ukoliko se plaća po vremenskom normativu a produktivnost raste, troškovi pomoćnog materijala u slučaju povećanja serije proizvoda, troškovi pogonske energije pri intenziviranju rada mašine, troškovi sredstava za rad pri primjeni progresivnog metoda amortizacije a bržeg uvećanja obima proizvodnje, transportni troškovi.

Ako promjena obima proizvodnje izaziva promjenu troška u istom iznosu, onda imamo proporcionalne varijabilne troškove i njihov koeficijent reagibilnosti je jednak 1: $rg = \Delta T\% / \Delta Q\% = 1$. Npr. ako raste obim proizvodnje za 10%, za isti taj iznos će rasti i trošak materijala. Proporcionalne troškove



Fiksni troškovi – troškovi koji se ne mijenjaju s promjenom obima proizvodnje.



U okviru Poslovne ekonomije si izučavao/izučavala ovu problematiku.



Varijabilni troškovi – troškovi koji se mijenjaju s promjenom obima proizvodnje.

uobičajeno čine: troškovi materijala za izradu, troškovi pomoćnog materijala, troškovi rada izrade, amortizacija obračunata po funkcionalnom sistemu i sl.

Na kraju, ukoliko promjena obima proizvodnje izaziva veću promjenu troškova od same promjene obima proizvodnje, onda je riječ o progresivnim troškovima. Njihov koeficijent reagibilnosti je veći od 1: $rg = \Delta T\% / \Delta Q\% > 1$, npr. Ako rast obima proizvodnje od 10%, izaziva promjenu troškova za 15%. Karakter progresivnih troškova imaju: troškovi materijala za izradu u određenim situacijama; troškovi rada izrade u slučaju plaćanja po vremenskim normativima; neki režijski troškovi koji pri „zasićenosti“ proizvodnje rastu progresivno.



1. Definiši pojam troška i pokaži na koji se način vrši njegov obračun.
2. Objasni količinsku i računsku određenost troška.
3. Objasni pojam učinka i pokaži na konkretnom primjeru.
4. Ustanovi razliku između učinaka pojedinih organizacionih djelova i učinaka privrednog društva. Navedenu razliku podrži argumentima.
5. Pokaži na primjeru učinke pojedinih organizacionih djelova privrednog društva.
6. Identifikuj i pojasni preko primjera klasifikaciju troškova prema kriterijumu funkcionalnosti.
7. Objasni na primjeru klasifikaciju troškova prema kriterijumu vezanosti za nosioca troškova.
8. Na konkretnom primjeru identifikuj troškove i njihovu promjenu u odnosu na promjenu obima proizvodnje.

EVIDENTIRANJE TROŠKOVA PO MJESTIMA NASTANKA I NOSIOCIMA

7.3.

Jedan od veoma značajnih činilaca koji utiče na uspješno uspostavljanje i primjenu sistema obračuna troškova i učinaka jeste organizaciona struktura privrednog društva. Ukoliko posmatramo proizvodno privredno društvo, zapažamo da postoje dva funkcionalna područja: proizvodno i neproizvodno. S aspekta obračuna troškova i učinaka, ova podjela na navedena dva funkcionalna područja nije dovoljna, pa se prema prirodi zadataka koje je moguće obaviti, proizvodna djelatnost dijeli na:

- osnovnu
- sporednu
- pomoćnu.

Osnovna djelatnost obuhvata organizacione djelove privrednog društva u kome se vrši proizvodnja onog proizvoda zbog kog privredno društvo i postoji. Npr. u fabrici za proizvodnju jogurta to bi bili organizacioni djelovi u kojima se odvija proces kiseljenja mlijeka, flaširanje i sl. Riječ je o organizacionim djelovima koji direktno učestvuju u procesu stvaranja proizvoda i bez koga proizvod ne bi mogao biti proizveden. Uobičajeno se s aspekta obračuna troškova i učinaka ova djelatnost privrednog društva posmatra kao mjesto troška i za nju je u okviru Kontnog okvira rezervisana grupa 93 – RAČUNI GLAVNIH PROIZVODNIH MJESTA TROŠKOVA. Dakle, svako proizvodno privredno društvo mora da ima u svojoj organizacionoj strukturi osnovnu djelatnost.

Dopunska ili sporedna djelatnost obuhvata one organizacione djelove koji se bave npr. oplemenjivanjem otpadnih materija ili daljom preradom proizvoda osnovne djelatnosti. Npr. ukoliko imamo fabriku jogurta, kao dopunska djelatnost može se javiti proizvodnja surutke, sira ili sl. Važno je napomenuti da privredno društvo ne mora da ima dopunsku ili sporednu djelatnost, već je to pitanje poslovne politike društva.

Na kraju, u okviru proizvodnog funkcionalnog dijela nalazi se i pomoćna djelatnost koja obuhvata organizacione djelove koji treba da omoguće nesmetano obavljanje aktivnosti iz osnovne, sporedne i neproizvodne djelatnosti. Npr. u fabrici za proizvodnju jogurta pomoćna djelatnost bi se odnosila na one organizacione djelove kao što je vozni park, čiji je zadatak da radi distribuciju (prevoz) jogurta ili pak da transportuje članove uprave privrednog društva. U okviru Kontnog okvira za njih je rezervisana grupa 92 – RAČUNI MJESTA TROŠKOVA NABAVKE, TEHNIČKE UPRAVE I POMOĆNIH DJELATNOSTI.



Osnovna djelatnost – obuhvata organizacione djelove privrednog društva u kome se vrši proizvodnja proizvoda zbog kog privredno društvo i postoji

Sporedna (dopunska) djelatnost – obuhvata organizacione djelove privrednog društva u kojima se vrši oplemenjivanje otpadnih materija ili dalja prerada proizvoda osnovne djelatnosti

Pomoćna djelatnost – obuhvata organizacione djelove koji treba da omoguće nesmetano obavljanje aktivnosti iz osnovne, sporedne i neproizvodne djelatnosti

Neproizvodno funkcionalno područje obuhvata organizacione djelove uprave, nabavke i prodaje i oni su veoma značajni s aspekta pružanja logističke podrške. Za njih je u domenu Kontnog okvira određena grupa 92 – RAČUNI MJESTA TROŠKOVA NABAVKE, TEHNIČKE UPRAVE I POMOĆNIH DJELATNOSTI i 94 – RAČUNI MJESTA TROŠKOVA UPRAVE, PRODAJE I SLIČNIH AKTIVNOSTI.

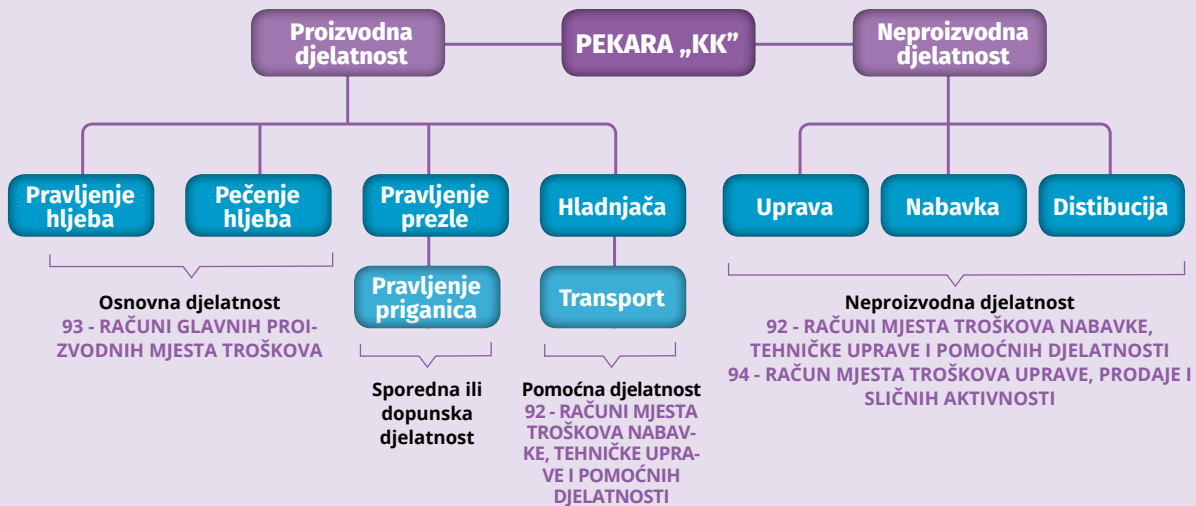


Polazeći od teorijskog pojašnjenja, organizaciona struktura Pekare „KK” bi izgledala kao na slici 50.

Da bi pekara „KK” bila u mogućnosti da proizvodi finalni proizvod – hljeb, potrebna je uključenost svih funkcionalnih područja, kako proizvodnih tako i neproizvodnih. U okviru proizvodnog funkcionalnog područja nalazi se osnovna djelatnost, koja obuhvata MT Pravljenje hljeba i MT Pečenje hljeba. Da nema ove osnovne djelatnosti, pekara „KK” ne bi bila u mogućnosti da proizvodi proizvod zbog koga postoji, a to je hljeb. Evidentiranje nastalih troškova vrši se na računima grupe 95 – RAČUNI GLAVNIH PROIZVODNIH MJESTA TROŠKOVA.

U okviru Pekare „KK” postoji i dopunska ili sporedna djelatnost koja se bavi oplemenjavanjem otpadaka koji se dobijaju iz osnovne djelatnosti. Naime, često se dešava da iz osnovne djelatnosti preostane tijesto i u okviru dopunske djelatnosti se od tog tijesta prave priganice. Takođe, od hljeba koji preostane iz osnovne djelatnosti moguće je da se u okviru sporedne djelatnosti prave prezle. Konto Kontić zna da ovo nije njegova osnovna djelatnost, jer iako se ne bavi proizvodnjom priganica i/ili prezli, njegova pekara „KK” će i dalje da postoji. Stoga, organizacioni djelovi koji se bave proizvodnjom priganica i prezli čine sporednu ili dopunsku djelatnost.

Svakog jutra, nakon proizvodnje proizvoda iz osnovne i/ili dopunske djelatnosti, u transportna sredstva (kombi) se pakuje hljeb ili proizvodi iz dopunske djelatnosti i prevoze na određena odredišta. Ovaj vozni park, koji Konto Kontić ima u okviru svoje Pekare „KK”, predstavlja pomoćnu djelatnost. Takođe, svakog jutra vozač prevozi Konta Kontića do Pekare „KK” i upravo to vozilo čini dio voznog parka, odnosno pomoćnu djelatnost. Evidentiranje ovakvih nastalih troškova se vrši u okviru grupe 92 – RAČUNI MJESTA TROŠKOVA NABAVKE, TEHNIČKE UPRAVE I POMOĆNIH DJELATNOSTI (slika 50).



Slika 50: Organizaciona struktura pekare „KK”



Svi troškovi koji nastaju u vezi upravljanja (računovodstvena služba, pravna i sl.), kao i u vezi nabavke faktora procesa rada (brašno, so i sl.) kao i distribucija, knjigovodstveno se evidentiraju u okviru grupe konta 92 – RAČUNI MJESTA TROŠKOVA NABAVKE, TEHNIČKE UPRAVE I POMOĆNIH DJELATNOSTI i 94 – RAČUNI MJESTA TROŠKOVA UPRAVE, PRODAJE I SLIČNIH AKTIVNOSTI. Navedeni organizacioni djelovi pekare „KK“ čine neproizvodnu djelatnost.

Rukovodeći se gore navedenim, jedan od osnovnih ciljeva obračuna troškova i učinaka jeste da svakom nosiocu troška dodijeli onaj iznos troška koji je izazvao. Ovo je posebno značajno s aspekta utvrđivanja što je moguće realnije cijene koštanja.

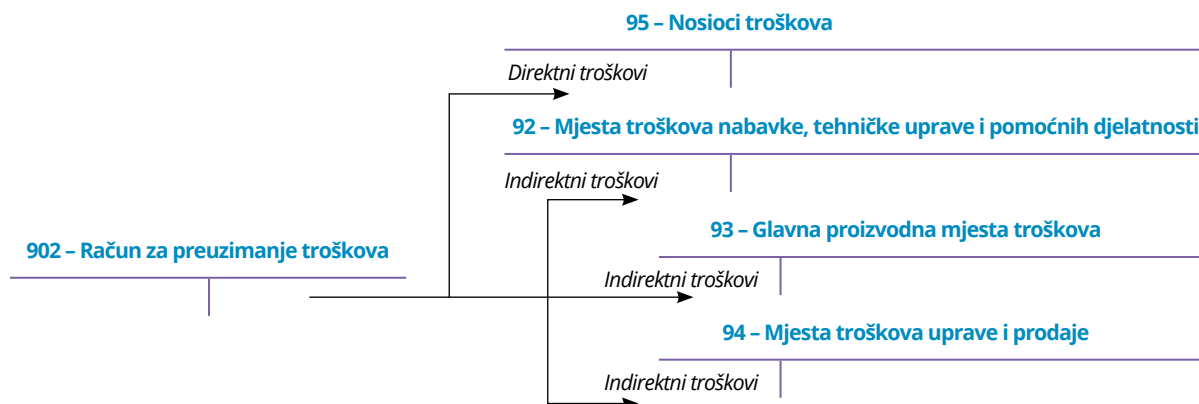
S aspekta obračuna troškova i učinaka značajno je znati da neki troškovi koji su evidentirani u okviru klase 5, konkretno grupe 50, 51, 52, 53, 54, 55, mogu biti direktno vezani za nosioca u okviru grupe 95, dok se neki troškovi moraju vezati za mjesta troškova. U okviru klase 9 – OBRAČUN TROŠKOVA I UČINAKA za mjesta troškova su rezervisane sljedeće grupe računa:

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

Preuzimanje nastalih troškova s grupa 50, 51, 52, 53, 54, 55 vrši se preko grupe računa 90 – RAČUNI ODNOSA S FINANSIJSKIM KNJIGOVODSTVOM, odnosno konta 902 – Račun za preuzimanje troškova. Nakon preuzimanja nastalih troškova, oni se evidentiraju na račune mjesta i nosilaca troškova. Međutim, prilikom preuzimanja troškova iz klase 5 moguće je neke od nastalih troškova odmah vezati, odnosno dodijeliti nosiocu troškova, pa se ti troškovi nazivaju direktni. Međutim, među preuzetim troškovima ipak postoje i oni koje nijesmo u mogućnosti odmah da vežemo, nego moramo da tražimo posredni put i oni se nazivaju indirektni troškovi. Posredno alociranje, raspoređivanje na mjesta troškova, vrši se preko ključa. U nastavku se daje grafički prikaz knjiženja (slika 51):



Slika 51: Prenošenje troškova (direktnih i indirektnih) na odgovarajuće račune klase 9

U drugom razredu (Računovodstvo II) si učio/učila šta je cijena koštanja.

Već smo istakli da mjesto troškova predstavlja najuži organizacioni dio u kojem nastaje trošak i u kome se obavljaju poslovi srodnog i homogenog karaktera, kao i mjesto gdje se troškovi i učinci mogu pratiti i vrednovati. Svi nastali troškovi moraju se vezati za nosioca troška. Nosioci troškova mogu biti:

- učinci privrednog društva kao cjeline (gotovi proizvodi)
- učinci pojedinih djelova privrednog društva (usluge).



1. Pokaži na primjeru osnovnu djelatnost privrednog društva.
2. Pokaži na primjeru sporednu i pomoćnu djelatnost privrednog društva.
3. Komentariši zašto je s aspekta obračuna troškova i učinaka bitno poznavati organizacionu strukturu privrednog društva.
4. Prepoznaj i komentariši klasu u okviru Kontnog okvira koja pripada obračunu troškova i učinaka.
5. Klasifikuj konta preko kojih se vrši preuzimanje troškova u Pogonskom knjigovodstvu.

7.3.1.

DOKUMENTA U VEZI OBRAČUNA TROŠKOVA I UČINAKA

Dokumenta koja prate obračun troškova i učinaka dijele se na:

- dokumenta o troškovima proizvodnog procesa
- dokumenta o učincima proizvodnog procesa.

Dokumenta o troškovima proizvodnog procesa treba da pruže podatke o faktorima procesa proizvodnje koji se troše, kao i o mjestu nastanka određenog troška. Npr. ova dokumenta treba da pokažu da li je nastao npr. trošak materijala kao rezultat trošenja faktora procesa rada. Ujedno, treba da pruži podatak o tome u kom organizacionom dijelu, odnosno na kom mjestu troška je nastao određeni trošak. Dokumenta o troškovima proizvodnog procesa mogu biti interna i eksterna. U okviru ove dokumentacije, uobičajeno se javljaju:

- Dokumenti o utrošku materijala – trebovanje
- Dokumenti o primljenim uslugama – faktura dobavljača
- Dokumenti o trošenju osnovnih sredstava – obračun amortizacije
- Dokumenti o otpisu sitnog inventara – obračun otpisa sitnog inventara
- Dokumenti o ukalkulisanim troškovima – predračuni troškova koji neravnomjerno nastaju i vremenski se razgraničavaju
- Dokumenti o zaradama (platama) – radne liste, isplatne liste.

Dokumenta o učincima proizvodnog procesa treba da pruže podatak o vrstama i količinama proizvedenih proizvoda, o cijenama po jedinici, kao i o ukupnoj vrijednosti. Uobičajeno, u ova dokumenata spadaju:

- Interne dostavnice
- Planske kalkulacije (pretkalkulacije)
- Obračunske (naknadne) kalkulacije
- Radni nalozi.

Obračun troškova – serijska proizvodnja

U proizvodnom privrednom društvu „Proizvodnja“ prema radnom nalogu 1 izrađuje se serija od 500 kom proizvoda „X“, a prema radnom nalogu 2 serija od 600 kom. proizvoda „Y“. Proizvodi „X“ i „Y“ su nosioci troškova. U pogonu 1 i pogonu 2 se obavlja osnovna djelatnost. Auto-transport i radionica su mjesta troškova pomoćne djelatnosti, a uprava je mjesto troškova neproizvodne djelatnosti.

1. Prema trebovanju utrošeno je materijala u iznosu od 55.000 €, i to radni nalog 1- 20.000 €, radni nalog 2 – 15.000 €, pogon 1-5.000 €, pogon 2 – 8.000 €, auto-transport 3.000 €, radionica 3.500 €, uprava 500 €.
2. Prema isplatnoj listi (9% : 24%) bruto zarade u ukupnom iznosu od 46.000 € nastale su na sljedećim mjestima: radni nalog 1 – 10.000 €, radni nalog 2 – 15.000 €, pogon 1 -10.000 €, pogon 2 – 7.000 €, auto-transport 1.500 €, radionica 1.500 €, uprava 1.000 €.
3. Utrošeno je električne energije prema računu u iznosu od 10.000 €, PDV 21%, i to: pogon 1 – 4. 000 €, pogon 2 – 5.000 €, auto-transport 500 €, radionica 300 €, uprava 200 €.
4. Obračunata je amortizacija 9.600 €, i to: pogon 1 – 5.000 €, pogon 2 – 2.600 €, auto-transport 1.000 €, radionica 700 €, uprava 300 €.

Proknjižiti troškove u finansijskom i pogonskom knjigovodstvu.

Napomena: Glavna knjiga finansijskog knjigovodstva se nalazi na kraju primjera

Finansijsko knjigovodstvo

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	511	101	Troškovi materijala Materijal Za utrošeni materijal	55.000	55.000
2.	520	450 451 452	Troškovi bruto zarada Obaveze za neto zarade Obaveze za poreze na zarade Obaveze za doprinose na zarade Za obračunate zarade	46.000	30.820 4.140 11.040
3.	513 270	433	Trošak električne energije PDV u primljenim fakturama 21% Dobavljači Za troškovi električne energije	10.000 2.100	12.100
4.	540	0238	Troškovi amortizacija Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme Za obračunatu amortizaciju	9.600	9.600

Pogonsko knjigovodstvo

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	950		Radni nalog 1	20.000	
	950		Radni nalog 2	15.000	
	930		Pogon 1	5.000	
	930		Pogon 2	8.000	
	920		Auto-transport	3.000	
	920		Radionica	3.500	
	940		Uprava	500	
		902		Račun za preuzimanje troškova Za troškove materijala	
2.	950		Radni nalog 1	10.000	
	950		Radni nalog 2	15.000	
	930		Pogon 1	10.000	
	930		Pogon 2	7.000	
	920		Auto-transport	1.500	
	920		Radionica	1.500	
	940		Uprava	1.000	
		902		Račun za preuzimanje troškova Za troškove zarada	
3.	930		Pogon 1	4.000	
	930		Pogon 2	5.000	
	920		Auto-transport	500	
	920		Radionica	300	
	940		Uprava	200	
		902		Račun za preuzimanje troškova Za troškove električne energije	
4.	930		Pogon 1	5.000	
	930		Pogon 2	2.600	
	920		Auto-transport	1.000	
	920		Radionica	700	
	940		Uprava	300	
		902		Račun za preuzimanje troškova Za troškove amortizacije	

D 950 – Radni nalog 1 P

1) 20.000
2) 10.000

D 950 – Radni nalog 2 P

1) 15.000
2) 15.000

D 930 – Pogon 1 P

1) 5.000
2) 10.000
3) 4.000
4) 5.000

D 930 – Pogon 2 P

1) 8.000
2) 7.000
3) 5.000
4) 2.600

D 920 – Autotransport P

1) 3.000
2) 1.500
3) 500
4) 1.000

D 920 – Radionica P

1) 3.500
2) 1.500
3) 300
4) 700

D 940 – Uprava P

1) 500
2) 1.000
3) 200
4) 300

**902 – Račun za
D preuzimanje troškova P**

55.000 (1)
46.000 (2)
10.000 (3)
9.600 (4)

KLJUČEVI ZA RASPORED OPŠTIH TROŠKOVA - POJAM I UTVRĐIVANJE

7.3.2.

Već smo govorili o razvrstavanju (prenošenju ili alokaciji) preuzetih troškova na račun 950 – Nosiocje troškova i račune 92, 93, 94, odnosno račune pojedinih Mjesta troškova (pogledaj sliku 51). Dakle, indirektni ili opšti troškovi ne mogu odmah da se vezuju, odnosno alociraju (rasporede) na mjesta troškova nego je potrebno pronaći posrednika. Posrednik predstavlja ključ za alociranje. Ključ za alokaciju treba da bude jedan od glavnih uzročnika nastalih troškova koji treba da se rasporede. Stoga, između ključa na osnovu koga se vrši raspodjela opštih troškova na mjesta troškova i opštih troškova koji se raspoređuju postoji uzročna veza. Ključevi mogu biti različiti: broj zaposlenih, broj telefonskih linija, količina proizvedenih komada, površina m² i sl. Bitno je istaći da ne postoji jedan univerzalni (jedinstveni) ključ za sve troškove, odnosno za sve nosioce troškova, nego je uobičajeno da se za svako mjesto troška koristi drugačiji ključ za alokaciju.



Ključ za alokaciju – posrednik u raspoređivanju opštih (indirektnih) troškova na mjesta troška

Mjesto troška – najuži organizacioni dio unutar privrednog društva na kome nastaje trošak



Konto Kontić je odlučio da s Bilansom Bilansićem i Saldom Saldićem pođe na ručak. Nakon završenog ručka, konobar im je donio račun koji je ukupno iznosio 57 € (tabela 4). Njih trojica su se dogovorili da račun plate na taj način što će ukupan iznos od 57 € podijeliti, odnosno svako treba da plati po 19 € (prosječan iznos = $57 \text{ €} / 3 = 19 \text{ €}$).

	Glavno Jelo	Dezert	Piće	Ukupno	Prosječno
Konto Kontić	10	5	5	20	19
Bilans Bilansić	12	7	5	24	19
Saldo Saldić	7	3	3	13	19
Ukupno	29	15	13	57	

Tabela 4: Raspored troškova na osnovu ključa na primjeru Konto Kontić

*U ovoj situaciji **ključ** na osnovu kog su oni izvršili podjelu nastalog iznosa troška ručka jeste broj osoba. Polazeći od ovog primjera, posebno skrećemo pažnju na izbor ključa iz razloga što od njega kasnije i zavisi i visina utvrđene cijene koštanja. Naime, u našem primjeru, Konto Kontić je realno napravio trošak od 20 €, ali pošto je ključ za alokaciju bio broj osoba, on će ponijeti, tj. snositi niži iznos troška. Slična je situacija i s Bilansom Bilansićem. Međutim, Saldo Saldić će da plati više u odnosu na onaj trošak koji je učinio, i na taj način će „nepravедno“ snositi veći iznos.*

Dakle, izbor ključa je posebno važan kako se pojedinim proizvodima, koji nastaju u proizvodnom procesu, ne bi dodijelio veći ili manji iznos troška u odnosu na onaj koji su oni izazvali.

Postoje različiti kriterijumi za klasifikaciju ključeva, ali se uobičajeno mogu svrstati na:

1. **Tehničke ključeve** koji su zasnovani na količinama utrošenog materijala, broju utrošenih časova proizvodnog rada, kao i na broju radnih časova proizvodnih mašina.
2. **Troškovne ključeve** koji su zasnovani na troškovima direktnog materijala, troškovima direktnog proizvodnog rada, kao i na primarnim troškovima.
3. **Ključeve učinaka** zasnovanih na količini proizvedenih jedinica finalnih proizvoda, kao i na vrijednosti proizvedenih jedinica.



Raspored troškova na osnovu ključeva proizvodnog privrednog društva „Proizvodnja“

5. *Troškove transporta rasporediti prema pređenim kilometrima – ukupno 3.000 km. Od toga na pogon 1 – 1.000 km, pogon 2 – 1.000 km, radionica 700 km, uprava 300 km.*

6. *Raspored troškova radionice prema ukupnom broju časova rada – 740 h/rada, i to: pogon 1 – 400 h/rada, pogon 2 – 340 h/rada.*

7. *Troškovi pogona 1 raspoređuju se na radni nalog 1 i radni nalog 2 srazmjerno direktnim (ukupnim) troškovima, a troškovi pogona 2 na radni nalog 1 i radni nalog 2 srazmjerno materijalu za izradu.*

Objašnjenje 5. promjene

Raspored troškova auto-transporta

Troškovi po 1 km = ukupni troškovi auto-transporta/ukupni pređeni kilometri

Troškovi po 1 km = 6.000 (iznos s konta 920 – auto-transport)/3.000 = 2

Pogon 1 = 1.000 · 2 = 2.000

Pogon 2 = 1.000 · 2 = 2.000

Radionica = 700 · 2 = 1.400

Uprava = 300 · 2 = 600

Ukupno = 3.000 · 2 = 6.000

Objašnjenje 6. promjene

Raspored troškova radionice

Ukupni troškovi radionice = iznos s konta 920 – radionica + iznos radionice iz 5 promjene = 6.000 + 1.400 = 7.400

Troškovi po 1h/rada = ukupni troškovi radionice/ukupni časovi rada

Troškovi po 1h/rada = 7.400/740 = 10

Pogon 1 = 400 · 10 = 4.000

Pogon 2 = 340 · 10 = 3.400

Ukupno = 740 · 10 = 7.400

Objašnjenje 7. promjene**Raspored troškova pogona 1**

Ukupni troškovi pogona 1 = 30.000 (iznos s konta 930 – pogon 1)

Direktni troškovi RN1 i RN 2 = 30.000 + 30.000 = 60.000 (sabirati iznose s konta 950 – RN1 i 950 – RN2)

Procenat troškova pogona 1 = ukupni troškovi pogona 1 · 100/direktni troškovi

Procenat troškova pogona 1 = 30.000 · 100/60.000 = 50%

Troškovi pogona 1 za RN1 = direktni trošak RN1 · % troškova pogona 1/100

Troškovi pogona 1 za RN1 = 30.000 · 50/100 = 15.000

Troškovi pogona 1 za RN2 = direktni trošak RN2 · % troškova pogona 1/100

Troškovi pogona 1 za RN2 = 30.000 · 50/100 = 15.000

Raspored troškova pogona 2

Ukupni troškovi pogona 2 = 28.000 (iznos s konta 930 – pogon 2)

Materijal za izradu RN1 i RN2 = 20.000 + 15.000 = 35.000 (iznos materijala za izradu RN1 i RN2)

Procenat troškova pogona 2 = ukupni troškovi pogona 2 · 100/materijal za izradu

Procenat troškova pogona 2 = 28.000 · 100/35.000 = 80%

Troškovi pogona 2 za RN1 = materijal za izradu RN1 · % troškova pogona 2/100

Troškovi pogona 2 za RN1 = 20.000 · 80/100 = 16.000

Troškovi pogona 2 za RN2 = materijal za izradu RN2 · % troškova pogona 2/100

Troškovi pogona 2 za RN2 = 15.000 · 80/100 = 12.000

Pogonsko knjigovodstvo

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
5.	930		Pogon 1	2.000	
	930		Pogon 2	2.000	
	920		Radionica	1.400	
	940		Uprava	600	
		920	Auto-transport		6.000
			Za raspored troškova auto-transporta		
6.	930		Pogon 1	4.000	
	930		Pogon 2	3.400	
		920	Radionica		7.400
			Za raspored troškova radionice		
7a.	950		Radni nalog 1	15.000	
	950		Radni nalog 2	15.000	
		930	Pogon 1		30.000
			Za prenos troškova pogona 1		
7b.	950		Radni nalog 1	16.000	
	950		Radni nalog 2	12.000	
		930	Pogon 2		28.000
			Za prenos troškova pogona 2		

D	930 - Pogon 1	P
1) 5.000		30.000 (7a)
2) 10.000		
3) 4.000		
4) 5.000		
5) 2.000		
6) 4.000		

D	930 - Pogon 2	P
1) 8.000		28.000 (7b)
2) 7.000		
3) 5.000		
4) 2.600		
5) 2.000		
6) 3.400		

D	920 - Radionica	P
1) 3.500		7.400 (6)
2) 1.500		
3) 300		
4) 700		
5) 1.400		

D	940 - Uprava	P
1) 500		
2) 1.000		
3) 200		
4) 300		
5) 600		

D	920 - Autotransport	P
1) 3.000		6.000 (5)
2) 1.500		
3) 500		
4) 1.000		

D	950 - Radni nalog 1	P
1) 20.000		
2) 10.000		
7a) 15.000		
7b) 16.000		

D	950 - Radni nalog 2	P
1) 15.000		
2) 15.000		
7a) 15.000		
7b) 12.000		

902 - Račun za D preuzimanje troškova P	
	55.000 (1)
	46.000 (2)
	10.000 (3)
	9.600 (4)



1. Prepoznaj i komentariši dokumenta koja se javljaju u vezi s obračunom troškova i učinaka.
2. Komentariši koje podatke treba da pruže dokumenta o troškovima proizvodnog procesa.
3. Komentariši kakve podatke treba da pruže dokumenta o učincima proizvodnog procesa.
4. Objasni značaj postojanja ključeva za alokaciju troškova. Prepoznaj i komentariši troškove koji se alociraju uz pomoć ključeva.
5. Pokaži na hipotetičkom primjeru alokaciju troškova uz pomoć ključeva.
6. Komentariši zašto je važno odrediti dobar ključ za alokaciju. Navedi neki primjer iz prakse.
7. Identifikuj i pojasni kriterijume za alokaciju ključeva.

POGONSKI OBRAČUNSKI LIST (POL)

7.3.3.

Pogonski obračunski list (POL) predstavlja tabelarni pregled u kome se daje prikaz svih nastalih vrsta troškova i mjesta troškova. Troškovi se razvrstavaju horizontalno – po mjestima i nosiocima troškova i vertikalno po različitim vrstama troškova (tabela 5).



Pogonski obračunski list (POL) – tabelarni pregled u kome se daje prikaz svih nastalih vrsta troškova i mjesta troškova

„rezervisana“ su kolone za pojedina mjesta troškova

Vrste troškova	Ukupno	Mesto troškova			
		Pogon 1	Pogon 2	Transport	Uprava
UKUPNO					

„smještaju“ se pojedine vrste primarnih i sekundarnih troškova

Tabela 5: Prikaz Pogonskog obračunskog lista (POL)

Kod POL-a troškovi po vrstama (vertikalno) obuhvataju one troškove koji su nastali zbog stvaranja učinaka (proizvoda ili usluga) – obuhvaćeni na računima klase 5. Uobičajeno se ti troškovi nazivaju i primarni. Primarni troškovi predstavljaju novčani izraz trošenja faktora procesa rada koji su nabavljeni van privrednog društva ili stvoreni u samom privrednom društvu pri čemu, prije nego nastanu, moraju biti evidentirani na nekom od računa stanja. Često se nazivaju i prirodni troškovi. Karakter primarnih troškova ima: trošak materijala, trošak amortizacije, trošak radne snage i sl. Pored primarnih, u POL-u se smještaju i sekundarni troškovi koji nastaju trošenjem interno proizvedenih učinaka (npr. troškovi grijanja i hlađenja iz interne kotlarnice, troškovi servisiranja uređaja iz sopstvene radionice).

POL predstavlja pomoćno sredstvo za raspoređivanje indirektnih troškova na mjesta troškova. Uobičajeno se koristi u situaciji kada postoji manji broj

mjesta troškova, kako bi se omogućila preglednost troškova. POL treba da omogući realizaciju sljedećih zadataka:

- raspored indirektnih troškova na mjesta troškova
- međusobni obračun troškova između mjesta troškova
- utvrđivanje ključeva za raspored indirektnih troškova.

Sastaviti pogonski obračunski list na osnovu podataka iz prethodnog zadatka

Pogonski obračunski list /POL/

Red. br.	konto	Vrsta troškova/mjesto troškova	Ukupni troškovi	Mjesto pomoćne djelatnosti		Mjesto osnovne djelatnosti		Nosioци troškova		Troškovi perioda uprava
				Auto-transport	Radionica	Pogon 1	Pogon 2	Radni nalog 1	Radni nalog 2	
	511	Troškovi materijala	55.000	3.000	3.500	5.000	8.000	20.000	15.000	500
	520	Troškovi bruto zarada	46.000	1.500	1.500	10.000	7.000	10.000	15.000	1.000
	513	Troškovi električne energije	10.000	500	300	4.000	5.000	-	-	200
	540	Troškovi amortizacije	9.600	1.000	700	5.000	2.600	-	-	300
I		Ukupni primarni troškovi	120.600	6.000	6.000	24.000	22.600	30.000	30.000	2.000
		Raspored troškova auto-transporta	-	6.000	1.400	2.000	2.000	-	-	600
		Raspored troškova radionice	-	-	7.400	4.000	3.400	-	-	-
II		Ukupni troškovi	120.600	-	-	30.000	28.000	30.000	30.000	2.600
		Prenos troškova pogona 1	-	-	-	30.000	28.000	15.000	15.000	-
		Prenos troškova pogona 2	-	-	-	-	-	16.000	12.000	-
		Raspored troškova uprave	-	-	-	-	-	1.344	1.256	2.600
III		Puna cijena koštanja	120.600	-	-	-	-	62.344	58.256	-
IV		Nedovršena proizvodnja na početku perioda	-	-	-	-	-	-	-	-
V		Nedovršena proizvodnja na kraju perioda	62.344	-	-	-	-	32.344	-	-
VI		Troškovi završene proizvodnje i troškovi perioda	58.256	-	-	-	-	-	58.256	-

Napomena: Raspored troškova uprave i troškovi završene proizvodnje objašnjeni su u promjeni 8. i 9. na strani 162.

KALKULACIJA CIJENE KOŠTANJA

7.3.4.

Kalkulacija predstavlja računsko-tehnički postupak vanknjigovodstvenog utvrđivanja (obračunavanja) cijene koštanja po jedinici proizvoda ili usluge. Osnovna svrha izrade kalkulacije jeste utvrđivanje realne cijene koštanja, planiranje i kontrola troškova, kao i sastavljanje objektivnih finansijskih iskaza. Postoje različite vrste kalkulacije, pri čemu je na ovom nivou učenja računovodstva posebno značajna klasifikacija kalkulacije prema:

- vremenu sastavljanja
- prema vidu proizvodnje.

Prema vremenu sastavljanja u odnosu na vrijeme kada se obavlja proizvodnja, kalkulacija se može klasifikovati na:

- prethodnu ili pretkalkulaciju, odnosno plansku kalkulaciju
- međukalkulaciju ili operativnu kalkulaciju
- naknadnu ili obračunsku kalkulaciju.

Prethodna ili pretkalkulaciju, odnosno planska kalkulacija sastavlja se prije nego započne proces proizvodnje ili prije nego uopšte počne da se obavlja bilo koja ekonomska aktivnost. U postupku utvrđivanja cijene koštanja koristi se pristup predviđanja troškova ili utvrđivanje iznosa standardnih troškova, ako postoje za date učinke. Obično se direktni troškovi mogu dobiti na bazi standarda u potrošnji, dok se opšti obračunavaju prema planiranoj stopi. Otuda ova kalkulacija ne posjeduje odlike tačne kalkulacije, već karakteristike jednog približnog proračuna. Njen osnovni cilj jeste sticanje uvida da li je ekonomski opravdano ići u realizaciju određenog posla.

Međukalkulacija ili operativna kalkulacija se koristi kao obračunski postupak za utvrđivanje cijene koštanja učinaka u toku samog procesa proizvodnje, odnosno poslovanja. Najčešće se koristi u situaciji kada postoje odstupanja od planiranih ili standardnih veličina. Razlozi pojave odstupanja mogu biti različiti, npr. duži ciklus proizvodnje, nepredviđene promjene u okruženju, razne supstitucije i sl. Izrada ove kalkulacije se zasniva na već nastalim troškovima i pokazuje koliko nedovršeni učinak do momenta sastavljanja kalkulacije košta. U poređenju sa standardnom kalkulacijom koja pokazuje koliko konkretan proizvod ili usluga na tom stepenu završenosti treba da koštaju, utvrđuju se odstupanja i pravovremenim mjerama djeluju na dalji tok kretanja troškova. Otuda se često i koristi naziv operativna kalkulacija.



Kalkulacija – obračunsko-metodološki postupak kojim se vrši utvrđivanje cijene koštanja



U etimološkom smislu riječ kalkulacija potiče od latinske riječi *calculatio*, što znači proračun, predračun, obračunavanje. U naš jezik došla je preko italijanskog jezika *calcolare*, odnosno francuskog jezika *calculer*.



Prethodna ili pretkalkulacija – izrađuje se prije početka procesa proizvodnje i ima za cilj da pruži informaciju o ekonomskoj opravdanosti ulaska u realizaciju određenog posla

Međukalkulacija ili operativna kalkulacija – obračunski postupak za utvrđivanje cijene koštanja učinaka u toku samog procesa proizvodnje privrednog društva



Naknadna ili obračunska kalkulacija – obračunski postupak za utvrđivanje cijene koštanja učinaka na kraju samog procesa proizvodnje privrednog društva

Na kraju, nakon završetka procesa proizvodnje sastavlja se **naknadna ili obračunska kalkulacija**. I dok se standardna, pa dijelom i pretkalkulacija, služe planskim i standardnim troškovima i veličinama, naknadna kalkulacija se, uglavnom, koristi podacima iz knjigovodstva o stvarno nastalim i evidentiranim troškovima.

U zavisnosti od vrste proizvodnje pravi se razlika između:

- divizione kalkulacije cijene koštanja, koja se koristi kod masovne proizvodnje i
- dodatne kalkulacije cijene koštanja, koja se primjenjuje u slučaju proizvodnje po individualnim porudžbinama.

Divizionna kalkulacija može biti:

- **Čista (jednostavna) divizionna kalkulacija**

Riječ je o kalkulaciji koja predstavlja najjednostavniji i najtačniji način kalkulisanja. Koristi se u situaciji kada se vrši proizvodnja jednog proizvoda u velikim serijama. Upotrebom ove kalkulacije, cijena koštanja se dobija ravnomjernom podjelom ukupnih troškova privrednog društva ili užih organizacionih djelova s učincima (proizvodi ili usluge) kao nosiocima troškova.

- **Divizionna kalkulacija pomoću ekvivalentnih brojeva**

Navedena kalkulacija može se uspješno primijeniti ukoliko se vrši proizvodnja više vrsta jednog proizvoda iz jedne osnovne sirovine i iz istog proizvodnog postupka, pri čemu se proizvodi (učinci) međusobno razlikuju po dimenziji i obliku. Npr., u pekari od jednog istog materijala (brašna) može se dobiti hljeb, priganica, kifla, žu-žu i sl. Uspješna primjena ove kalkulacije moguća je takođe i u livnicama, valjaonicama, cementarama, strugarama i drugim sličnim privrednim društvima. Kod ove kalkulacije je potrebno izraziti sve proizvode u ekvivalentnoj jedinici pomoću koje se srodni (različiti po izgledu i vrijednosti) proizvodi svode na jednaku vrijednost. Na osnovu unaprijed utvrđenih odnosa, koji se uspostavljaju u trošenju za pojedine vrste srodnih proizvoda, raspoređuju se indirektni troškovi na pojedine vrste ovih proizvoda. Odnosi se utvrđuju na osnovu iskustva, kao tehnički normativ i procjenom. Tako dobijeni međusobni odnosi nazivaju se koeficijenti. Množenjem količine proizvoda s utvrđenim koeficijentima dobijaju se ekvivalentni brojevi.

- **Kalkulacija vezanih (kuplovanih, paralelnih) proizvoda**

Navedena kalkulacija se koristi kada u proizvodnom procesu pored osnovnog proizvoda (zbog koga se vrši proizvodnja) nastaje i sporedni proizvod (nusproizvod). U ovoj situaciji potrebno je izvršiti procjenu vrijednosti nusproizvoda kako bi se oduzimanjem vrijednosti nusproizvoda

od troškova dovršene proizvodnje utvrdila cijena koštanja dovršene proizvodnje glavnog proizvoda, odnosno:

$$\text{cijena koštanja dovršene proizvodnje glavnog proizvoda} = \text{ukupni troškovi dovršene proizvodnje} - \text{procijenjena vrijednost nusproizvoda}$$

Suština **dodatne kalkulacije cijene koštanja** sastoji se u tome da se pojedinačni troškovi svakog proizvoda ili usluge vezuju direktno, dok se opšti troškovi dodaju pomoću odgovarajuće stope (indirektno). Dijeli se na:

- jednostepena (kumulativna) dodatna kalkulacija – koristi se jedinstvena stopa dodatka opštih troškova (kumuliraju se opšti troškovi za cijelo privredno društvo na jednom mjestu)
- višestepena (selektivna) dodatna kalkulacija – prethodno se vezuju opšti troškovi po mjestima troškova i koriste se posebni dodaci za opšte troškove svakog mjesta troškova.

1. Opravdaj postojanje Pogonskog obračunskog lista.
2. Ustanovi sličnosti i razlike između primarnih i sekundarnih troškova.
3. Procijeni značaj kalkulacije cijene koštanja.
4. Razlikuj i diskutuj situacije kada se sastavlja prethodna ili pretkalkulaciju, odnosno planska kalkulacija i zašto?
5. Diskutuj kada se sastavlja međukalkulacija ili operativna kalkulacija.
6. Pokaži i diskutuj kada se sastavlja naknadna kalkulacija.
7. Ustanovi razlike između naknadne i međukalkulacije. Identifikuj prednosti i nedostatke.
8. Uporedi i identifikuj sličnosti i razlike između divizione i dodatne kalkulacije cijene koštanja.
9. Identifikuj situacije kada se koristi čista, divizionna kalkulacija pomoću ekvivalentnih brojeva, odnosno kalkulacija vezanih proizvoda.
10. Komentariši kada se koristi jednostepena, a kada višestepena dodatna kalkulacija. Pokaži i objasni na konkretnom primjeru nekog proizvodnog privrednog društva.

Dodatna kalkulacija za serijsku proizvodnju (nastavak primjera privrednog društva „Proizvodnja“ – koristiti podatke s konta na kojima su već evidentirane promjene)

8. Troškove uprave rasporediti prema proizvodnoj cijeni koštanja. Proizvodnja je završena po RN2. Sastaviti kalkulaciju cijene koštanja.
9. Prodato je 500 kom. proizvoda „Y“ po cijeni od 100 €, PDV 21%.

Kalkulacija

Red. br.	Elementi kalkulacije	Ukupni troškovi	Za radni nalog 1		Za radni nalog 2	
			500 kom	1 kom	600 kom	1 kom
1.	Materijal za izradu	35.000	20.000	40	15.000	25
2.	Zarade izrade	25.000	10.000	20	15.000	25
3.	Troškovi pogona 1	30.000	15.000	30	15.000	25
4.	Troškovi pogona 2	28.000	16.000	32	12.000	20
5.	Proizvodna cijena koštanja	118.000	61.000	122	57.000	95
6.	Troškovi uprave	2.600	1.344	2,7	1.256	2,1
7.	Puna cijena koštanja	120.600	62.344	124,7	58.256	97,1

Objašnjenje 8. promjene

Raspored troškova uprave

Ukupni troškovi uprave = 2.600 (iznos s konta 940 – uprava)

Proizvodna cijena koštanja RN1 i RN2 = 61.000 + 57.000 = 118.000

Procenat troškova uprave = ukupni troškovi uprave · 100/proizvodna cijena koštanja RN1 i RN2

Procenat troškova uprave = 2.600 · 100/118.000 = 2,203%

Troškovi uprave za RN1 = proizvodna cijena koštanja RN1 · % troškova uprave/100

Troškovi uprave za RN1 = 61.000 · 2,203/100 = 1.344

Troškovi uprave za RN2 = 57.000 · 2,203/100 = 1.256

Objašnjenje 9. promjene

Prodana količina po punoj cijeni koštanja = 500 · 97,1 = 48.550

Pogonsko knjigovodstvo

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
8.	950		Radni nalog 1	1.344	
	950		Radni nalog 2	1.256	
		940	Uprava		2.600
			Za prenos troškova uprave		
8a.	960		Gotovi proizvodi	58.256	
		950	Radni nalog 2		58.256
			Za prenos gotovih proizvoda		
9.	980		Troškovi gotovih proizvoda	48.550	
		960	Gotovi proizvodi		48.550
			Za prodane gotove proizvode		
9a.	903		Račun za preuzimanje prihoda	150.000	
		986	Prihod od prodanih proizvoda		150.000
			Za prodajnu vrijednost prodanih proizvoda		

D 950 – Radni nalog 1 P

1) 20.000
2) 10.000
7a) 15.000
7b) 16.000
8) 1.344

D 950 – Radni nalog 2 P

1) 15.000	58.256 (8a)
2) 15.000	
7a) 15.000	
7b) 12.000	
8) 1.256	

D 940 – Uprava P

1) 500	2.600 (8)
2) 1.000	
3) 200	
4) 300	
5) 600	

960 – Gotovi proizvodi P

8a) 58.256	48.550 (9)
------------	------------

980 – Troškovi gotovih proizvoda P

9) 48.550

903 – Račun za D preuzimanje prihoda P

9a) 150.000

986 – Prihod od D prodatih proizvoda P

150.000 (9a)

Finansijsko knjigovodstvo

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
9.	202	612 470	Kupci u zemlji Prihod od prodaje gotovih proizvoda PDV u izdatim fakturama 21% Za prodane gotove proizvode	160.500	150.000 10.500

Objašnjenje 10. promjene

Utvrditi poslovni rezultat privrednog društva.

Finansijsko knjigovodstvo

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
10.	612	699	Prihod od prodaje gotovih proizvoda	150.000	
			Prenos prihoda		150.000
			Za prenos prihoda		
10a.	599	511 520 513 540	Prenos rashoda Trošak materijala Troškovi bruto zarada Troškovi električne energije Troškovi amortizacije	120.600	55.000 46.000 10.000 9.600
			Za prenos rashoda		
10b.	699	710	Prenos prihoda Rashodi i prihodi	150.000	150.000
			Za prenos prihoda		
10c.	710	599	Rashodi i prihodi Prenos rashoda	120.600	120.600
			Za prenos rashoda		
10d.	710	720	Rashodi i prihodi Račun dobitka/gubitak	29.400	29.400
			Za utvrđeni dobitak		

511 – Troškovi materijala		P
D		
1) 55.000		55.000 (10a)

450 – Obaveze za neto zarade		P
D		
		30.820 (2)

513 – Trošak električne energije		P
D		
3) 10.000		10.000 (10a)

540 – Troškovi amortizacije		P
D		
4) 9.600		9.600 (10a)

612 – Prihod od prodaje gotovih proizvoda		P
D		
10) 150.000		150.000 (9)

D 599 – Prenos rashoda		P
D		
10a) 120.600		120.600 (10c)

101 – Materijal		P
D		
0) 80.000		55.000 (1)

451 – Obaveze za poreze na zarade		P
D		
		4.140 (2)

270 – PDV u primljenim fakturama 21%		P
D		
3) 2.100		

0238 – Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme		P
D		
		9.600 (4)

470 – PDV u izdatim fakturama 21%		P
D		
		10.500 (9)

710 – Rashodi i prihodi		P
D		
10c) 120.600		150.000 (10b)
10d) 29.400		

520 – Troškovi bruto zarada		P
D		
2) 46.000		46.000 (10a)

452 – Obaveze za doprinose na zarade		P
D		
		11.040 (2)

433 – Dobavljači u zemlji		P
D		
		12.100 (3)

202 – Kupci u zemlji		P
D		
9) 160.500		

D 699 – Prenos prihoda		P
D		
10b) 150.000		150.000 (10)

720 – Račun dobitak/gubitak		P
D		
		29.400 (10d)

Pogonsko knjigovodstvo

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
10.	990	980	Poslovni dobitak/gubitak Troškovi prodatih proizvoda Za prenos troškova	48.550	48.550
10a.	986	990	Prihod od prodatih proizvoda Poslovni dobitak/gubitak Za prenos prihoda	150.000	150.000

990 – Poslovni dobitak/gubitak		P
D		
10) 48.550		150.000 (10a)

980 – Troškovi prodatih proizvoda		P
D		
		48.550 (10)

986 – Prihod od prodatih proizvoda		P
D		
10a) 150.000		

Saldo konta 990 – Poslovni dobitak/gubitak koji iznosi 101.450 €, pokazuje poslovni dobitak (T– konto).

Izrada čisto divizionne kalkulacije

Završena je masovna proizvodnja proizvoda „A“ i ukupni troškovi proizvodnje iznose 150.000 €, dok je ostvareni obim proizvodnje 10.000 kom.

Čista divizionna kalkulacija

Red. br.	Elementi kalkulacije	Ukupno za 10.000 kom	Za 1 kom
1.	Materijal za izradu	78.000	7,8
2.	Zarada izrade	32.000	3,2
3.	Amortizacija	9.000	0,9
4.	Opšti troškovi pogona (proizvodnje)	11.850	1,2
5.	Opšti troškovi uprave i prodaje	19.150	1,9
	Puna cijena koštanja (1 + 2 + 3 + 4 + 5)	150.000	15

Cijena koštanja po jedinici proizvoda = Ukupni troškovi proizvodnje/ostvareni obim proizvodnje

Cijena koštanja po jedinici proizvoda = 150.000/10.000 = 15

Divizionna kalkulacija u masovnoj proizvodnji

Na početku proizvodnje stanje zaliha je iznosilo:

Nedovršena proizvodnja 2.000 €

Gotovi proizvodi 8.000 €

Na kraju proizvodnje stanje na kontima klase 9 (poslije zatvaranja konta mjesta troškova pomoćne djelatnosti) je sljedeće:

930 – Pogon 1 – 18.000

930 – Pogon 2 – 12.000

950 – Nosioci troškova 150.000 (materijal za izradu 100.000 i zarade 50.000)

940 – Uprava – 8.000

- 1. Preuzeti zalihe na konta klase 9.*
 - 2. Prenijeti troškove sa mjesta troškova osnovne djelatnosti (930 – Pogon 1 i Pogon 2) na nosioce troškova.*
 - 3. Završena proizvodnja 100%.*
 - 4. Prodato je 80% zaliha gotovih proizvoda po prodajnoj vrijednosti 190.000 €, PDV 21%.*
- Raditi obračun po punoj cijeni koštanja.*

Pogonsko knjigovodstvo

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	950		Nosioci troškova	2.000	
	960		Gotovi proizvodi	8.000	
2.		900	Račun za preuzimanje zaliha		10.000
			Za preuzimanje zaliha		
	950		Nosioci troškova	30.000	
		930	Pogon 1		18.000
	930	Pogon 2		12.000	
			Za prenos troškova na nosioce		

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
3.	982	940	Troškovi perioda Uprava Za prenos troškova perioda	8.000	8.000
4.	960	950	Gotovi proizvoda Nosioći troškova Za završenu proizvodnju	180.000	180.000
5.	980	960	Troškovi prodatih proizvoda Gotovi proizvoda Za troškove prodatih gotovih proizvoda	150.400	150.400
5a.	903	986	Račun za preuzimanje prihoda Prihodi od prodatih proizvoda Za prodajnu vrijednost	190.000	190.000
6.	986	990	Prihod od prodatih gotovih proizvoda Poslovni dobitak/gubitak Za prenos prihoda	190.000	190.000
6a.	990	982 980	Poslovni dobitak/gubitak Troškovi perioda Troškovi prodatih proizvoda Za prenos troškova	158.400	8.000 150.400

950 - Nosioći troškova		
D		P
1) 2.000		180.000 (4)
2) 30.000		

960 - Gotovi proizvodi		
D		P
1) 8.000		150.400 (5)
4) 180.000		

900 - Račun za preuzimanje zaliha		
D		P
		10.000 (1)

930 - Pogon 1		
D		P
		18.000 (2)

930-Pogon 2		
D		P
		12.000 (2)

982 - Troškovi perioda		
D		P
3) 8.000		8.000 (6a)

940 - Uprava		
D		P
3) 8.000		

980 - Troškovi prodatih proizvoda		
D		P
5) 150.400		150.400 (6a)

903 - Račun za preuzimanje prihoda		
D		P
5a) 190.000		

986 - Prihod od prodatih proizvoda		
D		P
6) 190.000		190.000 (5a)

990 - Poslovni dobitak/gubitak		
D		P
6a) 158.400		190.000 (6)

Red. br.	Elementi kalkulacije	Iznos
1.	Materijal za izradu	100.000
2.	Zarada za izradu	50.000
3.	Pogon 1	18.000
4.	Pogon 2	12.000
5.	Proizvodna cijena koštanja	180.000
6.	Uprava (troškovi perioda)	8.000
7.	Puna cijena koštanja	188.000

Objašnjenje

Vrijednost prodatih proizvoda = $188.000 \cdot 80/100 = 150.400$

Saldo na kontu 960 = 37.600

Stanje zaliha na početku i na kraju obračunskog perioda

Naziv	Stanje na početku perioda	Stanje na kraju perioda	Promjene	
Gotovi proizvodi	8.000	37.600	29.600	povećanje
Nedovršena proizvodnja	2.000	0	2.000	smanjenje
			+27.600	

Povećanje i smanjenje zaliha gotovih proizvoda i nezavršene proizvodnje knjiži se u finansijskom knjigovodstvu.

Izrada kalkulacije ekvivalentnih brojeva

Završeni gotovi proizvodi iz zadnje faze iznose 144.000 €. Završeno je:

800 kom. gotovih proizvoda „A“ s ekvivalentnim brojem 0,8

200 kom. proizvoda „B“ s ekvivalentnim brojem 1

400 kom. proizvoda „C“ s ekvivalentnim brojem 1,5

Izračunati pojedinačne cijene za proizvode „A“, „B“, „C“.

Red. br.	Naziv proizvoda	količina	Ekvivalentni broj	Količina po ekvivalentnom broju	Cijene ekvivalenta	Ukupna vrijednost proizvoda	Cijena po jednom komadu
1.	„A“	800	0,8	640	100	64.000	80
2.	„B“	200	1	200	100	20.000	100
3.	„C“	400	1,5	600	100	60.000	150
	Ukupno			1.440		144.000	

Objašnjenje:

Količina ekvivalentnog broja za proizvod = količina · ekvivalentni broj

Za proizvod „A“ = $800 \cdot 0,8 = 640$

Za proizvod „B“ = $200 \cdot 1 = 200$

Za proizvod „C“ = $400 \cdot 1,5 = 600$

Vrijednost jednog ekvivalenta = završena proizvodnja/ukupna količina po ekvivalentu

Vrijednost jednog ekvivalenta = $144.000/1.440 = 100$

Ukupna vrijednost proizvoda = količina po ekvivalentnom broju · cijena ekvivalenta

Za proizvod „A“ = $640 \cdot 100 = 64.000$

Za proizvod „B“ = $200 \cdot 100 = 20.000$

Za proizvod „C“ = $600 \cdot 100 = 60.000$

Cijena po jednom komadu = ukupna vrijednost proizvoda/količina proizvoda

Za 1 kom. proizvod „A“ = $64.000/800 = 80$

Za 1 kom. proizvod „B“ = $20.000/200 = 100$

Za 1 kom. proizvod „C“ = $60.000/400 = 150$

7.4.

EVIDENTIRANJE PROMJENE VRIJEDNOSTI ZALIHA I PERIODIČNOG FINANSIJSKOG REZULTATA PROIZVODNOG PRIVREDNOG DRUŠTVA

1. Inventarisanjem je utvrđen višak materijala u iznosu od 1.000 €.
2. Plaćena je zatezna kamata u gotovom u iznosu od 200 €.
3. Iz pogonskog knjigovodstva preuzeti su podaci:
 - zalihe gotovih proizvoda na početku perioda 5.000 €
 - zalihe gotovih proizvoda na kraju perioda 6.000 €
 - zalihe nedovršene proizvodnje na početku perioda 1.000 €
 - zalihe nedovršene proizvodnje na kraju perioda 500 €.
4. Obračunati su troškovi amortizacije u iznosu 300 €.
5. Po trebovanju je utrošeno materijala u iznosu 800 €.
6. Troškovi bruto zarada iznose 24.000 € (9%, 24%).
7. Prodati su gotovi proizvodi u iznosu od 50.000 €, PDV 21%. Cijena koštanja gotovih proizvoda 25.000 €.
8. Naplaćeno otpisano potraživanje preko transakcionog računa u iznosu 1.300 €.
9. Nakon preuzetih podataka iz pogonskog knjigovodstva obračunati periodični rezultat u finansijsko knjigovodstvu privrednog društva i proknjižiti.

Finansijsko knjigovodstvo

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	101	674	Materijal Višak Za utvrđeni višak	1.000	1.000
2.	579	243	Ostali rashodi – zatezna kamata Blagajna Za plaćenu kaznu	200	200
3.	120	630	Gotovi proizvodi Povećanje zaliha gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje Za povećanje zaliha	1.000	1.000
3a.	631	110	Smanjenje zaliha nedovršene proizvodnje Nedovršena proizvodnja Za smanjenje zaliha	500	500
4.	540	0238	Trošak amortizacije Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme Za obračunatu amortizaciju	300	300
5.	511	101	Trošak materijala Materijal Po trebovanju materijala	800	800

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
6.	520		Trošak bruto zarada	24.000	
		450	Obaveza za neto zarade		16.080
		451	Obaveze za poreze		2.160
		452	Obaveze za doprinose		5.760
			Za bruto zarade		
7.	202		Kupci	60.500	
		612	Prihod od prodaje gotovih proizvoda		50.000
		470	PDV u izlaznim fakturama 21%		10.500
			Za prodane gotove proizvode		
7a	579		Troškovi prodatih gotovih proizvoda	25.000	
		120	Gotovi proizvodi		25.000
			Za cijenu koštanja		
8.	241		Transakcioni račun	1.300	
		675	Ostali prihodi – otpisana potraživanja		1.300
			Za naplaćeno potraživanje		
9.	674		Višak	1.000	
	630		Povećanje zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda	500	
		612	Prihod od prodaje gotovih proizvoda	50.000	
		675	Ostali prihodi – otpisana potraživanja	1.300	
		699	Prenos prihoda		52.800
			Za prenos rashoda		
9a.	599		Prenos rashoda	50.300	
		579	Ostali rashodi – zatezna kamata		200
		540	Troškovi amortizacije		300
		511	Trošak materijala		800
		520	Trošak bruto zarada		24.000
		579	Troškovi prodatih gotovih proizvoda		25.000
			Za prenos rashoda		
9b.	699		Prenos prihoda	52.800	
		710	Rashodi i prihodi		52.800
			Za prenos prihoda		
9c.	710		Rashodi i prihodi	50.300	
		599	Prenos rashoda		50.300
			Za prenos rashoda		
9d.	710		Rashodi i prihodi	2.500	
		720	Račun dobitka/ gubitak		2.500
			Za utvrđeni finansijski rezultat – dobitak		

D	101 – Materijal	P
1) 1.000		800 (5)

D	674 – Višak	P
9) 1.000		1.000 (1)

579 – Ostali rashodi		
D	- zatezna kamata	P
2) 200		200 (9a)

D	243 – Blagajna	P
0) 500		200 (2)

630 – Povećanje zaliha gotovih proizvoda		
D		P
9) 500		1.000 (3)

120 – Gotovi proizvodi		
D		P
0) 30.000		1.000 (3)
		25.000 (7a)

110 – Nedovršena proizvodnja	
D	P
3a) 500	

0238 – Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme	
D	P
	300 (4)

450 – Obaveza za neto zarade	
D	P
	16.080 (6)

202 – Kupci u zemlji	
D	P
7) 60.500	

579 – Troškovi prodatih gotovih proizvoda	
D	P
7a) 25.000	25.000 (9a)

699 – Prenos prihoda	
D	P
9b) 52.800	52.800 (9)

631 – Smanjenje zaliha nedovršene proizvodnje	
D	P
3a) 500	

511 – Trošak materijala	
D	P
5) 800	800 (9a)

451 – Obaveza za poreze na zarade	
D	P
	2.160 (6)

612 – Prihod od prodaje gotovih proizvoda	
D	P
9) 50.000	50.000 (7)

241 – Transakcioni račun	
D	P
8) 1.300	

599 – Prenos rashoda	
D	P
9a) 50.300	50.300 (9c)

720 – Račun dobitak/gubitak	
D	P
	2.500 (9d)

540 – Trošak amortizacije	
D	P
4) 300	300 (9a)

520 – Trošak bruto zarada	
D	P
6) 24.000	24.000 (9a)

452 – Obaveza za doprinose na zarada	
D	P
	5.760 (6)

470 – PDV u izdatim fakturama 21%	
D	P
	10.500 (7)

675 – Ostali prihodi – otpisana potraživanja	
D	P
9) 1.300	1.300 (8)

710 – Rashodi i prihodi	
D	P
9c) 50.300	52.800 (9b)
9d) 2.500	

Stanje zaliha na početku i na kraju obračunskog perioda

Naziv	Stanje na početku perioda	Stanje na kraju perioda	Promjene	
Gotovi proizvodi	5.000	6000	1000	povećanje
Nedovršena proizvodnja	1.000	500	500	smanjenje
			+500	

Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/

Br	Rashodi	Iznos	Br	Prihodi	Iznos
1.	Ostali rashodi – zatezna kamata	200	1.	Višak	1.000
2.	Troškovi amortizacije	300	2.	Povećanje zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda	500
3.	Trošak materijala	800	3.	Prihod od prodaje gotovih proizvoda	50.000
4.	Trošak bruto zarada	24.000	4.	Ostali prihodi – otpisana potraživanja	1.300
5.	Troškovi prodatih gotovih proizvoda	25.000			
6.	Račun dobitka/gubitak	2.500			
		52.800			52.800

Zadatak 1.

Privredno društvo je otpočelo proizvodnju proizvoda „A“ s nedovršenom proizvodnjom iz prethodnog perioda 5.000 €

Pogoni A/B su mjesta troškova osnovne djelatnosti

Radionica/Služba održavanja – mjesta pomoćne djelatnosti

Zajednička služba – mjesto uprave i prodaje

1. Prema trebovanju utrošeno je materijala u iznosu od 40.000 €: pogon A – 10.000 €, pogon B – 8.000 €, radionica – 3.000 €, služba održavanja – 1.500 €, zajedničke službe (uprava i prodaja) – 2.500 €, materijal za izradu – 15.000 € (direktni troškovi).
2. Bruto zarade prema isplatnoj listi (9%,24%) u ukupnom iznosu od 60.000 € nastale su na sljedećim mjestima: pogon A – 25.000 €, pogon B – 20.000 €, radionica 2.000 €, služba održavanja – 1.000 €, zajedničke službe – 4.000 € i zarade izrade – 8.000 € (direktni troškovi)
3. Troškovi električne energije prema računu iznose 8.000 €, PDV 21%, i to: pogon A – 3.000 €, pogon B – 2.500 €, radionica – 900 €, služba održavanja – 1.000 €, zajedničke službe – 600 €.
4. Obračunata je amortizacija u iznosu od 7.000 €, i to: pogon A – 2.000 €, pogon B – 3.000 €, radionica – 1.000 €, služba održavanja – 800 €, zajedničke službe – 200 €.
5. Za zajedničke službe troškovi sajмова po računu iznose 500 €, PDV 21%.
6. Raspored troškova radionice prema broju ukupnih sati rada – 50 €, i to: služba održavanja – 10 €, pogon A – 15 €, pogon B – 20 €, zajedničke službe – 5 €.
7. Raspored troškova službe održavanja prema broju ukupnih sati – 80 €, i to : pogon A – 40 €, pogon B – 30 € i zajedničke službe – 10 €.
8. Proizvodnja završena 100%.
9. Prodat je gotov proizvod A za 10.000 €, PDV 21%.
10. Utvrđen je višak proizvoda A u iznosu 20 €.
11. Obračunati poslovni rezultat i knjižiti.



12. Knjižiti obračun proizvodnje po stvarnim troškovima u finansijskom knjigovodstvu (klasa 5) i pogonskom knjigovodstvu (klasa 9). Obračun proizvodnje izvršiti pomoću pogonskog obračunskog lista (POL).

Zadatak 2.

Za obračun masovne proizvodnje gdje se izrađuju proizvod A i proizvod B, proizvodnja prolazi kroz 3 faze.

Nezavršena proizvodnja iz prethodnog perioda iznosi za fazu I – 2.000 €, a za fazu II – 1.000 €. Nastali su sljedeći troškovi:

1. Prema potrebi utrošeno je materijala u iznosu od 87.500 €: faza I – 20.000 €, faza II – 40.000 €, faza III – 25.000 €, autotransport 1.000 €, uprava – 1.500 €.
2. Obračunate su bruto zarade prema isplatnoj listi (9%, 24%) u iznosu 48.400 €: faza I – 8.000 €, faza II – 20.000 €, faza III – 12.000 €, auto-transport – 1.400 € i uprava – 7.000 €.
3. Obračunati su troškovi amortizacije u iznosu od 9.000 €: faza I -2.000 €, faza II – 1.000 €, faza III – 3.000 €.
4. Raspored troškova auto-transporta prema broju ukupnih pređenih kilometara iznose 1.500 km: faza I – 700 km, faza II – 400 km i uprava 400 km.
5. Završena je proizvodnja faza I – 90%, faza II – 100% i faze 3 – 80%.
6. Proizvedeno je iz faze III 200 kom. proizvoda A sa ekvivalentnim brojem 1 i 100 kom. proizvoda B sa ekvivalentnim brojem 1,1.
7. Prodato je 1.800 kom. proizvoda A i 100 kom. proizvoda B.
8. Knjižiti obračun proizvodnje u finansijskom knjigovodstvu (klasa 5) i pogonskom knjigovodstvu (klasa 9).

Zadatak 3.

Izrađuju se 3 serije po radnim nalogima, i to: Radni nalog 1 – 300 kom., Radni nalog 2 – 400 kom. i Radni nalog 3 – 200 kom.

1. Utrošen je materijal u iznosu od 40.000 € : Radni nalog 1 – 9.000 €, Radni nalog 2 –15.000 €, Radni nalog 3 – 12.000 €, pogon -2.800 €, auto-transport 1.000 €, uprava – 200 €.
2. Obračunati su troškovi bruto zarada 50.000 € (9%, 24%): Radni nalog 1 – 20.000 €, Radni nalog 2 – 14.000 €, Radni nalog 3 – 4.000 €, pogon – 5.000 €, auto-transport – 4.000 €, uprava – 3.000 €.
3. Utrošeno je električne energije prema računu 2.000 €, PDV 21%: pogon – 1.200 €, auto-transport – 500 €, uprava – 300 €.
4. Raspored troškova auto-transporta prema broju kilometara iznosi 1.000 €: pogon – 600 €, uprava – 400 €.
5. Troškove uprave rasporediti prema proizvodnoj cijeni koštanja.
6. Troškove pogona rasporediti na radne naloge prema zaradama.

7. Završena je proizvodnja po Radnom nalogu 1 i Radnom nalogu 2.
8. Prodato je 200 kom. proizvoda iz Radnog naloga 1 i 70 kom. proizvoda iz Radnog naloga 2 za 200.000 €, PDV 21%.

Zadatak 4.

Privredno društvo je na početku perioda imalo na zalihama nedovršenu proizvodnju 3.500 €.

1. U finansijskom knjigovodstvu na kontima klase 5 – Rashodi evidentirani su troškovi električne energije u iznosu od 4.000 €, troškovi bruto zarada u iznosu 2.000 € (9%, 24%), troškovi amortizacije u iznosu od 3.000 €. Navedeni troškovi se odnose na sljedeće mjesta troškova u pogonskom knjigovodstvu:
 - Auto-transport 1.000 €
 - Pogon A – 3.000 €
 - Pogon B – 5.000 €
 - Pogon C – 5.500 €
 - Uprava – 500 €
2. Stvarno nastali troškovi materijala koji se odnose na nosioce troškova iznose 20.000 €.
3. Rasporediti mjesto troškova auto-transporta na pogone:
 - Pogon A – 50%
 - Pogon B – 30%
 - Pogon C – 20%
4. Troškove uprave prenijeti na troškove perioda.
5. Troškove pogona prenijeti na nosioce troškova.
6. Izvršiti prenos na zalihe ako je završeno 90% proizvodnje.
7. Prodato je 100% gotovih proizvoda iz pogona C.
8. Utvrđen je višak u pogonu C u iznosu od 50 €.
9. Obračunati poslovni rezultat i knjižiti.

REZIME

Trošenjem faktora procesa rada za potrebe procesa proizvodnje nastaju učinci. Pravi se razlika između učinaka privrednog društva i učinaka pojedinih organizacionih djelova. Učinak privrednog društva ima svojstva konačnog nosioca troška i riječ je o finalnom proizvodu koji je namijenjen tržištu, odnosno prodaji. Učinak organizacionog dijela je privremeni nosilac troška.

Postoje različite klasifikacije troškova. Prema funkcionalnoj klasifikaciji troškovi se dijele na proizvodne i neproizvodne. Prema vezanosti na pojedine nosioce troškova dijele se na direktne i indirektno, dok se prema reagovanju na promjenu obima proizvodnje dijele na fiksne i varijabilne.

S aspekta obračuna troškova i učinaka, važno je poznavati organizacionu strukturu privrednog društva. U okviru organizacione strukture razlikuju se proizvodna i neproizvodna djelatnost. Kod proizvodne djelatnosti javlja se osnovna, sporedna (dopunska) i pomoćna, dok se kod neproizvodne javlja uprava, prodaja i nabavka. Navedeni organizacioni djelovi se posmatraju kao mjesta troška i za njih je u okviru računa klase 9 rezervisana grupa konta 92, 93 i 94. Mjesto troška je najuži organizacioni dio u privrednom društvu u kome nastaje trošak i na kome se vrši alociranje troškova. Alociranje ili raspoređivanje troškova može da se vrši direktno i tada je riječ o direktnim troškovima. Međutim, postoje indirektni ili opšti troškovi koji se mogu alocirati na mjesto troška uz pomoć posrednika. Taj posrednik se naziva ključ.

Metodološki, obračun troškova i učinaka može se provoditi pomoću knjigovodstvene metode ili uz pomoć pogonskog obračunskog lista (POL). Da bi se utvrdila realna cijena koštanja, neophodno je uraditi kalkulaciju. Zavisno od toga kada se radi, u kojoj fazi proizvodnje, pravi se razlika između planske, operativne i naknadne kalkulacije. Ukoliko se kao kriterijum uzme vid proizvodnje, razlikujemo divizionu kalkulaciju koja se koristi u slučaju masovne proizvodnje, odnosno dodatnu koja se upotrebljava u slučaju proizvodnje po individualnim porudžbinama.

EVIDENTIRANJE FINANSIJSKE I NEFINANSIJSKE IMOVINE BUDŽETSKIH KORISNIKA U PROPISANIM EVIDENCIJAMA



8.1. BUDŽETSKA KLASIFIKACIJA

8.2. KONTNI OKVIR I KONTNI PLAN BUDŽETSKIH KORISNIKA

8.3. EVIDENTIRANJE FINANSIJSKE IMOVINE BUDŽETSKIH KORISNIKA

8.4. EVIDENTIRANJE NEFINANSIJSKE IMOVINE BUDŽETSKIH KORISNIKA

8.5. EVIDENCIJA O KORISNICIMA BUDŽETSKIH SREDSTAVA U GLAVNOJ KNJIZI TREZORA

U OVOM POGLAVLJU NAUČIĆEŠ DA:

- obrazložiš budžetsku klasifikaciju i kontni okvir budžetskih korisnika
- evidentiraš finansijsku imovinu budžetskih korisnika u propisanim poslovnim knjigama budžetskog računovodstva
- evidentiraš nefinansijsku imovinu budžetskih korisnika u propisanim poslovnim knjigama budžetskog računovodstva
- vodiš evidenciju o korisnicima budžetskih sredstava u glavnoj knjizi trezora

8.1.

BUDŽETSKA KLASIFIKACIJA



Budžetska davanja – priliv novca po osnovu finansijske i nefinansijske imovine, domaćih i inostranih grantova i primanja, uzetih kredita i sl

Trezor – naziv potiče još iz antičkog doba i koristi se u značenju – riznica, blago, kasa, sef

Budžet predstavlja finansijski instrument na osnovu koga se vrši prikupljanje sredstava putem javnih prihoda (npr. porezi, doprinosi, takse i drugi oblici javnih prihoda), s jedne strane, kao i njihovo plansko trošenje, kojim se finansiraju javni rashodi, s druge strane. Dakle, budžet je plan koji sadrži spisak svih planiranih prihoda i rashoda države za jednu godinu. Svi korisnici sredstava budžeta Crne Gore, budžeta opštine, kao i svi drugi korisnici koji upotrebljavaju sredstva javnih prihoda pripadaju budžetskim korisnicima (tj. potrošačkim jedinicama). Mogu se klasifikovati na: direktne (organi opštine ili grada), indirektno (razne ustanove: predškolske, ustanove kulture, mjesne zajednice i sl.) i ostale korisnike (škole, domovi zdravlja, javna privredna društva i sl.).

Sistem preko koga se vrši evidentiranje budžeta jeste budžetsko računovodstvo. Svi primici i izdaci budžeta države i ugovorene obaveze moraju se evidentirati u glavnoj knjizi trezora. Trezorsko poslovanje predstavlja veoma složenu oblast finansijskog poslovanja, kako na nivou države, tako i na nižem, lokalnom nivou. Razlikuje se državni trezor i trezor lokalne samouprave. Državni trezor predstavlja organizacionu jedinicu u sastavu Ministarstva finansija, dok se trezor lokalne samouprave odnosi na organizacionu jedinicu koja je u sastavu lokalnog organa nadležnog za finansije. U cilju obezbjeđenja efikasnosti u poslovanju, neophodno je organizaciono urediti funkcionisanje trezora na taj način što unutar finansijske službe postoji posebna služba koja se bavi trezorskim poslovanjem. Trezorsko poslovanje podrazumijeva postojanje jedinstvenog ili konsolidovanog računa trezora (depozitni račun, jedan ili više transakcijskih računa, a po potrebi i namjenski podračuni i račun za investicije i zaštitu sredstava). Trezor ima više funkcija, pri čemu su za nas posebno značajne funkcije: izvršenja budžeta kao i budžetsko računovodstvo i izvještavanje. Cilj budžetskog računovodstva i izvještavanja je da vrši obradu plaćanja i evidentiranje primanja, vođenje dnevnika, glavne knjige i odabranih pomoćnih knjiga za sva primanja i izdatke.

Budžet se sastoji od dva dijela: **opšteg i posebnog**. Opšti dio pruža podatke o primanjima, davanjima i krajnjem efektu (budžetski suficit ili deficit), dok posebni dio budžeta prikazuje rashode koji su razvrstani prema određenoj klasifikaciji.

Detaljnije o budžetu i budžetskim korisnicima uči se iz predmeta Finansije.



Razumijevanje i pravilno čitanje budžeta je od velikog značaja. Bitno je poznavati i razumjeti način na koji se vrši klasifikovanje prihoda i rashoda u budžetu. Jedinstvena klasifikacija na osnovu koje se priprema i izvršava budžet naziva se budžetska klasifikacija. Budžetsko klasifikovanje je značajno jer pruža uvid u aktivnosti koje država, preko svojih institucija, namjerava da preduzme u određenom vremenskom periodu. Budžetska klasifikacija obuhvata: funkcionalnu

klasifikaciju, ekonomsku klasifikaciju prihoda i primanja, odnosno rashoda i izdataka, programsku klasifikaciju, organizacionu klasifikaciju. U Crnoj Gori je prihvaćena klasifikacija Međunarodnog monetarnog fonda (MMF) prema kojoj se izdaci klasifikuju prema funkcionalnoj, ekonomskoj i organizacionoj klasifikaciji.

Funkcionalna klasifikacija podrazumijeva klasifikaciju izdataka prema vrstama djelatnosti koje se sprovode u okviru državnih aktivnosti. Daje odgovor na pitanje šta se finansira, odnosno za koje namjene se planira i troši budžetski novac (npr. za odbranu, za javni red i bezbjednost i sl.) Izdaci po funkcionalnoj klasifikaciji iskazuju se po klasi, kategoriji i grupi.

Svaka funkcija, prema funkcionalnoj klasifikaciji, a ima ih deset, označena je posebnom šifrom, odnosno klasom:

- 01 – Opšte javne službe
- 02 – Odbrana
- 03 – Javni red i bezbjednost
- 04 – Ekonomski poslovi
- 05 – Zaštita životne sredine
- 06 – Poslovi stanovanja i zajednice
- 07 – Zdravstvo
- 08 – Sport, kultura i religija
- 09 – Obrazovanje
- 10 – Socijalna zaštita.

Ekonomska klasifikacija se u velikoj mjeri razlikuje od funkcionalne klasifikacije jer vrši razvrstavanje prema vrsti prihoda, odnosno vrsti rashoda. Navedena klasifikacija pokazuje kako, odnosno kroz koje vrste prihoda se ubiraju sredstva, tj. kroz koje troškove se finansira određena funkcija. Riječ je o nešto široj klasifikaciji koja omogućava korisniku da cjelovitije sagleda novčani tok (novčani priliv i novčani odliv), što će mu pružiti mogućnost racionalnijeg donošenja odluke, planiranja, kao i izvršavanja budžeta. Ekonomska klasifikacija se vodi na nivou:

- klase (označava se jednocifrenim brojem, npr. 0)
- kategorije (označava se dvocifrenim brojem, npr. 00)
- grupe (označava se trocifrenim brojem, npr. 000)
- sintetike (označava se četvorocifrenim brojem, npr. 0000)
- analitike (označava se petocifrenim brojem, npr. 00000)
- subanalitike (označava se šestocifrenim brojem, npr. 000000).

Subanalitika se može povećavati u skladu s potrebama budžeta Crne Gore i budžeta opština.



Budžetska klasifikacija

– sistem jedinstvene klasifikacije na osnovu koje se priprema i izvršava budžet

Funkcionalna klasifikacija

– klasifikaciju izdataka prema vrstama djelatnosti, koje su prisutne u državnim aktivnostima



Funkcionalna klasifikacija ima posebnu upotrebnu vrijednost jer je razvijena u saradnji sa MMF-om i omogućava da Crna Gora na budžetskom nivou ostvari komunikaciju s međunarodnim finansijskim institucijama koje statistički, na globalnom nivou, prate finansijske izvještaje ovakve vrste, oblikuju ih i vrše statistička poređenja.



Ekonomska klasifikacija

– klasifikacija koja uzima u obzir i evidenciju novčanih transakcija koje su se dogodile tokom fiskalne godine, bilo da su vezane za prihode i rashode ili uzete i date pozajmice



Detaljnije o ekonomskoj klasifikaciji pogledati na http://csrcg.me/images/Dokumenti/Pravilnici/Organizacija%20i%20nacin%20rada%20centara/Pravilnik_o_jedinstvenoj_klasifikaciji_ra%C4%8Duna_zabud%C5%BEet_Crne_Gore_i_bud%C5%BEete_op%C5%A1tina.pdf

8.2.

KONTNI OKVIR I KONTNI PLAN BUDŽETSKIH KORISNIKA

Cilj kontnog okvira i na osnovu njega formiranog kontnog plana budžetskih korisnika jeste da omogući bolju organizaciju, kao i evidentiranje svih finansijskih transakcija koje se javljaju kod korisnika budžetskih sredstava. Stanje imovine, izvora imovine, primitke (prihode i primanja) i izdatke (rashode i izdavanja) budžetski korisnici Crne Gore su obavezni knjigovodstveno iskazati putem kontnog okvira. U Kontnom planu konta su razvrstana na: klase, kategorije, grupe, sintetička konta, analitička konta i subanalitička konta. Stanje osnovnih računovodstvenih kategorija budžetskih korisnika iskazuje se na sljedećim klasama:

- 0 – Nefinansijska imovina
- 1 – Finansijska imovina
- 2 – Obaveze
- 3 – Kapital.

Planiranje, odobravanje potrošnje i isplate u toku fiskalne godine budžeta Crne Gore i budžeta opština iskazuju se na sljedećim klasama:

- 4 – Izdaci
- 5 – Korektivni računi.

Korektivni račun klase 5 namijenjen je evidentiranju isplata koje se odnose na izdatke vezane za povećanje vrijednosti finansijske i nefinansijske aktive, kao i smanjenje obaveza u bilansu stanja.

Planiranje primitaka i ostvareni priliv u toku fiskalne godine budžeta Crne Gore i budžeta opština iskazuju se na sljedećim klasama:

- 7 – Primici
- 9 – Korektivni računi.

Klase 5 i 9 nijesu obavezne po kontnom okviru, ali budžetski korisnici mogu otvoriti konta ovih klasa kako bi imali informacije o odlivu i prilivu sredstava.

Korektivni račun klase 9 namijenjen je evidentiranju primitaka koji se odnose na odliv ostvaren prodajom finansijske i nefinansijske imovine, uzetih pozajmica i emitovanih hartija od vrijednosti, kao i povećanju obaveza u bilansu stanja. Značenje pojedinih šifri u okviru naziva konta, može se pojasniti na sljedeći način: Ukoliko imamo konto **111-1-1-1**, onda bi prva cifra upućivala na pripadnost klasi **1** (finansijska imovina), dvije cifre bi ukazivale na pripadnost kategoriji **11** (finansijska imovina), trocifreni broj se odnosi na grupu **111** (konsolidovani račun), četvorocifreni broj ukazuje na sintetički račun **111-1** (računi u zemlji), petocifreni broj govori da je riječ o analitičkom kontu **111-1-1** (Račun u Centralnoj banci) i na kraju šestocifreni broj govori da je riječ o subanalitičkom kontu **111-1-1-1** (Glavni račun trezora).



O kontnom okviru uopšteno i kontnom planu učio/ učila si u okviru predmeta Računovodstvo II.



Pored ekonomske i funkcionalne klasifikacije, u Crnoj Gori koristi se još i organizaciona, programska i projektna klasifikacija. Organizaciona klasifikacija predstavlja strukturu kodova koji se koriste za klasifikaciju potrošačkih jedinica i organa uprave u sastavu potrošačkih jedinica, dok programska klasifikacija pokazuje pregled rashoda, shodno programskoj strukturi državnih aktivnosti. Projektna klasifikacija je struktura kodova koji se koriste za klasifikaciju kapitalnih projekata. U kapitalnom budžetu projekti su označeni sa 3 koda (npr. 810 – Izgradnja lokalne infrastrukture itd.).

EVIDENTIRANJE FINANSIJSKE IMOVINE BUDŽETSKIH KORISNIKA

8.3.

Finansijska imovina budžetskih korisnika evidentira se u okviru klase 1 – Kontnog okvira za budžetske korisnike. Finansijska imovina obuhvata novčana sredstva, potraživanja, akcije i udjele u kapitalu pravnih lica, hartije od vrijednosti i druga ulaganja u pravna lica.

Da bi bilo koja ekonomska promjena bila zabilježena, pa i ona koja vrši uticaj na finansijsku imovinu budžetskih korisnika, mora da bude praćena vjerodostojnom knjigovodstvenom dokumentacijom. Vjerodostojnost je obezbijeđena ukoliko dokumentacija sadrži sve bitne elemente. Nakon toga što je obezbijeđena vjerodostojnost knjigovodstvene dokumentacije, vrši se evidentiranje u poslovnim knjigama.

Poslovne knjige u kojima se vrši evidentiranje nastalih poslovnih promjena vode se po sistemu dvojnog knjigovodstva, poštovanjem određenih načela i principa. Poslovne knjige koje vode budžetske organizacije su:

- Dnevnik
- Glavna knjiga
- Pomoćne knjige i evidencije.

Dnevnik je knjiga u koju se unose poslovne promjene hronološkim redom nastanka. Na taj način korisnik budžeta je u mogućnosti da u svakom trenutku stekne uvid kada je nastala određena ekonomska promjena. Glavna knjiga predstavlja osnovnu knjigu dvojnog knjigovodstva, koja služi za knjiženje promjene stanja na kontima. Glavnu knjigu čine:

- Glavna knjiga trezora
- Glavna knjiga direktnih i indirektnih korisnika
- Glavna knjiga organizacije obaveznog socijalnog osiguranja.

Glavna knjiga trezora je značajna iz razloga što čini osnovnu knjigu dvojnog knjigovodstva u kojoj se bilježe promjene stanja na kontima. U glavnoj knjizi trezora vodi se posebna evidencija za svakog korisnika budžetskih sredstava. Transakcije i događaji u glavnoj knjizi korisnika budžetskih sredstava moraju u svakom trenutku biti u skladu s transakcijama u glavnoj knjizi trezora i usklađene s lokalnim konsolidovanim bankarskim računom. To znači da se podaci iz glavne knjige budžetskih korisnika sintetizuju i knjiže u glavnoj knjizi trezora na osnovu periodičnih izvještaja i završnih računa.



O knjigovodstvenoj dokumentaciji i elementima govorilo se u okviru predmeta Računovodstvo I.



Budžetsko računovodstvo u Crnoj Gori u skladu s propisima vodi se na modifikovanoj gotovinskoj osnovi. Modifikovana gotovinska osnova vođenja budžetskog računovodstva, podrazumijeva vođenje evidencije o primicima i izdacima na gotovinskoj osnovi, a imovina i obaveze se evidentiraju na obračunskoj osnovi. Iz ovoga i iz važećeg Zakona o imovini Crne Gore proizilazi obaveza budžetskih korisnika da imovinu vode u posebnoj evidenciji.



Glavna knjiga trezora – osnovna knjiga dvojnog knjigovodstva u kojoj se vrši evidentiranje promjene stanja na kontima

Na osnovu glavne knjige trezora, kasnije se vrši sastavljanje konsolidovanih finansijskih izvještaja. Pomoćne knjige su analitika knjigovodstvene evidencije koja je u glavnoj knjizi iskazana na subanalitičkim kontima.

Kao i kod privrednih društava, evidentiranje nastalih promjena vrši se na kontima (računima) pri čemu se za svaku budžetsku kategoriju (primitaka i izdataka) otvara po jedan poseban konto (račun) i prati se promet (duguje, potražuje) i stanje. Postoji više oblika konta, ali uobičajeno je da se koristi jednostrani konto (konto po pagini). Skup svih konta čini glavnu knjigu trezora koja se na kraju budžetske godine zaključuje, odnosno zatvara.

Plaćeni nalozi za fizička i pravna lica

Fiskalna godina: 2018

Stavka budžeta: 41274000000 naknade za rad Komisijama

Šifra org.	Datum odobrenja	Datum plaćanja	Br. obr.	Br. lin.	Konto	Opis konta	Primalac	Račun primaoca (Poziv na broj)	Svrha doznake	Duguje	Potražuje
070001	6.3.2018	25.6.2018	0395	01	41274000000	naknade za rad Komisijama		(6/2018)		205,70 €	0,00 €
										205,70 €	0,00 €
										SALDO:	205,70 €

Stavka budžeta: 41311000000 Kancelariski materijal

Šifra org.	Datum odobrenja	Datum plaćanja	Br. obr.	Br. lin.	Konto	Opis konta	Primalac	Račun primaoca (Poziv na broj)	Svrha doznake	Duguje	Potražuje
070001	26.6.2018	26.6.2018	0986	01	41311000000	Kancelariski materijal	TELENOR DOO	(-)	uplata za kupovinu tel.aparata	1,00 €	0,00 €
070001	21.2.2018	27.6.2018	0382	01	41311000000	Kancelariski materijal	TRAFOMONT	(98/18,637/17)	punjenje tonetra	35,00 €	0,00 €
070001	8.5.2018	27.6.2018	0803	01	41311000000	Kancelariski materijal	MD-COM	(473)	kancelarijski materijal po računu	76,00 €	0,00 €
070001	27.6.2018	27.6.2018	0990	01	41311000000	Kancelariski materijal	"SANJA NB"	(-)	uplata za uzetu robu	44,90 €	0,00 €
										156,90 €	0,00 €
										SALDO:	156,90 €

Slika 52: Prikaz kartice iz Glavne knjige trezora

Svaka evidencija ima podatak o budžetskom potrošaču (1 kolona).

Ovakva forma i način evidencije je veoma značajan i ima veliku informacionu moć, jer se budžetskim korisnicima mogu u svakom trenutku pružiti informacije o tome kada je nastala određena ekonomska promjena i na koje budžetske stavke je uticala. Ujedno, na osnovu podataka iz glavne knjige trezora moguće je u svakom trenutku sastaviti potreban finansijski iskaz.

U budžetskom računovodstvu evidencija poslovnih promjena vrši se posebno u glavnoj knjizi Trezora i kod budžetskih korisnika (tj. potrošačkih jedinica), pri čemu se knjiženjenja obično poklapaju.

Ulaganja u hartije od vrijednosti

1. Kupljen je komercijalni zapis za 1.700 €, čija je nominalna vrijednost 2. 200 €, dospijeva za naplatu u roku 18 mjeseci. Zbog potrebe za novčanim sredstvima, budžetski korisnik je prodao komercijalni zapis prije roka dospijeća za 2.000 €. Knjižiti u glavnoj knjizi trezora.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	121-1		Dugoročne HOV	2.200	
		111-1	Konsolidovani račun trezora		1.700
		112-1-9	Ispravka vrijednosti HOV		500
			Za kupljeni komercijalni zapis		
1a.	111-1 112-1-9		Konsolidovani račun trezora	2.000	
			Ispravka vrijednosti HOV	500	
		121-1	Dugoročne HOV		2.200
		722-2	Primici od prodaje ostalih HOV		300
			Za uplatu kupca		
1b.	911		Kupci u zemlji	2.000	
		9612	Obračunata nenaplaćena potraživanja od prodaje finansijske imovine		2.000
			Za prodatu HOV prije roka dospijeća		
1c.	9612		Obračunata nenaplaćena potraživanja od prodaje finansijske imovine	2.000	
		911	Kupci u zemlji		2.000
			Za kontra knjiženja		

121 - 1 - Dugoročne HOV		
D		P
1) 2.200		2.200 (1a)

111 - 1 - Konsolidovani račun trezora		
D		P
1a) 2.000		1.700 (1)

112 - 1 - 9 - Ispravka vrijednosti HOV		
D		P
1a) 500		500 (1)

722 - 2 - Primici od prodaje ostalih HOV		
D		P
		300 (1a)

911 - Kupci u zemlji		
D		P
1b) 2.000		2.000 (1c)

9612 - Obračunata nenaplaćena potraživanja od finansijske imovine		
D		P
1c) 2.000		2.000 (1b)

8.4.

EVIDENTIRANJE NEFINANSIJSKE IMOVINE BUDŽETSKIH KORISNIKA

Na računu nefinansijska imovina evidentiraju se zahtjevi za plaćanje koji se odnose na gradnju novih kapaciteta namijenjenih javnoj potrošnji, proširenju kapaciteta, rekonstrukciji ili tehničkoj racionalizaciji. Kapaciteti namijenjeni javnoj potrošnji vezani su za infrastrukturu opšteg značaja, lokalnu infrastrukturu, građevinske objekte u obrazovanju, zdravstvu, nauci, administraciji, odbrani i drugim oblicima javne potrošnje. Takođe, na ovom računu evidentiraju se i zalihe.

Knjiženje nabavke opreme

1. Nabavljena je računarska oprema i dobavljač je ispostavio fakturu na 12.000 €. Dobavljaču je plaćena faktura iz trezora. Knjižiti u glavnoj knjizi trezora.

Knjiženje u trezoru

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	541-5-1	241-5-1	Korektivni račun – izdaci za nefakturisanu imovinu Obaveze za opremu Za kupljenu opremu	12.000	12.000
1a.	015-2	320	Kompjuterska oprema Kapital Za kupljenu opremu	12.000	12.000
1b.	241-5-1	111-1	Obaveze za opremu Konsolidovani račun trezora Za plaćanje dobavljaču	12.000	12.000
1c.	441-5-2	541-5-1	Izdaci za računarsku opremu Korektivni konto – izdaci za nefakturisanu imovinu Kontra knjiženje	12.000	12.000

541 – 5 – 1 – Korektivni račun – D izdaci za nefakturisanu imovinu P		
1)	12.000	12.000 (1c)

241 – 5 – 1 – Obaveza D za opremu P		
1b)	12.000	12.000 (1)

015 – 2 – Kompjuterska D oprema P		
1a)	12.000	

111 – 1 – Konsolidovani račun D trezora P		
		12.000 (1b)

D 320 – Kapital P		
		12.000 (1a)

441 – 5 – 2 – Izdaci za D računarsku opremu P		
1c)	12.000	

Knjiženje nabavke opreme kod budžetskog korisnika knjiži se na isti način kao i kod Trezora osim stava 1b. koji se kod budžetskog korisnika ovako knjiži:

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1b.	245-1	722-2	Obaveze za opremu Primici od prodaje ostalih HOV Za plaćanje dobavljaču	12.000	12.000

245 – 1 – Obaveze za opremu		722 – 2 – Primici od prodaje ostalih HOV	
D	P	D	P
1b) 12.000			12.000 (1b)

Knjiženje amortizacije

1. Nabavna vrijednost kompjuterske opreme iznosi 6.000 €. Izvršiti amortizaciju i knjiženje na kraju godine ako je amortizaciona stopa 10%.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	320	015-2-1	Smanjenje vrijednosti kapitala Ispravka vrijednosti kompjuterske opreme Za obračunatu amortizaciju	800	800

$$\text{amortizacija} = 8.000 \cdot 10\% = 800$$

320 – Smanjenje vrijednosti kapitala		015 – 2 – 1 Ispravka vrijednosti kompjuterske opreme	
D	P	D	P
1) 800			800 (1)

Otuđivanja nefinansijske imovine

- Rashodovan je građevinski objekat nabavne vrijednosti 80.000 €, otpisane vrijednosti 60.000 €.
- Nadležni organ budžetskog korisnika, na prijedlog popisne komisije, donio je odluku o rashodovanju kancelarijske opreme čija je nabavna vrijednost 140.000 €, ispravka vrijednosti 120.000 €. Oprema je prodana za 28.000 €. Kupac je izvršio plaćanje po fakturi.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	320	013-1	Kapital	20.000	80.000
	015-1-9		Ispravka vrijednosti građevinskog objekta	60.000	
			Građevinski objekat Za rashodovani građevinski objekat		
2.	320	015-3	Kapital	20.000	140.000
	015-3-9		Ispravka vrijednosti opreme	120.000	
			Oprema (kompjuterska oprema) Za rashodovanu opremu		
2a.	911	961-1	Kupci u zemlji	28.000	28.000
			Obračunata nenaplaćena primanja od prodaje nefinansijske imovine Za prodatu opremu		
2b.	111-1	721-2	Konsolidovani račun trezora	28.000	28.000
			Primanja od prodaje osnovnog sredstva Za uplatu kupca		
2c.	961-1	911	Obračunata a nenaplaćena primanja od prodaje nefakturisane imovine	28.000	28.000
			Kupci u zemlji Za primanja od prodate nefakturisane imovine – kontra knjiženja		

320 – Kapital		015 – 1 – 9 – Ispravka vrijednosti građevinskog objekta		013 – 1 – Građevinski objekat	
D	P	D	P	D	P
1) 20.000	80.000 (0)	1) 60.000	70.000 (0)	0) 100.000	80.000 (1)
2) 20.000					
015 – 3 – 9 – Ispravka vrijednosti opreme		015 – 3 – Oprema (kompjuterska oprema)		911 – Kupci u zemlji	
D	P	D	P	D	P
2) 120.000	130.000 (0)	0) 170.000	140.000 (2)	2a) 28.000	28.000 (2c)
961 – 1 – Obračunata nenaplaćena primanja od prodaje nefinansijske imovine		111 – 1 – Konsolidovani račun trezora		721 – 2 – Prianja od prodaje osnovnog sredstva	
D	P	D	P	D	P
2c) 28.000	28.000 (2a)	2b) 28.000			28.000 (2b)

Evidencija zaliha kancelarijskog materijala

1. Potrošačka jedinica nabavlja kancelarijski materijal u vrijednosti od 3.500 €. Obaveza prema dobavljaču izmirena s konsolidovano račun trezora.
2. Na osnovu trebovanja izdato je kancelarijskog materijala u vrijednosti od 1.000 €.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	513-1-1	213-1-1	Korektivni račun Obaveza prema dobavljaču za materijal Za kupljeni materijal po fakturi	3.500	3.500
1a.	021-1	320	Kancelarijski materijal Kapital Za prenos na zalihe	3.500	3.500
1b.	213-1-1	742	Obaveza prema dobavljaču za materijal Transferi od budžeta Za isplatu obaveze	3.500	3.500
1c.	413-1-2	513-1-1	Izdaci za kancelarijski materijal Korektivni račun Za prenos na izdatke i kontra knjiženja	3.500	3.500
2.	320	021-1	Kapital Kancelarijski materijal Za utrošeni kancelarijski materijal	1.000	1.000

513 – 1 – 1 – Korektivni račun		213 – 1 – 1 – Obaveza prema dobavljaču za materijal		021 – 1 – Kancelarijski materijal	
D	P	D	P	D	P
1) 3.500	3.500 (1c)	1b) 3.500	3.500 (1)	1a) 3.500	1.000 (2)
320 – Kapital		742 – Transferi od budžeta		413 – 1 – 2 – Izdaci za kancelarijski materijal	
D	P	D	P	D	P
2) 1.000	3.500 (1a)	0) 5.000	3.500 (1b)	1c) 3.500	

EVIDENCIJA O KORISNICIMA BUDŽETSKIH SREDSTAVA U GLAVNOJ KNJIZI TREZORA

8.5.

Informacije budžetskog računovodstva imaju različitu svrhu u odnosu na informacije koje računovodstvo pruža privrednom društvu.

Budžetsko računovodstvo, međutim, obezbeđuje informacije na osnovu kojih se donose odluke o raspolaganju javnim dobrom – javnim novcem. Efikasna i efektivna potrošnja javnih sredstava podrazumijeva što ekonomičniju upotrebu novca i pravilno korišćenje svih resursa: ljudskih, vremenskih i finansijskih.

Jedinstvena budžetska evidencija daje informacije po svim klasifikacijama. Već je navedeno da je jedan od nivoa izvještavanja – izvještavanje po nivoima državne potrošnje. Kako bi se postigao ovaj nivo izvještavanja, aktuelnim Zakonom o budžetu i fiskalnoj odgovornosti, propisana je, pored već pojašnjenih, i organizaciona klasifikacija kao jedan od načina klasifikovanja budžetske potrošnje. Poznato je da jednu državu čine različiti nivoi upravljanja, pa je cilj organizacione klasifikacije da pruži informaciju o potrošnji različitih nivoa upravljanja. S tim ciljem uvodi se klasifikacija na dva nivoa upravljanja: centralni i lokalni. Konkretno, svaka lokalna samouprava propisuje svoje klasifikacije za organizacionu strukturu i taj organizacioni kod pojavljuje se pri unosu Plana budžeta za godinu, pri unosu alokacija, pri knjiženju potrošnje i sl.

Ovaj sistem daje informaciju o planu budžeta, potrošnji i raspoloživim sredstvima za svaku organizacionu jedinicu ponaosob i sve ukupno. Da bismo pojasnili navedeno, dajemo osvrt na već priloženu karticu (slika 53).

Plaćeni nalozi za fizička i pravna lica											
Fiskalna godina: 2018											
Stavka budžeta: 41274000000 naknade za rad Komisijama											
Šifra org.	Datum odobrenja	Datum plaćanja	Br. obr.	Br. lin.	Konto	Opis konta	Primalac	Račun primaoca (Poziv na broj)	Svrha doznake	Duguje	Potražuje
070001	6.3.2018	25.6.2018	0395	01	41274000000	naknade za rad Komisijama		(6/2018)		205,70 €	0,00 €
										205,70 €	0,00 €
										SALDO:	205,70 €
Stavka budžeta: 41311000000 Kancelariski materijal											
Šifra org.	Datum odobrenja	Datum plaćanja	Br. obr.	Br. lin.	Konto	Opis konta	Primalac	Račun primaoca (Poziv na broj)	Svrha doznake	Duguje	Potražuje
070001	26.6.2018	26.6.2018	0986	01	41311000000	Kancelariski materijal		(-)	uplata za kupovinu tet aparata	1,00 €	0,00 €
070001	21.2.2018	27.6.2018	0382	01	41311000000	Kancelariski materijal		(98/18,637/17)	punjenje tonetra	35,00 €	0,00 €
070001	8.5.2018	27.6.2018	0803	01	41311000000	Kancelariski materijal		(473)	kancelariski materijal po računu	76,00 €	0,00 €
070001	27.6.2018	27.6.2018	0990	01	41311000000	Kancelariski materijal		(-)	uplata za uzetu robu	44,90 €	0,00 €
										156,90 €	0,00 €
										SALDO:	156,90 €

Slika 53

U nastavku dajemo pojašnjenje kolona.
Prva kolona je ŠIFRA ORGANIZACIONE JEDINICE 070001

Navedena šifra u Listi kodova organizacije, koju smo uzeli za primjer, predstavlja Sekretarijat za opštu upravu.

Nadalje, karticu koju smo uzeli za primjer, generisali smo po ključu – plaćanja za konto (konkretno konto 41274 – naknade komisijama). Ukoliko želimo da dobijemo informaciju o potrošnji konkretne organizacije, tada koristimo organizacionu klasifikaciju, a kriterijum za davanje informacije bio bi ne konto, već organizacioni kod 07001. Tada bi ta kartica nosila drugačiju strukturu, sadržala bi listu plaćanja, datume plaćanja, primaocae i iznose, kao i ukupnu potrošnju konkretne organizacione jedinice.

Dakle, evidencija o korisnicima budžetskih sredstava u glavnoj knjizi trezora zasniva se na definisanju organizacionih klasifikacionih kodova, na planiranju budžeta po nivoima potrošnje, na unosu usvojenog plana budžeta u Trezor kao **limita** potrošnje po potrošačkim jedinicama – organizacionim kodovima, po funkcionalnim i, na kraju, po ekonomskim kodovima. Tako uspostavljena evidencija rezultira i izvještavanjem po svim nivoima.

Da bismo nadalje to pojasnili, uzećemo za primjer jedan segment plana o budžetu Opštine Mojkovac (slika 54). Ovakav način strukturiranja budžeta daje podlogu za kvalitetno informisanje i izvještavanje.

Više informacija možeš vidjeti pregledom linka:

<http://mojkovac.me/images/stories/dokumenti/javne-rasprave/nacrt-budzet-mk-2019.pdf>


Klasifikacija			OPIS	PLAN 2018	Izvršenje Budžeta 01.01.- 30.09.2018	NACRT 2019
Orga- ni- zaci- ona	Fun- kci- onal- na	Ekonomska				
1	2	3	4	5	6	7
04			MENADŽER I SLUŽBA MENADŽERA	55.145,00 €	27.612,76 €	43.490,00 €
	01		Izvršni i zakonodavni organi	55.145,00 €	27.612,76 €	43.490,00 €
	011		Izvršni i zakonodavni organi	55.145,00 €	27.612,76 €	43.490,00 €
		411	BRUTO ZARADE I DOPRINOSI I DOPRINOSI NA TERET POSLODAVCA	50.645,00 €	23.937,72 €	38.960,00 €
		4111	4111 Neto zarade	28.400,00 €	15.010,46 €	23.000,00 €
		4112	4112 Porez na zarade	3.950,00 €	1.852,72 €	3.280,00 €
		4113	4113 Doprinosi na teret zaposlenih	13.220,00 €	4.722,48 €	8.350,00 €
		4114	4114 Doprinosi na teret poslodavca	4.555,00 €	2.111,21 €	3.900,00 €
		4115	4115 Opštinski prirez	520,00 €	240,85 €	430,00 €
		414	RASHODI ZA USLUGE	1.300,00 €	540,92 €	1.300,00 €
		4141	Rashodi za usluge	900,00 €	297,00 €	1.000,00 €
		41411	41411 Službena putovanja u zemlji	600,00 €	234,00 €	600,00 €
		41412	41412 Službena putovanja u inostranstvu	300,00 €	63,00 €	400,00 €
		4142	Rashodi za reprezentaciju	400,00 €	243,92 €	300,00 €
		4142	4142 Reprezentacija	400,00 €	243,92 €	300,00 €

Slika 54: Plan budžeta Opštine Mojkovac


- 04 – Organizaciona klasifikacija (Menadžer i Služba menadžera)
- 011 – Funkcionalna klasifikacija (011 – opšte javne službe) i na kraju
- 411 – Ekonomska klasifikacija (npr. Bruto zarade)

Izveštavanje po organizacionoj strukturi daje informaciju koja organizacija je utrošila i koji iznos sredstava (ili informaciju o planiranim sredstvima za istu). Ekonomska struktura, s druge strane, daje informaciju koliko je sredstava potrošeno na kontu (npr. za bruto plate) ili na nivou organizacije ili na nivou države, zavisno od toga za koju svrhu informaciju trebamo.

Plan budžeta je ujedno i limit potrošnje. Sva evidencija u trezoru vrši se na osnovu zahtjeva za potrošnju, koji su podneseni na propisanim obrascima, koji idu uz fakturu, ugovor ili zakonom određenim plaćanjima. Svi obrasci su propisani Uputstvom o radu trezora i predstavljaju osnovu za kvalitetan unos i izvršavanje budžeta.

- 
1. Objasni pojam budžet. Na osnovu znanja koja si stekao/stekla iz predmeta Finansijsko poslovanje komentariši značaj budžeta.
 2. Napravi dijagram budžetskog poslovanja.
 3. Ocijeni značaj postojanja budžetske klasifikacije.
 4. Prepoznaj kriterijume koji se koriste za klasifikovanje budžetske potrošnje.
 5. Ustanovi razliku između funkcionalne i ekonomske klasifikacije i diskutuj o tome.
 6. Ocijeni značaj postojanja poslovnih knjiga budžetske institucije.
 7. Prepoznaj značaj postojanja glavne knjige trezora i ujedno predvidi moguće posljedice nepostojanja glavne knjige trezora.
 8. Demonstriraj način na koji se vrši otvaranje glavne knjige budžeta.

Proknjižiti sljedeće promjene kod budžetskog korisnika i u trezoru:

- 
1. Potrošačka jedinica je kupila kancelarijskog materijala u vrijednosti od 4.000 €. Obaveza prema dobavljaču izmirena s konsolidovanog računa trezora.
 2. Budžetski korisnik je izvršio nabavku računarske opreme u iznosu od 3.000 €.
 3. Rashodovana je kancelarijska oprema čija je nabavna vrijednost 40.000 €, a otpisana vrijednost 70%.
 4. Budžetski korisnik je kupio za 5.000 € komercijalni zapis čija nominalna vrijednost od 8.000 € dospijeva na naplatu za 18 mjeseci.

REZIME

Budžet predstavlja finansijski instrument na osnovu koga se vrši prikupljanje sredstava putem javnih prihoda, s jedne strane, i njihovo plansko trošenje kojim se finansiraju javni rashodi, s druge strane. Budžetsko klasifikovanje pruža uvid u aktivnosti koje država, preko svojih institucija, namjerava da preduzme u određenom vremenskom periodu.

U Crnoj Gori koristi se funkcionalna i ekonomska klasifikacija. Funkcionalna klasifikacija podrazumijeva klasifikaciju izdataka prema vrstama djelatnosti, koje su prisutne u državnim aktivnostima. Ekonomska klasifikacija je šira klasifikacija jer uzima u obzir i evidenciju novčanih transakcija koje su se dogodile tokom fiskalne godine, bilo da su vezane za prihode i rashode ili uzete i date pozajmice.

Glavna knjiga trezora je osnovna knjiga dvojnog knjigovodstva u budžetskom knjigovodstvu u kojoj se vrši evidentiranje stanja i promjena stanja na nefinansijskoj i finansijskoj imovimi, obavezama, primicima i izdacima.

PRIHODI, RASHODI I FINANSIJSKI REZULTAT BUDŽETSKIH KORISNIKA



9.1. KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE PRIHODA I RASHODA BUDŽETSKIH KORISNIKA

9.2. KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE FINANSIJSKOG REZULTATA BUDŽETSKIH KORISNIKA

9.3. VRSTE FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA BUDŽETSKIH KORISNIKA

U OVOM POGLAVLJU NAUČIĆEŠ DA:

- knjižiš prihode i rashode budžetskih korisnika u propisanim poslovnim knjigama
- knjižiš finansijski rezultat budžetskih korisnika u propisanim poslovnim knjigama
- objasniš vrste finansijskih izvještaja budžetskih korisnika

9.1.

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE PRIHODA I RASHODA BUDŽETSKIH KORISNIKA

Fiskalna godina – obračunski period od 1. januara do 31. decembra tekuće godine

Budžet predstavlja finansijski plan kojeg sačinjavaju dvije stavke: procijenjeni primici i izdaci. Iskazuje se kroz bilans tekućih transakcija, kapitalnih transakcija, transakcija finansiranja i neto promjena u stanju gotovine. Uvijek se donosi za jednu budžetsku (fiskalnu) godinu koja se poklapa s kalendarskom godinom (1. 1 – 31. 12). Glavni budžet se sastoji od tekućeg budžeta, transakcija finansiranja i kapitalnog budžeta i budžeta državnih fondova kojim se iskazuju izdaci i primici po izvorima iz kojih potiču.

Strukturu budžeta možemo posmatrati prema izvorima finansiranja i linijama trošenja. Izvore finansiranja čine stavke primitaka, a linije trošenja – stavke izdataka.

Izvori finansiranja (primici) u osnovnoj podjeli obuhvataju:

- Tekuće prihode koji se obezbjeđuju putem redovnih aktivnosti državnih organa i prikupljaju kroz naplatu: porezi, doprinosi, takse, naknade, koncesije i ostali prihodi
- Primitke ostvarene prodajom imovine
- Primitke od otplate kredita
- Donacije i transfere
- Pozajmice i kredite (domaće i inostrane)
- Druge prihode, u skladu sa zakonom a koji su namijenjeni finansiranju izdataka budžeta i koji nemaju fiskalni karakter, kao što su prihodi od kapitala, rente i dr.

Trošenje budžetskih sredstava vrši se kroz sljedeće linije izdataka:

- Tekuće izdatke koji se odnose na: bruto zarade i doprinose na teret poslodavca, ostala lična primanja, rashode za materijal i usluge, tekuće održavanje, kamate, rentu, subvencije i ostale izdatke
- Transfere za socijalnu zaštitu koji se odnose na izdatke koji imaju za cilj sprečavanje i otklanjanje socijalne ugroženosti pojedinaca, porodica ili određenih kategorija stanovništva. Odnose se na socijalne programe, socijalnu zaštitu zaposlenih, penzijska prava i zdravstvenu zaštitu
- Transfere pojedincima, nevladinom i javnom sektoru koji se odnose na transakcije između učesnika u javnoj potrošnji, nosilaca javne potrošnje, nevladinog sektora i pojedinaca, pod uslovom da nemaju komercijalni karakter

- Kapitalne izdatke kojima se obezbjeđuje izgradnja novih kapaciteta, proširenje kapaciteta ili tehnička racionalizacija
- Pozajmice i krediti u vezi s izdacima kojima Vlada drugoj strani ustupa novčanu vrijednost na određeno vrijeme uz obavezu te strane da vrati primljenu vrijednost s određenom naknadom – kamatom
- Otplata dugova koja se odnosi na isplate po osnovu glavnice kreditnih obaveza ili emitovanih hartija od vrijednosti
- Ostale isplate koje se najvećim dijelom odnose na korišćenje rezervi.

Evidentirati u glavnoj knjizi trezora izdatke i primitke na osnovu sljedećih poslovnih promjena:

1. Troškovi bankarskih usluga plaćeni su 560 €.
2. Primljen je račun za utrošenu električnu energiju 2.300 €, račun je plaćen.
3. Nabavljena je oprema i dobavljač ispostavio fakturu u iznosu od 7.000 €. Za prevoz kupljene opreme primljena je faktura na 185 €, faktura je plaćena.
4. Gradsko komunalno privredno društvo je dostavilo fakturu za komunalne usluge za tekući mjesec za vodovod i kanalizaciju 205 €.
5. Primljena je polisa za godišnje osiguranje vozila u iznosu od 1.200 €. Plaćanje je izvršeno po prijemu polise.
6. Od međunarodne organizacije uplaćena je donacija na račun budžeta 57.660 €.
7. Banka je uplatila na račun trezora po osnovu oročenog depozita 800 €.
8. Na računu budžeta izvršena je uplata 1.700 € novčane kazne: 700 € inspekcije rada i 1.000 € za saobraćajne prekršaje.
9. Na račun biblioteke pravno lice je uplatilo bespovratna sredstva u iznosu od 300 €.
10. Na račun budžetskog korisnika uplaćena su sredstva na ime naknade za puteve 500 €.
11. Budžetski korisnik je obračunao bruto zaradu za januar mjesec tekuće godine u iznosu od 50.000 €.

Napomena: *Obračun zarada u budžetskom računovodstvu vrši se na isti način kao što je detaljno objašnjeno na primjeru na strani 86.*

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
1.	413-7	111-1	Rashodi bankarskih usluga Konsolidovani račun trezora Za plaćene bankarske usluge	560	560
2.	513-4	213-4	Korektivni račun – rashodi za električnu energiju Obaveze za električnu energiju Za primljen račun	2.300	2.300

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
2a.	213-4	111-1	Obaveze za električnu energiju Konsolidovani račun trezora Za plaćen račun	2.300	2.300
2b.	413-4	513-4	Rashodi za električnu energiju Korektivni račun – rashod za električnu energiju Za prenos na rashode	2.300	2.300
3.	513-8	213-8	Korektivni račun – rashodi prevoza Obaveze za usluge prevoza Za primljen račun	185	185
3a.	213-8	111-1	Obaveze za usluge prevoza Konsolidovani račun trezora Za plaćanje prevoza	185	185
3b.	413-8	513-8	Rashodi prevoza Korektivni račun – rashodi prevoza Za prenos na izdatke	185	185
4.	500	213-9	Korektivni račun – rashodi komunalnih usluga Obaveze za komunalne usluge Za primljen račun	205	205
5.	513-9	213-9	Korektivni račun – rashodi osiguranja Obaveze za osiguranje Za primljen račun	1.200	1.200
5a.	213-9	111-1	Obaveze za osiguranje Konsolidovani račun trezora Za plaćenu premiju	1.200	1.200
5b.	413-9	513-9	Rashodi osiguranja Korektivni račun – rashodi osiguranja Za rashode od osiguranja	1.200	1.200
6.	111-1	741-1	Konsolidovani račun trezora Tekuća donacija Za primljene donacije	57.660	57.660
7.	111-1	715-1	Konsolidovani račun trezora Prihodi od kapitala Za kamatu	800	800
8.	111-1	715-2	Konsolidovani račun trezora Prihod od novčanih kazni Za prihod od kazni	1.700	1.700
9.	111-1	741-1	Konsolidovani račun trezora Tekuće donacije Za donacije	300	300
10.	111-1	714-8	Konsolidovani račun trezora Prihod od naknade za puteve Za naknadu za puteve	500	500

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
11.	511-1		Korektivni račun – rashodi za neto zarade	33.500	
	511-2		Korektivni račun – rashodi poreza na zarade	4.500	
	511-3		Korektivni račun – rashodi doprinosa na teret zaposlenog	12.000	
	511-4		Korektivni račun – rashodi doprinosa na teret poslodavca	5.485	
	511-5		Korektivni račun – rashodi opštinskog prireza	675	
		211-1	Obaveze za neto zarade		33.500
		211-2	Obaveze za poreze na zarade		4.500
		211-3	Obaveze za doprinose na teret zaposlenog		12.000
		211-4	Obaveze za doprinose na teret poslodavca		5.485
		211-5	Obaveze za rashode opštinskog prireza		675
			Za obračun zarada		
11a.	211-1		Obaveze za neto zarade	33.500	
	211-2		Obaveze za poreze na zarade	4.500	
	211-3		Obaveze za doprinose na teret zaposlenog	12.000	
	211-4		Obaveze za doprinose na teret poslodavca	5.485	
	211-5		Obaveze za rashode opštinskog prireza	675	
		111-1	Konsolidovani račun trezora		56.160
			Za isplatu zarada		
11b.	411-1		Rashodi neto zarada	33.500	
	411-2		Rashodi poreza na zarade	4.500	
	411-3		Rashodi doprinosa na teret zaposlenog	12.000	
	411-4		Rashodi doprinosa na teret poslodavca	5.485	
	411-5		Rashodi opštinskog prireza	675	
		511-1	Korektivni račun – rashodi za neto zarade		33.500
		511-2	Korektivni račun – rashodi poreza na zarade		4.500
		511-3	Korektivni račun – rashodi doprinosa na teret zaposlenog		12.000
		511-4	Korektivni račun – rashodi doprinosa na teret poslodavca		5.485
		511-5	Korektivni račun – rashodi opštinskog prireza		675
			Za prenos na rashode		

413 – 7 – Rashodi bankarskih usluga

D	P
1) 560	

111 – 1Konsolidovani račun trezora

D	P
6) 57.660	560 (1)
7) 800	2.300 (2a)
8) 1.700	185 (3a)
9) 300	1.200 (5a)
10) 500	56.160 (11a)

513 – 4Korektivni račun – rashodi za el. energiju

D	P
2) 2.300	2.300 (2b)

213 – 4 Obaveze za el. energiju

D	P
2a) 2.300	2.300 (2)

413 – 4Rashodi za el. energiju

D	P
2b) 2.300	

513 – 8 – Korektivni račun – rashod prevoza

D	P
3) 185	185 (3b)

213 – 8 – Obaveze za usluge prevoza		
D		P
3a) 185		185 (3)

413 – 8 – Rashodi prevoza		
D		P
3b) 185		

500 – Korektivni račun – rashodi komunalnih usluga		
D		P
4) 205		

213 – 9 Obaveze za komunalne usluge		
D		P
		205 (4)

513 – 9 – Korektivni račun – rashodi osiguranja		
D		P
5) 1.200	1.200	(5b)

213 – 9 Obaveze za osiguranje		
D		P
5a) 1.200	1.200	(5)

413 – 9 – Rashodi osiguranja		
D		P
5b) 1.200		

741 – 1 – Tekuća donacija		
D		P
	57.660	(6)
	300	(9)

715 – 1 – Prihodi od kapitala		
D		P
		800 (7)

715 – 2 – Prihod od novčanih kazni		
D		P
		1.700 (8)

714 – 8 – Prihod od naknade za puteve		
D		P
		500 (10)

511 – 1 – Korektivni račun – rashodi neto zarade		
D		P
11) 33.500	33.500	(11b)

511 – 2 – Korektivni račun – rashodi poreza na zarade		
D		P
11) 4.500	4.500	(11b)

511 – 3 – Korektivni račun – rashodi doprinosa na teret zaposlenog		
D		P
11) 12.000	12.000	(11b)

511 – 4 – Korektivni račun – rashodi doprinosa na teret poslodavca		
D		P
11) 5.485	5.485	(11b)

511 – 5 – Korektivni račun – rashodi opštinskog prireza		
D		P
11) 675	675	(11b)

211 – 1 – Obaveze za neto zarade		
D		P
11a) 33.500	33.500	(11)

211 – 2 – Obaveze za poreze na zarade		
D		P
11) 4.500	4.500	(11a)

211 – 3 – Obaveze za doprinose na teret zaposlenog		
D		P
11) 12.000	12.000	(11a)

211 – 4 – Obaveze za doprinose na teret poslodavca		
D		P
11) 5.485	5.485	(11a)

211 – 5 – Obaveza za rashode opštinskog prireza		
D		P
11) 675	675	(11a)

411 - 3 - Rashodi doprinosa na teret zaposlenog	
D	P
11b) 12.000	

411 - 4 - Rashodi doprinosa na teret poslodavca	
D	P
11b) 5.485	

411 - 5 - Rashodi opštinskog prireza	
D	P
11b) 675	

411 - 1 - Rashodi neto zarada	
D	P
11b) 33.500	

411 - 2 - Rashodi poreza na zarade	
D	P
11b) 4.500	

9.2.

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE FINANSIJSKOG
REZULTATA BUDŽETSKIH KORISNIKA

Budžetski suficit – veći iznos primitaka u odnosu na iznos planiranih rashoda u budžetskoj godini

Budžetski deficit – manji iznos primitaka u odnosu na iznos planiranih rashoda u budžetskoj godini

Plan budžeta je sistematizovan prikaz prihoda i rashoda. Tako, suficit budžeta, odnosno njegov deficit nijesu rezultat “poslovanja” države. Predstavljaju odnos primitaka i izdataka, kada se primici i izdaci koriguju za iznose koji se ne uključuju u obračun suficita i deficita. Suficit ili deficit utvrđuje se u trenutku planiranja. Do budžetskog suficita ili deficita dolazi usljed neravnoteže između ukupnih prihoda i primanja s jedne strane, i ukupnih rashoda i izdataka budžeta države ili jedinice lokalne samouprave, s druge strane. Budžetski suficit nastaje u situaciji kada je kod budžetskog korisnika veći iznos primitaka u odnosu na iznos planiranih rashoda u budžetskoj godini.

Budžetski gotovinski suficit može se koristiti za prijevremenu otplatu duga i obavezno se iskazuje kroz završni račun budžeta države. Budžetski deficit predstavlja obrnutu situaciju, i kada se utvrdi deficit, uobičajeno je da se kaže da postoji manjak u državnoj kasi. Budžetski deficit zapravo nastaje u situaciji kada budžetski korisnik nije u mogućnosti da sa svojim primicima obezbijedi dovoljno novca da bi izvršio finansiranje planiranih izdataka. U slučaju pojave budžetskog deficita, budžetski korisnici obično uvode mjere štednje. Npr., nastoje da smanje neke od stavki izdataka, da se zadužuju, ili da uvedu određene mehanizme za povećanje naplate prihoda.

Budžetski gotovinski suficit, odnosno deficit predstavlja razliku primitaka i izdataka, pri čemu se primici umanjuju za pozajmice, primljene transfere i primitke od prodaje imovine, a izdaci za otplatu glavnice u zemlji i inostranstvu po osnovu duga nastalog uzimanjem kredita ili emitovanjem hartija od vrijednosti.



Budžetski korisnici su korisnici sredstava budžeta Crne Gore, budžeta opštine i drugi korisnici koji po bilo kom osnovu koriste sredstva javnih prihoda.

Glavna knjiga trezora je evidencija na gotovinskoj osnovi. Jedino što se iz jedne godine prenosi u drugu su neizmirene obaveze iz prethodnog perioda, ali i one se prenose planiranjem u budžetu za narednu godinu. U obračunskom smislu rezultat poslovanja ne postoji, ne postoji dobitak ili gubitak, jer u Glavnoj knjizi trezora ne postoji ta obračunska komponenta, već gotovina 7 (prihodi) i 4 (rashodi). Potroši se onoliko koliko se prihoduje. Sve nastale obaveze prema dobavljačima koje se ne izmire u budžetskoj godini moraju ući u plan budžeta za narednu godinu i planiraju se na kontu 4631 – obaveze iz prethodnog perioda.

Na osnovu podataka iz prethodnog zadatka utvrditi budžetski deficit/suficit.

Knjiženje u dnevniku

Red. br.	Konto		Opis promjene	Iznos	
	D	P		Duguje	Potražuje
12.	741-1		Tekuće donacije	57.960	
	715-1		Prihodi od kapitala	800	
	715-2		Prihodi od novčanih kazni	1.700	
	714-8		Prihodi od naknada za put	500	
		391	Obračun prihoda i rashoda Za prenos prihoda		60.960
12a.	391		Obračun prihoda i rashoda	60.405	
		413-7	Rashodi bankarskih usluga		560
		413-4	Rashodi za električnu energiju		2.300
		413-8	Rashodi prevoza		185
		413-9	Rashodi osiguranja		1.200
		411-1	Rashodi neto zarada		33.500
		411-2	Rashodi poreza na zarade		4.500
		411-3	Rashodi doprinosa na teret zaposlenog		12.000
		411-4	Rashodi doprinosa na teret poslodavca		5.485
		411-5	Rashodi opštinskog prireza		675
			Za prenos rashoda		
12b.	391		Obračun prihoda i rashoda	555	
		320	Suficit		555
			Za utvrđeni suficit		

741 - 1 - Tekuće donacije

D	P
12) 57.960	

715 - 1 - Prihodi od kapitala

D	P
12) 800'	

715 - 2 - Prihodi od nočanih kazni

D	P
12) 1.700	

714 - 8 - Prihodi od naknada za put

D	P
12) 500	

391 - Obračun prihoda i rashoda

D	P
12a) 60.405	60.960 (12)
12b) 555	

413 - 7 - Rashodi bankarskih usluga

D	P
	560 (12a)

413 - 4 - Rashodi za el energiju

D	P
	2.300 (12a)

413 - 8 - Rashodi prevoza

D	P
	185 (12a)

413 - 9 - Rashodi osiguranja

D	P
	1.200 (12a)

411 - 1 - Rashodi neto zarada

D	P
	33.500 (12a)

411 - 2 - Rashodi poreza na zarade

D	P
	4.500 (12a)

411 - 3 - Rashodi doprinosa na teret zaposlenog

D	P
	12.000 (12a)

411 - 4 - Rashodi doprinosa na teret poslodavca

D	P
	5.485 (12a)

411 - 5 - Rashodi opštinskog prireza

D	P
	675 (12a)

320 - Suficit

D	P
	555 (12b)

9.3.

VRSTE FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA BUDŽETSKIH KORISNIKA



Finansijski izvještaji budžetskih korisnika – sistematizovan prikaz izvještavanja za potrebe praćenja i pravdanja trošenja državnih sredstava

Evidentiranjem svih primitaka i izdataka koji čine stavke javne potrošnje, na kraju fiskalne godine vrši se njihovo sistematizovanje i poređenje. Prezentovanje sumarnog prikaza izvještavanja za potrebe praćenja i pravdanja trošenja državnih sredstava obavlja se preko finansijskih izvještaja. U tom smislu cilj finansijskih iskaza jeste da omogućе da korisnici dobiju informacije koje će im sa sadržanim kvalitativnim atributima (relevantnost, pouzdanost, blagovremenost) omogućiti da steknu uvid da li su javna dobra korišćena na racionalan način.

Finansijski iskazi za budžetske korisnike oslanjaju se na zakonsku ali i na profesionalne računovodstvene regulative. Posebno su u tom dijelu značajni Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor. S aspekta zakonskih propisa u Crnoj Gori posebno je značajan aktuelni Pravilnik o načinu sačinjavanja i podnošenja finansijskih izvještaja budžeta, državnih fondova i jedinica lokalne samouprave, koji propisuje način sačinjavanja i podnošenja kvartalnih i godišnjih finansijskih izvještaja budžeta Crne Gore za sve budžetske korisnike.

Pravilnik propisuje određene obrasce kao i njihovu formu, a čine ga:

Obrazac 1 – Izvještaj o novčanim tokovima I – ekonomska klasifikacija

Obrazac 2 – Izvještaj o novčanim tokovima II – funkcionalna klasifikacija

Obrazac 3 – Izvještaj o novčanim tokovima III

Obrazac 4 – Izvještaj o novčanim tokovima IV

Obrazac 5 – Izvještaj o neizmirenim obavezama.

Izvještaj o novčanim tokovima I – ekonomska klasifikacija – predstavlja prikaz primitaka i prihoda koji su grupisani po vrstama, odnosno rashoda i izdataka koji su prema ekonomskoj namjeni sistematizovani po klasama, kategorijama, grupama, sintetičkim i analitičkim kontima.

Izvještaj o novčanim tokovima grupisan je u podbilanse:

- prvi, koji pokazuje razliku između primitaka i izdataka
- drugi, koji se naziva novčani tok po osnovu investicija i predstavlja razliku između primitaka od prodaje imovine (finansijske i nefinansijske) i kapitalnih izdataka i

Potrošačke jedinice budžeta Države pripremaju i dostavljaju kvartalne i godišnje izvještaje. Godišnji finansijski izvještaj dostavljaju Ministarstvu finansija potrošačke jedinice budžeta Države na obrascima 3 i 4 do 31. marta tekuće godine, za prethodnu godinu. Budžet države sastavljaju godišnje finansijske izvještaje na obrascima 1, 2, 5, 7, 8, 9. Opštine dostavljaju izvještaje Ministarstvu finansija najkasnije do 31. marta tekuće godine za prethodnu godinu na obrascima propisanim Pravilnikom o načinu dostavljanja i sadržaju podataka o prihodima, rashodima.

Kvartalne finansijske izvještaje dostavljaju Ministarstvu finansija potrošačke jedinice budžeta, najkasnije do 15. u prvom mjesecu narednog kvartala tekuće godine, za prethodni kvartal.

Detaljnije vidjeti: Jovan Đuranović, Državna revizorska institucija, Priručnik za budžetsko računovodstvo, izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Podgorica, 2011, str. 48.

- treći, novčani tok po osnovu finansiranja koji se dobija kao razlika između pozajmica i kredita i otplate kredita. Sumiranjem svih navedenih podbilansa dobija se stanje gotovine na kraju fiskalne godine, koje treba da odgovara stanju koje se vodi na konsolidovanom računu kod Centralne banke Crne Gore.

Izveštaj o novčanim tokovima III kao i **Izveštaj o neizmirenim obavezama** dostavljaju potrošačke jedinice budžeta. Potrošačke jedinice dostavljaju Ministarstvu finansija propisane izvještaje na obrascima 3 i 5. Analogno tome, potrošačke jedinice opština dostavljaju Sekretarijatu kvartalno izvještaje na propisanim obrascima 3 i 5.

1. Objasni pojam suficita i deficita. Navedi situacije kada se ostvaruje suficit, odnosno deficit.
2. Predvidi mogućnosti upotrebe budžetskog suficita.
3. Preispitaj mogućnosti pokrića budžetskog deficita.
4. Diskutuj o značaju informacione sadržine finansijskih izvještaja budžetskih korisnika.
5. Prepozna i ponovi finansijske izvještaje koji se javljaju kod budžetskih korisnika.



Zadatak 1.

1. Primljen je račun za usluge prevoza 500 €, račun je plaćen.
2. Od međunarodne organizacije primljena je donacija 3.000 €.
3. Budžetski korisnik je kupio za 20.000 € komercijalni zapis čija nominalna vrijednost od 25.000 € dospijeva za naplatu za 18 mjeseci. Budžetski korisnik je prodao komercijalni zapis prije roka dospijeca za 22.000 €.
4. Primljena je polisa za godišnje osiguranje vozila 1.800 €, plaćanje je izvršeno po prijemu polise.
5. Potrošačka jedinica je nabavila kancelarijski materijal u vrijednosti od 2.000 €. Obaveza prema dobavljaču je izmirena s konsolidovanog računa trezora.
6. Prodana je oprema nabavne vrijednosti 11.000 €, otpisane vrijednosti 7.000 €. Prodajna vrijednost iznosi 4.000 €. Kupac je izvršio plaćanje po fakturi.
7. Primljen je račun za utrošenu električnu energiju 500 €, račun je plaćen.
8. Utvrditi budžetski deficit/suficit i knjižiti.

Zadatak 2.

1. Budžetski korisnik je izvršio nabavku računarske opreme u iznosu od 4.000 €.
2. Na račun budžeta izvršena je uplata novačane kazne inspekciji rada u iznosu 1.000 €.



3. Rashodovana je kancelarijska oprema čija je nabavna vrijednost 50.000 €, a otpisana vrijednost 80%.
4. Na račun budžeta izvršena je uplata od komunalnih taksi 500 €.
5. Primljeni su računi za komunalne usluge u iznosu od 300 € i za utrošenu električnu energiju 500 €. Računi su plaćeni.
6. Budžetski korisnik je iz odobrenog kredita kod poslovne banke finansirao radove na dogradnji zgrade u iznosu od 50.000 €. Objekat je predat na upotrebu.
7. Faktura dobavljača za nabavku računarske opreme je plaćena s transakcionog računa budžetskog korisnika (iz tekućih prihoda). Knjižiti izvore finansiranja i zatvaranje klase 5.
8. Budžetski korisnik je kupio za 6.000 € komercijalni zapis čija nominalna vrijednost od 9.000 € dospijeva na naplatu za 18 mjeseci.
9. Utvrditi budžetski suficit/deficit.

REZIME

Budžet predstavlja finansijski plan koji se donosi za jednu budžetsku (fiskalnu) godinu. Čine ga dvije stavke: procijenjeni primici i izdaci. Budžetski suficit ili deficit utvrđuje se u trenutku planiranja. Do budžetskog suficita ili deficita dolazi usljed neravnoteže između ukupnih prihoda i primanja s jedne strane, i ukupnih rashoda i izdataka budžeta države ili jedinice lokalne samouprave, s druge strane.

Finansijski iskazi za budžetske korisnike oslanjaju se na zakonsku ali i na profesionalnu računovodstvenu regulativu (Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor). Pravilnikom (Pravilnik o načinu sačinjavanja i podnošenja finansijskih izvještaja budžeta, državnih fondova i jedinica lokalne samouprave) je propisan način sačinjavanja i podnošenja kvartalnih i godišnjih finansijskih izvještaja budžeta Crne Gore za sve budžetske korisnike.



akcija – vlasnička hartija od vrijednosti i predstavlja ispravu koja svom držaocu (imaocu) daje određena imovinska i neimovinska prava.

akcijski kapital – osnovni kapital kod akcionarskog društva koji nastaje ulaganjem kapitala, odnosno imovine veće ili manje grupe pojedinaca.

ambalaža – oblik zaliha koja ima za cilj da štiti neki proizvod.

berza – fizički i poslovno organizovan prostor na kome se po strogo utvrđenim pravilima trguje HOV, novcem i stranim sredstvima plaćanja.

bruto zarada – ukupan iznos zarade koji obuhvata: neto zaradu, porez na dohodak fizičkih lica i doprinose za obavezno socijalno osiguranje iz zarade.

budžet – osnovni instrument finansiranja opštih društvenih potreba na osnovu prikupljenih javnih prihoda.

budžetska klasifikacija – sistem jedinstvene klasifikacije na osnovu koje se priprema i izvršava budžet.

budžetski deficit – manji iznos primitaka u odnosu na iznos planiranih rashoda u budžetskoj godini.

budžetski suficit – veći iznos primitaka u odnosu na iznos planiranih rashoda u budžetskoj godini.

direktni troškovi – troškovi koji se mogu bez ikakvog posrednika vezati za nosioca troška.

efekat – autput koji nastaje kao rezultat proizvodnog procesa.

ekonomska klasifikacija – klasifikacija koja uzima u obzir i evidenciju novčanih transakcija koje su se dogodile tokom fiskalne godine, bilo da su vezane za prihode i rashode ili uzete i date pozajmice.

emisiona premija – razlika između tržišne i nominalne vrijednosti akcija i predstavlja dio rezervi.

faktura – knjigovodstveni dokument koji govori o visini obaveze prema dobavljaču (ulazna faktura) ili o visini potraživanja od kupaca (izlazna faktura).

fakturna vrijednost – vrijednost koja je navedena na fakturi dobavljača i govori o vrijednosti sklopljenog ugovora.

FIFO metoda – metoda obračuna troška materijala kod koje se prva ulazna cijena koristi kao prva izlazna cijena.

fiksni troškovi – troškovi koji se ne mijenjaju s promjenom obima proizvodnje.

finansijski izvještaji budžetskih korisnika – sistematizovan prikaz izvještavanja za potrebe praćenja i pravdanja trošenja državnih sredstava.

finansijski prihodi – dio ukupnih prihoda koji najčešće nastaju po osnovu plasiranja (pozajmljivanja) sredstava drugim privrednim društvima.

finansijski rashodi – dio ukupnih rashoda privrednog društva koji nastaju po osnovu obavljanja finansijskih aktivnosti, npr. upotreba tuđe imovine.

funkcionalna klasifikacija – klasifikacija izdataka prema vrstama djelatnosti, koje su prisutne u državnim aktivnostima.

glavna knjiga trezora – osnovna knjiga dvojnog knjigovodstva u budžetskom knjigovodstvu u kojoj se vrši evidentiranje stanja i promjena stanja na nefinansijskoj i finansijskoj imovimi, obavezama, primicima i izdacima.

granski kolektivni ugovor – pravni akt za obračun zarada i naknada zarada koji je prilagođen određenoj prirodi djelatnosti privrednog društva.

indirektni troškovi – troškovi koji su zajednički za određene nosioce troškova.

izdatak – svako novčano ili materijalno davanje.

kalkulacija – obračunsko-metodološki postupak kojim se vrši utvrđivanje cijene koštanja.

kapital – predstavlja vrijednost imovine koja se ulaže u privredno društvo s ciljem da se uveća.

kasa skonto – popust koji dobavljač odobrava kupcu, ukoliko kupac plati robu u roku naznačenom u fakturi.

ključ za alokaciju – posrednik u raspoređivanju opštih (indirektnih) troškova na mjesta troška.

komisijski zapisnik o prijemu materijala – knjigovodstveni dokument koji se formira od strane komisije za prijem i u kome se navode kvalitativna i kvantitativna svojstva primljenog materijala.

materijalna evidencija materijala – analitičko evidentiranje stanja i prometa na pojedinačnom računu – Materijal.

međukalkulacija ili operativna kalkulacija – obračunski postupak za utvrđivanje cijene koštanja učinaka u toku samog procesa proizvodnje privrednog društva.

metode otpisa sitnog inventara – metoda otpisa 100%; metoda otpisa 50% i metoda kalkulativnog otpisa.

mjesto troška – najuži organizacioni dio unutar privrednog društva na kome nastaje trošak.

naknadna ili obračunska kalkulacija – obračunski postupak za utvrđivanje cijene koštanja učinaka na kraju samog procesa proizvodnje privrednog društva.

negativne kursne razlike – dio finansijskih rashoda koji nastaje zbog pojave klizajućeg kursa u momentu isplate obaveze ili naplate potraživanja od inopartnera u odnosu na kurs kada je ekonomska promjena evidentirana.

neproizvodni troškovi – rashod perioda u kome su nastali i trebaju da se nadoknade bez odlaganja iz tekućih prihoda.

neraspoređena ili zadržana dobit – komponenta koja utiče na povećanje sopstvenog kapitala i koja je nastala na način što je zadržan dio ostvarene dobiti iz prethodnog obračunskog perioda.

neto zarada – dio bruto zarade koji će poslodavac uplatiti na transakcioni račun zaposlenog. Obračunava se kada se od bruto zarade oduzme porez na zaradu i doprinosi na teret zaposlenog.

nominalna vrijednost akcija – predstavlja vrijednost upisanog kapitala, odnosno vrijednost koju akcija ima u momentu izdavanja i upisana je na samoj akciji ili na potvrdi o vlasništvu nad akcijama.

obračunska vrijednost koeficijenta složenosti – element u obračunu bruto zarade i trenutno iznosi 90 € (bruto iznos).

opšti kolektivni ugovor – najviši pravni akt za obračun zarada i naknada zarada i koji se primjenjuje za sve zaposlene.

osnovna djelatnost – obuhvata one organizacione djelove privrednog društva u kojima se vrši proizvodnja onog proizvoda zbog kojeg privredno društvo i postoji.

osnovni kapital – predstavlja dio sopstvenog kapitala privrednog društva i čini njegov osnovni element.

osnovni materijal – neophodan za obavljanje proizvodnog procesa i u cjelosti ulazi u sastav novog proizvoda.

ostale ili slobodne rezerve – formiraju se slobodnom voljom privrednog društva, izdvajanjem određenog procenta iz ostvarenog dobitka.

ostali prihodi – ne nastaju kao rezultat obavljanja operativnih poslovnih aktivnosti privrednog društva, već po osnovu prodaje djelova imovine privrednog društva (osnovna sredstva, materijal, HOV i sl.) po vrijednosti koja je veća od početne (inicijalne).

ostali rashodi – su gubici koji nastaju po osnovu rashodovanja ili prodaje nekog oblika imovine.

otpremnic – knjigovodstveni dokument koji sastavlja dobavljač i koji služi kao dokaz da je određeni materijal isporučen iz magacina dobavljača.

planska cijena materijala – cijena materijala koja je unaprijed određena, najčešće za period od godinu dana.

pogoski obračunski list (POL) – tabelarni pregled u kome se daje prikaz svih nastalih troškova po vrstama i mjestima nastanka.

pojedinačna kalkulacija – postupak utvrđivanja pojedinačne nabavne vrijednosti pojedine vrste nabavljenog materijala.

pomoćna djelatnost – organizacioni dio privrednog društva koji postoji s ciljem da stvori normalne uslove za obavljanje aktivnosti osnovne, sporedne, odnosno neproizvodne djelatnosti.

pomoćni materijal – ulazi u sastav novog proizvoda (u cjelosti ili djelimično), ali je njegovo učešće sporedno. Dijeli se na pomoćni proizvodni i pomoćni neproizvodni materijal.

poslovni prihodi – u strukturi ukupnih prihoda zauzimaju najveće učešće i nastaju po osnovu obavljanja operativne poslovne aktivnosti privrednog društva.

prethodna ili pretkalkulacija – izrađuje se prije početka procesa proizvodnje i ima za cilj da se stekne uvid da li je ekonomski opravdano ići u realizaciju određenog posla.

prihodi od aktiviranja učinaka i robe – dio poslovnih prihoda koji nastaje kada se roba ili usluga ne koristi za prodaju nego upotrebljava za sopstvene potrebe.

prijemnica – knjigovodstveni dokument koji se sastavlja od strane kupca i služi kao dokaz da je određeni materijal ušao u magacin kupca.

proizvodni troškovi – troškovi koji nastaju u samom procesu proizvodnje i obuhvataju: direktne troškove materijala, direktne troškove zarada i opšte troškove proizvodnje.

promjena vrijednosti zaliha učinaka – poslovni prihod koji nastaje kada su zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda na kraju obračunskog perioda veće od onih koje je privredno društvo imalo na početku obračunskog perioda.

prosječna nabavna cijena (PNC) – metoda obračuna troška materijala kod koje se cijena za obračun troška materijala dobija podjelom vrijednosti nabavljenog materijala i količine.

rashodi kamata – dio finansijskih rashoda koji predstavlja novčani dio naknade koji se mora platiti za korišćenje tuđe imovine.

revalorizacija rezerve – komponenta sopstvenog kapitala koja nastaje kao posljedica procjene vrijednosti stalne imovine svođenjem knjigovodstvene na tržišnu, procijenjenu, odnosno fer vrijednosti.

rezerve – dio sopstvenog kapitala koji se koristi za pokriće gubitka u poslovanju, kao i za emisiju novih besplatnih akcija i sl.

rezerve iz dobiti – izdvajanja određenog procenta iz ostvarenog dobitka, pa mogu biti zakonske, statutarne i druge ili slobodne rezerve.

sintetička evidencija materijala – ukupno evidentiranje stanja i prometa na jednom zbirnom računu – Materijal.

sitan inventar – sredstvo za rad koje ima kraći vijek trajanja i nisku pojedinačnu nabavnu cijenu pa zato predstavlja oblik zaliha materijala.

sopstveni kapital – dio ukupnog kapitala koji su vlasnici unijeli u privredno društvo i koji im stoji na raspolaganju neograničeni vremenski period.

sporedna (dopunska) djelatnost – organizacioni dio privrednog društva koji pomaže preradi proizvoda osnovne djelatnosti ili omogućava da otpadne materije dobiju upotrebnu vrijednost.

startni dio zarade – element u obračunu bruto zarade i čini ga topli obrok i 1/2 regresa za korišćenje godišnjeg odmora.

statutarne rezerve – rezerve koje se formiraju u skladu sa Statutom društva izdvajanjem određenog procenta iz neraspoređenog dobitka.

trebovanje – knjigovodstveni dokument na osnovu koga se vrši izdavanje materijala u proces proizvodnje.

trošak amortizacije – novčani izraz postepenog trošenja osnovnih sredstava u procesu obavljanja poslovne aktivnosti privrednog društva.

trošak proizvodnih usluga – novčani izraz trošenja usluga drugih privrednih društava koja za to raspolažu s adekvatnim kapacitetima.

trošak zarada i naknada zarada – poslovni rashod koji predstavlja novčani izraz angažovanja i trošenja radne snage u obavljaju poslovne aktivnosti privrednog društva.

troškovi rezervisanja – troškovi koji će se možda pojaviti u narednom periodu kao posljedica nekih aktivnosti koji su nastali u prethodnom ili tekućem obračunskom periodu.

tržišna vrijednost akcija – vrijednost koju vlasnik akcija može da dobije direktnom prodajom na berzi hartija od vrijednosti (HOV) ili uz pomoć posrednika.

učinak – rezultat rada privrednog društva ili njegovih pojedinih organizacionih djelova.

učinak pojedinih organizacionih djelova – usluga koju jedan organizacioni dio pruža drugom organizacionom dijelu ili proizvodu.

učinak privrednog društva – proizvod ili usluga koji nastaje kao rezultat rada svih organizacionih djelova unutar privrednog društva.

ugovor o radu – ugovor o zasnivanju radnog odnosa između poslodavca i zaposlenog. Oslanja se na opšti, odnosno granski kolektivni ugovor.

ulaganja faktora proizvodnje – inputi koji se troše u proizvodnom procesu da bi se stvorili korisni učinci.

varijabilni troškovi – troškovi koji se mijenjaju s promjenom obima proizvodnje.

zalihe – dio obrtno imovine koja se evidentira na računima klase 1.

zavisni troškovi nabavke – troškovi koji se moraju napraviti da bi određeni oblik zaliha doveli u stanje funkcionalne upotrebljivosti.

zbirna kalkulacija – postupak kojim se utvrđuje ukupna nabavna vrijednost svih vrsta nabavljenog materijala.

PRILOG

Obrazac 1

IZVJEŠTAJ O NOVČANIM TOKOVIMA I - ekonomska klasifikacija

Godina _____

Period _____

(u €)

Redni broj	NOVČANI TOK - EKONOMSKA KLASIFIKACIJA	Plan	Izvršenje u uporednom periodu prethodne godine	Izvršenje u navedenom periodu tekuće godine
1	2	3	4	5
	PRIMICI			
1	Tekući prihodi (1.1 + 1.2 + 1.3 + 1.4 + 1.5)			
1.1	Porezi			
1.2	Doprinosi			
1.3	Takse			
1.4	Naknade			
1.5	Ostali prihodi			
2	Primici od otplate kredita			
3	Donacije i transferi			
3.1	Donacije			
3.2	Transferi			
I	Ukupno primici (1 + 2 + 3)			
	IZDACI			
4	Tekući izdaci			
4.1	Bruto zarade i doprinosi na teret poslodavca			
4.2	Ostala lična primanja			
4.3	Rashodi za materijal i usluge			
4.4	Tekuće održavanje			
4.5	Kamate			
4.6	Renta			
4.7	Subvencije			
4.8	Ostali izdaci			
5	Transferi za socijalnu zaštitu			
5.1	Prava iz oblasti socijalne zaštite			
5.2	Sredstva za tehnološke viškove			
5.3	Prava iz oblasti penzijskog i invalidskog osiguranja			
5.4	Ostala prava iz oblasti zdravstvene zaštite			
5.5	Ostala prava iz oblasti zdravstvenog osiguranja			
6	Transferi institucijama, pojedincima, nevladinom i javnom sektoru			
7	Pozajmice i krediti			

8	Otplata garancija			
9	Rezerve			
II	Ukupno izdaci (4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9)			
III	Neto novčani tok (I - II)			
	NOVČANI TOK PO OSNOVU INVESTIRANJA			
10	Primici od prodaje nefinansijske imovine			
11	Primici od prodaje finansijske imovine			
12	Kapitalni izdaci			
IV	Neto novčani tok po osnovu investiranja (10 + 11 - 12)			
	NOVČANI TOK PO OSNOVU FINANSIRANJA			
13	Pozajmice i krediti			
14	Otplata kredita			
15	Otplata obaveza iz prethodnog perioda			
V	Neto novčani tok po osnovu finansiranja (13 - 14 - 15)			
VI	Povećanje/smanjenje gotovine (III + IV + V)			
VII	Gotovina na početku perioda			
VIII	Gotovina na kraju perioda (VI + VII)			

U _____

Lice odgovorno za
sastavljanje izvještaja

Ovlašćeno lice

Obrazac 2

IZVJEŠTAJ O NOVČANIM TOKOVIMA I – funkcionalna klasifikacija

Godina _____
Period _____

(u €)

Redni broj	NOVČANI TOK - FUNKCIONALNA KLASIFIKACIJA	Plan	Izvršenje u uporednom periodu prethodne godine	Izvršenje u navedenom periodu tekuće godine
1	2	3	4	5
	PRIMICI			
1	Tekući prihodi (1.1 + 1.2 + 1.3 + 1.4 + 1.5)			
1.1	Porezi			
1.2	Doprinosi			
1.3	Takse			
1.4	Naknade			
1.5	Ostali prihodi			
2	Primici od otplate kredita			
3	Donacije i transferi (3.1 + 3.2)			
3.1	Donacije			
3.2	Transferi			
I	Ukupno primici (1 + 2 + 3)			
	IZDACI			
4	Opšte javne službe			
5	Odbrane			
6	Javni red i bezbjednost			
7	Ekonomski poslovi			
8	Zaštita životne sredine			
9	Poslovi stanovanja i zajednice			
10	Zdravstvo			
11	Sport, kultura i religija			
12	Obrazovanje			
13	Socijalna zaštita			
II	Ukupno izdaci (4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13)			
III	Neto novčani tok (I - II)			
	NOVČANI TOK PO OSNOVU INVESTIRANJA			
14	Primici od prodaje nefinansijske imovine			
15	Primici od prodaje finansijske imovine			
16	Kapitalni izdaci			
IV	Neto novčani tok po osnovu investiranja (14 + 15 - 16)			

	NOVČANI TOK PO OSNOVU FINANSIRANJA			
17	Pozajmice i krediti			
18	Otplata kredita			
19	Otplata obaveza iz prethodnih godina			
V	Neto novčani tok po osnovu finansiranja (17 - 18 - 19)			
VI	Povećanje/smanjenje gotovine (III + IV + V)			
VII	Gotovina na početku perioda			
VIII	Gotovina na kraju perioda (VI + VII)			

U _____

Lice odgovorno za
sastavljanje izvještaja

Ovlašćeno lice

Obrazac 3

IZVJEŠTAJ O NOVČANIM TOKOVIMA III

Godina _____

Period _____

(u €)

Redni broj	NOVČANI TOK - EKONOMSKA KLASIFIKACIJA	Plan	Izvršenje u uporednom periodu prethodne godine	Izvršenje u navedenom periodu tekuće godine
1	2	3	4	5
1	Primici			
1.1	Opšti prihodi			
1.2	Namjenski prihodi			
1.3	Sopstveni prihodi			
1.4	Donacije			
1.5	Kredit			
I	Ukupno primici (1.1 + 1.2 + 1.3 + 1.4 + 1.5)			
2	Izdaci			
2.1	Tekući izdaci			
2.1.1	Bruto zarade i doprinosi na teret poslodavca			
2.1.2	Ostala lična primanja			
2.1.3	Rashodi za materijal i usluge			
2.1.4	Tekuće održavanje			
2.1.5	Kamate			
2.1.6	Renta			
2.1.7	Subvencije			
2.1.8	Ostali izdaci			
2.2.	Transferi za socijalnu zaštitu			
2.3.	Transferi institucijama, pojedincima, nevladinom i javnom sektoru			
2.4.	Kapitalni izdaci			
2.5.	Pozajmice i krediti			
2.6.	Otplata dugova			
2.7.	Rezerve			
II	Ukupno izdaci (2.1 + 2.2 + 2.3 + 2.4 + 2.5 + 2.6 + 2.7)			

U _____

Lice odgovorno za
sastavljanje izvještaja

Ovlašćeno lice

Obrazac 4

IZVJEŠTAJ O NEIZMIRENIM OBAVEZAMA

Godina _____
 Period _____
 (u €)

Redni broj	OPIS	Stanje obaveza na dan 31.12. prethodne godine	Stanje obaveza na kraju izvještajnog perioda
1	2	3	4
1	Obaveze za tekuće izdatke (1.1 + 1.2 + 1.3)		
1.1	Obaveze za bruto zarade i doprinose na teret poslodavca		
1.2	Obaveze za ostala lična primanja		
1.3	Obaveze za ostale tekuće izdatke		
2	Obaveze po transferima za socijalnu zaštitu		
3	Obaveze za transfere institucijama, pojedincima i kreditima		
4	Obaveze za kapitalne izdatke		
5	Obaveze po pozajmicama i kreditima		
6	Obaveze po osnovu otplate dugova		
7	Obaveze iz rezervi		
8	Stanje obaveza na kraju perioda (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7)		

U _____

Lice odgovorno za
sastavljanje izvještaja

Ovlašćeno lice

Obrazac 5

IZVJEŠTAJ O KONSOLIDOVANOJ JAVNOJ POTROŠNJI

Godina _____

Period _____

(u €)

Računi			OPIS	Plan	Izvršenje u uporednom periodu prethodne godine	Izvršenje u navedenom periodu tekuće godine
7			PRIMICI			
	71		Tekući prihodi			
		711	Porezi			
		7111	Porez na dohodak fizičkih lica			
		7112	Porez na dobit pravnih lica			
		7113	Porez na imovinu			
		7114	Porez na dodatu vrijednost			
		7115	Akize			
		7116	Porez na međunarodnu trgovinu i transakcije			
		7117	Lokalni porezi			
		7118	Ostali republički porezi			
		712	Doprinosi			
		7121	Doprinosi za penzijsko i invalidsko osiguranje			
		7122	Doprinosi za zdravstveno osiguranje			
		7123	Doprinosi za osiguranje od nezaposlenosti			
		7124	Ostali doprinosi			
		713	Takse			
		7131	Administrativne takse			
		7132	Sudske takse			
		7133	Boravišne takse			
		7134	Registracione takse			
		7135	Lokalne komunalne takse			
		7136	Ostale takse			
		714	Naknade			
		7141	Naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa			
		7142	Naknade za korišćenje prirodnih dobara			
		7143	Ekološke naknade			
		7144	Naknade za priređivanje igara na sreću			
		7145	Naknade za korišćenje građevinskog zemljišta			
		7146	Naknade za uređivanje i izgradnju građevinskog zemljišta			
		7147	Naknada za izgradnju i održavanje lokalnih puteva			
		7148	Naknada za puteve			
		7149	Ostale naknade			
		715	Ostali prihodi			
		7151	Prihodi od kapitala			

		7152	Novčane kazne i oduzete imovinske koristi			
		7153	Prihodi koje organi ostvaruju vršenjem svoje djelatnosti			
		7154	Samodoprinosi			
		7155	Ostali prihodi (Napлата poreskih potraživanja iz prethodnog perioda)			
	73		Primici od otplate kredita i sredstva prenešeni iz prethodne godine			
		731	Primici od otplate kredita			
		732	Sredstva prenešena iz prethodne godine			
4			IZDACI			
	41		Tekući izdaci			
		411	Bruto zarade i doprinosi na teret poslodavca			
		4111	Neto zarade			
		4112	Porez na zarade			
		4113	Doprinosi na teret zaposlenog			
		4114	Doprinosi na teret poslodavca			
		4115	Opštinski prirez			
		412	Ostala lična primanja			
		413	Rashodi za materijal i usluge			
		414	Tekuće održavanje			
		415	Kamate			
		416	Renta			
		417	Subvencije			
		418	Ostali izdaci			
	42		Transferi za socijalnu zaštitu			
		421	Prava iz oblasti socijalne zaštite			
		422	Sredstva za tehnološke viškove			
		423	Prava iz oblasti penzijskog i invalidskog osiguranja			
		424	Ostala prava iz oblasti zdravstvene zaštite			
		425	Ostala prava iz oblasti zdravstvenog osiguranja			
	43		Transferi institucijama, pojedincima, nevladinom i javnom sektoru			
		431	4311 Transferi javnim institucijama			
		431	4312 Transferi nevladinim organizacijama			
		431	4313 Transferi pojedincima			
		431	4314 Transferi Fondu penzijskog i invalidskog osiguranja			
		431	4315 Transferi Fondu za zdravstveno osiguranje			
		431	4316 Transferi Zavodu za zapošljavanje			
		431	4317 Transferi opštinama			
		431	4319 Transferi javnim preduzećima			
	44		Kapitalni izdaci			
		441	Kapitalni izdaci			
	45		Pozajmice i krediti			
	46	462	Otplata garancija			

	47			Rezerve			
				Deficit			
				Finansiranje			
				Domaće finansiranje			
	75	751	7511	Pozajmice i krediti iz domaćih izvora			
	46	461	4611	Otplata dugova			
		463	4630	Otplata obaveza iz prethodnog perioda			
				Inostrano finansiranje			
				Kredit i hartije od vrijednosti			
	75	751	7512	Pozajmice i krediti iz inostranih izvora			
	46	461	4612	Otplata dugova			
	74	741		Donacije			
	72			Prihodi od prodaje imovine			
	74	742		Transferi			
				Povećanje/smanjenje depozita			

U _____

Lice odgovorno za
sastavljanje izvještaja

Ovlašćeno lice

Obrazac 6

IZJAVA O NAČINU UTROŠKA SREDSTAVA NAKON ISTEKA FISKALNE GODINE

(u €)

Red. broj	Eko kod	Naziv izdatka	Stanje na računu na dan 31.12. 200_ godine	Utrošena sredstva u periodu od 31.12. 200_ godine do ____200_ godine	Stanje sredstava na računu na dan ____200_ godine
1	2	3	4	5	6 = (4 -5)
2	4111	Neto zarade			
3	4112	Porez na zarade			
4	4113	Doprinosi na teret zaposlenog			
5	4114	Doprinosi na teret poslodavca			
6	4115	Opštinski prirez			
7	4121	Naknada za topli obrok			
8	4122	Naknada za godišnji odmor			
9	4124	Naknada za stanovanje i odvojen život			
10	4125	Naknada za prevoz			
11	4126	Jubilarnе nagrade			
12	4127	Otpremnine			
13	4128	Naknade skupštinskim poslanicima			
14	4129	Ostale naknade			
15	4131	Rashodi za materijal			
16	4132	Rashodi za službena putovanja			
17	4133	Rashodi za reprezentaciju			
18	4134	Rashodi za energiju			
19	4135	Rashodi za telefonske usluge			
20	4136	Rashodi za poštanske usluge			
21	4137	Bankarske usluge i negativne kursne razlike			
22	4138	Usluge prevoza			
23	4139	Ugovorene usluge			
24	4141	Tekuće održavanje javne infrastrukture			
25	4142	Tekuće održavanje građevinskih objekata			
26	4143	Tekuće održavanje opreme			
27	4151	Kamate rezidentima			
28	4152	Kamate nerezidentima			
29	4161	Zakup objekata			
30	4162	Zakup opreme			
31	4163	Zakup zemljišta			
32	4171	Subvencije za proizvodnju i pružanje usluga			
33	4181	Komunalne naknade			
34	4182	Kazne			
35	4183	Takse			
36	4184	Ostalo			
37	4211	Dječiji dodaci			
38	4212	Boračko-invalidska zaštita			

39	4213	Materijalno obezbjeđenje porodice			
40	4214	Porodiljska odsustva			
41	4215	Tuđa njega i pomoć			
42	4216	Ishrana djece u predškolskim ustanovama			
43	4217	Izdržavanje štíćenika u domovima			
44	4218	Ostala prava iz oblasti socijalne zaštite			
45	4222	Otpremnine za tehnološke viškove			
46	4311	Transferi javnim institucijama			
47	4312	Transferi nevladinim organizacijama, političkim partijama, strankama i udruženjima			
48	4313	Transferi pojedincima			
49	4411	Izdaci za infrastrukturu opšteg značaja			
50	4412	Izdaci za lokalnu infrastrukturu			
51	4413	Izdaci za građevinske objekte			
52	4414	Izdaci za uređenje zemljišta			
53	4415	Izdaci za opremu			
54	4416	Izdaci za investiciono održavanje			
55	4417	Izdaci za zalihe			
56	4511	Pozajmice i krediti nefinansijskim institucijama			
57	4513	Pozajmice i krediti pojedincima			
58	4515	Ostale pozajmice i krediti			
59	4611	Otplata hartija od vrijednosti i kredita rezidentima			
60	4612	Otplata hartija od vrijednosti i kredita nerezidentima			
61	4622	Otplata garancija u inostranstvu			
62	4630	Otplata obaveza iz prethodnih godina			
		U K U P N O			

Izjavljujem pod moralnom i materijalnom odgovornošću da su navedeni podaci tačni.

U _____ 200_ . godine

M. P.

GLAVNI SLUŽBENIK ZA FINANSIJE

KONTNI OKVIR ZA PRIVREDNA DRUŠTVA I DRUGA PRAVNA LICA**Klasa 0: NEUPLAĆENI UPISANI KAPITAL I STALNA IMOVINA**

00 – NEUPLAĆENI UPISANI KAPITAL

000 – Neuplaćene upisane akcije

001 – Neuplaćeni 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 HOV 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 dospijea
- 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 dopijeva do jedne godine

235 – HOV koje se drže do dospeljeća – dio koji dopijeva 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 s 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 – Revalorizacije rezerve

331 – Nerealizovani dobitci 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 dobitci po osnovu HOV raspoloživih za prodaju

334 – Nerealizovani gubici po osnovu HOV 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 HOV 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 dopijeva do jedne godine
- 425 – Dio ostalih dugoročnih obaveza koje dopijevaju 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 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 sajмова

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 s matičnim i zavisnim pravnim licima

561 – Finansijski rashodi iz odnosa s 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 HOV 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 HOV 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 i 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 POMOĆ-
NIH 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 s 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

KONTNI PLAN ZA BUDZETSKO RAČUNOVOSTVO

Po ekonomskoj klasifikaciji, propisano je da se obaveze, imovina, izdaci i primici iskazuju preko sljedećih klasa:

Klasa 0 – Nefinansijska imovina

Klasa 1 – Finansijska imovina

Klasa 2 – Obaveze

Klasa 3 – Kapital

Klasa 4 – Izdaci

Klasa 5 – Korektivni račun

Klasa 7 – Primici

Klasa 9 – Korektivni račun

Nefinansijska imovina – klasa 0 dijeli se na dvije kategorije, i to: 01 i 02.

Kategorija 01 – Nefinansijska imovina u stalnim sredstvima dijeli se na sljedeće grupe:

011 – Infrastruktura od opšteg značaja

012 – Lokalna infrastruktura

013 – Građevinski objekti

014 – Zemljište

015 – Oprema

Kategorija 02 – Nefinansijska imovina u zalihama ima samo jednu grupu:

021 – Zalihe

Finansijska imovina – klasa 1 dijeli se na sljedeće grupe računa:

111 – Konsolidovani račun

112 – Hartije od vrijednosti

113 – Pozajmice i krediti

114 – Date garancije

Obaveze – klasa 2 dijeli se na sledeće kategorije i grupe:**21 – Obaveze za tekuće izdatke**

- 211 – Obaveze za bruto zarade
- 212 – Obaveze za ostala lična primanja
- 213 – Obaveze za materijal i usluge
- 214 – Obaveze za tekuće održavanje
- 215 – Obaveze za kamate
- 216 – Obaveze za rentu
- 217 – Obaveze za subvenciju
- 218 – Ostale obaveze za izdatke

22 – Obaveze po transferima za socijalnu zaštitu

- 221 – Prava iz oblasti socijalne zaštite
- 222 – Obaveze za isplatu tehnoloških viškova
- 223 – Obaveze za prava iz oblasti PIO
- 224 – Obaveze za ostala prava iz oblasti zdravstvenog osiguranja

23 – Obaveze za transfere institucijama i pojedincima**24 – Obaveze za kapitalne izdatke****25 – Obaveze po osnovu pozajmica i kredita****26 – Obaveze po osnovu otplate dugova****27 – Obaveze iz rezervi**

- 271 – Obaveze iz tekuće budžetske rezerve
- 272 – Obaveze iz stalne budžetske rezerve

Kapital – klasa 3

- 31 – Kapital iz prethodne godine
- 32 – Kapital u toku fiskalne godine
- 33 – Smanjenje vrijednosti kapitala u toku fiskalne godine

Izdaci – klasa 4 dijeli se na sljedeće kategorije i grupe:

41 – Tekući izdaci

- 411 – Bruto zarade (neto + porezi + doprinosi)
- 412 – Ostala lična primanja
- 413 – Rashodi za materijal i usluge
- 414 – Tekuće održavanje
- 415 – Kamate
- 416 – Renta
- 417 – Subvencije
- 418 – Ostali izdaci

42 – Transferi za socijalnu zaštitu

- 421 – Prava iz oblasti socijalne zaštite
- 422 – Sredstva za tehnološke viškove
- 423 – Prava iz oblasti PIO
- 424 – Ostala prava iz oblasti zdravstvene zaštite

43 – Transferi institucijama, pojedincima i nevladinom sektoru

- 431-1 – Transferi javnim institucijama
- 431-2 – Transferi nevladinim organizacijama, političkim partijama
- 431-3 – Transferi pojedincima
- 431-4 – Transferi Republičkom fondu PIO
- 413-5 – Transferi Republičkom fondu zdravstva
- 413-6 – Transferi Zavodu za zapošljavanje Crne Gore
- 413-7 – Transferi opštinama

44 – Kapitalni izdaci

- 441-1 – Izdaci za infrastrukturu od opšteg značaja
- 441-2 – Izdaci za lokalnu infrastrukturu
- 441-3 – Izdaci za građevinske objekte
- 441-4 – Izdaci za uređenje zemljišta
- 441-5 – Izdaci za opremu
- 441-6 – Investiciono održavanje
- 441-7 – Izdaci za zalihe

45 – Pozajmice i krediti

46 – Otplata dugova**47 – Rezerve**

Korektivni računi – klasa 5 namijenjeni su evidentiranju isplata koje se odnose na izdatke vezane za povećanje vrijednosti finansijske i nefinansijske aktive, kao i smanjenje obaveza u bilansu stanja.

Primici – klasa 7 dijeli se na sljedeće kategorije i grupe:**71 – Tekući prihodi**

711 – Porezi

712 – Doprinosi

713 – Takse

714 – Naknade

715 – Ostali prihodi

72 – Primici od prodaje imovine

721 – Primici od prodaje nefinansijske imovine

722 – Primici od prodaje finansijske imovine

73 – Primici od otplate kredita i sredstva**prenesena iz prethodne godine**

731 – Sredstva od otplate kredita

732 – Sredstva prenesena iz prethodne godine

74 – Donacije i transferi**75 – Pozajmice i krediti**

Korektivni računi – klasa 9 namijenjen je evidentiranju primitaka koji se odnose na priliv ostvaren prodajom finansijske i nefinansijske imovine, uzetih pozajmica i emitovanih hartija od vrijednosti, kao i evidentiranje povećanja obaveza u bilansu stanja.

