

**УНИВЕРЗИТЕТ У ИСТОЧНОМ САРАЈЕВУ
ФАКУЛТЕТ ПОСЛОВНЕ ЕКОНОМИЈЕ
Б И Ј Е Љ И Н А**

**Проф. др Рајко РАДОВИЋ
Мр Наташа БОСИОЧИЋ**

**ОСНОВЕ
ФИНАНСИЈСКОГ
РАЧУНОВОДСТВА**

Бијељина, 2014.

ОСНОВЕ ФИНАНСИЈСКОГ РАЧУНОВОДСТВА

Аутори:

Проф. др Рајко РАДОВИЋ
Мр Наташа БОСИОЧИЋ

Рецензенти:

Проф. др Слободан ВИДАКОВИЋ
Проф. др Реуф КАПИЋ

Издавач:

УНИВЕРЗИТЕТ У ИСТОЧНОМ САРАЈЕВУ
ФАКУЛТЕТ ПОСЛОВНЕ ЕКОНОМИЈЕ
Б и ј е љ и н а

За издавача:

Проф. др Срђан ДАМЈАНОВИЋ

Техничка обрада:

Вања ЂУРИЋ

Штампа:

А.Д. "ГРАФОСЕМБЕРИЈА" Бијељина

Тираж:

300 примјерака

Година издавања:

2014.

С А Д Р Ж А Ј

ТАКО ЈЕ НАСТАЈАЛО И РАЗВИЈАЛО СЕ РАЧУНОВОДСТВО

(УМЈЕСТО ПРЕДГОВОРА) 13

1. РАЧУНОВОДСТВО - ДЕФИНИСАЊЕ И ЊЕГОВИ

САСТАВНИ ДИЈЕЛОВИ 20

1.1. ИСТОРИЈСКИ РАЗВОЈ РАЧУНОВОДСТВА	20
1.2. ОСНОВНИ ПОЈМОВИ	23
1.3. РАЧУНОВОДСТВЕНИ СИСТЕМ И ЊЕГОВЕ ФУНКЦИЈЕ	27
1.4. РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ИНФОРМАЦИЈЕ	29
1.4.1. Дефинисање рачуноводствених информација	29
1.4.2. Корисници рачуноводствених информација	32
1.4.3. Квалитет рачуноводствених информација	36
1.5. РАЗЛИКА ИЗМЕЂУ РАЧУНОВОДСТВА И КЊИГОВОДСТВА	39
1.6. ФИНАНСИСКО, УПРАВЉАЧКО И ТРОШКОВНО РАЧУНОВОДСТВО	41
1.7. РАЧУНОВОДСТВЕНО МЈЕРЕЊЕ	45
1.8. ЦИЉЕВИ, ЗАДАЦИ И ИНСТРУМЕНТИ КЊИГОВОДСТВА	47
1.8.1. Циљеви књиговодства	47
1.8.2. Задаци књиговодства	48
1.8.3. Књиговодствени инструменти	48
1.9. КЊИГОВОДСТВЕНА ДОКУМЕНТА	49
1.9.1. Појам и основна питања	49
1.9.2. Врсте књиговодствених докумената	51
1.9.3. Контрола књиговодствене документације	54
1.10. ГРЕШКЕ У КЊИГОВОДСТВУ	55
1.10.1. Утврђивање постојања грешака	56
1.10.2. Конкретизовање грешака	58
1.10.3. Исправљање грешака	60

2. ФИНАНСИЈСКИ ПОЛОЖАЈ И РАЧУНОВОДСТВЕНА ЈЕДНАЧИНА..... 64

2.1. ОСНОВНИ ЕЛЕМЕНТИ ФИНАНСИЈСКОГ ПОЛОЖАЈА	64
2.2. ФИНАНСИЈСКИ ПОИЛОЖАЈ	66
2.3. ПРИКАЗ ИМОВИНСКЕ ПОЗИЦИЈЕ ПРЕДУЗЕЋА	69
2.4. ВРЕДНОВАЊЕ ЕКОНОМСКИХ ТРАНСАКЦИЈА	73
2.5. УТИЦАЈ ЕКОНОМСКИХ ПРОМЈЕНА НА ФИНАНСИЈСКИ ПОЛОЖАЈ ПРЕДУЗЕЋА	75
2.6. ПРИМЈЕРИ ЗА ВЈЕЖБЕ СА РЈЕШЕЊИМА	77

3. КЛАСИФИКАЦИЈА РАЧУНА И ПОСЛОВНЕ КЊИГЕ 84

3.1. КОНТА И КОНТНИ ОКВИР	84
3.1.1. Основни рачун	84
3.1.2. Контни оквир	84
3.1.3. Контни план	87
3.1.4. Званични контни оквир	89
3.2. ЕВИДЕНТИРАЊЕ И ПРЕНОС ТРАНСАКЦИЈА У ПОСЛОВНЕ КЊИГЕ	92
3.2.1. Главни дневник	93
3.2.2. Главна књига	95
3.2.3. Пренос података у главну књигу	95
3.2.4. Пробни биланс	96

3.3.	КОРЕКТИВНА И ЗАКЉУЧНА КЊИЖЕЊА	98
3.3.1.	<i>Корективна књижења</i>	98
3.3.2.	<i>Закључивање пословних књига</i>	100
3.3.3.	<i>Поновно отварање пословних књига</i>	101
3.4.	ПРИМЈЕРИ ЗА ВЈЕЖБЕ СА РЈЕШЕЊИМА	102
4.	ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ	106
4.1.	ОСНОВ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЈЕШТАВАЊА	106
4.2.	УТВРЂИВАЊЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЈЕШТАЈА	107
4.3.	БИЛАНС СТАЊА	109
4.3.1.	<i>Основе састављања биланса стања</i>	109
4.3.2.	<i>Презентација информација у билансу стања</i>	112
4.4.	БИЛАНС УСПЈЕХА	113
4.4.1.	<i>Основе за састављање биланса успјеха</i>	113
4.4.2.	<i>Презентација информација у билансу успјеха</i>	117
4.5.	МЕЂУСОБНА УСЛОВЉЕНОСТ БИЛАНСА СТАЊА И БИЛАНСА УСПЈЕХА	119
4.6.	КЊИГОВОДСТВЕНЕ (БИЛАНСНЕ) ПРОМЈЕНЕ	121
4.6.1.	<i>Књиговодствене (билансне) промјене које утичу само на позиције биланса стања</i>	122
4.6.2.	<i>Књиговодствене (билансне) промјене које утичу и на позиције биланса стања и на позиције биланса успјеха</i>	127
4.7.	ОСТАЛЕ КОМПОНЕНТЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЈЕШТАЈА	135
4.7.1.	<i>Извјештај о промјенама на капиталу</i>	135
4.7.2.	<i>Извјештај о токовима готовине</i>	136
4.7.3.	<i>Забјелешке (ноте) уз финансијске извјештаје</i>	138
4.8.	МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЈЕШТАВАЊА	141
4.8.1.	<i>Дјелокруг међународних стандарда</i>	141
4.8.2.	<i>Потреба за професионалном регулативом</i>	145
4.9.	КОНТРОЛА ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЈЕШТАЈА	147
4.9.1.	<i>Улога интерне контроле</i>	147
4.9.2.	<i>Ревизија финансијских извјештаја</i>	149
4.10.	ПРИМЈЕРИ ЗА ВЈЕЖБУ СА РЈЕШЕЊИМА	153
	ПРИМЈЕНА СИСТЕМА ДВОЈНОГ КЊИГОВОДСТВА	160
1.	СТАЛНА ИМОВИНА	161
1.1.	БИЛАНСНО ОБУХВАТАЊЕ СТАЛНЕ ИМОВИНЕ	161
1.2.	НЕМАТЕРИЈАЛНА УЛАГАЊА	163
1.2.1.	<i>Дефинисање и утврђивање</i>	163
1.2.2.	<i>Признавање и одмјеравање</i>	165
1.3.	НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА, ОПРЕМА И ИНВЕСТИЦИОНЕ НЕКРЕТНИНЕ	169
1.3.1.	<i>Вриједности у поступку вредновања</i>	169
1.3.2.	<i>Почетно вредновање</i>	171
1.4.	ЕВИДЕНЦИЈА И РАЧУНИ	173
1.5.	ПРИБАВЉАЊЕ НЕКРЕТНИНА, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМЕ	176
1.5.1.	<i>Куповина основних средстава</i>	176
1.5.2.	<i>Изградња основних средстава</i>	179
1.6.	ТРОШКОВИ НАБАВКЕ И ОДРЖАВАЊА СТАЛНЕ ИМОВИНЕ	186
1.7.	РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ АМОРТИЗАЦИЈЕ	188
1.7.1.	<i>Основна питања</i>	188

1.7.2. Захтјеви стандарда у погледу обрачуна амортизације	189
1.7.3. Дефинисање почетка и краја периода обрачуна амортизације	190
1.7.4. Основица за обрачун амортизације.....	191
1.7.5. Вијек употребе (коришћења)	196
1.7.6. Методе обрачуна амортизације.....	199
2. ЗАЛИХЕ	209
2.1. ОСНОВНА ПИТАЊА	209
2.2. УПРАВЉАЧКА ПИТАЊА ВЕЗАНА ЗА ЗАЛИХЕ	214
2.3. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ЗАЛИХА МАТЕРИЈАЛА	215
2.3.1. Набавка материјала	215
2.3.2. Материјал на обради и доради	218
2.4. ПРАЋЕЊЕ НИВОА ЗАЛИХА.....	219
2.5. ПЕРИОДИЧНИ И КОНТИНУИРАНИ СИСТЕМ ВОЂЕЊА ЗАЛИХА	220
2.5.1. Вредновање залиха према периодичном систему вођења залиха	220
2.5.2. Вредновање залиха према континуираном систему вођења залиха.....	225
2.5.3. Карактеристике одабраних метода.....	228
2.6. ПРИМЕНА LCM ПРАВИЛА	229
2.7. ПРОЦЕНА ВРИЈЕДНОСТИ КРАЈЊИХ ЗАЛИХА	234
2.8. ТРОШКОВИ МАТЕРИЈАЛА	239
2.8.1. Основна питања.....	239
2.8.2. Трошкови материјала	240
2.8.3. Трошкови резервних дијелова и ситног инвентара	247
2.8.4. Остали материјални трошкови	249
2.9. ЕВИДЕНЦИЈА ПРОИЗВОДЊЕ, ПОЛУПРОИЗВОДА И ГОТОВИХ ПРОИЗВОДА	251
2.9.1. Евиденције у финансијском књиговодству	254
2.9.2. Евиденције у погонском књиговодству.....	255
2.10. ЕВИДЕНЦИЈА РОБЕ	261
2.10.1.Основна питања.....	261
2.10.2.Евиденције и рачуни	264
2.10.3.Рачуноводствено обухватање	268
3. КРАТКОРОЧНА ЛИКВИДНА СРЕДСТВА.....	273
3.1. ЕВИДЕНЦИЈА ПОТРАЖИВАЊА ОД КУПАЦА	273
3.1.1. Основна питања.....	273
3.1.2. Ненаплатива потраживања.....	277
3.1.3. Рачуноводствено обухватање	280
3.2. ГОТОВИНА И ГОТОВИНСКИ ЕКВИВАЛЕНТИ.....	282
3.2.1. Дефинисање, признавање и вредновање.....	282
3.2.2. Евиденције и рачуни	284
3.2.3. Рачуноводствено обухватање	285
3.3. ВРЕМЕНСКА РАЗГРАНИЧЕЊА	288
3.3.1. Основна питања.....	288
3.3.2. Рачуноводствено обухватање	290
4. КАПИТАЛ	294
4.1. ИЗВОРИ ПОСЛОВНИХ СРЕДСТАВА	294
4.2. ОСНОВНИ КАПИТАЛ.....	295
4.2.1. Основна питања.....	295
4.2.2. Рачуноводствено обухватање основног капитала	297

4.3.	КАРАКТЕРИСТИКЕ КОРПОРАТИВНОГ ОРГАНИЗОВАЊА.....	299
4.4.	АКЦИЈСКИ КАПИТАЛ И ЗАРАДА ПО АКЦИЈИ.....	300
4.5.	ОСТАЛИ ОБЛИЦИ СОПСТВЕНОГ КАПИТАЛА	305
5.	РЕЗЕРВИСАЊА И ОБАВЕЗЕ.....	308
5.1.	РЕЗЕРВИСАЊА.....	308
5.1.1.	Дефинисање резервисања.....	308
5.1.2.	Признавање и вредновање	309
5.1.3.	Рачуноводствено обухватање	311
5.2.	ОБАВЕЗЕ.....	314
5.2.1.	Основна питања.....	314
5.2.2.	Дугорочне обавезе – управљачка питања.....	316
5.2.3.	Рачуноводствено обухватање дугорочних обавеза	317
5.2.4.	Краткорочне обавезе.....	319
5.2.5.	Обавезе према добављачима.....	321
6.	ОБРАЧУН ТРОШКОВА.....	324
6.1.	СИСТЕМИ ОБРАЧУНА ТРОШКОВА.....	324
6.2.	КАЛКУЛАЦИЈЕ ЦИЈЕНА КОШТАЊА.....	326
6.3.	НЕМАТЕРИЈАЛНИ ТРОШКОВИ	328
7.	БИЛАНС УСПЈЕХА УСЛУЖНИХ И ТРГОВАЧКИХ ПРЕДУЗЕЋА.....	330
7.1.	ОСНОВНЕ НАПОМЕНЕ	330
7.2.	БИЛАНС УСПЈЕХА УСЛУЖНИХ ПРЕДУЗЕЋА	330
7.3.	БИЛАНС УСПЈЕХА ТРГОВАЧКОГ ПРЕДУЗЕЋА.....	341
7.3.1.	Основне категорије.....	343
7.3.2.	Набавна вриједност по периодичном и сталном систему вођења залиха.....	345
7.3.3.	Облици кондезованог биланса успјеха	354
8.	ПРЕДЗАКЉУЧНЕ РАДЊЕ, КЊИЖЕЊА НА ДАТУМ БИЛАНСА И ОБРАЧУН	358
8.1.	МЕЋУСОБНО УСАГЛАШАВАЊЕ КЊИГОВОДСТВЕНИХ ЕВИДЕНЦИЈА.....	358
8.2.	УСАГЛАШАВАЊЕ КЊИГОВОДСТВЕНОГ СТАЊА СА СТВАРНИМ СТАЊЕМ	359
8.2.1.	Корекција салда рачуна стања.....	360
8.2.2.	Декомпоновање салда активно-пасивних рачуна.....	362
8.2.3.	Временско разграничење расхода и прихода	363
8.2.4.	Усклађивање финансијских извјештаја за догађаје који су се десили након датума биланса	363
8.3.	ВРЕДНОВАЊЕ НЕМАТЕРИЈАЛНИХ УЛАГАЊА, НЕКРЕТНИНА, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМЕ ПО ФЕР ВРИЈЕДНОСТИ	365
9.	УТВРЂИВАЊЕ РЕЗУЛТАТА.....	370
9.1.	МЕТОДЕ УТВРЂИВАЊА РЕЗУЛТАТА.....	370
9.2.	УТВРЂИВАЊЕ РЕЗУЛТАТА	372
	ЛИТЕРАТУРА.....	375

Тако је настајало и развијало се рачуноводство (умјесто предговора)¹

Све бајке почињу оном чувеном реченицом "Био једном један...". И ова наша прича ће почети том реченицом, али ово није бајка, већ један покушај да вам се ближе дочарају неке ствари из рачуноводства. Рачуноводство су смишљале и развијале стотине хиљада (да не кажемо милиона) знаних и незнаних књиговођа. Стављањем у причу само једног књиговође - *Серђа*, нисмо желели да потценимо труд и допринос свих тих бројних књиговођа, стручњака, научних радника, института, школа и факултета. Једноставно, тако нам је било најлакше да смислимо и испричамо Вам ову причу.



Дакле, био једном (у средњем веку) у италијанском граду *Сиени* један младић по имену *Серђо*. Млад, леп, није много марио за посао, већ је само желео да се проводи и ужива у животу.

Али једног дана наследи он од оца грнчарску радњу. И мораде да почне да ради у њој.

Био је вешт грнчар. Имао је доста купаца. Једног дана дође Марио и купи од њега једну лепу вазну, али пошто не имаде новаца договорише се да плати за 10 дана. Серђо ништа не записа. Та он је млад и умно свеж, запамтиће то.



¹ Ова прича изворно је приказана давно у једном од стручних часописа, а данас нам овај извор није доступан. Преузета је из претходног уџбеника који је наставак писања уџбеника са Проф. др Зораном Петровићем. Извињавамо се.



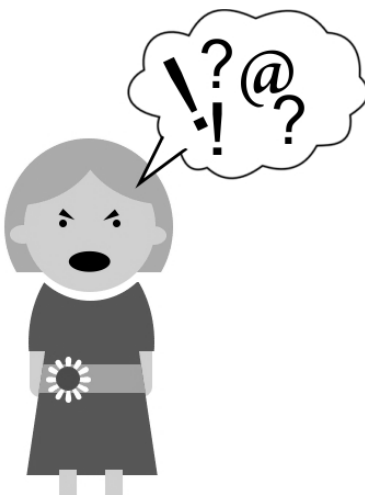
И после 10 дана дође Марио и донесе новац. Почеше и други купци да купују на почек. Серђо све памти, ништа не пише.

Међутим, младост, девојке, ноћу шета а сутрадан уморан долази на посао...

И тако једног дана дође поново Перио и донесе новац уз објашњење да је то за дуг од пре 7 дана. А Серђо онако уморан и поспан већ је био и заборавио за тај дуг.

Ђути он, узме паре, а у себи каже: *"Е нећеш, Серђо више овако, одсад има да записујеш, па нећеш да заборавиш"*.

И узме он једну свеску и поче у њу да бележи коме је шта дао на вересију. Када муштерија дође и донесе паре, он пред њом прецрта првобитан упис (тако настаде прва књиговодствена евиденција, тј. *Штраца - сваштара*).

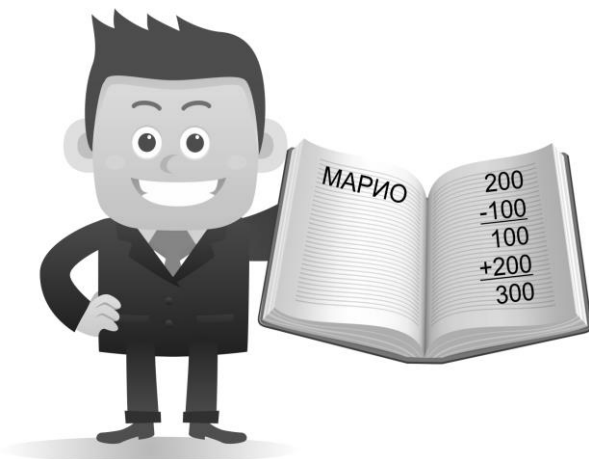


Једног дана долази његова девојка сва љута на њега. Испостави се да је заборавио да је њој тог дана рођендан. Каже он себи: *"Е, Серђо, одсад има у ону књигу све да пишеш, а не само оно што се збива у вези радње"*.



Пошто је био вешт мајстор и трговац, купаца је било све више, па је и књига сваштара постајала све дебља. Тако, једног дана створи се нека гужва у радњи. Једна стара госпођа би да нешто купи, али никако да се одлучи, па све запиткује, пошто је ово, а пошто је оно, шта је боље... Дође и Перио да врати дуг од пре 14 дана. Серђо узео књигу да нађе првобитни запис да би извршио прецртавање. Међутим, како је било пуно промена никако да пронађе тај запис.

А она стара госпођа баш досадна, опет запиткује, те он остави књигу, па хајде њој да објашњава. А Перио нервозан, жури му се, хоће да иде. Серђо опет узео књигу да тражи, а она стара госпођа опет нешто поче да запиткује. Види Серђо да од налажења нема ништа, те се договори са Периом да прецртавање изврши касније, а да сад запише да је он вратио новац. Кад се гужва рашчисти, Серђо узео књигу и после дужег тражења нађе првобитни упис и прецрта га.



Једног дана дође Марио и затражи да утврде стање његовог дуга. Серђо узео књигу, перо и лист хартије. На врху листа написа "Марио" и поче из књиге да преписује промене везане за Марија. Прва промена на коју је наишао била је она кад је Марио узео робу и где он дугује Серђу. Након тога била је промена где је Марио вратио дуг. Тај износ Серђо је

уписао испод претходног и од њега га одузео. Следећу промену где је Марио поново узео робу уписао је испод израчунатог салда и сабрао га са њим.

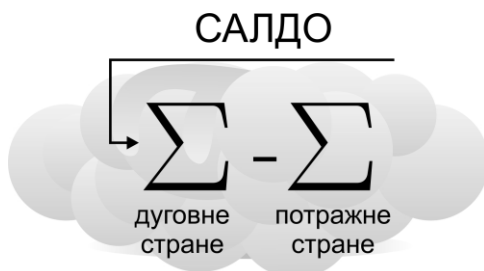


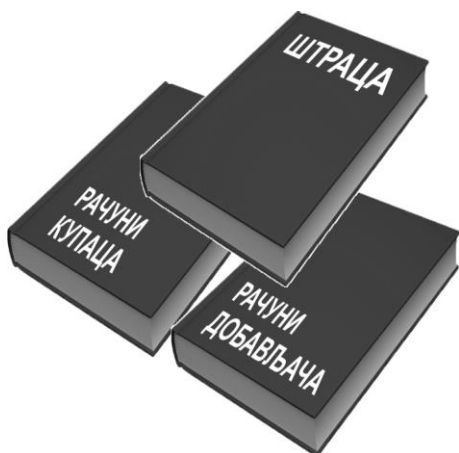
И тако до краја књиге, док нису све промене ишчитали и на крају израчунали колико Марио дугује. Несвесни да су измислили књиговодствени рачун (степенasti облик рачуна) били су задовољни својим радом. Након тога Серђо је и за друге купце правио овакве прегледе, па се богами и прочу као добар књиговођа.

Дође једног дана Перио, нешто нерасположен, наводно посвађао се са Мариом око тога ко је већи Серђов купац. Никако да се објасне и сложе. Донео Перио ону картицу, гледа је, окреће и на крају констатова заједљиво да то Серђово "књиговодство" ипак није добро. Не види се колико је он укупно купио робе од њега, па према томе не види се ни колико је он "велики" купац и не може да се упоређи са Мариом. Гледа Серђо ону картицу и, нема шта, види се да је Перио у праву, није погодан изглед те картице. Паде му на памет да подвоји на две различите стране папира промене које доводе до повећања Периовог дуга (то је када Перио купује робу) и промене које доводе до смањења његовог дуга (то је када Перио плаћа робу).

Тако и уради. Узе књигу (Штрацу) и поче да вади ставке које се односе на Периа. Прво наиђе на ставку по којој је Перио узео робу и по којој он њему дугује, и пошто се пише са лева на десно тај износ уписа на леву страну. Следећа ставка на коју је наишао била је уплата новца од стране Периоа те ту ставку стави на десну страну. Тако настаде двострани књиговодствени рачун и отуда код књиговодственог рачуна дугује на левој страни, а потражује на десној.

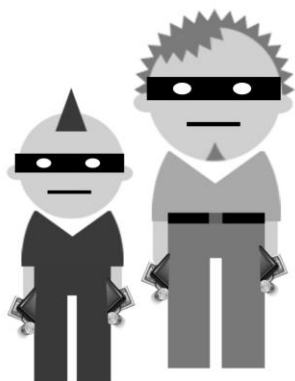
Разлика између леве и десне стране је салдо, који је показивао колико још Перио дугује. Ураде они такав рачун и за Марија и констатоваше да је дуговна страна код Перија већа и да је он стварно већи купац од Марија.





Пошто купци стално почеше да долазе и да траже од Серђа да им направи преглед њиховог стања, њему досади да стално изнова ради тај посао, па дође на идеју да упоредо са уписом у Штрацу (књигу сваштару) врши упис и на рачун, тако да за сваког купца има увек ажурно стање. Видећи да је то добро, одлучи да тако ради и за добављаче. И тако та књига са рачунима купаца и добављача постаде прва Главна књига (главна јер је Серђу то ипак била најважнија евиденција, а књига јер је рачуне водио у повезаној књизи).

Пошто је посао добро кренуо Серђо запосли помоћника. Радња ради добро, роба се продаје, пара пуно. Међутим, после неког времена стање се промени. Роба се добро продаје али пара све мање. И Серђо посумња да га помоћник поткрада, што је стварно и била истина. Пошто не може стално да буде у радњи и да га контролише, одлучи да почне да евидентира робу коју има у радњи, па и за њу, као и за купце и добављаче, поче да води рачун. Тако и уради, и стање се поправи, само што помоћник није био више онако расположен као пре.



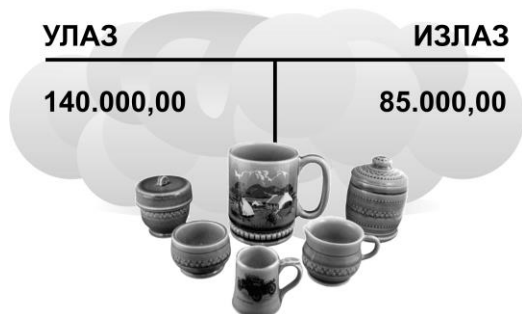
Након неког времена, пошто се посао добро развио, Серђо одлучи да отвори производну радионицу и запосли 3 радника који ће само да производе грнчарију, а продаваће је у оној првој радњи. И, богами посао добро крене. Радњу претвори искључиво у трговину, па је дошла некако лепша, чистија и пространија и купци још рађе почеше да свраћају и купују. Међутим, примети Серђо, после неког времена, да нема баш много пазара иако продаја иде добро. Брзо узме па попише робу у радњи и упореди са картицом робе. Слаже се и улаз и излаз и стање, али опет пара нема - неко га поткрада.

Сети се Серђо да су се повезали ови из радње и они из радионице, па приказују да мање производе и тако праве мањи улаз у радњу. А оно што произведу а не

прикажу као улаз у радњу, продају и паре себи у џеп. Шта ће Серђо него да почне књиговодствено да прати и производњу у радионици, те уведе рачун Производња у току (и стање се нормализова). Те је на том рачуну књижио улаз у производњу (трошкове) и излаз (завршене производе). Излаз из производње му је био улаз у радњу.

Опет посао добро кренуо и Серђо је био задовољан. Међутим, опет после неког времена проблеми. Много се производи, много продаје а посао лоше иде. Мала му зарада. Гледа Серђо оне рачуне, по њима све у реду, мада је почео да сумња да су му трошкови много велики. Наиме, стање на оном рачуну Производња у току много је велико у односу на произведене производе. Да ли радници много троше материјала, да им није дао много велике плате, да није много велика амортизација... пита се Серђо и на основу рачуна Производња у току не може то да закључи. И одлучи он да одсада има да рашчлани тај рачун на више рачуна - рачуна трошкова и да му сваки од тих

ПРОИЗВОДЊА У ТОКУ



рачуна "одговара" на питања шта је и колико трошио, па ће онда знати откуд му тако велики трошкови. Тако и уради (и измисли рачуне трошкова) и после извесног времена, гледајући те рачуне закључи да су му много велики трошкови материјала за израду и да се ту може много штошта променити у производњи.

И мало помало Серђо за сва средства и позајмљене изворе отвори рачуне, запосли књиговођу и направи се право мало књиговодство.

Дође крај године и Серђо узе да утврди свој резултат рада те године. Направи попис, сложи књиговодствено стање са стварним и сачини преглед, где са једне стране стави своју бруто имовину (средства) а са друге обавезе.



Пошто су њега на првом месту интересовала његова средства, а потом обавезе (јер ако на неку обавезу и заборави подсетиће га на њу његов поверилац) и пошто се пише са лева на десно средства, тј. актива дођоше на леву страну, а извори, тј. пасива на десну страну. Разлика беше његов капитал. Тако Серђо

измисли Биланс стања. Поредећи капитал на крају године са капиталом на почетку године добио је разлику која представља његов резултат рада у току те године.

БИЛАНС СТАЊА


ПРЕГЛЕД ИМОВИНЕ

АКТИВА		ПАСИВА	
Средства	100	Обавезе	80
		Капитал	20

Поче нова пословна година и после неког времена Серђо би опет да види какав му је резултат. И опет поступак изнова. Састави биланс стања, утврди капитал и упореди га са капиталом из претходног биланса. Поче Серђо чешће да утврђује резултат. Међутим, није то лак посао, треба стално биланс састављати. Размишља Серђо, што би било лепо када би могао на неком књиговодственом рачуну да има податак о свом капиталу, а не сваки пут да саставља биланс стања да би утврдио колики му је капитал. Лако је отворити рачун, али шта да књижи на том рачуну. У том размишљању прекиде га његов књиговођа рекавши му да баш има неких чудних промена које књижи. Наиме, углавном све промене књижи на два рачуна, али има неких које може да прокњижи само на једном рачуну, јер нема другог рачуна на којима би књижио ту промену. Ето, на пример промена где они пружају услуге неком купцу. У том Серђу проради "кликер". Па то су те промене. Промене које доводе до повећања његове нето имовине (или до смањења). Њих ће да књижи на рачуну капитала, и то је рачун који недостаје. Отворише тај рачун (измислише двојно књиговодство) и књиговођа након извесног времена задовољно закључи, то је оно право. Сад има аритметичку контролу књижења. Лева страна књижења мора да буде једнака десној страни.



Време пролази и једног пролећа Серђо се ожени. Млада, лепа а богата.



КАПИТАЛ			
	Дугује	Потражује	Салдо
Пренос	260.000	340.000	-90.000
МИРАЗ		100.000	-190.000

Донела је млада доста мираза и то највише у роби коју сместише у радњу (књиговодствено евидентираше као повећање робе и повећање капитала) и продаваше. Дође крај године, Серђо утврди резултат, који те ове године за дивно чудо баш био велики. Серђо презадовољан оде кући и жени одмах с врата повика: "Жено што сам ове године добро пословао, знаш колики ми је позитиван резултат, као никада до сада".

Гледа га жена (а није била баш наивна, чак се и у књиговодство помало разумела) па му каже: "Лепо драги, баш лепо, ал немој догодине да ми резултат рачунаш на такав начин. Јер догодине ће мој отац да ми да још мираза, па тај мираз прокњижи ти као повећање на рачуну капитала, а оно што ти и твоји шегрти привредните у току године, и што повећава наш капитал, немој случајно да си књижио на рачуну капитала, па да ми помешаш то повећање са повећањем од мог мираза, па да се као ове године не зна колико је ко привреднио. Него твоје повећање да књижиш у посебном прегледу, назови га како хоћеш, назови га биланс успеха, измисли и рачуне ако треба, али само да се зна ко је и колико допринео повећању наше нето имовине." Он се не наљути, већ презадовољан због идеје оде одмах код књиговође па рашчланише рачун Капитал на два рачуна: Капитал и Резултат, па на овом другом рачуну почеше да књиже сва повећања и смањења нето имовине у току године (приходе и расходе) који нису последица додатног улагања - новог мираза. И богами, следеће године жена задовољна, јер чист рачун значи дугу љубав.

У току даљег рада Серђо и његов књиговођа дођу до закључка да би много боље било када би рачун Резултат рашчланили на најмање два: један на коме би се књижиле промене које доводе до повећања нето имовине (тај рачун

назваше *Приходи*) и други на коме би се књижиле промене које доводе до смањења нето имовине (тај рачун назваше *Расходи*). Тако и урадише. Међутим, после извесног времена ни то им не беше довољно, већ и рачун Приходи и рачун Расходи даље рашчланише. Наиме, увидели су да има различитих прихода и различитих расхода (редовни, ванредни, финансијски и др.). И тако они комплетираше рачуне, па књиговођа узе и на задњим странама главне књиге исписа списак рачуна те тако направи први контни план.

РЕЗУЛТАТ

ДУГУЈЕ		ПОТРАЖУЈЕ	
140.000,00		185.000,00	
↓		↓	
РАСХОДИ		ПРИХОДИ	
ДУГУЈЕ	ПОТРАЖУЈЕ	ДУГУЈЕ	ПОТРАЖУЈЕ
140.000,00			185.000,00

Када су мало овладали рачуноводством, Серђо и његов књиговођа су закључили да је код књижења најважније да одреде рачун који дугује, рачун који потражује, њихове износе, опис и датум промене. И пошто се у међувремену она књига - Штраца од силне употребе сва раскупусала, реше они да узму посебну књигу и да у њу дневно, оним редом како промене настају пишу само књиговодствене промене. Да би то било прегледно исцртају они колоне: датум, број рачуна, опис, дугује и потражује (и направе дневник главне књиге).

ДНЕВНИК ГЛАВНЕ КЊИГЕ

ДАТУМ	БРОЈ РАЧУНА	ОПИС	ДУГУЈЕ	ПОТРАЖУЈЕ

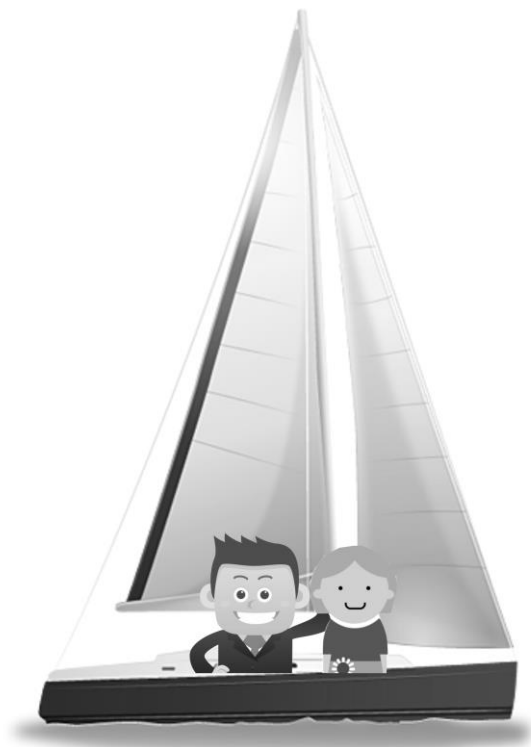
Године пролазе, долазе нове генерације и време да се производња шири. Породица Серђових потомака је отворила три челичане у три града. Нађоше у сва три града најбоље књиговође за шефове рачуноводства, а у централи

фирме поставише једног чувеног књиговођу за контролора. Шефови књиговодства сваки за себе, онако како су научили (што у школи, што код својих претходника) направи контни план - изабраше рачуне и дадоше им називе и нумеричке ознаке.



Глава породице Серђових потомака посла једног дана контролора у први град да контролише рад челичане.

Дани пролазе а контролора још нема. Седмог дана ето ти њега. Глава породице љут: "Где си ти, што си се задржао, па јеси ли ти најбољи контролор, или ниси. Колике си школе изучио ти си бре за три дана то требао да прочешљаш". "Газда, док сам ја сконтао шта он и како ради, како му се зове који рачун, шта на њему књижи, прошло ми је четири дана, ко да сам књиговодство наново учио. Тек сам онда узео да контролишем. И знаш шта, све је у реду". Ту се "глава породице" мало одобровољи па га посла у други град да врши контролу, рачунајући да ће се он вратити за три дана. Кад, ето ти њега тек седмог дана. И опет иста прича. Овај сад има другачије називе рачуна од оног првог књиговође. Те кад је изучио то рачуноводство прође му опет четири дана. "Глава породице" и поред тога што је стање у реду љутито га посла у трећи град. Прича опет иста. Седми дан ето ти њега назад. Дође он и каже: "Газда, није ми што си ти љут, него што ми је глава пуна. За двадесет дана морао сам да учим три књиговводства. Овако више не иде. Јесте да су они најбоље књиговође у свом граду, али ја сам још бољи од њих. Сад ћу ја њима да направим контни оквир, и сва тројица морају да раде по њему. Па кад одем у контролу има одмах да контролишем а не да ја учим књиговодство, док они за то време ко зна како могу да штимају податке." И тако настаде први контни оквир, примењиван у великим и сложеним предузећима. Ту идеју су касније прихватиле државе, па су прописале контне оквире за сва предузећа на својој територији....



Надамо се да Вас је ова прича заинтересовала да се упустите и да на следећим страницама ове књиге заплочите знањем о рачуноводству.²

² Прича је, уз графичка дотјеривања, преузета из претходног уџбеника који је рађен са Проф. др Зораном Петровићем коју је он користио у својим уџбеницима рачуноводства.

ПРВИ ДИО

1. РАЧУНОВОДСТВО - ДЕФИНИСАЊЕ И ЊЕГОВИ СASTAVНИ ДИЈЕЛОВИ

1.1. Историјски развој рачуноводства³

Рачуноводство није нови дјечак у кварту. Неки историчари (*Colasse 2000: 12*) тврде да су ознаке пронађене на костима које датирају још од прије 20 или 30.000 година биле нека врста рачуноводства, јер су оне заправо значиле евиденцију потраживања различитих припадника племена у односу на резултате постигнуте у ловачкој експедицији. Погледајмо како се модерно рачуноводство развијало од времена које је претходило Хамурабијевом закону, времена древних Сумера, до фундаменталног дјела fra Luke Rasolija, који је оставио запис о рачуноводственој пракси венецијанских трговаца и ударио темеље развоју модерног рачуноводства.

Сумерска времена

Поријекло рачуноводства нас води чак до времена Сумера, у Месопотамију, у IV миленијуму прије нове ере. Сумерска цивилизација је постојала неколико вијекова прије цивилизације старог Египта. Археолошка истраживања између ријека Тигриса и Еуфрата су поред осталог, на свјетло дана изнијела безброј примјера рачуноводствених докумената евидентираних на каменим или таблицама од глине. Сама ломљивост материјала је била гаранција сигурности евиденције, јер би сваки покушај фалсификовања изазвао његово уништење. Настојања да се заштите те таблице су вјероватно биле у складу са жељом да се одржи преузета уговорена обавеза и с њом повезани рачуни.

Још за вријеме Ур династије у III миленијуму прије нове ере, рачуноводствена књижења постају сложенија и прецизнија, Све карактеристике модерног конта су биле забиљежене на глиненим таблицама; природа предмета који су се размјењивали, који су били предмет трансакција, имена уговорених страна, количине роба, као и њихова еквивалентна вриједност у другим добрима или валути. Неке таблице чак имају пренесен салдо из претходног периода, одвојена повећања од смањења, па чак показују и салдо на крају одређеног периода.

У неким случајевима, откривена су правила која су захтијевала коришћење материјала чвршћег од глине, на примјер камена, за евидентирање службених

³ Овај текст преузет је из књиге „Корпоративно финансијско извјештавање – Глобална перспектива, аутора HERVE Stollowy i Michael J. Lebas, односно њене радне верзије превода коришћеног као семинарски материјал, стр.36-39.

или светих рачуна или извјештаја, Један примјер за то преставља Хамурабијев законик, из XVIII вијека прије нове ере. Овај документ рефлектује друштвена правила Вавилонa. Текст, који углавном говори о уговорима и породичном праву, садржи назнаке рачуноводства и менаџмента који се односе на агенцијски уговор. То подразумијева да агент води чисте рачуне, или још вјероватније, да се неке специфичне трансакције евидентирају у облику рачуна. Рачуноводство је и тада, као и надаље, увијек стављано у агенцијски контекст: ствар је у томе да се дефиниште профит настао као резултат трансакција које је обавио агент у име принципала и да се створи основа за његову подјелу између принципала и агента.

Изненађујуће је да је прва *рачуноводствена цивилизација* тако брзо ишчезла, када је cuneiform language који је користила замијењен ефикаснијим арамајским или феничанским језицима и писаним техникама.

Рачуноводство у Египту

Рачуноводство је било добро развијено у старом Египту. Писари су користили упроштене знакове – писмо (једноставније од хијероглифа), да би водили евиденцију кућне и пословне економије. Они су морали знати и аритметику и књиговодство. Своје евиденције су водили на папирусу, лакшем и флексибилнијем, али истовремено мање отпорном средству него што су то биле камене или таблице од глине. Трансакције су прво биле евидентирани у форми скица, да би након тога биле пажљиво преписане у дефинитивне хронолошке евиденције. С времена на вријеме, најмање једном годишње, те хронолошке евиденције су биле сажимане у један ситетизован документ. Рачуни су имали све карактеристике „*универзалних рачуна*“: назив рачуна, датум и износ. Примиси су били одвојени од издатака. Од 300-те године прије нове ере, Египћани су, тада дио грчког културног миљеа, усвојили грчки језик и праксу у банкарству. То је укључивало преносе са рачуна на рачун, што представља суштински корак ка развоју модерног рачуноводства, јер пружа могућност сабирања или одузимања на било ком рачуну, а да се при томе заправо не иде преко готовинске трансакције.

Рачуноводство у Грчкој

Грчко рачуноводство, како је већ поменуто, је било веома напредно. Неки историчари вјерују да су храмови били прве организације које су имале потребу за рачуноводством (и тако, случајно, играли улогу банкара). На истовјетан начин као што је то био случај у древном Вавилону или Египту, жртве приношене богу су биле евидентирани на мраморним или таблицама од кречњака. Грчки банкари су водили детаљне евиденције. Сложеност банкарске мреже је довела до развоја рачуноводствених система контроле који су били претходница ревизије. Чак 300 година прије нове ере, у Атини је постојао

ревизорски суд који се састојао од 10 логиста, који су били одговорни за контролу евиденција, скуп провјера које су примјењиване у пракси, укључујући комплетност евиденција, детаљне контроле и постојање јавних књига, као и одговорности, што су били јасни знаци демократије, нестали су са њеном пропашћу.

Рачуноводство у Риму

У Риму је свака породица (много шири концепт – схватање фамилије него што је то случај у XXI вијеку наше ере – фамилија обухвата све родитеље свих генерација, плус ујаке и тетке, као и мноштво слуга и робова) у суштини била један економски субјект са властитом производњом и системом размјене. За вођење књига је била одговорна глава породице (*pater familias*) на исти начин на који је за то у данашње вријеме одговорно лице које се налази на челу предузећа. Према Цицерону (143-106 година п.н.е.) који је описао комплет књига које су вођене у његово вријеме, главни документ је био *Codex Accerti et Expani* или дневник новчаних примитака и издатака. Књижења су прво вршена у форми скице, а затим су организована у форми Кодекса. *Codex Rationum* је био трајан документ који је имао вриједност доказа. Он је био претходник онога што се данас назива главном књигом. Пропаст римске цивилизације је довео до нестанка овог тијела које је имало рачуноводствено знање.

Рачуноводство у средњем вијеку

Иако су Варвари рано заузели западни дио римске империје, источни дио империје, укључујући Грчку, Костантинопол и Средњи Исток, су остали извјесно вријеме недирнути. Грчка рачуноводствена струка је сачувана у византијској империји. Развој арапске цивилизације и њена интезивна трговачка активност су имали велику корист од рачуноводствених сазнања територија које су освојили, а која су затим још више усавршили, уврштавајући додатне елементе изведене из математике и астрономије.

Није савим јасно да ли су трговци Западне Европе учили од својих византијских и арапских партнера, или су они заправо поново открили административну и рачуноводствену праксу. Чињеница је да је рачуноводство доживјело поновно рођење у Западној Европи, конкретно у сјеверној Италији, Холандији и Фландрији тек почетком XIII вијека.

Без обзира да ли су трговци били организовани у оквиру великих „компанија“ које су се састојале из више сегмената (предака данашњих мултинационалних корпорација), или су обаваљали дјелатност преко трговаца или агената који су радили за провизију, било им је потребно ригорозно рачуноводство. Рачуноводство је водило евиденцију о трансакцијама и створеном богатству,

као и његовом распоређивању између појединих сегмената. То је дало могућност да агенти буду одговорни за своје активности. Развој међународне трговине, компанија, као и агенцијских уговора су главни узрок поновне појаве рачуноводства у средњем вијеку. Током овог периода су постојале три хронолошке фазе књиговодства: меморијално, једнострано и књиговодство које је увело систем двојног књижења трансакција.

Меморијално књижење

Меморијално књиговодство, у својој суштини представља дневно књижење трансакција у виду дневника, без било каквог покушаја груписања трансакција сличне природе. То је у суштини, рудиментарна пракса која је преовладала у раној фази античког периода.

Једнострано књижење

Једнострано књижење представља значајан напредак у односу на прост меморијални метод. Растућа сложеност пословања средњовјековних трговаца је довела до раздвајања дневника на посебне рачуне сличне природе. Сваки тип трансакције или субјетка се евидентира у својој властитој кохерентној табели у којој се води евиденција свих релавентних специфичних догађаја, чинећи на тај начин један рачун.

1.2. Основни појмови

Пословање привредног друштва састоји се из низа паралелних и сукцесивних процеса у којима учествују његови власници, управа и запослени, користећи расположива им средства – економске ресурсе. Зависно од учесника у овим процесима разликују се екстерни и интерни процеси.

У *екстерним процесима* привредно друштво успоставља односе (послуже) са многим партнерима, како на тржишту набавке (набавља финансијска средства, факторе процеса рада, врши плаћање итд.), тако и на тржишту продаје (продаје своје производе, робу и услуге, врши наплату итд.)⁴.

Интерни процеси су они процеси који се одвијају искључиво унутар привредног друштва. Ради се, прије свега, о процесу производње (стварању учинака). У овим процесима троше се фактори процеса рада уз настанак новог производа или услуга - учинака.

⁴Партнери од којих предузеће набавља факторе процеса рада називају се добављачи, а партнери којима продаје своје производе или им пружа услуге називају се купци.

Одвијањем екстерних и интерних процеса (пословањем) привредно друштво остварује финансијски резултат. Појавни облици резултата су: добитак и губитак⁵. Циљ сваког предузетника или привредног друштва је да максимизира финансијски резултат уз испуњавање обавеза о року плаћања и наплату потраживања о року доспијећа⁶. Остварење циља претпоставља постојање података о томе како се пословање одвија (да ли напредује, назадује или стагнира). Као одраз тих потреба, паралелно са развојем привредних друштава и привреде дошло је до *развоја и рачуноводства, као једне од подфункција функције управљања*, која својим информацијама помаже функцију управљања, нарочито, у домену планирања (доношења одлука) и контроле пословања.

Постоји велики број дефиниција рачуноводства. Одређивање појма рачуноводства није једноставно, јер се оно може посматрати као:

1. *процес* у коме се прикупљају, сређују, обрађују и чувају подаци, обликују, преносе и чувају информације, које су проблемски усмјерене на доношење економских одлука,
2. *дио предузећа* које се бави том дјелатношћу,
3. *научна дисциплина* која уопштава и унапређује достигнућа у тој области,
4. *наставни предмет* у школама и на факултетима, итд.

Једна од, у стручној литератури, шире прихваћених дефиниција, која обухвата неке од наведених аспеката, би била дефиниција *Комитета за терминологију америчког Института јавних рачуновођа*, по којој је рачуноводство "... наука о бележењу и класификовању пословних трансакција и догађаја, примарно финансијског карактера и вештина састављања значајних извештаја, анализе и интерпретирања ових трансакција и догађаја и преношење резултата лицима која морају донети одлуку или дати оцену"⁷.

Више је мишљења о томе како се рачуноводство може рашчланити. Једно од тих мишљења би било да се оно може рашчланити на следеће групе сродних послова:

1. *финансијско књиговодство* са припадајућим аналитичким књиговодствима и билансом,
2. *обрачун трошкова*,
3. *рачуноводствена контрола*,
4. *рачуноводствено планирање и*

⁵О значењу ових облика резултата у наставку ће се детаљније говорити.

⁶Остваривање овог циља претпоставља и поштовање три парцијална економска принципа: принципа економичности, принципа рентабилности и принципа продуктивности.

⁷Цитирано према групи аутора, *Рачуноводство I*, СРРС, Београд, 1995. године, стр. 12.

5. *рачуноводствена анализа.*

Дефинисање појединих дијелова рачуноводства се, као и дефинисање самог рачуноводства, може вршити са различитих аспеката: као одговарајућих процеса, организационих дијелова предузећа, научних и наставних дисциплина, итд.

1. *Финансијско књиговодство* је саставни дио рачуноводства, његова рачунска основа. Не постоји јединствена дефиниција књиговодства, јер се и оно, као и рачуноводство, може дефинисати са више аспеката (као наука..., наставни предмет..., организациони дио предузећа..., итд.). Имајући ово у виду, може се дати следећа дефиниција књиговодства, и њено објашњење:

С обзиром на активности које обавља књиговодство се може дефинисати као *континуирани процес сакупљања, класификовања, регистровања, чувања, рекласификације и извјештавања о насталим економским промјенама на имовини, капиталу и обавезама привредног субјекта*. Из наведене дефиниције произилазе послови који се обављају у књиговодству: сакупљање, класификовање, регистровање, чување и рекласификација података, као и извјештавање о насталим економским промјенама на позицијама у привредном друштву.

За књиговодство се може рећи и да је документована и строго формална евиденција.

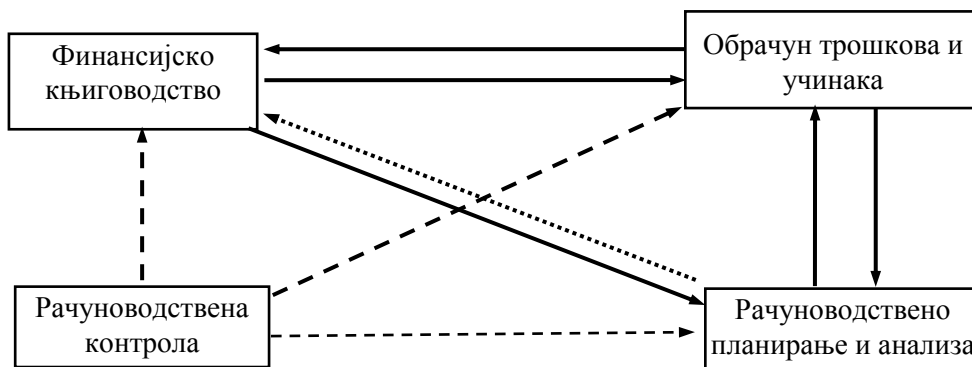
2. *Обрачун трошкова* обухвата погонско књиговодство и калкулације цијене коштања са конкретним задатком обухватања, расподеле, алокације (додјелјивања) трошкова учинцима, а у појединим случајевима и повезивање трошкова и прихода по носиоцима трошкова и успјеха.

3. *Рачуноводствена контрола* испитује исправност извођења прописаних радних и методолошких поступака, почев од пријема рачуноводствене документације и обраде до обликовања финалних информација. Рачуноводствена контрола, као облик интерног рачуноводственог надзора, треба стално да буде присутна и углавном је превентивног карактера.

4. *Рачуноводствено планирање* се бави сакупљањем, систематизовањем, обрадом и презентовањем података који се односе на будуће пословање привредног друштва. Дакле, овај конститутивни елемент рачуноводственог информационог система односи се на економске трансакције привредног друштва које би тек требало да се десе. Крајњи производ рачуноводственог планирања су рачуноводствени предрачуни – буџети који обухватају податке о предвиђеним стањима или промјенама у будућности.

5. *Рачуноводствена анализа* је просуђивање и објашњавање стања и успјешности пословања, утврђивање одступања од њега, узрока за та одступања и њихових посљедица. Формирање приједлога за побољшање пословних процеса и стања је, такође, саставни дио рачуноводствених анализа. Главни предмет анализе су подаци и информације које пружа књиговодство.

Графикон: Међусобни однос дијелова рачуноводственог информационог система



Легенда:

Обавезно користи податке:

Корисно је коришћење података:

Рачуноводствена контрола:

Између наведених дијелова рачуноводства постоји тијесна повратна повезаност. Тако, на примјер, подаци сакупљени и класификовани у књиговодству, као основном и историјски најстаријем дијелу рачуноводства, су полазна основа за обављање дјелатности у осталим дијеловима рачуноводства, с тим да и ови дијелови, сваки на свој начин повратно утичу на рад књиговодства.

Контролна питања:

1. Набројати екстерне процесе у којима учествује предузеће.
2. Набројати интерне процесе који се одвијају унутар предузећа.
3. Који су облици резултата пословања предузећа?
4. Шта је циљ сваког предузећа?
5. Како се све може посматрати рачуноводство?
6. Како се рачуноводство може рашчланити?
7. Шта обухвата финансијско књиговодство?
8. Шта обухвата обрачун трошкова?
9. Шта обухвата рачуноводствена контрола?
10. Шта обухвата рачуноводствено планирање?
11. Шта обухвата рачуноводствена анализа?

12. Нацртати и објаснити међусобни однос дијелова рачуноводства.

1.3. Рачуноводствени систем и његове функције

Ако се фокусира потреба да у поступку доношења одлука доносиоци користе рачуноводствене информације корисне за пословно одлучивање⁸, онда се рачуноводство може дефинисати као **"информациони систем који вреднује, обрађује и преноси финансијске податке о неком предузећу"**.⁹ При томе се под **предузећем**¹⁰ подразумева сваки пословни субјект у јавном или приватном сектору привређивања. Овакав приступ учача се и код **Комитета за међународне рачуноводствене стандарде (IASC.)**¹¹

Сложеност пословних односа и њихова све већа глобализација условили су да важност рачуноводствених информација све више добија на значају, са једне стране, и потребу њихове стандардизације, са друге стране. Оне тако постају најефикаснији апарат како за пројектовање и контролу резултата пословања, тако и за оцјену финансијског положаја у датом моменту и на дужи рок. Рачуноводствену информацију чини одређени систематизовани попис основних елемената о неком пословном догађају, при чему се овај заснива на књиговодственим подацима. Због тога је захтјев за обезбјеђивањем књиговодствених података претходно изражен и реализован у систему рачуна на којима се воде одређена стања и кретања средстава и извора средстава, односно расхода и прихода¹². Из наведеног произилази да рачуноводство:

1. **Вреднује** пословне догађаје систематизујући попис основних елемената о тим догађајима,
2. **Обрађује** систематизоване основне елементе и врши њихово превођење у финансијске информације и
3. **Преноси** финансијске информације доносиоцима одлука и другим корисницима.

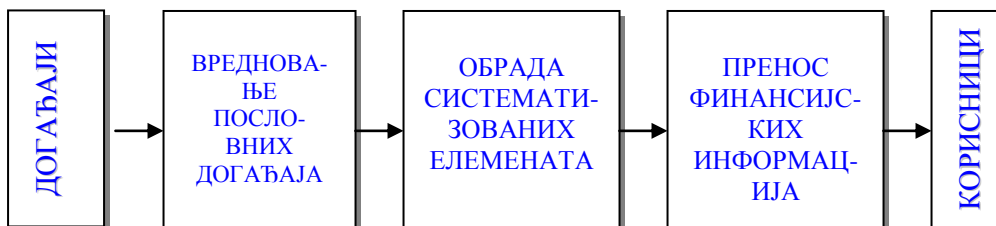
⁸ "Полазећи од тога да је људска активност усмјерена на постизање одређених циљева, управљање се јавља као саставна компонента сваке човјекове дјелатности без обзира дали се она обавља појединачно или групно" Др Д. Кисић - Др Ј. Рекецки - Др Д. Обреновић: *Основи рачуноводства и пољопривредно рачуноводство, Савремена администрација, Београд, 1990. стр.5.*

⁹ Gray/Naadles: *Финансијско рачуноводство – Општи приступ, Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, Бања Лука, 2001. стр.3.*

¹⁰ Термин "предузеће" користи се као јединствени појам за све пословне субјекте, без обзира на чињеницу да се неки пословни субјекти организују и послују као "друштва капитала" или "друштва лица" (акционарско друштво, друштво са ограниченом одговорношћу, ортакчко друштво и сл.

¹¹ The International Accounting Standards committee.

¹² Види Проф. др Слободан В. Видаковић, *Исто, стр. 61.*



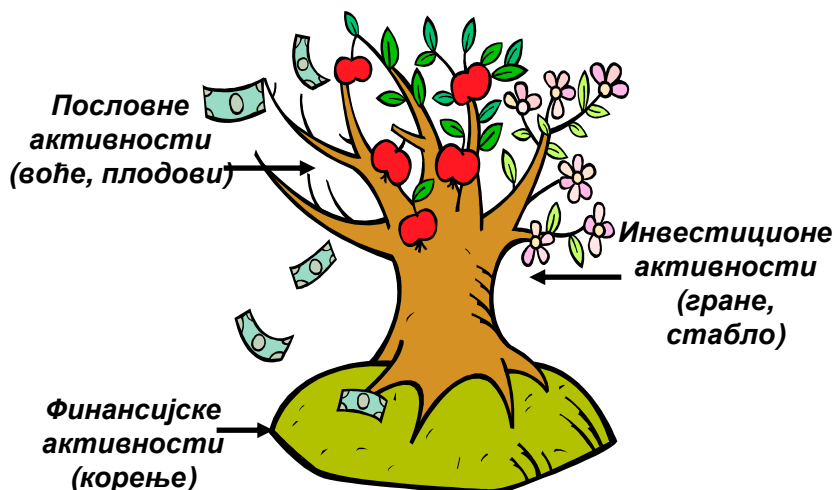
Рачуноводствене информације могу бити изворне и изведене. И ако су и за једне и за друге извори исти, **изворне** информације су оне које се непосредно добијају на бази изворних елемената пословних догађаја, односно изворних података о њима, док се **изведене** добијају различитим трансформацијама и комбинацијама изворних података, па и података чији извор није књиговодствена евиденција.

Одлуке које доносиоци одлука, прије свега менаџмент (управа) предузећа, доносе првенствено су усмјерене ка остваривању задатих циљева чији квалитативни и квантитативни израз зависи од низа посебности предузећа. Ипак се, као заједнички циљеви могу дефинисати **профитабилност** и **ликвидност**. Сваки привредни субјект се оснива са циљем да се остварује позитиван финансијски резултат и на тај начин повећава властити капитал и привуче капитал потенцијалних инвеститора што се назива профитабилност. Уз то, потребно је да у тим активностима предузеће уредно измирује своје доспјеле обавезе, што се назива ликвидност. Испуњавање ових циљева, и ако међусобно повезано, није потпуно условљено, тако да предузеће може бити профитабилно (продаја по цијенама које омогућавају остваривање профита) али истовремено и неликвидно (отежана наплата продатих учинака).

Остваривање наведених циљева условљено је извођењем низа активности. По одређеним заједничким карактеристикама све те активности могу се груписати у три групе. Прво, **финансијске активности**, у чијој основи је прибављање адекватних средстава или капитала за отпочињање и извођење редовног пословања било да се ради о властитим или из туђих извора прибављеним средствима. Друго, **инвестиционе активности** које подразумевају улагање прибављених средстава односно капитала у обезбјеђивање инпута (ресурса) потребних за редовно пословање. Треће, само извођење редовног пословања у коме се обезбјеђени инпути користе и троше назива се **оперативним активностима**.



Активности фирме



Преузето са слајдова, извор непознат.

1.4. Рачуноводствене информације

1.4.1. Дефинисање рачуноводствених информација

Најважнији "производи" рада рачуноводства и његових организационих дијелова су рачуноводствени подаци, рачуноводствене информације, рачуноводствени искази и рачуноводствени извештаји.

Рачуноводствени податак је податак произашао из рачуноводствене обраде, који изражава неутрално извјесну чињеницу (на примјер, реализација производа за текућу годину је 10,000.00 КМ, отписана потраживања у текућој години износе 2.000,00 КМ и сл.).

Рачуноводствена информација је учинак рачуноводствене обраде података који је проблемски оријентисан и као такав подлога за доношење пословних одлука (на примјер, у текућој години у односу на прошлу годину, када је реализација била 5,000.00 КМ, дошло је до повећања од 100%¹³, или чињеница

¹³На основу рачуноводственог податка не би могли да се доносе никакви закључци, јер се само на основу њега не би могло рећи да ли је то добра реализација или није.

да у претходном обрачунском периоду није било ненаплативих потраживања која су се отписивала).

Графикон: Скица процеса обраде података



Рачуноводствене информације су, најчешће, у облику финансијских извјештаја и рачуноводствених извјештаја:

Финансијски извјештаји се углавном појављују у облику образаца у којима се на систематичан начин исказује учинак рачуноводствене обраде података, при чему представља, узет као цјелина и/или у облику појединих група својих позиција рачуноводствену информацију, док су његове појединачне позиције, обично, рачуноводствени податак. Финансијски извјештаји су:

- биланс стања,
- биланс успјеха,
- извјештај о промјенама на капиталу,
- извјештај о токовима готовине,
- анекс и
- напомене (ноте, забиљешке).

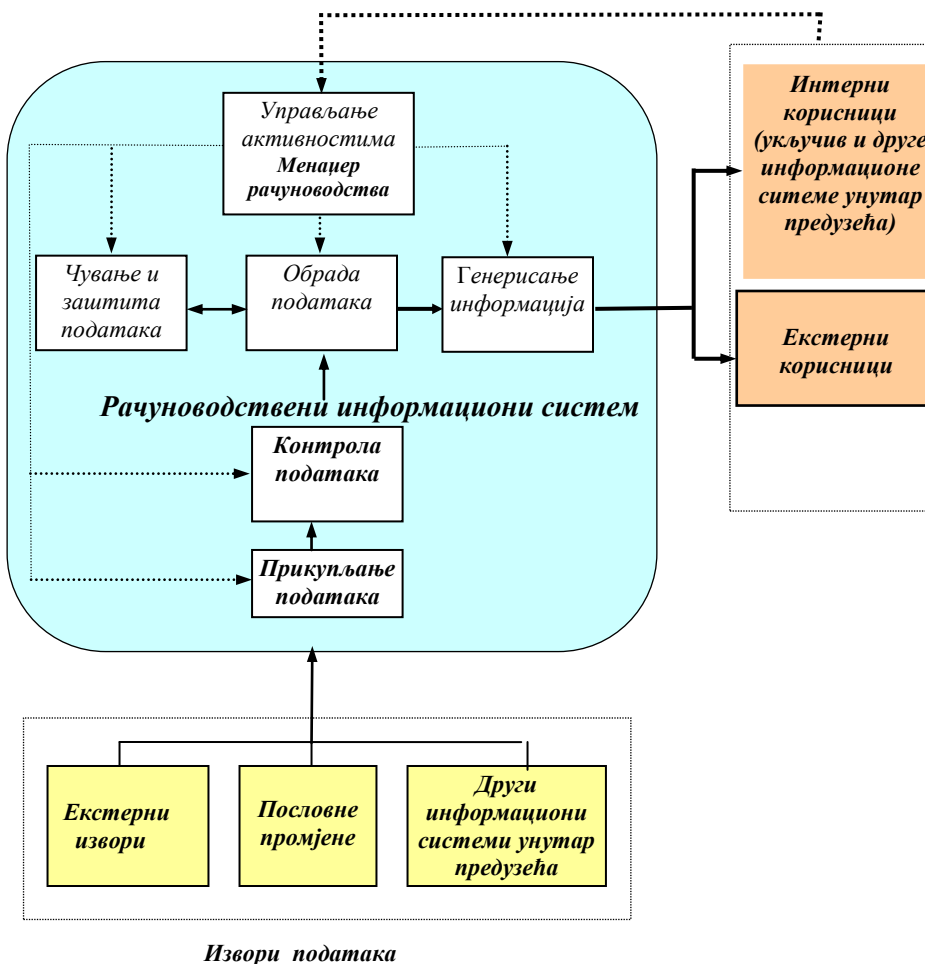
Рачуноводствени извјештаји су допуна финансисјких извјештаја у сврху што потпунијег, свестранијег и продубљенијег рачуноводственог информисања. У њима су садржана у ту сврху сва потребна ближа обавјештења, објашњења, као и образложења онога што је обухваћено рачуноводственим извјештајима. У њима се саопштавају резултати извршене рачуноводствене анализе са ближим објашњењима резултата пословања, економско-финансијског стања једног правног лица, као и какве су могућности за његово будуће пословање.

Рачуноводствени извјештаји се могу састављати редовно, тј. понављањем у одређеним временским размацима, или од случаја до случаја. Они, такође, могу бити *претходни*, односно привремени, уколико се сачињавају прије састављања рачуноводствених исказа, или *коначни*, када се сачињавају након њих.

Према томе шта им је основна намјена, рачуноводствени извештаји се разврставају у:

- *информативне*, гдје им је искључива сврха допуна финансијских извјештаја;
- *надзорне*, гдје се ближе разматра остваривање свих облика рачуноводственог надзора;
- *акционе* када је у питању подробније извјештавање ради доношења пословних одлука.

Графикон: Активности рачуноводственог информационог система¹⁴
Захтјеви



¹⁴ Према: Wilkinson, J., Accounting Information Sistem: Essential Concepts and Applications, New York; John Wiley & Sons, 1993, стр. 5-10.

Контролна питања:

13. Како се може дефинисати рачуноводство?
14. Шта су основни задаци рачуноводства?
15. Шта су производи рада рачуноводства?
16. Који су заједнички циљеви привредних субјеката?
17. Којим активностима се остварују циљеви привредних субјеката?
18. Шта је рачуноводствени податак и навести један примјер?
19. Објаснити изворне и изведене рачуноводствене информације.
20. Дати примјер за рачуноводствену информацију.
21. Шта је рачуноводствени исказ и дати примјер?
22. Шта је рачуноводствени извјештај и навести примјер?
23. Како се могу разврстати рачуноводствени извјештаји?

1.4.2. Корисници рачуноводствених информација

*Корисници рачуноводствених информација*¹⁵ могу бити интерни и екстерни. На наредној страни графички су приказани корисници рачуноводствених информација.

Интерни корисници су они корисници који су запослени у предузећу и/или непосредно користе право управљања њиме по основу власништва, односно сувласништва у капиталу. Интерни корисници могу се разврстати на сљедећи начин:

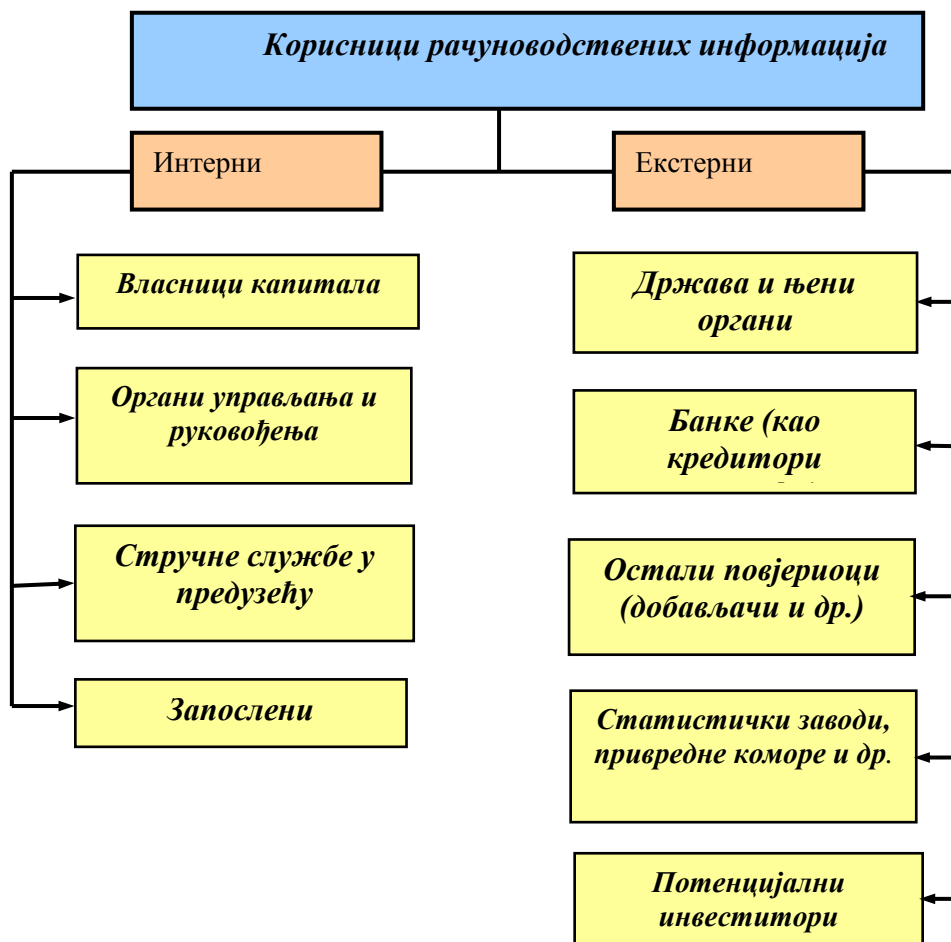
- а) *Власници капитала (држава, акционари, ортаци и др.):* Ову категорију корисника интересују, прије свега, информације о будућим ефектима улагања у пословне активности предузећа и ризицима који су са тим повезани будући да они треба да доносе одлуке о новом инвестирању у пословање предузећа (у циљу повећања свог капитала) или дезинвестирању (у циљу очувања свог капитала), смјењивању или награђивању руководства предузећа и др.¹⁶;
- б) *Органи управљања и руковођења* (различити нивои менаџмента предузећа): Неопходне су им информације о оствареном финансијском резултату (посматраном са различитих аспеката), ефектима бројних пословних алтернатива, као и информације о финансијском положају, а нарочито о положају ликвидности, односно способности плаћања дугова о року. На основу ових података и информација они доносе

¹⁵Мислимо и на рачуноводствене податке, финансијске извјештаје и на рачуноводствене извјештаје. Ова напомена важи и за будућа излагања.

¹⁶О држави као власнику државног капитала и самим тим и кориснику рачуноводствених података и информација биће ријечи касније.

одлуке, тј. предузимају корективне мере и акције којима се отклањају неповољна кретања и поспјешују повољни трендови у развоју економско-финансијског положаја предузећа;

Графикон: Корисници рачуноводствених информација



- в) Стручне службе у предузећу (остали дијелови рачуноводства - службе анализе, планирања, итд., службе продаје, техничке службе и др.):
Наведеним корисницима су неопходне информације о стању и кретању

свих или појединих средстава и извора средстава, одвијању процеса пословања, укључујући и трошкове и учинке, приходе и расходе¹⁷ и др.;

- г) *Запослени*: Заинтересовани су за податке о оствареним зарадама, стабилности пословања, перспективи предузећа, могућностима развоја и напредовања, кредитирања и стипендирања дјете и сл.

Веза рачуноводства са корисницима се може приказати и у облику пирамиде.

Облик пирамиде је изабран и због тога да покаже да се са нивоом менаџмента смањује количина информација коју менаџмент захтијева од рачуноводства¹⁸.

Графикон: Потребе неких интерних корисника за рачуноводственим информацијама



Екстерни корисници су:

- а) *Држава и њени органи* (управа за индиректно опорезивање, пореска управа, царина и др.) – којима су информације неопходне да из њих могу сагледати:

¹⁷О средствима, изворима средстава, трошковима, расходима и приходима касније ће се више говорити.

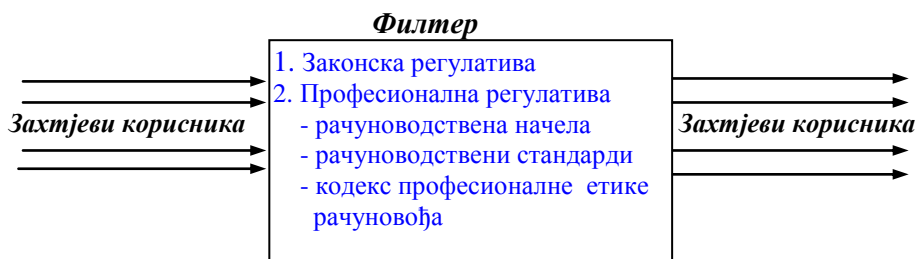
¹⁸Са порастом нивоа менаџмента све више се користе информације из екстерних информационих система.

- правилност обрачуна и уплате пореза, царина, такси, доприноса и др,
 - правилност располагања државним капиталом и др;
- б) *Банке (као кредитори предузећа)* - Неопходне су им информације из којих ће сагледати ликвидност предузећа (ове информације нарочито интересују повјериоце за краткорочне кредитне обавезе) и информације које представљају пројекцију финансијског положаја предузећа у будућем, релативно, дужем временском периоду (ове информације нарочито интересују повјериоце за дугорочне кредитне обавезе).
- в) *Остали повјериоци (добављачи и др.)* - Заинтересовани су како за информације о ликвидности предузећа, тако и за информације које се односе на дугорочну развојну оријентацију предузећа, како би са њом ускладили понуду своје робе и услуга.
- г) *Статистички заводи, привредне коморе и др.* - Користе бројне и разноврсне податке (остварене обиме производње, продаје, увоза и извоза по врсти, количини, вриједности, остварене зараде итд.).
- д) *Потенцијални инвеститори* - Заинтересовани су за информације из којих ће сагледати могуће ефекте својих улагања у пословне активности тог предузећа и ризике који су са тим повезани.

Интерним корисницима на располагању стоји више података и информација, како глобалних тако и детаљних. Екстерни корисници се, углавном, задовољавају са глобалним информацијама.

Рачуноводствени информациони систем не може удовољити свим захтјевима корисника његових података и информација. Постоје одређена ограничења у виду законске и професионалне регулативе, који се појављују као филтер за недопустиве захтјеве.

Графикон: Прихватљивост појединих захтјева



Контролна питања:

24. Ко могу бити корисници рачуноводствених информација?
25. Ко су интерни корисници рачуноводствених информација?
26. Које информације су потребне власницима капитала предузећа?
27. Које информације су потребне органима управљања и руковођења предузећем?
28. Нацртати слику потреба менаџера за рачуноводственим информацијама.
29. Које информације су потребне стручним службама у предузећу?
30. Ко су екстерни корисници рачуноводствених информација?
31. Које информације су неопходне држави и њеним органима?
32. Које информације су неопходне банкама?
33. Које информације траже добављачи?
34. Које информације користе статистички заводи, привредне коморе и др.?
35. Које информације траже потенцијални инвеститори?
36. Нацртати слику прихватљивости појединих захтјева за информацијама?

1.4.3. Квалитет рачуноводствених информација

Да би корисници рачуноводствених информација били њима задовољни оне морају бити одговарајућег квалитета. То значи да оне морају бити:

1. **Истините** - Истинита информација је она која произилази из вјеродостојног књиговодственог докумената. Истинитост информације је праг њене прихватљивости;
2. **Корисне за одлучивање** - Информација је корисна за одлучивање ако је адекватна и поуздана:
 - а) **Адекватна:** Адекватна информација је она која задовољава захтјеве корисника у вези одређеног проблема. Да би то била информација мора бити:
 - **Конкретна и репрезентативна:** Конкретна информација је она која се односи директно на одређен проблем, па се тиме обезбеђује и доношење конкретне одлуке. Репрезентативна информација је она информација која на прави начин одсликава, тј. изражава пословну промјену у вези које је емитована.
 - **Благовремена:** Благовремена информација је она која је актуелна и ажурна. Информација која касни није више корисна, јер не служи за благовремено доношење одлука. Да би информација била благовремена мора постојати довољна временска дистанца од момента њеног емитовања до њене употребе. Дакле, корисницима такве информације је на располагању довољно времена да је употребе, тј. да донесу потребне одлуке и предузму одговарајуће акције.

б) **Поуздана** - Поузданост информације се може схватити као степен повјерења у информацију. Да би информација била поуздана мора бити:

- **Тачна:** Тачна информација је база за добру управљачку одлуку. Тачни изворни подаци представљају неопходну полазну основу за добијање тачне и поуздане информације. Да би се од тачног улазног податка добила тачна информација и процес обраде мора бити тачан.
- **Непристрасна:** Неопходно је одсуство пристрасности при саопштавању информација у циљу спречавања предодређеног исхода.

3. **Разумљиве** - Да би корисницима биле разумљиве, информације морају бити прилагођене нивоу знања корисника, како би њен садржај био намјенски искоришћен. Иста информација ће се другачије презентовати органима управљања, а другачије стручним службама, итд. Разумљива информација је она информација чије тумачење не захтијева много времена и која за најкраће вријеме њеног коришћења омогућује кориснику да схвати њен садржај.

4. **Економичне** - Економична информација је она чији је процес прикупљања, обраде и коришћења извршен уз минималне трошкове, односно чији је ефекат коришћења већи од трошкова за њено добијање и коришћење.¹⁹

¹⁹ Навођење квалитативних карактеристика рачуноводствених информација је дјелимично урађено на основу: Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No2: Qualitative Characteristics of Accounting Information, FASB, Stamford, Conn, May 1980, према Божићевић Јасмина, Улога рачуноводства у оцени бонитета предузећа, магистарски рад одбрањен на Економском факултету у Београду, 1994, стр. 18-20.

Графикон: Хијерархија квалитета рачуноводствених информација

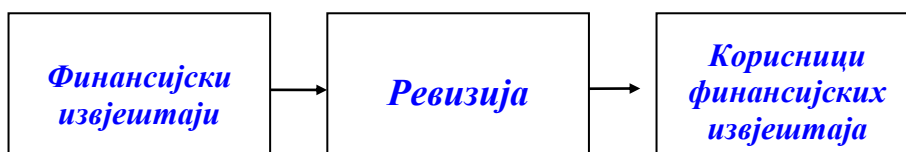


Имајући у виду намјену књиге наведене су само неке од детерминанти квалитета рачуноводствених информација. Поред наведених значајне детерминанте квалитета рачуноводствених информација су и: повратна вриједност (*feedback value*), потврђеност (*verifiability*), компарабилност (*comparability*) и др.

У провјери дијела квалитативних особина рачуноводствених информација њихови корисници се ослањају и на ревизију. **Ревизија** служи као својеврсна

контрола квалитета информација презентованих у финансијским извјештајима²⁰. Ревизијом се могу потврдити или оспорити неки од елемената квалитета финансијских извјештаја, јер је ревизор независна и компетентна личност која испитује поузданост²¹ финансијских извјештаја. Ревизор је одговоран за верификацију и извјештавање о квалитету информација које су описале економске активности.

Графикон: Ревизија као један од “тестова” квалитета рачуноводствених информација²²



Контролна питања:

37. Шта подразумева квалитет рачуноводствених информација?
38. Која информација је истинита?
39. Која информација је корисна за одлучивање?
40. Која информација је адекватна?
41. Која информација је поуздана?
42. Дати примјер непоуздане информације.
43. Које информације су разумљиве?
44. Дати примјер неразумљиве информације.
45. Која информација је економична?
46. Дати примјер неекономичне информације.
47. Каква је улога ревизије у вези квалитета рачуноводствених информација?

1.5. Разлика између рачуноводства и књиговодства

Најзначајнији дио података за креирање рачуноводствених информација рачуноводствена функција добија из књиговодства (због чега се и каже да је књиговодство један од, али и најзначајнији дио рачуноводства) и ако се и у круговима познавалаца ове материје често врши њихово, макар и нехотично, поистовјеђивање. Под **књиговодством** се, уобичајено, подразумева посебна врста евиденције која се односи на регистровање пословних догађаја, заправо

²⁰Мр Душан Милојевић, Рачуноводствена ревизија: Стратешки ресурс менаџмента, Часопис Књиговодство бр. 1/97, стр. 37.

²¹Поузданост је једна од примарних квалитативних карактеристика рачуноводствених информација.

²²Сличну слику даје проф. др. Мирко Андрић у чланку Ревизија пословања у функцији управљања предузећем, Зборник радова, XXVII Симпозијум, Рачуноводство и пословне финансије у савременим условима пословања, Златибор 1996. год., стр. 118.

на дневну класификацију и записивање тих догађаја. На тај начин се, изражавајући пословне догађаје у новцу²³, прате сва стања и промјене стања на средствима, обавезама и капиталу и утврђује резултат пословања. Књиговодство, дакле, представља поступак или методу регистровања пословних промјена или трансакција предузећа, али и инструмент утврђивања стања имовине и успјешности пословања предузећа.

У књиговодству се евидентирају пословни догађаји који су већ настали, а основ за њихову евиденцију јесте документација у којој се описује садржај и обим пословног догађаја. Ови догађаји евидентирају се оним редом како су настајали и у укупном вијеку трајања предузећа, због чега се за књиговодство каже да је **хронолошка евиденција**. С друге стране, евиденција насталих пословних догађаја врши се на посебним, појединачним позицијама – рачунима од којих сваки представља један и само тај дио средстава, обавеза, капитала, расхода и прихода, због чега се за књиговодство каже да је **систематска евиденција**.

У развоју књиговодства јављали су се различити системи у зависности од нивоа опште развијености, и сагласно томе од задатака који су се пред књиговодство постављали. Два система књиговодства сматрају се доминантним, и то: просто и двојно књиговодство.

Просто књиговодство представља непотпуни систем евиденције, гдје се стање и промјене стања прате само за поједине дијелове средстава и извора средстава што, и ако представља напредак у односу на претходни систем евиденција, не омогућава задовољавајући ниво контроле. Осим тога, овај систем евиденције омогућује увид у стање само појединачних рачуна на којима се прате поједини дијелови средстава и извора средстава, док је за добијање укупног стања потребно провести низ других активности, прије свега пописивање односно инвентарисање. Безведеног инвентарисања није било могуће утврдити финансијски резултат, што значи да се тај резултат било могуће добити једино посредним путем.²⁴ Данас просто књиговодство нема никакав практичан значај.

Двојно књиговодство представља такав систем евиденције по коме се један те исти пословни догађај евидентира најмање на два рачуна, од којих код једног на дуговној (лијевој) а код другог на потражној (десној) страни,²⁵ односно

²³ У неким случајевима, осим у новцу, пословни догађаји могу се изражавати и у натуралним, физичким јединицама, као што је случај са материјалним књиговодством гдје стање и промјене стања на залихама осим вриједносног има и натурални израз.

²⁴ Ако је разлика између пописаних средстава и пописаних обавеза (која представља властити капитал) на крају периода већа од разлике између пописаних средстава и пописаних обавеза са почетка периода, остварен је позитиван финансијски резултат у висини повећања те разлике, и обрнуто.

²⁵ Једна група теоретичара сматра да се због тога овај систем књиговодства и назива "двојно".

најмање у двоје пословне књиге: дневнику и главној књизи.²⁶ Двостраност овог система књиговодства произилази из чињенице да се сваки пословни догађај одражава најмање на двије позиције у предузећу. Овакав систем евиденције омогућава и аутоматску контролу књижења будући да мора постојати равнотежа износа књижених на дуговној и потражној страни рачуна.

Како је већ истакнуто, рачуноводство осим књиговодства обухвата и низ других активности, на примјер обрада и пренос информација, извјештавање и сл., те професионални рачуновођа мора имати много шири распон знања и вјештина од књиговође, укључујући и потребу тумачења и интерпретације рачуноводствених информација и давања властитог мишљења, дизајнирања рачуноводственог информационог система и система интерних контрола и сл. Због свега наведеног о књиговодству се може говорити као о вјештини а о рачуноводству као о професији.

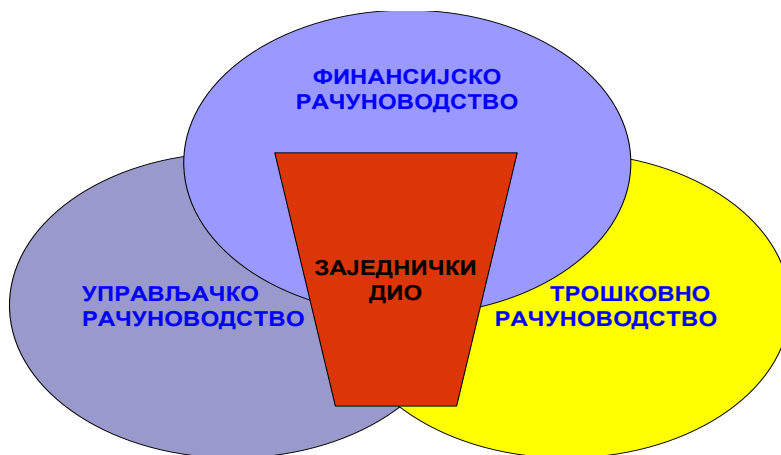
Од осталих система књиговодства често се у књиговодственој литератури помињу *камерално* и *константно* књиговодство, која у принципу представљају издвојене дијелове двојног књиговодства, тако да разумјевање двојног књиговодства омогућава разумјевање и наведених система.

1.6. Финансијско, управљачко и трошковно рачуноводство

Једнако постојању различитих активности у предузећу и чињеници да постоје различити доносиоци одлука, постоје различите врсте рачуноводствених информација. То је, а прије свега типови рачуноводствених информација, условило постојање и више дијелова рачуноводства (или више рачуноводстава) у предузећу. Уобичајено је да се као основни помињу: финансијско рачуноводство, управљачко рачуноводство и трошковно рачуноводство.²⁷

²⁶ Друга група теоретичара сматра да се због тога овај систем књиговодства и назива "двојно".

²⁷ Често се помиње и пореско рачуноводство, јавно рачуноводство као посебни типови рачуноводства. Данас се све чешће прича и о форензичком рачуноводству, које по нама, није интегрални дио рачуноводственог информационог система.



Рачуноводство као информациони систем

Финансијско рачуноводство је усмјерено ка екстерним корисницима рачуноводствених информација, те се за њега каже да је "екстерно усмјерени дио рачуноводства предузећа"²⁸ будући да оно мјери и евидентира пословне догађаје и даје финансијске извјештаје који се заснивају на опште усвојеним рачуноводственим принципима. Два су разлога за то: *Прво*, финансијско рачуноводство је основни извор информација о финансијском положају предузећа, што је управо интересантно за вањске кориснике информација и доносиоце одлука (пословни партнери, банке, држава, јавност...). *Друго*, предузеће има потребу да са окружењем успостави јаке пословно финансијске односе, будући да као изолована јединка не би могло ни опстати. Како екстерни корисници немају директан увид и контролу у поступку припреме финансијских извјештаја, а исти им служе за доношење властитих пословних одлука, од финансијског рачуноводства се захтјева да даје објективне, истините информације. Да би се то остварило, финансијско рачуноводство је у великој мјери регулисано општеприхваћеним рачуноводственим начелима и стандардима, али и законским прописима.²⁹ Њима се одређује како форма тако и садржина финансијских извјештаја. Уз то су финансијски извјештаји предмет екстерне, независне ревизије која указује на то да ли ти извјештаји приказују објективно и истинито стање средстава, обавеза и капитала и

²⁸ Проф. др Никола Стојановић: *Основе управљачког рачуноводства*, Економски факултет Београд, 1999. стр.33.

²⁹ Раније је законодавна регулатива у односу на професионалну била знатно доминантнија, док је данас ситуација обрнута, гдје се у први план истиче професионална регулатива у рачуноводству.

расхода и прихода. Због значаја тачности и поузданости финансијских извјештаја многа предузећа уводе и интерну ревизију.³⁰

Управљачко рачуноводство је усмјерено ка менаџерима и у принципу се ослања на оперативне евиденције и друге аналитичке изворе информација, те се често назива и интерно рачуноводство. Оно се бави прикупљањем, класификовањем и сумирањем података са намјером да менаџменту помогне у доношењу појединачних одлука, али и планирању и контроли остваривања основних циљева предузећа. За разлику од финансијског рачуноводства, управљачко рачуноводство има више слободе у одабиру вриједносних концепата, метода и поступака.

Трошковно рачуноводство првенствено обухвата збивања унутар самог предузећа. "Његов главни задатак састоји се у томе да рачунски обухвати вредносно изражене утрошке производних чинилаца и њихову трансформацију у произведене и продате учинке предузећа. У средишту обрачуна трошкова стоје сви пословни догађаји који се односе на процес комбиновања чинилаца и учинака."³¹ Произилази, дакле, да његову садржину чини обрачун трошкова по врстама, мјестима и носиоцима и обрачун успјеха. За те потребе користе се и финансијске и нефинансијске информације. Трошковно рачуноводство своје информације пружа и финансијском и управљачком рачуноводству.

³⁰ Излазак на тржиште капитала, однос према држави, однос према финансијским институцијама...

³¹ W. Kilger: *Einführung in die Kosterechnung*, Westdeutscher Verlag, Opladen, 1976. стр.13-14, Преузето: Проф. др Никола Стојановић, Исто, стр.45.

У наредном прегледу дат је један од приказа разлика управљачког и финансијског рачуноводства.³²

<i>Разлике између управљачког и финансијског рачуноводства</i>		
<i>Основ</i>	<i>Управљачко рачуноводство</i>	<i>Финансијско рачуноводство</i>
Циљ/намјена	Да омогући детаљно разумијевање начина стварања вриједности ради помоћи при интерном доношењу одлука.	Мјерење успјешности пословања предузећа као цјелине и извјештавање вањских доносиоца одлука о томе.
Главни корисници	Менаџери и доносиоци одлука на свим нивоима унутар фирме.	Углавном вањски корисници који фирму посматрају као цјелину: инвеститори, банке, купци, запослено особље, итд.
Регулаторни контекст	Нема га, већ је фокус на сталном напретку у постизању равнотеже између трошкова и користи.	Финансијска рачуноводствена информација је општедруштвено добро и зато је регулишу тијела која регулишу финансијска тржишта, пореске власти и сама професија у духу истинитог и фер приступа.
Импликације везане за понашање	Има за циљ мобилисање енергија унутар фирме дистрибуцијом одговарајуће информације након <i>ad hoc</i> анализе.	Не покушава да утиче на понашање, односно супротно томе, покушава да буде што је више могуће објективно према свим заинтересованим странама.
Временски оквир	Оријентисано ка предвиђању (заснованом на фином моделирању интерних и са тржиштем везаних процеса пословања) и анализи одступања између предвиђених и уочених резултата.	Објективно евидентирање онога што је стварно реализовано па је према томе углавном оријентисано ка прошлости, али поређење периода омогућава екстраполацију.
Временски дјелокруг	Флексибилан и континуиран. Информација се прикупља о било ком временском периоду који се сматра интересантним за доносиоца одлука.	Мање флексибилан по томе што финансијски извјештаји морају бити дати на увид у фиксним интервалима.
Оријентација	Детаљне јединице анализе као што су: пословни процеси, активности, функције, скупови знања, тржишта, купци, производи,	Процес систематског сакупљања евиденција дискретних простих и елементарних догађаја ради стварања категорија сличних трансакција и коначно, финансијских извјештаја који дају синтетичан приказ ситуације

³² Овај текст преузет је из књиге „Корпоративно финансијско извјештавање – Глобална перспектива, аутора HERVE Stolowy i Michael J. Lebas, односно њене радне верзије превода коришћеног као семинарски материјал, стр.32.

Финоћа	ресурси, итд. Акценат је стављен на интеракције и функционисање пословних модела.	у којој се фирма налази на дати датум. Сумарни и ex post facto приказ.
Границе	Дефинисане корисношћу података: важност привредних, стратешких, бихевиоралних и економских аспеката у контексту доношења одлука. У управљачком рачуноводству је потпуно нормално проширити анализу изван легалних граница пословног субјекта.	Обично је дефинисано и ограничено регулаторним и законским контекстом. Финансијско рачуноводство је ограничено да би остало у оквиру дефиниције легалног (или другачине утврђеног) ограничења пословног субјекта.

1.7. Рачуноводствено мјерење

Ако се погледа дата дефиниција рачуноводства (*умјетност интерпретације, мјерења и повезивања резултата пословних активности*) уочава се да је као посебна активност истакнуто и "мјерење резултата пословних активности". Сам поступак мјерења одвија се у неколико узастопних фаза:

1. Дефинисање предмета вредновања – **Шта**,
2. Утврђивање момента вредновања – **Када**,
3. Одређивање износа у коме се вреднује – **Колико** и
4. Прецизирање мјеста биљежења – **Гдје**.

Дефинисање предмета вредновања: У сваком предузећу се свакодневно и скоро у сваком моменту одвијају одређене активности усмјерене на остваривање постављених циљева. Све те активности се могу описати и све имају свој квантитативни и квалитативни израз, али нису све активности предмет рачуноводствене пажње нити су сви квантитативни изрази једног пословног догађаја предмет рачуноводствене пажње. Примјера ради, пословни објекат који се прибавља изградњом може да се вреднује укупном корисном површином изражено у m^2 , временом потребним за изградњу изражено у мјесецима или годинама, те укупном вриједношћу израшено у КМ. Нису сва вредновања релевантна за рачуноводство, те оно као систем мора да дефинише шта се, заправо, вреднује и као се та вриједност изражава.

Утврђивање момента вредновања: Неке од активности (пословних догађаја) у предузећу одвијају се у веома кратком времену, док је код других вријеме њиховог извођења знатно дуже. Примјера ради, подизање готовине са трансакционог рачуна код пословне банке временски је одређено самим преузимањем те готовине, док набавка материјала може да траје и више дана,

рачунајући од испоруке материјала од стране испоручиоца до момента његовог квантитативног и квалитативног пријема у предузећу. У првом случају и њему сличним проблемом утврђивања момента вредновања није присутан, док је у другом случају тај проблем изражен. Рјешење је нађено у томе да се као моменат вредновања дефинише моменат промјене власништва (у конкретном случају) или нека друга, слична одредница (код прибављања објеката изградњом која може да траје и више година, то је обрачун вриједности изведених радова за дати временски период, обично мјесец дана и сл.).

Одређивање износа у коме се вреднује: Сви пословни догађаји који су предмет рачуноводствене пажње изражавају се у новчаним јединицама и тај концепт назива се "новчани израз" (*money measure*) будући да се вриједносни израз у новцу јавља као заједнички садржалац свих пословних трансакција и једини је преко кога могу да се обезбеде финансијске информације.

Неки пословни догађаји почињу и завршавају се у оквиру једног валутног подручја гдје проблем новчаног израза није присутан. Други пословни догађаји одвијају се тако што његови учесници припадају различитим валутним подручјима гдје се користе новчане јединице различите вриједности (Конвертибилна марка у Босни и Херцеговини, Куна у Републици Хрватској, Динар у Србији, ЕУР у Црној Гори и у Европској Економској Заједници, Долар у Сједињеним Америчким Државама, Фунта у Великој Британији и сл.). Правило је да учесници у тим пословним догађајима исте вреднују и исказују у домаћој валути, а да превођење из једне у другу валуту врше користећи валутне курсеве.³³

Прецизирање мјеста биљежења: Да би се извршило евидентирање пословне трансакције, након претходно проведених поступака, потребно је прецизно одредити мјесто, односно позицију гдје ће се извршити прибиљежавање вриједносног израза дефинисаног пословног догађаја. Пожељно је да се једном одређена мјеста за евиденцију пословних догађаја задржавају најмање у једном обрачунском периоду, с тим да се минимум захтјева дефинисан рачуноводственом регулативом мора задовољити како би се обезбиједила упоредивост између различитих временских периода.³⁴

Контролна питања

48. Објаснити хронолошку и систематску евиденцију.

³³ Под валутним курсом подразумјева се вриједност једне валуте изражена другом валутом.

³⁴ Овдје се мисли на прописани контни оквир о чему ће касније бити више говора.

49. Шта је просто књиговодство а шта двојно књиговодство?
50. Према којим корисницима и због чега је према њима усмјерено финансијско рачуноводство?
51. Чиме је и због чега регулисано финансијско рачуноводство?
52. Према којим корисницима и због чега је према њима усмјерено управљачко рачуноводство?
53. Шта обухвата трошковно рачуноводство?
54. Које су фазе мјерења пословних активности?
55. Како се дефинише предмет вредновања?
56. Како се утврђује моменат вредновања?
57. Како се утврђује износ којим се вреднује пословна трансакција?
58. Шта представља дефинисање мјеста биљежења?

1.8. Циљеви, задаци и инструменти књиговодства

1.8.1. Циљеви књиговодства

Обезбјеђење података за ефикасно управљање предузећем је главни разлог постојања књиговодства и рачуноводства у предузећу. Дакле, књиговодство и рачуноводство немају сопствене циљеве пословања, већ циљеве њиховог постојања одређују корисници њихових података и информација³⁵. Захтјеви корисника се не односе само на сагледавање пословног успјеха, већ и на читав низ информација које се односе на различита подручја пословања, као што су: производња, набавка, продаја и финансије.

Имајући у виду све захтјеве који се пред књиговодство постављају³⁶ може се рећи да је циљ његовог постојања пружање података и информација за потребе:

1. *утврђивања финансијског резултата предузећа или његових ужих организационих дијелова*³⁷, у циљу оптимизирања финансијског резултата (Финансијски резултат се утврђује: а) обавезно у законски предвиђеним роковима и б) према потреби појединих корисника) - у ове сврхе, између осталог, књиговодство саставља *биланс успјеха*;
2. *утврђивања финансијске структуре предузећа* (праћења улагања средстава и начина на који су финансирана та улагања, тј.

³⁵Када се говори о циљевима рачуноводства треба имати у виду шта се под рачуноводством подразумјева - наставни предмет у школама, научна дисциплина, дио предузећа, дио функције управљања и др.

³⁶Тренутно се има у виду књиговодство као: а) метод сакупљања, класификовања, регистравања, чувања, рекласификације и извјештавања о насталим економским промјенама на имовини пословно-рачуноводствене цјелине и б) књиговодство као дио предузећа које се бави том дјелатношћу.

³⁷Извјештавање о финансијским резултатима дијелова предузећа регулисано је МРС 14 Извјештавање по сегментима.

- поштовања одговарајућих правила финансирања) - у ове сврхе, између осталог, књиговодство саставља *биланс стања*;
3. *стварања основа за контролу руковања и чувања појединих дијелова имовине предузећа* (на примјер, стварање основа за контролу рада благајника, магационера, пословођа и др.);
 4. *стварања основа за утврђивање токова готовине* - у ове сврхе, између осталог, књиговодство саставља *извјештај о токовима готовине*;
 5. *стварања основа за контролу извршења планских задатака*;
 6. *стварања основа за анализу, планирање и алтернативно пословно одлучивање*.
 7. *стварања основа за контролу од стране државних органа*.

1.8.2. Задаци књиговодства

Задаци књиговодства се састоје у обављању свих неопходних послова у вези "производње" и презентовања рачуноводствених информација. Ради се о следећим пословима:

- *прво*, потребно је прикупити документацију у којој су садржани финансијски подаци о стању и промјенама у имовини предузећа;
- *друго*, ту документацију треба преконтролисати у погледу њене исправности;
- *треће*, треба извршити класификацију промјена по имовинским предметима (контирати);
- *четврто* промјене треба забиљежити у пословним књигама (књижити, регистровати); књиге треба сумирати, контролисати и по потреби промјене рекласификовати (прекњижити) у циљу тачнијег обрачуна трошкова и резултата;
- *пето*, чувати и архивирати књиговодствена документа и пословне књиге и
- *шесто*, сачинити редовне или повремене рачуноводствене исказе и извјештаје о цјелокупном пословању или о пословању дијелова предузећа.

Основно тежиште ове књиге је, углавном, послови контирања и књижења и састављања финансијских извјештаја.

1.8.3. Књиговодствени инструменти

Књиговодство постављене задатке извршава преко својих *инструмената*:

- а) финансијских извјештаја,
- в) главне књиге (рачуна),
- г) контног плана,

- д) дневника,
- ђ) налога за књижење,
- е) помоћних књига,
- ж) пробног биланса,
- з) закључног листа,
- и) инвентара,
- ј) књиговодствених докумената.

Контролна питања:

- 59. Шта се сматра главним разлогом за постојање књиговодства и рачуноводства у предузећу.
- 60. Ко одређује циљеве за рачуноводство и књиговодство?
- 61. За које потребе књиговодство пружа информације?
- 62. У ком рачуноводственом исказу се приказује финансијски резултат предузећа?
- 63. У ком рачуноводственом исказу се приказује финансијска структура предузећа?
- 64. У чему се састоје задаци књиговодства?
- 65. Који су послови књиговодства у вези производње и презентовања рачуноводствених информација?
- 66. Преко којих инструмената књиговодство извршава постављене задатке?

1.9. Књиговодствена документа

1.9.1. Појам и основна питања

Књиговодствена документа су писане исправе којима се доказује настанак вриједносне промјене на имовини правног лица и која служе као подлога за уношење података у пословне књиге и контролу извршења пословне операције коју докуменат презентује. Графички приказ једног књиговодственог документа дат је у наставку:

Приказ једног књиговодственог документа:

Предузеће "Радник"			Мјесто: Бијељина				
Датум: 01.02.2010.			Књиговодству				
Требовање бр. 15/06 за производњу <u>навртки М 10</u> Радни налог бр. <u>15/06</u>							
ши-фра	Врста материјала	ј.м	количина		цијена	вриједност	напомена
1	2	3	требовано	издато	6	7	8
1	ЧЕЛИК	кг	5.000	5.000	3,00	15.000,00	
						15.000,00	
Наредио дипл. инж. Зурнић			Издао М. Павловић		Преузео инж. Јокић		

Документ се саставља у моменту и на мјесту настанка пословне промјене. Састављају га лица која су учествовала у извођењу пословне промјене - трансакције. Документа се исписују хемијском или мастиљавом оловком, писаћом или неком другом машином, обично преко индига у више копија.³⁸ Исправке у књиговодственим документима врше се прецртавањем првобитног текста или цифара тако да они остају читљиви. Исправке врши лице које је издало документ³⁹, и то у свим примјерцима тог документа. Благајнички и други документи који доказују готовинске уплате и исплате не смију се исправљати. Они се поништавају и саставља се нови документ.

Документација је битан инструмент у књиговодству, јер књижења која нису поткрепљена одговарајућом документацијом практично су без икаквог значаја. Усмена увјеравања о настанку промјене су за књиговодство неважна. Документација чини књиговодствене информације вјеродостојним и истинитим, нарочито пред судом и другим институцијама.

³⁸ Свакако да се овдје мисли на основне (изворне) документе, а не и на допumente који се креирају примјеном различитих нивоа информационих технологија.

³⁹ Или лице које врши контролу књиговодствених докумената.

Поред пословних промјена у књиговодству се књиже и промјене које се не могу назвати пословним. У књиговодству може доћи до погрешног књижења неке праве пословне операције, па је зато потребно извршити одговарајућу исправку. И ту, такође, важи правило "*ниједно књижење без документа*". С обзиром на то, само књиговодство формира одговарајућу писмену основу, и то у виду тзв. налога за књижење. Осим за исправку грешака, у књиговодству се формира документација и за обухватање неких пословних операција за које се не добија документ нити од стране пословних партнера, нити, пак, од одговарајућих служби у оквиру предузећа. Примјера ради, књиговодство само формира налоге за књижење књиговодствених отписа, формирање добитка, његову расподјелу, итд.

Уз поновну констатацију да предмет књижења представљају пословне промјене, треба нагласити да се при томе мисли само на оне које су већ настале и које су, према томе, на било који начин довеле до промјене стања неког дијела активе и пасиве, прихода и расхода. То се, на примјер, не односи на неиспоручене производе чија је продаја иначе већ уговорена, односно на незапримљени материјал чија је набавка такође уговорена. Овакве операције се не књиже у књиговодству, јер оне још нису настале и нису довеле ни до промјена средстава и извора средстава предузећа.

Контролна питања:

67. Шта су књиговодствена документа?
68. Ко и када саставља књиговодствена документа?
69. Како се исписују књиговодствена документа?
70. Како се врше исправке у књиговодственим документима?
71. Да ли се смију исправљати благајничка и друга документа у вези готовинских уплата и исплата?
72. Да ли књиговодство испоставља и каква књиговодствена документа?

1.9.2. Врсте књиговодствених докумената

Према намјени документа у предузећу се дијеле на:

1. налоге за извршење одређених економских (пословних) промјена,
2. документа која потврђују да је економска промјена извршена и
3. комбинована документа (комбинација претходне двије врсте).

Документа која представљају налоге за извршење економске промјене утичу на активност која ће тек резултирати промјеном на имовини и резултату предузећа и не представљају књиговодствени документ (уговори о продаји, набавци и др.).

По извршењу промјене на имовини испоставља се нови документ који потврђује да је економска промјена извршена. Овај документ представља књиговодствени документ.

Међутим, постоје налози за извршење код којих се настала економска промјена извршена по том налогу уноси у тај налог, чиме он постаје и докуменат који потврђује да је економска промјена извршена, односно он постаје књиговодствени докуменат. На примјер, требовање материјала је комбиновани документ. Када се напише и достави магационеру он је још увијек само налог за извршење промјене и није књиговодствени документ. Тек када се у њега упише издата количина и потпише га лице које је материјал примило, требовање материјала постаје књиговодствени документ. У предузећу треба што је могуће више користити комбинована документа, јер се тако смањује број докумената у предузећу, уз све предности које из тога проистичу.

Укупна књиговодствена документација се може класификовати са различитих тачака гледишта:

1. према мјесту настанка;
2. са становишта пословне операције коју интерпретира;
3. према привредним процесима или функцијама у којима настају или којима служе;
4. према начину и времену њиховог одлагања.

Књиговодствена документа се *према мјесту настанка* могу класификовати на "сопствена" и "туђа". Да би "туђа" документа постала књиговодствена документа неке друге организације морају бити адресована на ту организацију и садржавати пословне трансакције у вези са том организацијом. Један дио "сопствене" документације служи за документовање трансакција са спољним свијетом и адресован је на друге организације, а други дио те документације служи за документовање промјена у оквиру те организације. "Туђа" књиговодствена документа примају се, углавном, у једном примјерку (оригинал), док се "сопствена" књиговодствена документа издају у више копија. "Сопствена" књиговодствена документа се даље могу подијелити на књиговодствена документа настала у књиговодству и књиговодствена документа настала у другим организационим дијеловима предузећа. Са подјелом књиговодствених докумената на "сопствена" и "туђа" повезана је и сљедећа подела.

Књиговодствена документа са *становишта пословне операције коју интерпретирају* дијеле се на интерне и екстерне документе. Интерна документа интерпретирају пословне операције које се одигравају у границама предузећа. Екстерна документа интерпретирају пословне операције у вези односа предузећа са другима предузећима.

Књиговодствена документа се могу подијелити *и према привредним процесима или функцијама у којима настају или којима служе*. Приликом набавке и пријема материјалних вриједности (основних средстава, материјала, робе итд.) јављају се документа: улазна (туђа) фактура за материјалне вриједности, разни рачуни за зависне трошкове набавки, интерни документ - пријемница, комисијски записник и др. У процесу производње јављају се документа о трошковима (требовање материјала, радне листе, рачуни за услуге и друге трошкове) и завршеној предатој производњи (предатница готових производа). У функцији продаје настају или се јављају документа у вези са испоруком продатих производа: отпремница продатих производа, излазна фактура (рачун) и др. У финансијској функцији јављају се документа о наплатама и исплатама преко трансакционог (пословног) рачуна (вирмански налози, готовински и барирани чекови, уплатнице, итд.) и благајне (признанице, благајнички дневник и др.).

Према начину и времену њиховог формирања књиговодствена документа се дијеле на оригинална и изведена. Сва претходно наведена документа су *оригинална*, јер директно проистичу из пословне трансакције. Код оригиналних докумената разликују се индивидуализовани, појединачни документ, који обухвата једну промјену (једно требовање за један материјал, један вирман за једно плаћање, итд), и збирне, заједничке документе за више истородних промјена (једно требовање за више врста материјала, једна фактура за више продаја, један вирмански налог за плаћање више обавеза, итд.). *Изведена* документа се добијају накнадним преписом или синтетизовањем промјена или стања из оригиналних докумената. Ради се, углавном, о: рекапитулацијама, прегледима, исказима, изводима, списковима, обрачунима, извјештајима и др., чији је смисао у груписању и кумулирању истоврсних промјена са циљем да се избјегну појединачна књижења или изврше неки обрачуни. Да би изведени докуменат био вјеродостојан уз њега се морају приложити оригинална документа на основу којих је састављен или се позвати на њих.

Контролна питања:

73. Које су врсте књиговодствених докумената?
74. Набројати подјелу књиговодствених докумената према намјени у предузећу?
75. Објаснити налоге за извршење одређених економских промјена.
76. Објаснити документа која потврђују да је економска промјена извршена.
77. Објаснити комбинована документа.
78. Набројати и објаснити књиговодствена документа према мјесту настанка.
79. Набројати и објаснити књиговодствена документа са становишта пословне операције.

80. Набројати и објаснити књиговодствена документа према привредним процесима у којима настају или којима служе.
81. Набројати и објаснити књиговодствена документа према начину и времену њиховог формирања.

1.9.3. Контрола књиговодствене документације

Копије књиговодствених докумената намјењене књиговодству, прије спровођења књижења, подлијежу контроли. Лице одређено за контролу, тзв. ликвидатор, врши:

1. формалну,
2. рачунску и
3. суштинску контролу докумената.

Формална контрола обухвата провјеру:

- 1/ датума приспијећа на евидентирање,
- 2/ да ли је докуменат испостављен на за то предвиђеном стандардизованом обрасцу (уколико такав образац постоји),
- 3/ садржи ли све предвиђене податке и да ли је испостављен, односно достављен у довољном броју примјерака,
- 4/ да ли је документ попуњен и испостављен примјеном одређене технике (на примјер, ако је предвиђено компјутерско фактурисање купцима, свака фактура која би била попуњена и/или испостављена примјеном неке друге технике сматрала би се неважећом уколико није пристигло и правоваљано образложење за такав поступак).

У случају утврђивања свих или неких од наведених недостатака тражи се допуна од стране одговорних лица.

Контрола суштинске исправности књиговодствене документације обухвата провјеру:

- 1/ да ли је настала економска промјена по квалитету и квантитету онаква како је на документу назначена,
- 2/ да ли је документ испостављен у складу са раније преузетим обавезама према пословним партнерима (врсте, количине, цијене, попусти и др.) и, наравно, у складу са законским прописима. У суштини ова контрола се заснива на провјери оригиналности потписа лица која потврђују примопредају, провјери исправности битних елемената докумената путем цјеновника, уговора, других књиговодствених докумената, стандарда, законских прописа и тд. Ова врста контроле је најтежа јер, не може се очекивати апсолутна суштинска контрола од књиговодства које, у већини случајева, ни у најмањој мјери није судјеловало у одређеној пословној трансакцији. Због тога је пожељно да у суштинској контроли поред лица из књиговодства учествују и лица

која располажу са највише информација о насталој пословној промјени (наравно овде су изузети рачунопологачи, тј. лица која су задужена за поједине имовинске дијелове предузећа и лица која састављају документ).

Контролом рачунске исправности врши се контрола рачунских радњи спроведених у документу. Евентуалне грешке у рачунским радњама исправљају се на самом документу прецртавањем танком линијом погрешног и исписивањем изнад њега исправног износа, уз потпис (параф) контролора. О учињеној исправци извјештава се издавалац документа писмено или усмено. Уколико је много грешака направљено може се издати захтјев за издавање новог документа.

Примјени савремених техника креирања, обраде, дистрибуције и евидентирања књиговодствених докумената прилагођавају се и технике горе наведених контрола.

Контролна питања

82. Које лице у предузећу спроводи контролу књиговодствених докумената?
83. Које врсте контроле исправности књиговодствених докумената постоје?
84. Шта обухвата формална контрола исправности књиговодствених докумената?
85. Шта обухвата контрола суштинске исправности књиговодствених докумената?
86. Шта обухвата контрола рачунске исправности књиговодствених докумената?

1.10. Грешке у књиговодству

Тачност и уредност треба да буде једна од главних одлика књиговодствене евиденције. Само у случају кад је књиговодствено стање на рачунима документовано и исправно, књиговодство испуњава један од основних задатака из домена информативне и контролне функције. Ако у таквим условима стварно стање не одговара стању у књигама (књиговодственом стању), ради се о томе да су се у пословању појавиле одређене неисправности у раду.

Но, и поред настојања да се грешке у књиговодству не појављују, ипак се дешава да се оне појаве, односно поткраду из било којих разлога (организационих слабости, кадровске неоспособљености, непажљивости у раду и сл.).

Насталу грешку у књиговодству треба у што краћем року отклонити, како би књиговодство могло пружити квалитетне информације о стању и промјенама на средствима, изворима, приходима и расходима.

У процесу отклањања грешака, што не представља нимало лак посао, могу се издиференцирати следеће три фазе:

- а) утврђивање постојања грешака, тј. утврђивање да грешка уопште постоји,
- б) конкретизовање грешке, утврђивање гдје и када је учињена грешка и у чему се састоји,
- ц) отклањање или исправљање грешке.

1.10.1. Утврђивање постојања грешака

Да би се приступило конкретизовању и отклањању грешке у књиговодству, претходно треба уочити да грешка уопште постоји. Према томе, утврђивање да грешка постоји представља полазну основу у цјелокупном процесу отклањања књиговодствених грешака.

На основу различитих могућности уочавања постојања грешака могу се издиференцирати двије основне врсте грешака. То не представља класификацију по њиховој тежини, него према начину њиховог уочавања.

У *прву групу* грешака сврставају се грешке чије се постојање може уочити на бази познавања рачунских правила двојног књиговодственог система.

Раније је већ истакнуто да се систем двојног књиговодства одликује аутоматском контролом, која се заснива на системским правилима у одређеним рачунским односима појединих књиговодствених евиденција. Свако нарушавање тих рачунских правила аутоматски указује на постојање грешке. О каквој је грешци ријеч, утврђује се примјеном различитих метода за њихово што ефикасније изналажење.

Неколико тих основних рачунских правила која су својствена систему двојног књиговодства могу се представити на следећи начин:

1. збир активе и пасиве у билансу стања мора да се слаже,
2. збир дуговне стране (дуговни промет) рачуна главне књиге мора да се слаже са збиром њихове потражне стране (потражни промет),
3. збир дуговне стране у дневнику мора да се слаже са збиром његове потражне стране,
4. збир промета рачуна главне књиге мора да одговара збиру промета у дневнику,
5. збир дуговне стране аналитичких рачуна одговарајућег синтетичког рачуна мора да одговара збиру дуговне стране тога синтетичког

рачуна, као и да збир потражне стране аналитичких рачуна мора да одговара збиру потражне стране синтетичког рачуна.

То значи: уколико се у књиговодству предузећа наруши било које од наведених рачунских правила, констатује се постојање грешке. Таква грешка се мора десити услед књижења које није у складу са принципима система двојног књиговодства, као што су:

- Пословни догађај је само парцијално књижен, тј. извршено је задужење неког рачуна, а да истовремено није одобрен ни један рачун, или обрнуто, тј. одобрен је неки рачун а да истовремено није задужен ни један други рачун. Таква грешка се могла учинити било у дневнику или у главној књизи, било истовремено у дневнику и главној књизи,
- Пословни догађај је књижен тако да је један рачун правилно задужен, док је кореспондирајући рачун одобрен за погрешан износ, или обрнуто,
- Пословни догађај је исправно прокњижен на рачуне главне књиге, али није прокњижен у дневнику, или обрнуто,
- Пословни догађај је прокњижен на синтетичком рачуну, али је пропуштено књижење на одговарајућем аналитичком рачуну, или обрнуто.

Осим побројаних пропуста у књижењима, ова врста грешака може настати услед грешака у сабирању пословних књига или помоћних евиденција, тако да се нарушавање рачунских правила јавља у појавној форми као резултат погрешног сабирања.

Другу групу или врсту грешака чине грешке које не нарушавају основна рачунска правила у систему двојног књиговодства, или, другим ријечима, аутоматска контрола не реагује, односно не открива постојање неке књиговодствене грешке. Оваква врста грешака назива се у рачуноводственој литератури *материјалним грешкама*. Постојање оваквих врста грешака се, по правилу, много теже уочава. Но, и ту се може направити извјесна разлика. Једну врсту грешака, које се, истина, рјеђе дешавају, могуће је уочити познавајући карактеристике појединих рачуна. Тако, примјера ради, када неки искључиво активан рачун показује пасиван салдо, или, пак, неки искључиво пасиван рачун показује активан салдо, може се закључити да је учињена књиговодствена грешка, јер по природи за те врсте средстава или извора средстава која су рачуном репрезентована, није могућ приказ таквог стања. То су случајеви када рачун благајне или залиха материјала или поједних врста сталних средстава показује пасиван (потражни) салдо, односно када рачун сопственог капитала или рачун других извора средстава показује активан (дуговни) салдо.

Поред тога, постојање ове врсте грешака се у великом броју случајева утврђује на бази искуства рачуноводствених радника. Примјера ради, рачуноводствени радник увидом у стање залиха материјала установи да се ради о абнормално великим залихама. То, истина, не мора да значи књиговодствену грешку, али иницира рачуноводственог радника да испита због чега је до тога дошло. Између осталог, може да се ради и о књиговодственој грешци.

Најчешће се ова врста грешака иницира утврђивањем вишкова и мањкова, односно постојањем разлика између књиговодственог и стварног стања за поједине врсте средстава и извора средстава. Мада постојање таквог одступања не мора да истовремено представља књиговодствену грешку, ипак оно упућује на истраживање узрока насталог одступања, при чему се не занемарује могућност постојања грешке у књижењима, односно у књиговодству.

Оваква врста грешака може настати из више разлога, као што су:

- неки пословни догађај уопште није прокњижен у књиговодству предузећа,
- пословни догађај је прокњижен на одговарајуће рачуне, али је износ који је књижен мањи или већи од онога који је требало књижити,
- пословни догађај је грешком два пута прокњижен,
- пословни догађај је прокњижен на погрешне рачуне или је, пак, задужен одговарајући рачун, а одобрен погрешан рачун, односно обратно, задужен је погрешан рачун, а одобрен одговарајући рачун.

Све грешке такве врсте неће изазвати нарушавање рачунских правила која су својствена систему двојног књиговодства.

1.10.2. Конкретизовање грешака

Утврђивање да грешка постоји и сигнализирање могућности да грешка постоји само је први корак у процесу отклањања грешака у књиговодству. У даљем поступку потребно је утврдити гдје и када је учињена грешка и у чему се грешка састоји. За изналагање или конкретизовање грешака постоје одређени научни методи, засновани на емпиријским истраживањима и научним сазнањима.

Као један од основних метода при истраживању постојећих грешака др. К.Васиљевић истиче **методу најкраће линије**. Да би објаснио тај метод, аутор наводи сљедеће: „Неслагање промета главне књиге са дневником моћи ће да се истражи оцртавањем сваког става, прегледом свих докумената, затим контролом свих преноса у главну књигу, и, најзад, контролом извода главне књиге у закључном листу. Па кад све то буде извршено, констатује се да је постојала грешка у сабирању. Уместо тога иде се обратно; од мањег посла

ка већем, а не од већег ка мањем. Према томе, принцип најкраће линије значи да у просторном пољу грешака, где су могућности грешке проширене на разне послове различитог обима, трба ићи увек од мањег посла према већем“.

Уколико се ради о грешкама које се јављају у нарушавању основних рачунских правила, тј. о грешкама које избацује аутоматска контрола двојног књиговодства, једна од најефикаснијих метода за конкретизацију грешака је **метода изолације**. Метода изолације се састоји у сужавању поља грешака на што је могуће рационалнији начин, како би се грешка што брже и лакше конкретизовала. У изради ове методе др. Р. Николајевић-Теофановић наводи да се сужавање поља грешака може вршити према различитим критеријима, и то: *према књигама, према предмету, према времену и према страни конта*.

Сужавање поља грешака *према књигама*, према томе, зависи од тога на који начин су нарушена рачунска правила. Тако, нпр., ако је:

збир промета дневника:

Дугује	1.268.000 KM	Потражује	1.268.000 KM
--------	--------------	-----------	--------------

а збир промета главне књиге:

Дугује	1.268.000 KM	Потражује	1.326.000 KM
--------	--------------	-----------	--------------

очигледно је да грешку треба тражити у главној књизи. То би била изолација по књигама. Истовремено овакав карактер грешке упућује и на ограничавање грешке на страну рачуна, јер се може очекивати да је грешка учињена на потражној страни рачуна главне књиге.

Изолација *по времену* или сужавање поља грешака у времену огледа се у томе да се раздвоји временски период у коме је настала грешка од онога гдје грешка не постоји. Таква врста сужавања поља грешака се, такође, спроводи на бази основних рачунских правила која се сада примјењују за краће временске периоде од онога у коме је утврђено постојање грешке. Тако, нпр., ако се промет дневника (промет дугове и потражне стране) не слаже за јануар мјесец, треба извршити контролу промета за првих 15 дана. Уколико се тај промет слаже, значи да је грешка учињена у периоду од 15. до 31. јануара. У том смислу се локализовање грешке може извршити на одређен дан, те тада неће бити тешко конкретизовати грешку.

Изолација *према предмету* је, такође, условљена врстом грешке у смислу нарушавања рачунских правила. Уколико се аналитичка евиденција залиха материјала својим прометом не слаже са прометом синтетичког рачуна, уз услов да се промет главне књиге слаже, очигледно је да је грешка учињена при књижењу на аналитичком рачуну залиха материјала.

При изналагању, односно конкретизовању грешке често се врши комбиновање изложених варијанти метода изолације, све са циљем њеног бржег и лакшег изналагања, што представља предуслов за исправљање настале грешке.

Када се грешка изолује, односно сузи на најуже могуће поље, врши се срањвавање књиговодствених ставова са документацијом или анализирање појединачних књиговодствених ставова, те се тако утврди у чему се грешка састоји, тј. врши се конкретизација грешке.

За изналагање грешака постоје још неке помоћне рачунске методе и поступци, као што су изналагање грешке услед пермутације бројева, метода половине итд., што се овом приликом неће детаљније обрађивати.

Код грешака које не избацује аутоматска контрола, или код тзв. материјалних грешака, грешке су најчешће изоловане по предмету, тако да се њихова конкретизација врши најчешће упоређењем документације са конкретним књижењем..

1.10.3. Исправљање грешака

Када се грешка конкретизује, односно када се открије у чему се грешка састоји, приступа се њеном отклањању. Законска обавеза да књиговодствена евиденција мора да буде уредно вођена подразумева и примјену одређених метода за исправку учињених грешака. У рачуноводственој литератури и пракси издиференциране су сљедеће методе исправке грешака:

- а) техничка исправка,
- б) сторнирање,
- ц) допунско књижење.

Која од метода ће бити примјењена, зависи од тога о каквој конкретној грешци се ради.

1.10.3.1 Техничка исправка

Техничка исправка се, истина, више примјењује приликом исправке грешке учињене при сачињавању књиговодствених докумената, али се може примјењивати и као метод отлањања грешака при књижењима.

Уколико се грешка примјети у моменту књижења одређеног пословног догађаја, може се примјенити метода техничке исправке. Тако, нпр., ако задужимо или одобримо неки рачун за погрешан износ и то се одмах уочи,

може се прецртати погрешан износ и изнад њега уписати правилан износ. При томе је основно правило да прецртани погрешни износ мора остати видљивим, тако да се он може у свако вријеме касније прочитати.

Методом техничке исправке се може поништавати цјелокупан погрешно уписан износ или само неки његови погрешно уписани бројеви. Ако је умјесто износа 26.326 КМ, исписан неки сасвим други – износ од 38.263 КМ, техничка исправка ће изгледати овако:

26.326
~~38.263~~

Уколико треба исправити само поједине бројеве уписаног износа, онда ће се техничком исправком исправити само ти бројеви. Нпр., ако је умјесто броја 26.326 КМ, исписан износ од 26.362 КМ, исправка ће бити:

26
26362

Уколико се оваква или слична грешка у књиговодству примјети накнадно, оваква метода исправке се не смије примјенити, јер може проузроковати грешке другог карактера. Примјера ради, уколико се на овај начин отклони грешка на рачуну главне књиге, грешка није отклоњена, јер грешка остаје у дневнику, и обратно.

1.10.3.2 Сторнирање

С обзиром на ограниченост у примјени методе техничке исправке, може се рећи да метод сторнирања представља најчешће примјењивани метод отклањања грешака у књиговодству.

Са становишта карактера учињене грешке сторно може бити *потпуни* и *дјелимични*. Са становишта технике исправљања грешака, сторно може бити *обични* или *црни* сторно и *црвени* сторно.

Потпуни сторно се примјењује у оном случају кад је пословни догађај у потпуности погрешно прокњижен на рачунима. Примјер: Стање на пословном рачуну износило је 100.000 КМ. Стање обавеза према добављачима износи 30.000 КМ. Пословни догађај: дозначено је добављачима путем пословног рачуна 10.000 КМ на име измирења обавеза. Пословни догађај је прокњижен на супротне (погрешне) стране рачуна.

Грешка је констатована и треба је исправити. Према карактеру грешке нужно је примјенити потпуни сторно. Према техници исправљања могуће је примјенити, као што је речено, *обични* или *црни* сторно и *црвени* сторно. У случају примјене обичног или црног сторна књижење погрешно уписаног

износа ће се обавити на супротној страни рачуна, а потом треба обавити правилно књижење. Према томе, само сторнирање без исправног књижења не представља у потпуности отклањање грешке, јер се грешка јавља у другом виду, тј. у виду пропуштеног књижења.

Недостатак примјене обичног или црног сторна огледа се у неоправданом увећавању промета на рачунима на којима је та врста сторна примјењивана. На бази претходног примјера може се закључити да су уплате на пословном рачуну биле 110.000 КМ, док су исплате са пословног рачуна износили 20.000 КМ, односно да су обавезе према добављачима створене у износу од 40.000 КМ, и да су те обавезе плаћене у износу од 20.000 КМ. То у суштини не одговара ономе што се стварно дешавало. У конкретном случају, услед примјене обичног сторна, промет и дуговне и потражне стране пословног рачуна и рачуна добављача увећан је за по 10.000 КМ.

Овај недостатак се отклања примјеном друге врсте сторнирања, која се назива *црвеним* сторном. Употребом црвеног или *одбитног* сторна, промет рачуна се исказује у реалном обиму. То се постиже на тај начин да се износ уписан на погрешној страни рачуна поново уписује на исту страну, али се врши његово заокруживање или специјално означавање (ако се користи машинска обрада, може бити звјезда поред износа, износ стављен у заграду и сл.), које упућује да тако уписани износ треба одузети у процесу збрајања промета те стране рачуна, односно дневника. Послије примјене црвеног сторна мора, такође, да уследи исправно књижење.

У случају да је грешка дјелимично учињена, тј. да је један рачун правилно задужен, а одобрен погрешан рачун, може се примјенити дјелимични сторно. Дјелимично сторнирање на једном рачуну се истовремено комбинује са исправним књижењем на другом рачуну. Тако, нпр., стање на рачуну залиха материјала износило је 50.000 КМ, стање на рачуну залиха ситног инвентара 5.000 КМ, а стање обавеза према добављачима 20.000 КМ. Пословни догађај о испоруци материјала од добављача у износу од 2.000 КМ књижен је тако да је задужен рачун залиха ситног инвентара, а одобрен рачун добављача.

Примјеном обичног сторна извршила би се исправка на рачуну залиха ситног инвентара (који је погрешно задужен) на тај начин да се тај рачун одобри за погрешно уписани износ. Истовременим задужењем рачуна залиха материјала, у потпуности је исправљена учињена грешка. При томе, књижење на рачунима представља дјелимичан обични сторно и исправно књижење.

Примјеном ове врсте сторна долази до неоправдано увећаног промета рачуна залиха ситног инвентара на коме је грешком извршено књижење пословног догађаја који се не односи на тај имовински дио.

Отклањање посљедица оваквог начина сторнирања врши се примјеном црвеног сторна.

Књижењем на рачуну ситног инвентара вршено је сторнирање погрешно уписаног промета на тај начин да је промет тога рачуна остао онакав какав би био, да грешка није учињена, док књижење под истим бројем на рачуну залиха материјала представља исправно књижење. Тзв. црвени сторно није увјек могуће вршити на приказани начин, уколико се књижење врши механографским путем, јер у том случају начин сторнирања зависи од могућности рачунара.

1.10.3.3 Допунско књижење

Нека врста констатованих грешака се не може исправити ни примјеном методе техничке исправке, нити методе сторнирања. То су грешке које су настале услед пропуштеног књижења одређених пословних догађаја. Оваква врста грешака се отклања примјеном *методе допунског књижења*. То значи да се пословни догађај који није прокњижен накнадно књижи у пословним књигама. Приликом допунског књижења мора се водити рачуна да се при опису пословног догађаја изричито нагласи када се, односно којег датума се десио тај пословни догађај тј. када је требало да буде књижен у пословним књигама. То се чини у интересу обезбеђивања хронологије. Нпр., уколико је 20.XII 2013. констатовано да пословни догађај о испоруци материјала од добављача у износу од 10.000 КМ од 01.XII 2013. није прокњижен, приступиће се допунском књижењу уз назнаку датума када је промјена настала.

Допунско књижење може се примјенити и у случају кад је књижење извршено на одговарајућим рачунима и на исправним странама рачуна, али уз назнаку датума, односно везе књижења дате разлике.

2. ФИНАНСИЈСКИ ПОЛОЖАЈ И РАЧУНОВОДСТВЕНА ЈЕДНАЧИНА

2.1. Основни елементи финансијског положаја

Свако предузеће, без обзира на његову организациону основу, величину, дјелатност и друге карактеристике мора располагати, са једне стране одређеним средствима која ангажује у извршавању своје дјелатности, а са друге стране за та средства морају постојати извори из којих су та средства прибављена. Располагаива и ангажована средства по појавним облицима и функционалној намјени, које још називамо *актива*, и извори тих средстава, које још називамо *пасива*, чине имовинску позицију предузећа, на основу које може да се утврђује финансијски положај предузећа. Наведене перформансе предузећа опредјељују обим и структуру ангажованих средстава, а пред менаџментом предузећа стоји задатак да то буде што адекватније стварним потребама. Са друге стране, будући да је обим извора средстава опредјељен обимом њиховог ангажовања, пред менаџментом је задатак да и структура извора буде што адекватнија стварним потребама.

Произилази, дакле, да са становишта обима постоји једнакост између средстава и извора средстава:

$$\text{Средства} = \text{Извори средстава}^{40}$$

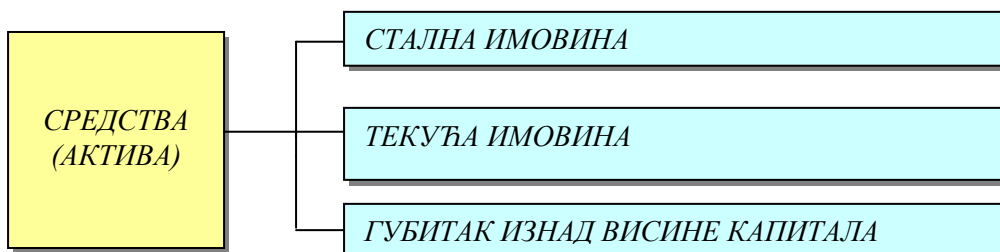
Структурирање средстава и извора средстава може се вршити према различитим критеријумима као што су појавни облици,⁴¹ степен расположивости⁴² и намјена код средстава, односно рачност код извора средстава.

⁴⁰ У литератури, посебно страном, може се наћи и другачија терминологија те и наведена једнакост, као то да се средства дефинишу као економски ресурси, а извори средстава као капитал, који може бити властити и невластити (туђи), те би наведена једнакост гласила: Економски ресурси = Капитал, односно Економски ресурси = Властити капитал + Невластити капитал.

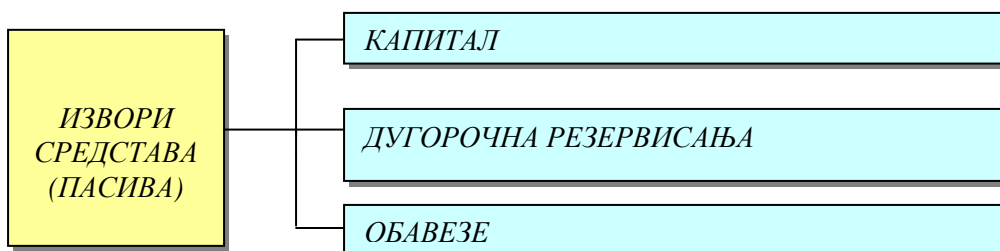
⁴¹ Према појавном облику средстава се дијеле на ствари, права и новац Средства у облику ствари јављају се у конкретном материјалном облику као што су грађевински објекти, опрема, материјал, готови производи, роба и сл. У облику права појављују се средства као што су потраживања из пословних односа, патенти, лиценце и сл. Средства у облику новца су готов новац, депозитни новац, девизе и сл.

⁴² У основи примјене овог критерија јесте степен расположивости, при чему се и стална и текућа имовина дијели на више степени расположивости.

Према важећој билансној шеми средства (актива) класификује се на сљедећи начин:



Према истом принципу извори средстава (пасива) класификују се на сљедећи начин:



Иста ова структура може се приказати на сљедећи начин:

Биланс стања

<i>А к т и в а</i>	<i>П а с и в а</i>
А. Стална имовина	А. Капитал
Б. Текућа имовина	Б. Дугорочна резервисања
В. Губитак изнад висине капитала	В. Обавезе

Средства којима предузеће располаже представљају економске ресурсе њему расположиве за остваривање постављених циљева пословања. *Оквиром за састављање и представљање финансијских извјештаја* (П: 49) средство, односно имовина дефинише се као ресурс "који контролише предузеће као резултат прошлих догађаја и из којег се очекује притицање будућих економских користи у предузеће. Капитал представља потраживања оснивача, односно власника предузећа према његовим средствима изражено у акцијама, удјелима или неком другом облику", односно према истом *Оквиру* то је "остатак имовине предузећа након одбитка свих његових обавеза".

Под обавезама се подразумева потраживање других субјеката према средствима предузећа за које предузеће у краћем или дужем року мора да исплати готовину. Према *Оквиру за састављање и представљање финансијских извјештаја* (П: 49) "Обавеза је садашња обавеза предузећа, произашла из прошлих догађаја за чије се подмирење очекује, да ће створити одлив ресурса из предузећа, који стварају економске користи." То су најчешће обавезе из пословних односа по основу прибављања сталне имовине (грађевински објекти, постројења, опрема...), текуће имовине (материјал, роба и сл.) те обавезе по основу издатих хартија од вриједности, обавезе према банкама и другим финансијским институцијама, према запосленим и друге обавезе.

2.2. Финансијски поиложај

Финансијски положај компаније⁴³ посматрамо кроз ниво властитог капитала којим компанија располаже, односно кроз вриједност економских ресурса које компанија контролише на одређени датум може се представити релацијом:

$$\text{Економски ресурси} = \text{Капитал компаније}$$

Капитал компаније може, са становишта власништва, да се дијели на двије врсте капитала, "властити" и "невластити" капитал. Према томе:

$$\text{Капитал компаније} = \text{Невластити капитал} + \text{Властити капитал}$$

из чега произилази да је:

$$\text{Економски ресурси} = \text{Невластити капитал} + \text{Властити капитал}$$

У рачуноводственој терминологији, при билансирању стања, лијеву страну (активу) чине средства, а десну, потражну страну чине капитал и обавезе. Други термин за средства су економски ресурси, а обавезе називамо невластитим капиталом:

$$\text{Економски ресурси} = \text{Средства}$$

⁴³ Уобичајени назив за предузећа, односно привредна друштва.

ОДНОСНО:

$$\text{Невластити капитал} = \text{Обавезе}$$

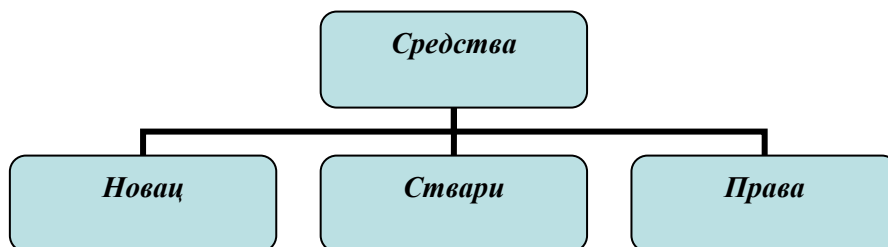
На основу овога може се приказати једначина која се назива основном рачуноводственом једначином и која има слједећи облик:

$$\boxed{\text{СРЕДСТВА}} = \boxed{\text{ВЛАСТИТИ КАПИТАЛ}} + \boxed{\text{ОБАВЕЗЕ}}$$

Ова једначина је позната као **основна рачуноводствена једначина**. Основни захтјев рачуноводствене једначине је да лијева и десна страна увијек морају бити једнаке, односно у "равнотежи".

Средства су, што је већ истакнуто, економски ресурси које контролише предузеће и служе за остваривање адекватних циљева предузећа. Средствима се назива и имовину предузећа од које се очекује да буде од користи за будуће пословне операције. Средства предузећа јављају се у облику новца, ствари и права.

Средства у облику новца су новчане ставке у које се убрајају новац у домаћој и страној валути, новац на депозитним рачунима код банака, новац који купци дугују предузећу за продату робу или извршене услуге (потраживања), отворени акредитиви у земљи и иностранству, готовински еквиваленти, компензациони износи и слично.



Под стварима - као облику средстава подразумева се стална имовина предузећа у коју се убраја земљиште, грађевински објекти, опрема и имају карактер неновчане, физичке ствари, као и текућа имовина као што су различите врсте залиха (материјала, робе, готових производа и сл.).

Средства у облику права су нефизичког (нематеријалног) карактера и то као: ауторска права, потраживања од купаца, концесије, патенти, лиценце, трговачко име, лизинг (право кориштења опреме), право на закуп пословног простора и слично.

Обавезе су дужност предузећа да своја дуговања измири исплатом готовине, предајом средстава или пружањем услуга својим повјериоцима. Обавезе се најједноставније могу дефинисати као новчана потраживања повјерилаца које су законски признате као дуговања дужника. Најчешћи примјери обавеза су: новчани износи који се дугују добављачима за фактурисану робу, добијени зајмови и кредити од банака који се морају вратити у тачно утврђеном року и слично.

Невластити капитал представља обавезу за предузеће, која има тачно утврђени рок доспијећа, по чијем истеку мора бити враћен уз одговарајућу накнаду (најчешће камату), чија је висина унапријед утврђена, без обзира на успјешност пословања предузећа.

Властити капитал је имовина предузећа којом предузеће располаже након измирења обавеза што се може дефинисати као нето средства. Властити капитал нема рок доспијећа, служи за покриће губитака компаније (предузећа) и из њега могу да произилазе исплате (нпр. дивиденде) које су одређене висином зарађеног добитка:

$$\text{Властити капитал} = \text{Средства} - \text{Обавезе}$$

Властити капитал корпорације (компаније, предузећа) се назива и *акционарски (акцијски) капитал*,⁴⁴ па према томе једначина може да гласи:

$$\text{Средства} = \text{Обавезе} + \text{Акционарски капитал}$$

Акцијски капитал има два дијела, основни капитал и задржану зараду – нераспоређену добит.

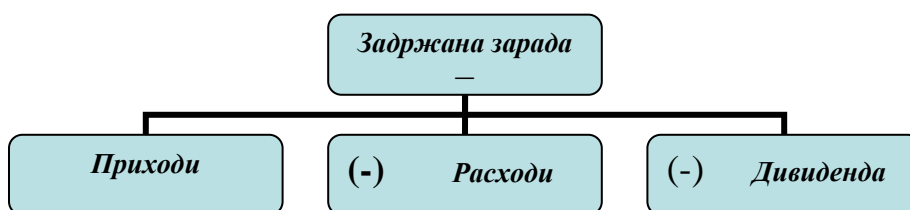
Основни капитал, односно капитал акционара, презентује ниво власништва акционара предузећа. Власништво акционара посматра се кроз њихов удио у капиталу предузећа. Куповином акција инвеститор постаје један од власника предузећа. Акција је власничка хартија од вриједности која има своју номиналну вриједност и премију по акцији.

Задржана зарада: Предузеће, да би сачувало свој пословни углед на тржишту, а уједно и остваривало профит, мора да задовољи два примарна циља: циљ

⁴⁴ Наравно, ако се ради о акционарским друштвима.

профитабилности и циљ *ликвидности*. Гарантна супстанца за успјешно пословање сваког предузећа је остваривање профита чиме предузеће повећава свој капитал, је циљ који се назива профитабилност. Да би се испунио циљ профитабилности предузеће мора да има веће остварене приходе од расхода. Начин да своје расходе сведе на минимум, јесте да све своје обавезе исплати посједовањем довољно расположивог нивоа средстава по роковима доспијећа. Из овога се може закључити да је *задржана зарада* дио власничког капитала која се остварује из редовног пословања када зарађени приходи премашују начињене расходе. Зарађени приходи повећавају власнички капитал, и у случају да су већи од расхода, каже се да је предузеће остварило нето добитак. Овдје је битно не мјешати расходе и дивиденде јер обоје смањују задржану зараду.

Структура задржане зараде може се шематски приказати на сљедећи начин:



$$\text{Задржана зарада} = \text{Приходи} - \text{Расходи} - \text{Дивиденда}$$

Контролна питања:

87. Које перформансе предузећа обезбеђују обим и структуру средстава?
88. Чиме је опредјељен обим извора средстава?
89. Како је исказана структура средстава према важећој билансној шеми?
90. Како је исказана структура извора средстава према важећој билансној шеми?
91. Шта се подразумејева под средствима предузећа?
92. Како се дефинишу обавезе предузећа?
93. Које су разлике властитог и невластитог капитала?
94. Шта представља и како се израчунава задржана зарада?
95. Како гласи основна рачуноводствена једначина?

2.3. Приказ имовинске позиције предузећа

Изводећи пословне активности у предузећу свакодневно у континуитету долази до промјена на некој позицији од наведених категорија укључујући и сам почетак пословања, на који начин се након сваке такве промјене мијења и

имовинска слика предузећа, што се може поједностављено илустровати на следећи начин:

- (1) У поступку оснивања и стварања услова за почетак рада оснивачи су уложили 80.000,00 КМ у замјену за 800 обичних акција номиналне вриједности 100,00 КМ по акцији, и истовремено набавили материјала у вриједности од 20.000,00 КМ за који износ је формирана обавеза за плаћање.

	Материјал	Готовина	Капитал	Добављачи
(1)	20.000,00	80.000,00	80.000,00	20.000,00
	Средства		=	Капитал + Обавезе

- (2) У уговореном року предузеће је готовински измирило обавезу за набављени материјал у износу од 8.000,00 КМ.

	Материјал	Готовина	Капитал	Добављачи
(C1)	20.000,00	80.000,00	80.000,00	20.000,00
(2)		- 8.000,00		- 8.000,00
(C2)	20.000,00	72.000,00	80.000,00	12.000,00
	Средства		=	Капитал + Обавезе

- (3) За потребе процеса производње, предузеће је набавило опреме у вриједности од 40.000,00 КМ која је плаћена готовински.

	Опрема	Материјал	Готовина	Капитал	Добављачи
(C2)		20.000,00	72.000,00	80.000,00	12.000,00
(3)	40.000,00		- 40.000,00		
(C3)	40.000,00	20.000,00	32.000,00	80.000,00	12.000,00
	Средства		=	Капитал + Обавезе	

- (4) Из одобреног кредита код пословне банке предузеће је према добављачима за набављени материјал измирило обавезу у износу од 5.000,00 КМ.

I дио: Основе система двојног књиговодства

Опрема	Материјал	Готовина	Капитал	Добављачи	Кредити
(C3) 40.000,00	20.000,00	32.000,00	80.000,00	12.000,00	
(4)				- 5.000,00	5.000,00
(C4) 40.000,00	20.000,00	32.000,00	80.000,00	7.000,00	5.000,00
Средства			=	Капитал	+ Обавезе

(5) За извршене услуге наплаћено је од корисника на рачун готовине у износу од 12.000,00 КМ.²⁸

Опрема	Материјал	Готовина	Капитал	Задр.зар.	Добављачи	Кредити
(C4) 40.000,00	20.000,00	32.000,00	80.000,00		7.000,00	5.000,00
(5)		12.000,00		12.000,00		
(C5) 40.000,00	20.000,00	44.000,00	80.000,00	12.000,00	7.000,00	5.000,00
Средства			=	Капитал	+	Обавезе

(6) На име годишње комуналне и републичке таксе плаћено је са рачуна готовине 2.000,00 КМ.

Опрема	Материјал	Готовина	Капитал	Задр.зар.	Добављачи	Кредити
(C5) 40.000,00	20.000,00	44.000,00	80.000,00	12.000,00	7.000,00	5.000,00
(6)		- 2.000,00		- 2.000,00		
(C6) 40.000,00	20.000,00	42.000,00	80.000,00	10.000,00	7.000,00	5.000,00
Средства			=	Капитал	+	Обавезе

²⁸ Термин "Задржана зарада" овдје се користи за приказ свих прихода и расхода који настају у току периода као резултат одређених пословних догађаја. Она представља властити капитал остварен из тих активности (при чему приходи повећавају а расходи смањују тај капитал) али привремено, у току обрачуноског периода задржан ради кориштења у пословне сврхе. На крају обрачуноског периода, након одобравања исплате дивиденди (ако се ради о акцијском властитом капиталу) или друге врсте приноса на капитал, салдо задржане зараде преноси у Биланс стања као нераспоређена добит (ако су приходи већи од расхода), односно губитак (ако су расходи већи од прихода).

(7) Додављач је на име благовременог измирења обавеза одобрио попуст у висини од 500,00 КМ.

	Опрема	Материјал	Готовина	Капитал	Задр.зар.	Додављачи	Кредити
(С6)	40.000,00	20.000,00	42.000,00	80.000,00	10.000,00	7.000,00	5.000,00
(7)					500,00	-500,00	
(С7)	40.000,00	20.000,00	42.000,00	80.000,00	10.500,00	6.500,00	5.000,00
	Средства			=	Капитал	+	Обавезе

(8) За утрошену електричну енергију од додављача је примљена фактура (рачун) на износ од 1.500,00 КМ.

	Опрема	Материјал	Готовина	Капитал	Задр.зар.	Додављачи	Кредити
(С7)	40.000,00	20.000,00	42.000,00	80.000,00	10.500,00	6.500,00	5.000,00
(8)					-1.500,00	1.500,00	
(С8)	40.000,00	20.000,00	42.000,00	80.000,00	9.000,00	8.000,00	5.000,00
	Средства			=	Капитал	+	Обавезе

Ако се сви појединачни пословни догађаји прикажу као јединствен извјештај добије се следећи преглед:

Опрема	Материјал	Готовина	Капитал	Задр.зар.	Добављачи	
Кредити						
(1)	20.000,00	80.000,00	80.000,00	20.000,00		
(2)		-8.000,00		- 8.000,00		
(3) 40.000,00		-40.000,00				
(4)				-5.000,00	5.000,00	
(5)		12.000,00	12.000,00			
(6)		-2.000,00	-2.000,00			
(7)			500,00	-500,00		
(8)			-1.500,00	1.500,00		
(C8) 40.000,00	20.000,00	42.000,00	80.000,00	9.000,00	8.000,00 5.000,00	
Средства			=	Капитал	+	Обавезе

Коначно стање на појединачним позицијама билансно се може приказати и на следећи начин:

Биланс предузећа

А к т и в а		П а с и в а	
1. Опрема	40.000	1. Капитал	80.000
2. Материјал	20.000	2. Задржана зарада	9.000
3. Готовина	42.000	3. Добављачи	8.000
		4. Кредити	5.000
Укупно:	102.000	Укупно:	102.000

Користећи релацију: $\text{Средства (C)} = \text{Капитал (K)} + \text{Обавезе (O)}$ и графички приказ имамо:

Биланс стања	
Активa	Пасивa
Средства	Капитал
	Обавезе

Илуструјући имовинску позицију предузећа преко наведених пословних догађаја дат је приказ и јединих могућих типова тих догађаја. Прва група пословних догађаја (од (1) до (4)) којима се приказују промјене стања само на позицијама које припадају билансу стања назива се *еквивалентним*, а друга група (од (5) до (8)) којима се приказују промјене на позицијама и биланса стања и биланса успјеха назива се *нееквивалентним*.

2.4. Вредновање економских трансакција

Трансакција је економска промјена која позитивно или негативно утиче на пословање предузећа. Да би се тачно утврдило у којем рачуноводственом периоду је дошло до позитивних или негативних осцилација, да би се предвидјело и планирало пословање у будућности рачуновођа је дужан да изврши вредновање свих пословних трансакција. Рачуновођа се, при вредновању економских трансакција, сусреће са три основна проблема:

- проблем признавања,
- проблем вредновања,
- проблем класификације.

Проблем признавања: Трансакције представљају економске догађаје који утичу на финансијски положај предузећа. Рачуновођа предузећа нема нимало лак задатак при евидентирању трансакција. Свака трансакција коју предузеће

оствари има свој циљ, као таква да би била важећа, рачуновођа мора да утврди тачно вријеме када се трансакција десила. Проблем признавања представља вријеме када се трансакција десила, односно сагласност када економску промјену треба евидентирати. Овај проблем приказан је кроз један примјер:

Ако се претпостави да је компанија наручила, примила и платила компјутер, поставља се питање који од ових догађаја треба признавати (евидентирати)?

1. Запослени шаље захтјев за набавку одјељењу набавке;
2. Одјељење набавке шаље наруџбу;
3. Добављач доставља компјутер и шаље рачун;
4. Компанија прима компјутер и рачун;
5. Компанија плаћа рачун;

Полазећи од услова набавке, ова економска промјена евидентира се када је извршена активност: *четири*. У том тренутку примљен је компјутер и рачун, који није реализован - плаћен. Ова трансакција представља неизмирену обавезу која се евидентира као повећање средстава у активи на одговарајућем рачуну (опрема, и по потреби детаљније рашчлањивање као опрема за аутоматску обраду података), и повећање обавеза у пасиви (обавезе према добављачима у земљи). Реализацијом активности: *пет*, обавезе предузећа нестају, и та се промјена евидентира у књигама предузећа што резултира смањењем средстава у активи на одговарајућем рачуну (пословни – трансакциони рачуни) и смањењем обавеза у пасиви (обавезе према добављачима у земљи).

Проблем вредновања: У једном рачуноводственом периоду може да дође до одређеног низа одлива и прилива средстава. Да би рачуновођа утврдио која трансакција највише терети имовину предузећа, односно која трансакција највише доноси користи, мора да изврши вредновање сваке трансакције. Вредновање трансакције у ствари представља додјелјивање новчаног износа свакој трансакцији посебно, укључујући средства, обавезе и властити капитал. У случају да је ријеч о набавци сировина, материјала и слично, ове трансакције се вреднују у висини њихове набавне вриједности. За конкретну компанију набавком сталне имовине долази до новчаних издатака, који представљају расходе или трошак. *Трошак* се може дефинисати као цијена размјене између независних продаваца и купаца, која се евидентира у моменту признавања економске промјене. Набавна вриједност (трошак) сопственог капитала евидентира се улагањем акционара у предузеће.

Класификација: Полазећи од претпоставке да у једном обрачунском периоду компанија (предузеће) оствари и на хиљаде трансакција, ради њихове прегледности мора да се изврши класификација трансакција. *Класификација* представља распоређивање економских промјена у одговарајуће групе рачуна,

односно пренос њихове вриједности на одговарајући рачун. Ради остваривања уједначености и упоредивости финансијских извјештаја основни ниво класификације (ниво синтетичких рачуна) се дефинише и обавезује од стране рачуноводствених власти, док се детаљнији ниво уређује на нивоу самог предузећа. Према важећим стандардима предузеће, и други привредни субјекти типа банака, осигуравајућих друштава и сл. својом нормативном регулативом прописују детаљнију класификацију рачуна (аналитичке евиденције) на који би се начин задржао и континуитет у начину финансијског извјештавања.

2.5. Утицај економских промјена на финансијски положај предузећа

Економске промјене (транзакције) су пословни догађаји који утичу на имовину предузећа, било да мјењају њену висину и састав или само састав. Како је имовина предузећа представљена у билансу, то свака промјена која настане након састављеног биланса мијења и биланс, те се економске промјене у литератури често означавају и као билансне промјене. Уколико се посматра дјеловање економских промјена на цијелу имовину предузећа тада се могу утврдити четири основне групе економских промјена. То су:

1. промјене које повећавају активу и пасиву за исти износ;
2. промјене које смањују активу и пасиву за исти износ;
3. промјене које мијењају састав активе а пасиву остављају непромијењеном;
4. промјене које мијењају састав пасиве а активу остављају непромијењеном;

Повећање активе и пасиве за исти износ може настати услед: 1. *Повећања улога власника* (уплатом готовине на пословни рачун предузећа, уношењем одређених ствари, права и сл.) што доводи до повећања одговарајућег облика активе, а на страни пасиве ће бити повећан сопствени капитал предузећа. Повећање улога оснивача повећава се бруто и нето имовина; 2. *Задужењем код повјерилаца* (у случају да банка одобри кредит или зајам предузећу) што доводи до повећања његове активе на позицији стања трансакционог рачуна, али ће се за исти износ повећати и његове обавезе. Ова економска промјена доводи до повећања бруто имовине предузећа, док нето имовина остаје непромијењена; 3. *Услед настанка прихода* долази до повећања одговарајућих рачуна активе, а на страни пасиве ће бити повећан сопствени капитал предузећа. Приходи повећавају бруто и нето имовину предузећа.

Смањење активе и пасиве за исти износ настаје по основу: 1. *Смањење улога власника*, у случају да власници предузећа одлуче да један дио капитала који су уложили у предузеће повуку, када ће се актива смањити на одговарајућим

рачунима (трансакционим, са којих се повлаче средства), а сопствени капитал у пасиви. Ова економска промјена смањује и бруто имовину и нето имовину предузећа; 2. *Раздужења код повјерилаца* представља измирење обавеза, која се одражава на смањење активе (одлив средстава са пословних рачуна), а у пасиви на смањење обавеза. Раздужење код повјерилаца смањује бруто имовину предузећа, али нето имовина остаје непромјењена; 3. *Настанком расхода* долази до смањења активе (позиције са којих је извршена надокнада расхода), а у пасиви се смањује сопствени капитал преко смањења резултата, односно задржане зараде. Расходи смањују бруто и нето имовину предузећа.

Економске промјене које мијењају састав активе, а пасива остаје непромјењена су оне промјене које не мијењају висину активе, већ само њен састав, а пасиву уопште не мијењају. То су промијене услед којих се један облик имовине претвара у други, на примјер, наплата потраживања од купаца, куповина сталне имовине (земљиште, опрема, грађевински објекти) за готовину и слично.

Четвртој групи промјена припадају промјене *које смањују једну врсту обавеза, а другу повећавају*, на пример, претварању краткорочног кредита у дугорочни, измирење обавеза према добављачима из прибављеног кредита код пословних банака и слично. Оне мијењају само састав пасиве, актива, бруто имовина и нето имовина остају непромијењене.

Да би се уочило дјеловање економских промјена на састав биланса, уобичајено је да се економске промјене класификују према њиховом дјеловању на активу, капитал и обавезе. За те потребе билансна једнакост:

$$\text{Актива} = \text{Пасива}$$

рашчлањава се тако да гласи:

$$\text{Средства} = \text{Обавезе} + \text{Властити капитал}$$

Полазећи од наведеног критеријума могуће је идентификовати више типова економских промјена, и то:

<i>Редни број</i>	<i>Економске промјене</i>	<i>Актива</i>	<i>Капитал + Обавезе</i>	
1.	Повећање улога оснивача	+	+	
2.	Смањење улога оснивача	-	-	
3.	Задужење код повјерилаца	+		+
4.	Раздужење код повјерилаца	-		-
5.	Измјене у саставу активе	±		
6.	Измјене у саставу пасиве		±	±
7.	Приходи од продаје	+	+	
8.	Расходи од продаје	-	-	
9.	Ванредни приходи	+	+	
10.	Ванредни расходи	-	-	
11.	Смањење обавеза услед настанка прихода		+	-
12.	Повећање обавеза услед настанка расхода		-	+

<i>Средства</i>		=	<i>Обавезе</i>		+	<i>Властити капитал</i>	
Дугује ради повећања (+)	Потражује ради смањења (-)		Дугује ради смањења (-)	Потражује ради повећања (+)		Дугује ради смањења (-)	Потражује ради повећања (+)

1. Повећање средстава се евидентира (књижи) на дуговоној (лијевој) страни, а смањење на потражној (десној) страни;
2. Повећање обавеза и властитог капитала се евидентира (књижи) на потражној (десној) страни, а смањење на дуговој (лијевој) страни.

Овдје се јавља један сложени проблем, који са собом повлачи питање: *Како трансакције које повећавају дивиденде или трошкове, смањују властити капитал?* Одговор се може потражити у следећој релацији:

Средства = обавезе + основни капитал + задржана зарада + приходи – расходи – дивиденде

односно:

Средства + Дивиденде + Расходи = Обавезе + Основни капитал + Задржана зарада + Приходи

(+)	(-)	(+)	(-)	(+)	(-)	(-)	(+)	(-)	(+)	(-)	(+)	(-)	(+)
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

2.6. Примјери за вјежбе са рјешењима

1. Након завршетка Факултета пословне економије, Џвија Николић је стекла звање дипломирани економиста и одлучила да отвори агенцију за пружање савјетодавних услуга из области пословања предузећа. Да би почела пословање уложила је 60.000 КМ⁴⁵ у замјену за 6.000 акција. Први биланс стања показује готовинска средства и основни капитал власника:

<u>Средства</u>		=	<u>Обавезе</u>	+	<u>Властити капитал (ВК)</u>	
Готовина					Основни капитал	Врста ВК
1. 60.000					60.000	Улагања
S. 60.000					60.000	акционара

<u>Готовина</u>			<u>Властити капитал</u>	
60.000				60.000

Номинална вриједност акције = 60.000 КМ/ 6.000 акција = 10 КМ по 1 акцији.

Напомена: Под *готовином*⁴⁶ се, према билансној шеми, подразумјева новац у домаћој и страној валути у благајни, новац у домаћој и страној валути на депозитним рачунима код пословних банака и отворени акредитиви у земљи и иностранству. Повећање средстава се евидентира на дуговној страни рачуна *Готовине*. Повећање властитог капитала се књижи на потражној страни рачуна *Основни капитал*. Да је агенција уложила нека друга средства, а не готовину, на одговарајућим рачунима средстава би се вршило књижење на дуговној страни.

2. Након што је пронашла добру локацију, Агенција се одлучује да купи пословни простор у новоизграђеном тржном центру у износу од 15.000 КМ које плаћа готовински.

<u>Средства</u>		=	<u>Обавезе</u>	+	<u>Властити капитал</u>	
Готовина	Пословни простор				Основни капитал	
1. 60.000					60.000	
S. 60.000					60.000	
2. - 15.000	+ 15.000					
S. 45.000	15.000				60.000	

<u>Готовина</u>			<u>Пословни простор</u>	
S	60.000		15.000	

⁴⁵ Ради једноставности користе се износи без децимала.

⁴⁶ Овај термин се користи у наведеном контексту, и ако је у контном оквиру свака појединачна позиција готовине дефинисана посебно – Види Правилник о контном оквиру за предузећа и задруге.

Напомена: Ова трансакција не мијења укупна средства, обавезе или властити капитал Агенције, али мијења њен састав средстава. Она умањује готовину и повећава вриједност сталне имовине (пословни простор). Смањење средстава се евидентира на потражној страни рачуна *Готовине*. Повећање средстава се евидентира на дуговој страни рачуна *Пословни простор*.

3. Агенција купује на кредит канцеларијски материјал у износу од 600 КМ.

<u>Средства</u>		=	<u>Обавезе</u>	+	<u>Властити капитал</u>
Готовина	Канцел. материјал		Обавезе		Основни капитал
3.	+ 600		+ 600		
S.	600		600		

<u>Канцеларијски материјал</u>	<u>Обавезе</u>
600	600

Напомена: Пошто Агенција није платила готовински канцеларијски материјал, ова трансакција повећава средства и обавезе. Повећање средстава се евидентира на дуговој страни рачуна *Канцеларијски материјал*. Повећање обавезе се евидентира на потражној страни рачуна *Обавезе*.

4. Агенција је испоставила фактуру за извршене услуге својим клијентима у износу од 2.000 КМ.

<u>Средства</u>		=	<u>Обавезе</u>	+	<u>Властити капитал</u>
Готовина	Потраживање		Обавезе		Задржана зарада
4.	+ 2.000				+ 2.000
S.	2.000				2.000

<u>Потраживања</u>	<u>Приходи</u>
2.000	2.000

Напомена: Потраживања од купаца су краткорочна ликвидна средства која су настала од продаје робе на кредит, или испостављањем фактуре која није наплаћена и представљају обавезе дужника (клијента) а потраживање повјерилаца (агенција). Повећање средстава се евидентира на дуговој страни рачуна *Потраживања*. Повећање властитог капитала се евидентира на потражној страни рачуна *Задржане зараде* (приходи).

5. Агенција плаћа 300 КМ од 600 КМ које дугује за канцеларијски материјал.

<u>Средства</u>		=	<u>Обавезе</u>	+	<u>Властити капитал</u>
Готовина	Канцел. материјал		Обавезе		Основни капитал
3.	+ 600		+ 600		
S. 45.000	600		600		60.000
5.	- 300		- 300		
S. 44.700	600		300		60.000

<u>Готовина</u>			<u>Обавезе</u>	
60.000	15.000		300	600
	300			

Напомена: Ова трансакција нема утицај на рачун Канцеларијски материјал. Смањење средстава се евидентира на потражној страни рачуна *Готовина*. Смањење обавеза се евидентира на дуговој страни рачуна *Обавезе*.

6. Агенција је пружањем својих услуга остварила приход у износу од 800 КМ који је наплаћен.

<u>Средства</u>		=	<u>Обавезе</u>	+	<u>Властити капитал</u>
Готовина			Обавезе		Задржана зарада
S. 44.700					2.000
6. + 800					+ 800
S. 45.500					2.800

<u>Готовина</u>			<u>Приход</u>	
60.000	15.000			2.000
800	300			800

Напомена: У случају да агенција у потпуности наплати своје услуге, она на тај начин остварује приход. У овој трансакцији средства се повећавају на дуговој страни рачуна *Готовина*. Властити капитал се повећава на потражној страни рачуна *Задржана зарада* (приход).

7. Клијенти су измирили своје обавезе према Агенцији у износу од 1.400 КМ од 2.000 КМ колико су износила потраживања Агенције.

<u>Средства</u>		=	<u>Обавезе</u>	+	<u>Властити капитал</u>
Готовина	Потраживање		Обавезе		Задржана зарада
4.	+ 2.000				+ 2.000
S. 45.500	2.000				2.000
7. + 1.400	- 1.400				
S. 44.100	600				2.000

<u>Готовина</u>		<u>Потраживања</u>	
60.000	15.000	2.000	1.400
800	300		
1.400			

Напомена: Ова трансакција нема утицај на рачун *Приходи*, она повећава *готовину* и смањује *потраживања*. Повећање средстава се евидентира на дуговој страни рачуна *Готовина*. Смањење средстава се евидентира на потражној страни рачуна *Потраживања*.

8. Агенција плаћа пристигли рачун за електричну енергију у износу од 200 КМ.

<u>Средства</u>		=	<u>Обавезе</u>	+	<u>Властити капитал</u>
Готовина			обавезе		Задржана зарада
S. 44.100					2.800
8. - 200					- 200
S. 43.900					2.600

<u>Готовина</u>		<u>Расходи</u>	
60.000	15.000	200	
800	300		
1.400	200		

Напомена: Расходи се могу плаћати готовином онда када настану, или се могу платити касније. Ако се плаћају касније рачун *Обавеза* се повећава за тај износ. Средства се смањују на потражној страни рачуна *Готовина*. Властити капитал се смањује на дуговој страни рачуна *Задржана зарада* (расходи).

9. Агенција пружањем услуга остварује приход у износу од 1.800 КМ, који је дјелимично наплаћен у износу од 1.000 КМ.

<u>Средства</u>		=	<u>Обавезе</u>	+	<u>Властити капитал</u>
Готовина	Потраживања				Задржана зарада
S. 43.900	600				2.600
9. +1.000	+800				+1.800
S. 44.900	1.400				4.400

<u>Готовина</u>		<u>Потраживање</u>		<u>Приход</u>	
60.000	15.000	2.000	1.400		2.000
800	300	800			800
1.400	200				1.800
1.000					

Напомена: Приход који је Агенција остварила је дјелимично наплаћен. Из тог разлога износ који је наплаћен евидентира се на дуговној страни рачуна *Готовина* (1.000 КМ), а износ који није наплаћен евидентира се на дуговној страни рачуна *Потраживања* (800 КМ). За збир ова два износа се повећава актива. Да би рачуноводствена једначина била у равнотежи *властити капитал* се повећава за укупан износ оствареног прихода на потражној страни рачуна *Задржана зарада* (приход = 1.800 КМ).

10. Објављена је дивиденда од 700 КМ и она је плаћена узимањем 700 КМ са банковоног рачуна Агенције и исплатом акционарима ради улагања на њихове приватне рачуне у банци.

<u>Средства</u>	=	<u>Обавезе</u>	+	<u>Властити капитал</u>
Готовина		обавезе		Задржана зарада
S. 44.900				4.400
10. - 700				- 700
S. 44.200				4.200

<u>Готовина</u>		<u>Дивиденда</u>
60.000	15.000	700
800	300	
1.400	200	
1.000	700	

Напомена: Смањење средстава се евидентира на потражној страни рачуна *Готовина*. Смањење *властитог капитала* се књижи на дуговној страни рачуна *Дивиденда*.

11. Новоосновано предузеће је у току обрачунског периода имало следеће пословне активности:

- Оснивачи су уложили 130.000 КМ готовог новца у замјену за 10.000 КМ акција, гдје је номинална вриједност једне акције 13 КМ;
- Компанија је купила пословни објект у укупној вриједности од 42.000 КМ, и обавезе измирила у цјелости готовински;
- Према фактури добављача купљен је материјал на одложено плаћање у вриједности од 15.200 КМ;
- Купцима је испостављена фактура за извршене услуге у износу од 19.600 КМ;
- Купљен је камион у износу од 12.000 КМ, с тим што је одмах плаћено готовински 8.000 КМ, а остатак ће се платити накнадно;
- Испоруочиоцу материјала уплаћена је прва транша обавезе у износу од 5.200 КМ;
- Запосленим радницима је исплаћена зарада са припадајућим порезима и доприносима у износу од 5.000 КМ;

8. Примљен је рачун за електричну енергију у износу од 600 КМ, који није измирен;
9. Одобрена и исплаћена дивиденда у износу од 4.000 КМ;

Потребно је: Приказати утицај сваке појединачне трансакције на средства, обавезе и властити капитал преко одговарајућих рачуна, успоставити основну рачуноводствену једначину и објаснити сваку трансакцију властитог капитала по типу.

СРЕДСТВА					= КАПИТАЛ + ОБАВЕЗЕ		
Готовина	Објекти	Матер.	Потраж.	Опрема	Осн.кап.	Задр.зарада	Обавезе
1. <u>130.000</u>					<u>130.000</u>		
s. 130.000					130.000		
2. <u>(42.000)</u>	<u>42.000</u>						
s. 88.000	42.000				130.000		
3.		<u>15.200</u>					<u>15.200</u>
s. 88.000	42.000	15.200			130.000		15.200
4.			<u>19.600</u>			<u>19.600</u>	
s. 88.000	42.000	15.200	19.600		130.000	19.600	15.200
5. <u>(8.000)</u>				<u>12.000</u>			<u>4.000</u>
s. 80.000	42.000	15.200	19.600	12.000	130.000	19.600	19.200
6. <u>(5.200)</u>							<u>(5.200)</u>
s. 74.800	42.000	15.200	19.600	12.000	130.000	19.600	14.000
7. <u>(5.000)</u>						<u>(5.000)</u>	
s. 69.800	42.000	15.200	19.600	12.000	130.000	14.600	14.000
8.						<u>(600)</u>	<u>600</u>
s. 69.800	42.000	15.200	19.600	12.000	130.000	14.000	14.600
9. <u>(4.000)</u>						<u>(4.000)</u>	
s. 65.800	42.000	15.200	19.600	12.000	130.000	10.000	14.600

$$65.800 + 42.000 + 15.200 + 19.600 + 12.000 = \mathbf{154.600}; 130.000 + 10.000 + 14.600 = \mathbf{154.600}$$

3. КЛАСИФИКАЦИЈА РАЧУНА И ПОСЛОВНЕ КЊИГЕ

3.1. Конта и контни оквир

3.1.1. Основни рачун

Основна јединица за прибиљежавање пословних трансакција је **рачун**. Захтјеви да се на појединачним рачунима прикажу све, или што више значајних информација, али и да се добије благовремена и поуздана информација, кроз период примјене рачуна мијењали су се и његови облици, с тим да се и данас за различите потребе користе различити облици рачуна (пагинарни, по фолију, степености и сл.). Ради једноставније примјене, посебно у процесу изучавања ове области, сви ти облици добили су заједничку форму изражену у облику слова "Т" што се и назива "те" рачун. "Т" рачун је подесан за почетак учења система двојног књижења. У најједноставнијем облику, рачун има три дијела: **назив**, који описује средства, обавезе и властити капитал, те приходе и расходе; **лијеву страну**, која се назива дугова страна; **десну страну**, која се назива потражна страна. Поједностављени приказ "Т" рачуна изгледа овако:

Назив рачуна	
Дуговна (лијева) страна	Потражна (десна) страна

Сваки унос података на лијевој страни рачуна је **дуговање** или дугово књижење; сваки унос података на десној страни рачуна је **потраживање** или потражно књижење. Термин *debit* – дуговање (од латинског *debere*) и *credit* – потраживање (од латинског *credere*).

Разлика између укупног збира евидентираних трансакција на дуговој – лијевој страни и укупног збира евидентираних трансакција на потражној – десној страни назива се **салдо** или **биланс** рачуна. Ако је дугова страна већа, салдо рачуна је дугови и остаје на дуговој – лијевој страни. Исто тако, ако је потражна страна већа, салдо рачуна је потражни и остаје на потражној – десној страни рачуна.

3.1.2. Контни оквир

Контни оквир и контни план су значајни књиговодствени инструменти. Њима се, између осталог, дефинише садржина и структура књиговодства. Правилно устројени контни оквири и контни планови су прва битна претпоставка да књиговодство добро испуни циљеве који се пред њега постављају.

Контни оквир је листа (преглед или списак) систематски сређених свих рачуна или конта који се могу отворити у књиговодству предузећа. Контни оквир је једно од средстава којима се обезбеђује једнообразност књиговодства на одређеној територији и/или код одговарајућих привредних субјеката⁴⁷. Значај контног оквира је у томе што се његовим избором одређују:

- садржина и структура књиговодства,
- однос финансијског (глобалног) и аналитичког књиговодства пословања - пословног књиговодства,
- методе периодизирања резултата,
- контирање,
- могућности задовољавања пословних (управљачких) захтјева на нивоу предузећа и шире, итд.

Због наведеног значаја контног оквира у већини економија постоје прописани контни оквири (за сва предузећа на њеној територији или за одређену врсту предузећа и сл.). Претпоставке за израду контног оквира⁴⁸ су:

1. материјалне претпоставке - које се превасходно тичу избора рачуна и
2. формалне претпоставке - које се тичу, углавном, рашчлањавања, обиљежавања и распоређивања рачуна у контном оквиру.

Сваки рачун пружа најмање три податка, а контни план, као скуп рачуна, у ствари представља скуп показатеља које књиговодство може да пружи. Дакле, на избор рачуна првенствено утичу захтјеви који се постављају пред рачуноводство предузећа. Ако рачун у књиговодству представља одређену тачку гледишта, онда се проблем састављања контног оквира, као скупа свих тачака гледишта, поставља, прије свега, као проблем њиховог избора. У суштини, одређивање рачуна у контном оквиру представља рашчлањавање цјелине предузећа на одређени број рачуна. Као тачке гледишта за које се везују одговарајуће јединице вриједности (износи) обично се узимају поједини облици средства предузећа, односно поједине врсте извора средстава, расхода и прихода.

Правилан избор рачуна није довољан услов да би неки контни оквир био добар. Неопходно је да рачуни буду и правилно:

- систематизовани (класирани) и
- обиљежени.

⁴⁷Једнообразност у књиговодству између осталог значи и да у свим привредним јединицама (за која се жели постићи једнообразност) рачуна имају исти назив и садржину, контирање је идентично (не мисли се на техничку страну контирања) и на истовјетан начин се примјењују рачуноводствена начела и стандарди.

⁴⁸Проблематика контног оквира, односно избора рачуна поставља се у првом реду са гледишта рачуна главне књиге I степена.

Данас је општеприхваћен декадни систем рашчлањавања односно систематизације рачуна, уз примјену арапских бројева за њихово нумеричко обиљежавање. Наиме, контни оквир се рашчлањује на десет класа (највеће рачунске - рачуноводствене цјелине); свака класа се може⁴⁹ даље рашчланити на десет група рачуна; свака група рачуна се може рашчланити на десет синтетичких рачуна; итд.⁵⁰

Графички приказ структуре рачуна, на примјеру рачуна - 246, изгледа:



И ако је декадни систем преузет из аритметике, примјена није дословна и нема онај значај који има у аритметици. У аритметици, на пример, 246 представља већу вриједност од, на пример, 245. У књиговодству то није случај, јер ознаке немају значај вриједности него симбола за квалитативно разликовање⁵¹.

При изради контног оквира треба нарочито уважавати сљедеће принципе:

1. принцип свеобухватности,
2. принцип сводности и
3. принцип еластичности.

С обзиром на начин ређања класа и рачуна у оквиру класа разлику се:

1. контни оквир заснован на функционалном принципу ређања класа и
2. контни оквир заснован на билансном принципу ређања класа.

Заговорници **функционалног (процесног) принципа** при ређању класа сматрају да је главни циљ књиговодства праћење пословања предузећа. Због тога они рачуне у контном плану (оквиру) систематизују тако да се обезбеђује

⁴⁹ Термин "може" се користи будући да се у пракси ова могућност увијек не искористи у цијелости, ако за тако "дубоким" рашчлањавањем нема потребе.

⁵⁰ Овакав приступ при конституисању контног оквира назива се дедуктивни приступ - најпре се идентификују класе, затим групе рачуна и на крају рачуни. При конституисању контног оквира могућ је и обрнути приступ тзв. индуктивни приступ - најприје се идентификују рачуни, који се потом систематизују, односно групишу, у веће цјелине - рачунске групе (највише десет рачуна у једну рачунску групу), па се онда оне систематизују, односно групишу, у веће цјелине - класе (највише десет рачунских група у једну класу), којих може бити највише десет.

⁵¹ Према др Коста Васиљевић, Техника књиговодства, Титоград, 1961, стр. 202-209.

лакше праћење процеса пословања (редосљед класа одговара току процеса репродукције). Главне карактеристике контног оквира заснованог на процесном принципу су:

- ређање класа сходно одвијању процеса репродукције,
- утврђивање резултата по методи трошкова продатих учинака и
- постојање заједничког финансијског и погонског књиговодства.

За ређање класа и рачуна у оквиру класа примењује се и **билансни принцип**. Заговорници овог принципа сматрају да је главни задатак књиговодства утврђивање финансијског резултата предузећа, као и утврђивање његове имовине. Због тога они рачуне у контном плану (оквиру) систематизују сагласно распореду позиција у *билансу стања* и *билансу успјеха*. Главне карактеристике контног оквира заснованог на билансном принципу су:

- ређање класа сходно распореду садржине *биланса стања* и *биланса успјеха*,
- утврђивање успјеха по методи укупних трошкова и
- постојање двају самосталних, али међусобно зависних књиговодства - финансијског књиговодства и тзв. аналитичког књиговодства пословања - пословног књиговодства.

Контролна питања:

96. Шта су то контни оквир и контни план и шта се њима дефинише?
97. Које су потребе за контним оквиром и какав је значај контног оквира?
98. Шта се одређује контним оквиром?
99. Које су претпоставке за израду контног оквира?
100. Како су систематизовани и обиљежени рачуни у контном оквиру?
101. Који су приступи при конституисању контног оквира?
102. Који су принципи заступљени код израде контног оквира?
103. Које су карактеристике контног оквира заснованог на функционалном принципу ређања класа?
104. Које су карактеристике контног оквира заснованог на билансном принципу ређања класа?

3.1.3. Контни план

Контни план је листа (преглед или списак) систематски сређених свих рачуна или konta који су стварно отворени у књиговодству конкретног предузећа. Основа за израду контног плана је контни оквир. При изради контног плана треба водити рачуна о сљедећим ограничењима:

1. предузеће не смије да мијења називе ни нумеричке ознаке рачуна из контног оквира,

2. предузеће не смије да измишља нове класе, групе рачуна и синтетичке рачуне, осим у класи предвиђеној за погонско књиговодство (у овој класи дозвољено је у појединим групама измишљање нових рачуна).

Полазна основа за састављање контног плана је званични контни оквир. При изради контног плана треба имати у виду захтјеве које корисници књиговодствених података и информација пред њега постављају, а самим тим и циљеве постојања књиговодства. Контни план у предузећу настаје:

1. цјелисходним рашчлањавањем појединих рачуна из контног оквира и
2. елиминисањем конкретном предузећу непотребних рачуна из контног оквира.

На примеру рачуна 246 – *Благајна – домаћа валута* може се приказати даље његово аналитичко рашчлањивање:



3.1.4. Званични контни оквир

У званичном контном оквиру за предузећа и задруге за ређање класа и рачуна у оквиру класа примјењен је билансни принцип.



Нумеричко обиљежавање рачуна је извршено арапским бројевима. За систематизацију рачуна примјењен је декадни систем. Класе се рашчлањавају на групе а групе на рачуне, што значи да је контни оквир рашчлањен до нивоа троцифрених рачуна⁵²

Првих 9 класа (од класе 0 до класе 8) су класе у којима се налазе рачуни финансијског књиговодства. На основу ових рачуна састављају се основни производи финансијског књиговодства - рачуноводствени искази: *биланс стања* и *биланс успјеха*. *Биланс стања* се саставља на основу класа 0, 1, 2, 3 и 4, док се *биланс успјеха* саставља на основу класа 5, 6⁵³.

У оквиру посљедње класе, тј. класе 9 су рачуни тзв. аналитичког књиговодства пословања - пословног књиговодства.

Доношењем контног оквира заснованог на билансном принципу долази, дакле, до успостављања тзв. двокружног система организовања књиговодства са:

- финансијским књиговодством (од класе 0 до класе 8) и
- обрачуном трошкова и учинака - пословно књиговодство (класа 9)⁵⁴.

Контролна питања:

105. Шта је контни план?
106. Шта је полазна основа за састављање контног плана?
107. Која су ограничења код израде контног плана?
108. Како настаје контни план у предузећу?

Двокружни систем организовања књиговодства значи сљедеће:

1. Свако књиговодство посматрано за себе (*финансијско* и *обрачун трошкова и учинака*) има одлику аритметичке равнотеже (дугује = потражује). Та равнотежа се провјерава пробним билансом, једним за финансијско књиговодство а другим за класу 9. То суштински, даље, значи да свако од ова два књиговодства има своју главну књигу и дневник главне књиге.
2. И поред тога што су ова два књиговодства одвојене цјелине, у случају обавезности коришћења класе 9, ова два књиговодства не могу самостално да егзистирају. Обрачун трошкова и учинака након књижења у финансијском књиговодству преузима податке о трошковима и приходима,

⁵²Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и друга правна лица и предузетнике ("Службени гласник Републике Српске", бр. 79/2009, са примјеном од 01.01.2010. године.

⁵³Рачуни класе 7 служе за отварање и закључак књига, док рачуни класе 8 служе за ванбилансну евиденцију (на примјер, средства која се налазе код предузећа а нису његово власништво).

⁵⁴Често се употребљава термин "Аналитичко књиговодство пословања".

набавци материјала и робе (у случају да се евиденција залиха материјала и робе води у класи 9), док финансијско књиговодство од обрачуна трошкова

и учинака преузима податке о промјенама вриједности залиха учинака (недовршене производње и готових производа), као и податке о трошковима материјала и набавне вриједности продате робе и др. (у случају да се евиденција залиха материјала и робе води у класи 9).

3. Никада се у једном исправном ставу за књижење не могу истовремено заједно наћи рачуни из ова два књиговодства. Књижење у класи 9 одвија се искључиво међусобним задужењем и одобрењем рачуна ове класе. Исто важи и за књижење у финансијском књиговодству.

Класа 9 - Обрачун трошкова и учинака представља “књиговодство” које се бави:

1. распоређивањем трошкова по мјестима трошкова и учинцима,
2. повезивањем прихода са одговарајућим учинцима, и
3. утврђивањем пословног успјеха по обрачунским јединицама предузећа - профитним центрима и утврђивањем пословног резултата за цијело предузеће и то по методи трошкова продатих учинака.

Кнти “план“ овог књиговодства развијен је по процесном (функционалном) принципу.

У оквиру *класе 9*. води се синтетичка и аналитичка евиденција производње, полупроизвода и готових производа (учинака). Осим тога у оквиру ове класе могу се проводити и књижења која се односе на залихе материјала, робе и прихода.

Обрачун трошкова и учинака пружа податке о:

1. цијенама коштања производа и услуга које предузеће производи и продаје. Цијене коштања се најчешће користе за вођење политике цијена и за алтернативно пословно одлучивање;
2. износима и врстама промјена вриједности залиха (производње, полупроизвода и готових производа - обавезно а материјала и робе - паушално). Ове податке користи финансијско књиговодство, и ако нема директног става за књижење помоћу кога би се ови износи пренијели из ове класе у финансијско књиговодство;
3. одступањима од предвиђених услова:
 - одступање у потрошњи,
 - запослености и
 - ефикасности;
4. Пословним резултатима по обрачунским јединицама предузећа и за предузеће као цјелину.

Контролна питања:

109. Објаснити званични контни оквир за предузећа и задруге (који је принцип примјењен, какво је нумеричко обиљежавање, који је систем класификације примјењен, до ког нивоа је извршено рашчлањавање?).
110. Шта значи двокружни систем организовања у књиговодству?
111. Објаснити садржај класа 0, 1 и 2.
112. Објаснити садржај класа 3 и 4.
113. Објаснити садржај класа 5 и 6.
114. Објаснити садржај класе 7.
115. Објаснити садржај класе 8.
116. Објаснити садржај класе 9.
117. Какве податке пружа обрачун трошкова и учинака?

3.2. Евидентирање и пренос трансакција у пословне књиге

Евидентирање пословних промјена преко *биланса стања* и *биланса успјеха* има више недостатака. Главни недостатак лежи у израженом *проблеми ажурности* приликом таквог начина рада. Наиме, у пословним промјенама, најчешће, долази до промјене само на двије позиције у билансу и због промјена само те двије позиције треба преписати све остале позиције у билансу. У стварном привредном животу, где би при таквом књижењу био велики број позиција у билансу (чак и хиљаду) и гдје је велики број пословних промјена (код већине предузећа ради се о неколико хиљада промјена у току једне године), књиговодство не би могло и уз велики број рачуновођа, па чак и уз подршку информационих технологија, да ажурно прокњижи све пословне промјене.

Осим тога, промјене на неком дијелу имовине (нпр. купцима) би биле приказане у више *биланса стања*. Због тога, ако постоји интерес за податке о купцима (дакле, не само стање већ и промјене које су довеле до тог стања) рачуновођа би морао да листа све билансе и да на посебном папиру прави преглед насталих промјена.

На наведене недостатке оваквог начина књижења може се додати и сљедећа чињеница: корисницима књиговодствених информација није неопходно да после сваке промјене имају финансијски резултат предузећа, тј. урађен биланс успјеха.

Рјешење предњих проблема нађено је у прављењу посебних прегледа за сваку позицију у билансу и евидентирању, тј. систематизовању књиговодствених промјена на тим прегледима (умјесто у билансу стања и билансу успјеха). Наведени прегледи представљају *књиговодствене рачуне*. Дакле,

књиговодствени рачун представља преглед на коме се књиже све вриједносно изражене промјене на неком дијелу имовине предузећа. Пошто наведена кретања могу бити у облику повећања и смањења, рачуни се, углавном, праве са посебном колоном за повећање и посебном колоном за смањење стања на том рачуну. При томе се лијева колона обиљежава са “дугује” а десна са “потражује”⁵⁵. У којој ће се колони (првој или другој, лијевој или десној) књижити повећање а у којој смањење зависи од конкретног рачуна.

Евидентирање трансакција обухвата уношење и обраду трансакција у главном дневнику, главној књизи и пробном билансу.

3.2.1. Главни дневник

Као што се може примјетити у досадашњем приказу да се рачуновође у компанијама у току једног обрачунског периода (најчешће једна година – основни рачуноводствени период), при свом редовном пословању сусрећу и са хиљадама трансакција које морају уредно прокњижити. У пракси је било немогуће тако велики број трансакција директно прокњижити на рачуне, пошто се средства евидентирају на једним рачунима, а обавезе и властити капитал на другим рачунима. Из тог разлога тешко је било идентификовати све трансакције и уочити грешке. Рјешење је пронађено у евидентирању трансакција у дневнику оним редом како су трансакције и настајале, тј. по хронолошком редослиједу. Компаније имају више врста дневника. Најједноставнија, најфлексибилнија и најцјелисходнија врста дневника је **главни дневник**, коме ће бити посвећена даља пажња.

Приказ 3.2.1.– 1. Главни дневник

Датум	Редни број	О п и с	Број конта	Дугује	Потражује

Као што се види из презентованог приказа, главни дневник је образац у облику једностраног рачуна са колонама за: **датум и редни број трансакције, опис пословног догађаја - трансакције, број конта – нумеричка ознака рачуна и колоне за унос износа (дугује и потражује)**. Све пословне промјене се

⁵⁵Термини “дугује” и “потражује” немају више оно значење које су имали у средњем вијеку када су постојали само рачуни за личне односе. Према Schaer-у ови називи данас имају исто толико смисла као што би то био случај када би се у заглављу рачуна ставило на лијеву страну “лијево” или на пример “бијело”, а на десну страну “десно” или на пример “црно”.

појединачно књиже у дневник по хронолошком редослиједу, а поступак евидентирања пословних промјена се назива *књижење у дневник*.

Колона *Датум* наводи тачно вријеме када се пословна промјена признала, тј. када је постала важећа. Прво се уписује година малим бројевима у првом реду колоне, месец у следећем реду колоне и дан у наредном реду колоне. Датуми се уносе за сваку пословну промјену по хронолошком редосљеду.⁵⁶

У колону *Редни број* наводи се број за сваку пословну промјену по хронолошком редосљеду њиховог настајања.

Свака пословна промјена има двострано дејство. У колону *Опис* прво се уноси назив рачуна који дугује, а затим испод њега нешто удесно, рачун који потражује. Овим поступком евидентирања трансакција дневник добија на прегледности и уредности, а уједно је и основно правило да се прво уносе рачуни за дуговна, а затим за потражна књижења. Поступак одређивања који су рачуни везани за одређену пословну промјену назива се *конттирање*. Да би се извршило правилно књижење, мора се водити рачуна да *опис* може да буде прост и сложен. *Прост опис* је онај опис гдје један рачун дугује, а други рачун потражује. *Сложен опис* има три опције за књижење и то: један рачун дугује, више рачуна потражује; више рачуна дугује, један рачун потражује; више рачуна дугује и више рачуна потражује. Код сложеног књижења, сви рачуни на којима се књиже промјене на дуговој страни се наводе прије било којег рачуна код којег се књижења врше на потражној страни.

Поменуто је до сада много пута да компанија има хиљаде⁵⁷ трансакција у свом редовном пословању. Ради уредности, прегледности и лакшег сналажења, сви рачуни економских промјена евидентирају се под одређеним бројевима. Број рачуна уноси се у колону *број конта*. Прво се уноси број дуговог рачуна, а затим испод њега нешто у десно број потражног рачуна. На овај начин се врши повезивање дневника и главне књиге.

У колоне *Дугује* и *Потражује* уноси се вриједност, тј. износ пословне промјене. Прво се у колону дугује уноси вриједност дуговог рачуна који је додјељен пословној промјени, а затим у колону потражује вриједност потражног рачуна истоимене промјене. Збир промета дуговне стране мора да буде једнак потражној страни. Свака економска промјена мора, најмање, да има једно дугово и једно потражно књижење.

⁵⁶ Овдје се ради о уобичајеним начинима уношења података али не и о обавезности.

⁵⁷ У функцији: много, значајан број и сл.

Када је унесена вриједност пословне промјене у колоне дугује и потражује, у колону *Опис*, у реду испод назива потражног рачуна уписује се кратко објашњење пословне промјене која је проузроковала књижење.

На крају евидентирања пословне промјене, основно је правило да се испод кратког објашњења пословне промјене подвуче једна хоризонтална линија, те на тај начин одвоји једну пословну промјену од друге.

3.2.2. Главна књига

Главна књига обухвата све рачуне који су отворени у главном дневнику, било по основу почетног биланса, било у току једног обрачунског периода. Најједноставнији облик главне књиге је "Т" – рачун који приказује директно евидентирање трансакција. У пракси се користе нешто сложенији облици рачуна да би се евидентирало више података.

Да би рачуни били рачуни главне књиге морају кумулативно бити испуњена два захтјева:

- 1) Интегралност рачуна и
- 2) Хомогеност рачуна.

За рачун главне књиге каже се да је **интегралан** ако обухвата све промјене на позицији на коју се рачун односи, тако да нити једна трансакција везана за ту позицију није евидентирана на неком другом рачуну.

Хомогеност рачуна подразумева да се на том рачуну евидентирају само оне пословне трансакције које се односе на позицију којој рачун припада, те да на том рачуну нема евидентираних трансакција које се односе на друге позиције у предузећу.

Кумулативност у погледу испуњености ових захтјева тражи се из простог разлога што рачун може бити интегралан, а да истовремено није и хомоген (у случајевима када су на њему евидентиране све трансакције које се односе на дату имовинску позицију, чиме је испуњен захтјев интегралности, али је истовремено евидентирана и трансакција које се не односе на ту позицију, чиме је рачун постао нехомоген), односно да је рачун хомоген али није интегралан (у случајевима када су на њему евидентиране само трансакције које се односе на дату имовинску позицију, чиме је испуњен захтјев хомогености, али је истовремено евидентирана и трансакција дате позиције на неким другим рачунима, чиме је рачун постао неинтегралан).

3.2.3. Пренос података у главну књигу

Након што су пословне промјене евидентиране у дневник, одговарајући рачуни свих пословних промјена из дневника морају се пренијети на одговарајуће рачуне главне књиге. Пренос ових рачуна подразумева да се

дуговни рачуни из дневника преносе на одговарајуће дуговне рачуне главне књиге, а потражни рачуни из дневника на одговарајуће потражне рачуне главне књиге. Пренос ових рачуна назива се *пренос књижења*. Пренос књижења се обично врши после неколико евидентираних пословних промјена у дневник, на крају једног радног дана или у неким случајевима и још чешће. На крају преноса свих података из дневника у главну књигу, потребно је извршити неопходна салдирања за одређене рачуне главне књиге.

У условима примјене савремених средстава обраде података (ИТ технологија) уобичајено је да се све пословне трансакције истовремено евидентирају и на рачунима главне књиге и у дневнику.

3.2.4. Пробни биланс

Пробни биланс је дио закључног листа, чије су основне функције провјера исправности књижења у дневник, директног евидентирања трансакција на рачуне главне књиге и пружање информација о цјелокупној имовини предузећа. При евидентирању трансакције у главну књигу дуговни износ мора да буде једнак потражном износу. У главној књизи евидентирају се подаци само о оном дијелу aktive и расхода, тј. пасиве и прихода, за које се она води. Да би добили информације о цјелокупној имовини предузећа, и да би провјерили да ли су укупни дуговни износи у главној књизи једнаки потражним износима потребно је да рачуновођа повремено ради *пробни биланс*.

Приказ 3.2.1.- 2. Пробни биланс

Редни број	Назив рачуна	Износ		Салдо	
		Дугује	Потражује	Дугује	Потражује

Уобичајено је, а некада је било дефинисано и законским прописима да се пробни биланс саставља свака три мјесеца. Међутим, интерним корисницима рачуноводствених информација било би неопходно састављати га у много

краћим временским интервалима (мјесечно, седмично, на крају радног дана), зато што би то омогућило благовремено откривање грешака. Из овог разлога пробни биланс се обично саставља задњи дан у мјесецу.

Поступак састављања пробног биланса састоји се у следећем:

1. Прво се провјерава да ли су све економске промиене прокњижене кроз дневник, а потом да ли су пренесене на рачуне главне књиге.
2. Након преноса података у главну књигу, морају се за сваки рачун посебно сабрати износи прокњижени на лијевој и десној страни.
3. Збирови рачуна уносе се у одговарајуће колоне пробног биланса, истим редосљедом како су ти рачуни и отварани у главној књизи.
4. Следећи корак у изради пробног биланса је сабирање дуговне и потражне колоне, а оба збира морају да буду једнака збиру идентичних колона у дневнику.
5. Након сабирања дуговне и потражне стране, потребно је израчунати салда свих рачуна унесених у пробни биланс. Код рачуна где је дуговна страна већа од потражне салдо ће бити дуговог карактера, док код рачуна где је потражна страна већа од дуговне салдо ће бити потражног карактера. Сва салда дуговог карактера уписују се на страну дугује, а потражна салда на страну потражује у колоне *салдо*.
6. Збир дуговне и потражне стране колоне салдо мора да буде исти, зато што су збирови дуговне и потражне стране колоне износа, такође, исти.
7. Следећа фаза у изради пробног биланса односи се на одвајање салда рачуна биланса стања, од салда рачуна успеха. На основу њих сачињавају се финансијски извештаји, односно биланс стања и биланс успеха. На овај начин долази се и до релевантих информација о цјелокупној имовинској ситуацији предузећа.
8. Након уношења поменутих салда у биланс стања и биланс успеха, врши се сабирање лијеве и десне стране поменутих финансијских извештаја. Разлика која се буде појавила између активе и пасиве биланса стања, мора да буде идентична разлици између прихода и расхода у билансу успеха.
9. Равнотежа финансијских извештаја успоставља се уношењем позитвне разлике, тј оствареног добитка (када је активна већа од пасиве, а приходи већи од расхода) на страну пасиве биланса стања, односно на страну расхода биланса успеха. У случају негативне разлике, тј. губитка (када је пасива већа од активе, а расходи већи од прихода) равнотежа се успоставља уношењем губитка на страну активе биланса стања, односно на страну прихода биланса успеха. Из овога произилази и чињеница да се билансна равнотежа у билансу стања успоставља на крају обрачунског периода, односно на дан састављања финансијских извештаја, док је укупна равнотежа на нивоу оба биланса (актива + расходи = пасива + приходи) успостављена у сваком тренутку.

Пробни биланс не показује материјалне исправности извршених књижења, односно не показује да ли су трансакције на прави начин евидентирани на одговарајуће рачуне.

3.3. Корективна и закључна књижења

3.3.1. Корективна књижења

Корективна књижења рачуновође користе да би примјенили обрачунско начело рачуноводства на трансакције које прелазе један рачуноводствени период. Корективна књижења имају најмање један унос на рачун биланса стања и најмање једно књижење на рачуну биланса успјеха. Корективна књижења никада не укључују рачун готовине. Она су потребна када постоје одгоде или обрачунате, а неплаћене обавезе.

Одгода је одгађање признавања неког расхода који је већ плаћен или постоји, или неког прихода који је већ зарађен. Одгоде се користе у два случаја:

1. Евидентирани су трошкови који се морају расподјелити између два или више обрачунских периода. Примјери су: унапријед плаћен закуп, унапријед плаћено осигурање и слично.
2. Евидентирани су приходи који се морају расподијелити између два или више обрачунских периода. Примјери су: наплаћене услуге које тек треба извршити. Корективно књижење обухвата рачун *Обавеза* и рачун *Прихода*.

Акруал је признавање прихода или расхода који је настао, али још увијек није евидентиран. Акруали су потребни у два случаја:

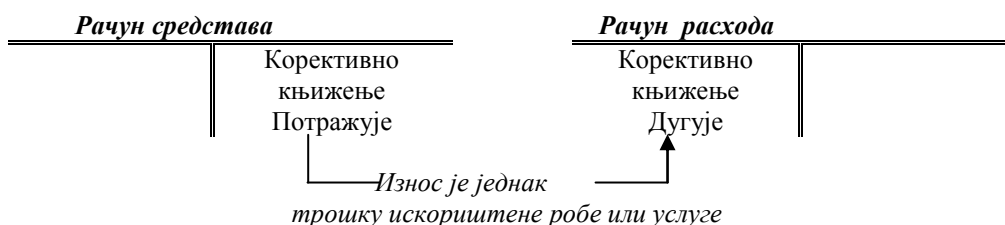
1. *Постоје неевидентирани приходи*: Примјер су: накнаде које су зарађене, али још увијек ненаплаћене, или су фактурисане купцима. Корективно књижење обухвата рачун *Средстава* и рачун *Прихода*.
2. *Постоје неевидентирани трошкови - расходи*: Примјер су: зарађене плате у текућем обрачунском периоду, али које нису исплаћене. Корективно књижење обухвата рачун *Расхода* и рачун *Обавеза*.

Одгођени трошак представља расподјелу евидентираних трошкова између два или више обрачунских периода. Рачуновође у редовном пословању компанија сусрећу се са економским промјенама које праве издатке у једном рачуноводственом периоду, а дају користи у више обрачунских периода. Ове економске промјене евидентирају се на дуговној страни одговарајућег рачуна *средстава*, а на крају обрачунског периода, износ који је потрошен преноси се са рачуна *средстава* на рачун *расхода*. Привилегију имају двије врсте корекција:

1. Унапријед плаћени трошкови,
2. Амортизација постројења и опреме.

Унапријед плаћени трошкови: Закупнина, осугурање, потрошни материјал, трошкови зграда, машина и слично спадају у групу трошења средстава која се унапријед плаћају, а постепено се троше до истека њиховог вијека трајања. Ови издаци се због тога називају *унапријед плаћени трошкови*. Пошто се ови трошкови евидентирају по њиховој набавној вриједности, износ корекције је једнак њиховој набавној вриједности робе и услуга који је искориштен. Ако се правилна корекција не уради на крају обрачунског периода у билансу стања средства ће бити прецјењена а у билансу успеха расходи ће бити подцјењени.

Графичко приказивање корекције унапријед плаћених трошкова:

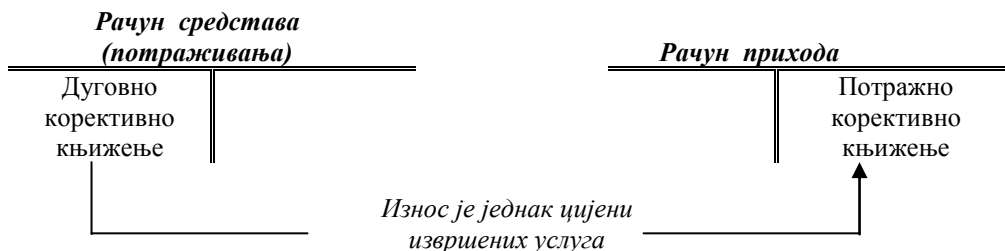


Амортизација је дио новостворене вриједности дугорочног средства (сталне имовине), који се додјељује било којем обрачунском периоду ради стицања прихода. Дугорочна средства, као што су зграде, превозна средства, машине, компјутери, представљају одгоде расхода, чије набавне вриједности рачуновођа мора да расподјели на процјењени, употребљени, вијек трајања. Код амортизације смањење средстава се не књижи директно на потражној страни одговарајућег рачуна *средстава*. Процес корекције се обавља посредно преко рачуна *акумулисане амортизације (исправка вриједности)*.

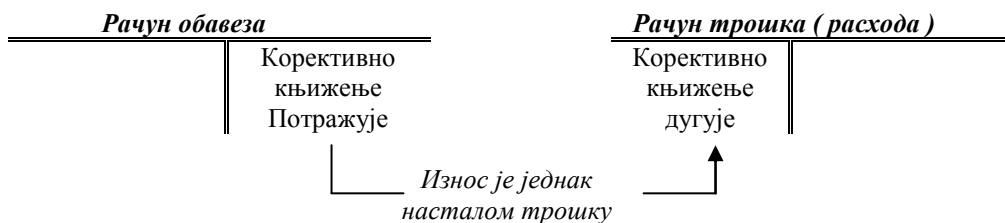
Аккумулисана амортизација је проту рачун (контра рачун) који приказује утрошени дио дугорочног средства за одређени временски период. Трошак амортизације се евидентира на потражној страни рачуна *аккумулисана амортизација*.



Обрачунати ненаплаћени приходи: Признавање неевидентираних прихода обухвата приходе од испоручене робе и извршених услуга који још увијек нису прокњижени. Све приходе које компанија заради а не евидентира у току обрачунског периода захтјевају корекцију рачуна на дуговоној страни одговарајућег рачуна *средстава* (рачун потражује) и потражној страни рачуна *прихода*.



Обрачунати неисплаћени расходи: Расходи које је компанија начинила а није измирила (није евидентирала) захтјевају корективна књижења. Овај вид расхода обухвата рачун *обавеза* и рачун *расхода* (трошка).



3.3.2. Закључивање пословних књига

Пословне књиге на крају обрачунског периода (најчешће на крају календарске, односно обрачунске или рачуноводствене године), потребно је закључити, како би се у наредном обрачунском периоду оне могле поново отворити. Закључивањем пословних књига на крају обрачунског периода,

прави се простор за евидентирање економских промјена насталих у наредном обрачунском периоду, уз напомену да је неопходно стање на крају претходног обрачунског периода пренијети у наредни обрачунски период. Стање пренијето из претходног у наредни обрачунски период назива се почетно стање наредног периода.

Поступак закључивања пословних књига на крају обрачунског периода, најприје обухвата свођење књиговодственог (утврђеног по књигама) стања на стварно стање (стање појединих дијелова активе и пасиве утврђено пописом свих имовинских дијелова у предузећу). Попис свих имовинских дијелова у предузећу назива се *инвентарисање*. У случају да постоји разлика између књиговодственог и стварног стања, та разлика се обухвата у склопу предзакључних књижења. У супротном случају, тј. уколико између наведених стања не постоји разлика, врши се формални закључак пословних књига, чији се процес заснива на свођењу салда рачуна главне књиге на нулу.

Формално закључивање рачуна главне књиге обухвата корекцију рачуна пасиве и прихода, тако што ће се задужити за салда која они исказују, и корекцију рачуна активе и расхода, тако што ће се одобрити за салда која исказују. Књижења везана за формално закључивање рачуна пословних књига мора да буде сагласно са књижењима у дневнику, тј. у дневнику је потребно навести износе и рачуне који се задужују, као и износе и рачуне који се одобравају.

Наконведеног књижења формалног закључивања, пословне књиге се подвлаче са двије хоризонталне линије. То значи да се накнадно не може књижити ништа што се односи на пословање предузећа у том обрачунском периоду.

3.3.3. Поновно отварање пословних књига

Да би предузеће могло да прати своје пословне промјене у текућем периоду, неопходно је да се закључене пословне књиге из претходног периода поново отворе. У новој пословној години отвара се биланс стања (састављен на основу салда биланса), преношењем стања исказаног на крају претходне године у текућу годину. Биланс успјеха, тј. рачуни прихода и расхода не преносе се у нову пословну годину, јер не представљају никакво стање. Они на крају пословне године, путем позиције добитка или губитка бивају уконпоновани у биланс стања. На овај начин, у новој пословној години они представљају билансне позиције позитивног или негативног финансијског резултата протекле пословне године.

3.4. Примјери за вјежбе са рјешењима

1. Дана 01.01.2013. године, *Компанија* је узела под закуп пословни простор у новоизграђеном тржном центру, на четири мјесеца у износу од 1.200,00 КМ који је унапријед платила. Дана 31.01.2013. године, једна четвртина је истекла и треба да се третира као расход. Дана 28.02.2013. године, друга четвртина је истекла и треба да се третира као расход. Потребно је да се рачуноводствено обухвате и у дневнику и главној књизи прикажу наведене трансакције.

Дневник:

Датум	Нази рачуна и опис промјене	Износ	
		Дугује	Потраж.
01.01.13. .	Унапријед плаћени закуп Пословни рачун – домаћа валута <i>Унапријед плаћени трошкови закупа</i>	1.200,00	1.200,00
31.01.13. .	Трошкови закупа Унапријед плаћени закуп <i>Обрачун трошкова закупа за јануар</i>	300,00	300,00
28.02.13. .	Трошкови закупа Унапријед плаћени закуп <i>Обрачун трошкова закупа за фебруар</i>	300,00	300,00

Главна књига:

<i>Унапријед плаћени закуп</i>			
01.01.13.	1.200,00	31.01.13.	300,00
		28.02.13.	300,00

<i>Пословни рачун – домаћа валута</i>			
		01.01.13.	1.200,00

<i>Трошкови закупа</i>			
31.01.13.	300,00		
28.02.13.	300,00		

2. Дана 03.01.2013. године, компанија је купила годишњу полису осигурања, плативши је унапријед у износу од 6.000,00 КМ. Дана 03.02.2013. године једна дванаестина осигурања је истекла. Дана 03.03.2013. године друга дванаестина осигурања је истекла. Потребно је да се рачуноводствено обухвате и у дневнику и главној књизи прикажу наведене трансакције.

Дневник:

Датум	Нази рачуна и опис промјене	Износ	
		Дугује	Потраж.
03.01.13. .	Унапријед плаћено осигурање Пословни рачун – домаћа валута <i>Унапријед плаћени трошкови осигурања</i>	6.000,00	6.000,00
03.02.13. .	Трошкови осигурања Унапријед плаћено осигурање <i>Обрачун трошкова осигурања за јануар</i>	500,00	500,00
03.03.13. .	Трошкови осигурања Унапријед плаћено осигурање <i>Обрачун трошкова осигурања за фебруар</i>	500,00	500,00

Главна књига:

<i>Унапријед плаћено осигурање</i>			
03.01.13.	6.000,00	03.02.13.	500,00
		03.03.13.	500,00

<i>Пословни рачун – домаћа валута</i>	
03.01.13.	6.000,00

<i>Трошкови закупа</i>	
03.02.13.	500,00
03.03.13.	500,00

3. Компанија је дана 05.01.2013. године, купила машину у износу од 8.400,00 КМ, чији је процјењени вијек трајања 7 (седам) година. Дана 05.02.2013. године један дио машине је амортизован - потрошен. Потребно је израчунати и прокњижити амортизовани дио машине за одговарајући обрачунски период и приказати у дневнику и на рачунима главне књиге.

Утрошени дио машине за један мјесец = Набавна вриједност машине / процјењени вијек трајања машине

$$\begin{aligned}\text{Утрошени дио машине за један мјесец} &= 8.400,00 / (7 \text{ година} \times 12 \text{ мјесеци}) = \\ &= 8.400,00 / 84 = 100,00 \text{ КМ}\end{aligned}$$

Дневник:

Датум	Нази рачуна и опис промјене	Износ	
		Дугује	Потраж.
05.01.13.	Постројења и опрема - машина Обавезе према добављачима <i>Купљена машина</i>	8.400,00	8.400,00
05.02.13.	Трошкови амортизације Исправка вриједности – акумулисана амортизација <i>Обрачун трошкова амортизације за први мјесец</i>	100,00	100,00

Главна књига:

Постројења и опрема - машина

05.01.13. 8.400,00 |

Обавезе према добављачима

|| 05.01.13. 8.400,00

Трошкови амортизације

05.02.13. 100,00 |

Испр. вријед. – акумул. амортиз.

|| 05.02.13. 100,00

4. Компанија остварује приход наплатом камата за примљене мјенице, али се десило да је камата за примљену мјеницу у износу од 750,00 КМ за мјесец фебруар 2013. године тек наплаћена 05.03.2013. године. Наведени пословни догађај потребно је евидентирати у дневнику и на рачунима главне књиге.

Дневник:

Датум	Нази рачуна и опис промјене	Износ	
		Дугује	Потраж.
28.02.13.	Потраживања камата за примљене мјенице Зарађене камате за примљене мјенице - приходи <i>Камата у примљеним мјеницама</i>	750,00	750,00
05.03.13.	Пословни рачун – домаћа валута Потраживања камата за примљене мјенице <i>Наплаћена камата</i>	750,00	750,00

Главна књига:

Потр. камата за прим. мјенице
приходи

28.02.13. 750,00 | 05.03.13. 750,00

Зарађене кам. за прим. м.ј -

|| 28.02.13. 750,00

Пословни рачун – домаћа валута

05.03.13. 750,00 |

6. Компанија у свом редовном пословању као вид расхода дужна је да плати порез држави који се обрачунава на нето добит. Уз претпоставку да је после првог мјесеца пословања за 2013. годину, уз консултацију са својим рачуновођом, компанија утврдила да за први мјесец пословања удио у порезу

на добит за ту годину износи 500,00 КМ. Порез је обрачунат на крају мјесеца и плаћен је 15.02. наредног мјесеца. Наведени пословни догађај потребно је евидентирати у дневнику и на рачунима главне књиге.

Дневник:

Датум	Нази рачуна и опис промјене	Износ	
		Дугује	Потраж.
31.01.13.	Расходи за порез на добит - аконтативно Обавезе за порез на добит <i>Аконтација пореза на добит за први мјесец</i>	500,00	500,00
15.02.13.	Обавезе за порез на добит Пословни рачун – домаћа валута <i>Плаћена аконтација пореза на добит</i>	500,00	500,00

Главна књига:

Расходи пореза на добит – акон.

28.02.13. 750,00 | 05.03.13. 750,00

Обавезе за порез на добит

15.03.13 750,00 || 28.02.13. 750,00

Пословни рачун – домаћа валута

| 15.03.13. 750,00

4. ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ

4.1. Основ финансијског извјештавања

"Да би рачуновође биле у стању да саставе квалитетне и поуздане рачуноводствене извјештаје, у складу са потребама власника и пословних партнера у најширем окружењу, неопходно је да се претходно устроје и према одређеним нормама воде пословне књиге."³⁰ Према *Оквиру за састављање и представљање финансијских извјештаја* рачуноводство се дефинише као "основна информациона дјелатност у предузећу, која обухвата систематизовану цјелину коју чине књиговодство, рачуноводствено планирање, надзор, анализе средстава, обавеза и капитала, прихода и расхода, као и из њих изведених економских категорија."⁵⁸

"Књиговодство је документована и строго формализована евиденција заснована на потпуном и трајном сакупљању и системском хронолошком и стварном сређивању података о свим насталим индивидуалним пословним догађајима и стањима, која кориштењем вриједносних јединица мјере има могућност да прикаже слику о цјелокупном пословању предузећа. Књиговодство треба посматрати као цјелину докумената, пословних књига и рачуноводствених обрачуна и рачуноводственог извјештавања.

Завршни продукт књиговодства су обрачуни који обухватају књиговодствене податке о свим стањима и процесима у прошлости. Формално, неки од ових обрачуна приказују се у форми финансијских извјештаја, а у складу са прописаном шемом, и представљају једну од фундаменталних подлога за доношење пословних одлука."⁵⁹

Питањима представљања, односно презентације финансијских извјештаја бави се Међународни рачуноводствени стандард – 1: Презентација финансијских извјештаја (МРС – 1). Финансијски извјештаји опште намјене (П-3) су извјештаји који су намјењени задовољавању потреба корисника, који нису у позицији да захтјевају извјештаје прилагођене њиховим специфичним потребама у погледу информација. Они, такође, (П-7) на структуриран начин представљају финансијску позицију и финансијске резултате ентитета.⁶⁰ Циљ финансијских извјештаја опште намјене јесте да обезбиједе информације о финансијској позицији, финансијском успјеху и токовима готовине ентитета, које су корисне за доношење економских одлука широког круга корисника.

³⁰ Из Оквира за састављање и представљање финансијских извјештаја.

⁵⁸ "Рачуноводствени стандарди Републике Српске – Прва књига", Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, Бања Лука, 1999. К-4, стр. 26.

⁵⁹ Исто, К-5 и К-6, стр. 26-27.

⁶⁰ Термин "ентитет" се користи као замјена за термине: привредно друштво, предузеће, компанија и сл.

Финансијски извјештаји, такође, показују резултате које је остварио менаџмент у управљању ресурсима који су му повјерени. Да би се остварио овај циљ, финансијски извјештаји ентитета пружају информације о:

- (а) имовини;
- (б) обавезама;
- (ц) капиталу;
- (д) приходима и расходима, укључујући добитке и губитке;
- (е) осталим промјенама капитала; и
- (ф) токовима готовине.

"Финансијски извјештаји треба истинито (фер) да прикажу финансијску позицију, финансијски успех и токове готовине ентитета. Фер презентација захтева верно приказивање ефеката трансакција, других догађаја и услова у складу са дефиницијама и критеријима за признавање имовине, обавеза, прихода и расхода, изнетим у Оквиру. Претпоставља се да примена IFRS⁶¹, заједно са додатним обелодањивањем када је то неопходно, има за резултат финансијске извјештаје у којима се постиже фер презентација (П-13). Фер презентација од ентитета захтева (П-14):

(а) да изабере и примјени рачуноводствене политике у складу са IAS-8⁶²: Рачуноводствене политике, промјене рачуноводствених процјена и грешке. У IAS-8 се наводи редослијед мјеродавних упутстава које руководство разматра у недостатку Стандарда или Тумачења који се посебно примењују на неку ставку.

(б) да презентују информације, укључујући рачуноводствене политике на начин који обезбјеђује релевантне, поуздане, упоредиве и разумљиве информације.

(ц) да обезбједи додатна објелодањивања када је усаглашавање са специфичним захтјевима у IFRS недовољно да омогући корисницима да разумију утицај одређених трансакција, других догађаја и услова на финансијску позицију и финансијски успјех ентитета (П-15).

4.2. Утврђивање финансијских извјештаја

Финансијски извјештаји треба да буду јасно утврђени тако да се разликују од других информација у истом објављеном документу. IFRS се примјењује само на финансијске извјештаје, а не на друге информације приказане у годишњем извјештају или неком другом документу. Због тога је важно да корисници могу да разликују информације припремљене коришћењем IFRS од других информација, које могу бити корисне за њих, али нису предмет ових захтјева.

⁶¹ Међународни стандарди финансијског извјештавања.

⁶² Међународни рачуноводствени стандарди.

Свака компонента финансијских извјештаја се јасно утврђује. Поред тога, следеће информације треба да буду посебно истакнуте и поновљене када је то неопходно за правилно разумјевање презентованих информација:

(а) назив ентитета о коме се извјештава или друго средство идентификације, као и све промјене тих информација од датума претходног биланса стања,

(б) да ли се финансијски извјештаји односе на појединачни ентитет или групу ентитета,

(ц) датум биланса стања или период за који се састављају финансијски извјештаји, у зависности од тога шта је прикладније за ту компоненту финансијских извјештаја,

(д) назив валуте за презентацију,

(е) степен заокруживања коришћен за приказивање износа у финансијским извјештајима.

Претходни захјтеви обично се испуњавају тако што се на свакој страни финансијских извјештаја напишу заглавље и скраћена заглавља у колонама. При одређивању најбољег начина приказивања таквих информација, користи се просуђивање. На примјер, када се финансијски извјештаји приказују електронским путем, не користе се увијек засебне странице, него се претходно наведена заглавља наводе довољно често како би се обезбједило правилно разумјевање информација укључених у финансијске извјештаје.

Финансијски извјештаји су често разумљивији ако се информације приказују у хиљадама или милионима јединица валуте за презентацију. Ово је прихватљиво све док се степен заокруживања презентовања објелодањује и док се не изостављају материјално значајне информације.

Финансијски извјештаји се презентују бар једном годишње. Када се мијења датум биланса стања ентитета и када се годишњи финансијски извјештаји за период дужи или краћи од једне године, ентитет објелодањује, поред периода за који се састављају финансијски извјештаји, и:

(а) разлог због којег је коришћен дужи или краћи период; и

(б) чињеницу да упоредни износи у билансу успјеха, извјештају о промјенама на капиталу, извјештају о токовима готовине и одговарајућим напоменама нису у потпуности упоредиви.

4.3. Биланс стања

4.3.1. Основе састављања биланса стања

Биланс стања⁶³ представља један од инструмената књиговодства⁶⁴. За биланс стања може се рећи да представља "слику"⁶⁵ имовине предузећа у одређеном тренутку. Основни циљ састављања биланса стања предузећа јесте, дакле, утврђивање или мјерење финансијске структуре, тј. имовинске ситуације предузећа на одређени дан.

Актива и пасива, као књиговодствени начини посматрања имовине, заједно чине биланс стања предузећа. Дакле, структуру биланса стања чине његова два билансна агрегата: *актива* и *пасива*. С обзиром да и актива и пасива приказују једну исту ствар, тј. имовину предузећа⁶⁶ (додуше са различитих аспеката), природно је да збир активе квантитативно одговара збиру пасиве:

$$\text{Актива} = \text{Пасива},$$

или, приказано у облику проширене билансне једначине то изгледа:

$$\text{Стална имовина} + \text{Текућа имовина} = \text{Сопствени извори} + \text{Позајмљени извори}$$

У оквиру MPC-1 (IAS-1) користе се термини „стална имовина“ и „обртна имовина“. Тако се наводи да „ентитет презентује обртну и сталну имовину, као и краткорочне и дугорочне обавезе, као засебне позиције у обрасцу биланса стања....“.

Биланс стања предузећа саставља се:

1. **Редовно** - на крају пословне године на дан 31. децембра, с тим да се саставља и као периодични биланс на дан 30. јуна и
2. **Ванредно** у току пословне године због:
 - а) статусне промјене (подјеле, спајања или припајања),
 - б) промјене облика организовања или продаје правног лица,
 - в) власничке трансформације,
 - г) престанка рада правног лица и др.

Форме за приказивање биланса стања могу бити:

1. Хоризонтални табеларни преглед и

⁶³ Сматра се да назив "биланс" потиче од латинских ријечи "bi" - двоструки и "lanx" - тас на ваги.

⁶⁴ Књиговодствени инструмент је средство са којим књиговодство извршава своје задатке.

⁶⁵ "Тренутну фотографију узету у пролазу".

⁶⁶ Овоје треба напоменути, да између имовине и активе као дијела биланса стања може постојати разлика. Наиме, у активи поред имовине може се налазити и позиција изгубљене имовине, односно непокривени губитак.

2. Вертикални табеларни преглед.

Уколико се биланс стања приказује у облику хоризонталног табеларног прегледа актива се ставља на лијеву а пасива на десну страну прегледа⁶⁷. На примјер:

Активa *Биланс стања предузећа "X" на дан 31.12.2013. године* *Пасива*

<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив средства</i>	<i>Износ</i>	<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив извора средстава</i>	<i>Износ</i>
A.	Стална имовина	110.000	A.	Властити извори	110.000
1.	Опрема	110.000	1.	Капитал	110.000
Б.	Текућа имовина	70.000	Б.	Туђи извори	70.000
2.	Материјал	50.000	2.	Дугорочни кред.	50.000
3.	Купци	10.000	3.	Добављачи	20.000
4.	Пословни рачун	10.000			
		180.000			180.000

Уколико се биланс стања приказује у облику вертикалног табеларног прегледа (листе) актива претходи пасиви. На примјер:

Биланс стања предузећа "X" на дан 31.12.2013. године

<i>Редни број</i>	<i>Назив позиције</i>	<i>Износ</i>
A.	Стална имовина	110.000
1.	Опрема	110.000
Б.	Текућа имовина	70.000
2.	Материјал	50.000
3.	Купци	10.000
4.	Пословни рачун	10.000
	Укупно актива	180.000
A.	Властити извори	110.000
1.	Капитал	110.000
Б.	Туђи извори	70.000
2.	Дугорочни кредити	50.000
3.	Добављачи	20.000

⁶⁷Стављање активе на лијеву а пасиве на десну страну потиче још из средњег вијека. Наиме, ондашњи трговац је приликом састављања прегледа своје имовине из своје евиденције (тзв. Штраца) посебно преписивао своју активу (углавном трговинску робу и своја потраживања - шта њему неко дугује) и пасиву (углавном своје обавезе). С обзиром да је за трговца било важније да не заборави шта њему неко дугује него колико он некоме дугује (у случају неплаћања добављач ће га опоменути) и пошто се пише са лијева на десно, на лијеву страну у билансу стања прво је уписивана актива а пасива на десну страну.

<i>Редни број</i>	<i>Назив позиције</i>	<i>Износ</i>
	Укупно пасива	180.000

Степен детаљисања (разуђености) и редослед приказивања имовинских дијелова у билансу стања зависи од конкретног корисника биланса стања и намјена за које их користи⁶⁸.

Позиције у билансу стања могу бити поредане:

- њиховим класификовањем на дугорочна (стална) и обртна (текућа) средства, односно дугорочне и краткорочне изворе,
- сагласно принципу ликвидности и
- комбиновањем претходно наведена два критеријума, при чему се ставке примарно класификују на дугорочне и краткорочне, а затим се у оквиру и дугорочних и краткорочних врши даље класификовање по принципу ликвидности.

У претходном примјеру ставке су поредане сагласно принципу ликвидности, с тим да је за ређање позиција у активи примјењен принцип растуће ликвидности, док је за ређање позиција у пасиви примјењен принцип опадајуће доспјелости:

- *принцип растуће ликвидности* значи да се на прво мјесто у активи стављају “најнеликвиднија” средства, тј. средства која се најдуже користе, односно она којима, у нормалним условима пословања, највише времена и највише трошкова треба да се трансформишу у новчани облик. На последње мјесто се стављају најликвиднија средства, а то је новац на пословним рачунима и у благајни;
- *принцип опадајуће доспјелости* значи да се на прво мјесто у пасиви стављају извори средстава са најдужим роком враћања, а то су трајни, тј. сопствени извори средстава. На последње мјесто се стављају извори средстава (обавезе) са најкраћим роком враћања, као што су, на примјер, обавезе према добављачима, обавезе по основу краткорочних кредита, обавезе према запосленим за зараде и накнаде зарада, обавезе за порезе и доприносе и сл.

⁶⁸МРС I Приказивање финансијских извјештаја прописује минимум ставки биланса стања.

4.3.2. Презентација информација у билансу стања

Према МРС-1 (IAS-1), као минимум, образац *биланса стања* обухвата ставке које презентују следеће износе:

- (а) некретнине, постројења и опрема;
- (б) инвестиционе некретнине;
- (ц) нематеријална имовина;
- (д) финансијска средства (искључујући износе под (е), (х) и (и));
- (е) инвестиције које се обрачунавају кориштењем метода удјела;
- (ф) биолошка средства;
- (г) залихе;
- (х) потраживања од купаца и друга потраживања;
- (и) готовина и готовински еквиваленти;
- (ј) обавезе према добављачима и остале обавезе;
- (к) резервисања;
- (л) финансијске обавезе (искључујући износе приказане под (ј) и (к));
- (м) текуће пореске обавезе и средства;
- (н) одложене пореске обавезе и одложена пореска средства;
- (о) мањинска учешћа исказана у оквиру капитала;
- (п) емитовани капитал и резерве који се могу приписати власницима капитала матичног ентитета.

У самом образцу *биланса стања* треба да буду презентовани следећи износи:

(а) Збир средстава класификованих као средства која се држе за продају и средстава укључених у групе за отуђење класификоване као оне које се држе за продају (*IFRS-5: Стална средства намијењена продаји и пословања која престају*);

(б) Обавезе укључене у групе за отуђење класификоване као оне које се држе за продају (*IFRS-5: Стална средства намијењена продаји и пословања која престају*).

Када ентитет на самом обрасцу *биланса стања*, као засебне класификације, исказује обртну (текућу) и сталну имовину и краткорочне и дугорочне обавезе, он не класификује одложена пореска средства (обавезе) које класификује као текућа средства (обавезе).

Одлуку о томе да ли додатне ставке треба приказивати као засебне позиције заснива се на процјени:

- (а) природе и ликвидности средстава;
- (б) функције средстава у оквиру ентитета; и
- (ц) износа, природе и временског распореда обавеза.

Кориштење различитих основа за одмјеравање различитих група средстава указује на то да се њихова природа или функција разликују, те да би због тога

оне требало да буду презентоване као засебне линијске ставке. Објелодањивања се разликују за сваку ставку, на примјер:

(а) ставке некретнина, постројења и опреме разврставају се на групе у складу са захтјевима МРС-16: *Некретнине, постројења и опрема*;

(б) потраживања се разврставају на износе потраживања од купаца, потраживања од повезаних страна, исплате прије рока и остале износе;

(ц) залихе се разврставају у складу са МРС-2: *Залихе*, у групе као што су трговачка роба, производне сировине, материјал, недовршена производња и готови производи;

(д) резервисања се разврставају на резервисања за примања запослених и остале ставке; и

(е) уплаћени капитал и резерве се разврставају на различите групе, као што су емитовани и потпуно уплаћени капитал, премија на акцију и резерве.

Контролна питања:

118. Шта је *биланс стања*?
119. Који је циљ састављања *биланса стања*?
120. Шта чини структуру *биланса стања*?
121. Дати проширену билансну једначину.
122. Када се саставља *биланс стања*?
123. Које су форме за презентирање *биланса стања*?
124. Који су принципи за ређање позиција у активи и пасиви?
125. Дати примјер за *биланс стања* у облику хоризонталног табеларног прегледа.
126. Дати примјер за *биланс стања* у облику вертикалног табеларног прегледа.
127. Које информације треба да буду презентоване у билансу стања?
128. На чему се заснива одлука о томе да ли додатне ставке треба приказивати као засебне позиције?
129. Објаснити разликовање објелодањивања по појединим позицијама.

4.4. Биланс успјеха

4.4.1. Основе за састављање биланса успјеха

Следећи значајан сегмент финансијских извјештаја је *биланс успјеха*. Основни циљ састављања биланса *успјеха* састоји се у израчунавању оствареног периодичног резултата. У ту сврху у билансу успјеха приказују се приходи и расходи једног предузећа настали у одређеном временском периоду. Дакле, садржину биланса успјеха чине приходи и расходи. *За приходе може се рећи*

да су позитиван ток вриједности⁶⁹, а за расходе да су негативан ток вриједности у предузећу. У Оквиру за припремање и приказивање финансијских извјештаја приходи и расходи су дефинисани на следећи начин:

- **Приходи** су повећања економских користи током обрачунског периода у облику прилива или повећања средстава односно смањења обавеза, што доводи до повећања сопственог капитала, изузев оних која су повезана са доприносима учесника у капиталу;
- **Расходи** су смањења економских користи током обрачунског периода у облику одлива или смањења средстава или стварања обавеза, што доводи до смањења сопственог капитала, изузев оних која су повезана са расподјелом учесницима у капиталу.

Разлика прихода и расхода представља финансијски резултат, и то тако да се тај резултат може исказивати као:

Приходи (П) > Расходи (Р) ⇒ Добитак (Д)

Приходи (П) < Расходи (Р) ⇒ Губитак (Г)

Приходи (П) = Расходи (Р) ⇒ Неутралан финансијски резултат

Неутралан финансијски резултат је више теоретска категорија, будући да се у пракси ријетко и тешко дешава да су у истом износу остварени и приходи и расходи. Ова релација има значај у анализи пословања јер представља онај обим пословних активности који као минимум обезбјеђује да се из остварених прихода намире сви настали расходи, те се на бази тога могу утврђивати циљани резултати као резултат потребног повећања обима тих активности.

Приходи и расходи, у крајњој линији, представљају образложење *зашто је и како* у одређеном временском периоду дошло до промјене сопствених извора финансирања, тј. до промјене нето имовине предузећа (до настанка добитка, чијом се расподјелом и формално повећавају сопствени извори, односно до настанка губитка, чијим се покривањем и формално смањују сопствени извори).

Пословне приходе чине вриједности продатих производа, услуга, трговинске робе и примљених накнада у вези с продајом које утичу на пословни резултат у одређеном раздобљу.

Финансијске приходе чине, углавном, приходи од камата, позитивне курсне разлике, приходи од ефеката валутне калузуле, приходи од учешћа у добитку заједничких улагања и дивиденди.

⁶⁹Токове вриједности треба разликовати од новчаних токова, тј. примања и издавања новца о чему ће се касније више говорити.

Остале приходе чине добици остварени по различитим основама, као што су добици од продаје нематеријалних улагања, постројења, опреме, инвестиционих некретнина, биолошких средстава, материјала, наплаћена отписана потраживања, приходи по основу смањења обавеза и сл.

Приходе од усклађивања вриједности имовине чине приходи настали из основа усклађивања књиговодствене и тржишне вриједности различитих категорија имовине, као што су некретнине, постројења, опрема, инвестиционе некретнине, дугорочни и краткорочни финансијски пласмани, биолошка средства, материјал и сл.

Пословне расходе једног обрачунског периода чине трошкови⁷⁰ садржани у производима и услугама продатим у том обрачунском периоду, као и набавна вриједност трговинских роба, такође продатих у том обрачунском периоду, и које треба покрити приходима тог обрачунског периода.

Финансијске расходе чине, углавном, камате по добијеним зајмовима и кредитима, негативне курсне разлике, расходи по основу валутне клаузуле и сл.

Остале расходе чине губици остварени по различитим основама, као што су губици од продаје и расходовања нематеријалних улагања, постројења, опреме, инвестиционих некретнина, биолошких средстава, материјала, средстава обустављеног пословања, мањкови, исправка вриједности ненаплативих потраживања и сл.

Расходи од усклађивања вриједности имовине настају по основу обезврјеђивања нематеријалних улагања, некретнина, постројења, опреме, инвестиционих некретнина, биолошких средстава, дугорочних и краткорочних финансијских пласмана, материјала и робе и сл.

Финансијски приходи и расходи су, дакле, посљедица обављања одређених финансијских трансакција које се могу јавити у пословању предузећа.

Биланс успјеха предузећа саставља се:

1. **Редовно** на крају пословне године на дан 31. децембра, с тим да се саставља и као периодични биланс на дан 30. јуна и
2. **Ванредно** у току пословне године због:
 - а) статусне промјене (подјеле, спајања или припајања),

⁷⁰Под трошковима се подразумјева вриједносно изражен утрошак елемената производње у вези са стварањем производа или пружањем услуга, као пословних учинака.

- б) промјене облика организовања или продаје правног лица,
- в) власничке трансформације,
- г) престанка рада правног лица и др.

У рачуноводственој теорији и пракси користе се двије методе за билансирање успјеха:

1. метода укупних трошкова и
2. метода трошкова продатих учинака.

Од изабране методе зависи и садржина биланса успјеха. Финансијски резултат је исти без обзира на примјењену методу (о овим методама касније ће се више говорити).

Форме за приказивање биланса успјеха могу бити⁷¹:

1. хоризонтални двострани преглед и
2. вертикални преглед (листа).

У виду хоризонталног прегледа *биланс успјеха* би могао да изгледа:

Расходи Биланс успјеха предузећа "X" за период 01.01.-31.12.2013. г. **Приходи**

Ред. бр.	Назив расхода	Износ	Ред. бр.	Назив прихода	Износ
1.	Пословни расходи	1.000	1.	Пословни приходи	1.400
2.	Финансијски расходи	200	2.	Финансијски приходи	100
3.	Остали расходи	100	3.	Остали приходи	100
4.	Расходи од усклађивања вриједности имовине	0		Приходи од усклађивања вриједности имовине	0
5.	Добит	300			
		1.600			1.600

Биланс успјеха приказан у виду листе би могао да изгледа:

⁷¹МРС I Приказивање финансијских извјештаја прописује минимум ставки биланса успјеха.

Биланс успјеха предузећа "X" за период 01.01.-31.12.2013. г.

Редни број	Назив позиције	Износ
1.	Пословни приходи	1.400
2.	Финансијски приходи	100
3.	Остали приходи	100
4.	Приходи од усклађивања вриједности имовине	0
	Укупно приходи	1.600
1.	Пословни расходи	1.000
2.	Финансијски расходи	200
3.	Остали расходи	100
4.	Расходи од усклађивања вриједности имовине	0
	Укупно расходи	1.300
	Добит	300

4.4.2. Презентација информација у билансу успјеха

Као минимум, образац *биланса успјеха* обухвата линијске ставке које приказују следеће износе за период:

- (а) приходе;
- (б) трошкове финансирања;
- (ц) удио у добитку или губитку зависних ентитета и заједничких подухвата, који се обрачунава кориштењем метода удјела;
- (д) порески расходи;
- (е) један износ који се састоји од збира (и) добитка или губитка од прекинутих пословања утврђеног послје опорезивања и (или) добитка или губитка утврђеног послје опорезивања признатог послје одмјеравања према фер вриједности умањеног за трошкове продаје или послје отуђења средстава или групе (а) за отуђење која чини прекинуто пословање; и
- (ф) добитак или губитак.

Посебно се у билансу успјеха у погледу расподјеле добитка или губитка за обрачунски период објелодањује:

- (а) добитак или губитак који припада мањинским акционарима; и
- (б) добитак или губитак који припада власницима капитала матичног ентитета.

Када су ставке прихода и расхода материјално значајне, њихова природа и износ се објелодањују засебно. Околности које могу довести до засебног објелодањивања неке ставке прихода и расхода укључују:

- (а) отпис залиха до нето продајне вриједности или отпис некретнина, постројења и опреме до надокнадивог износа, као и укидање таквих отписа;

(б) реструктурирање активности ентитета и укидање резервисања за трошкове реструктурирања;

(ц) отуђење некретнина, постројења и опреме;

(д) отуђење инвестиција;

(е) прекинута пословања;

(ф) измирење трошкова судских спорова; и

(г) остала укидања резервисања.

Ентитет приказује анализу расхода користећи класификацију засновану било на њиховој природи или њиховој функцији у оквиру ентитета, у зависности од тога која од њих обезбјеђује поузданије и релевантније информације. Даља подкласификација расхода врши се да би се нагласиле компоненте финансијских перформанси које се могу разликовати по учесталости, њиховом потенцијалу за стварање добитка или губитка и предвидљивости. Ова анализа се врши на један од два наведена начина:

Први начин анализе се односи на метод природе расхода. Расходи се у билансу успјеха групишу према својој природи (на примјер, амортизација, трошкови материјала, трошкови транспорта, примања запослених, трошкови рекламе...) и не распоређују се на различите функције у оквиру ентитета. Овај метод може бити једноставан за примјену, јер није потребно распоређивати трошкове и класификовати их према функцијама.

Други начин анализе се односи на функцију расхода или на метод „*трошкова продаје*“, при чему се расходи класификују према њиховој функцији као дио трошкова продаје или, на примјер, трошкова дистрибуције или администрације. Као минимум ентитет објелодањује своје трошкове продаје засебно од осталих расхода. Овај метод може обезбиједити релевантније информације за кориснике од класификације расхода по њиховој природи. Међутим, распоређивање трошкова према функцији може захтјевати произвољна распоређивања и укључити значајан степен расуђивања.

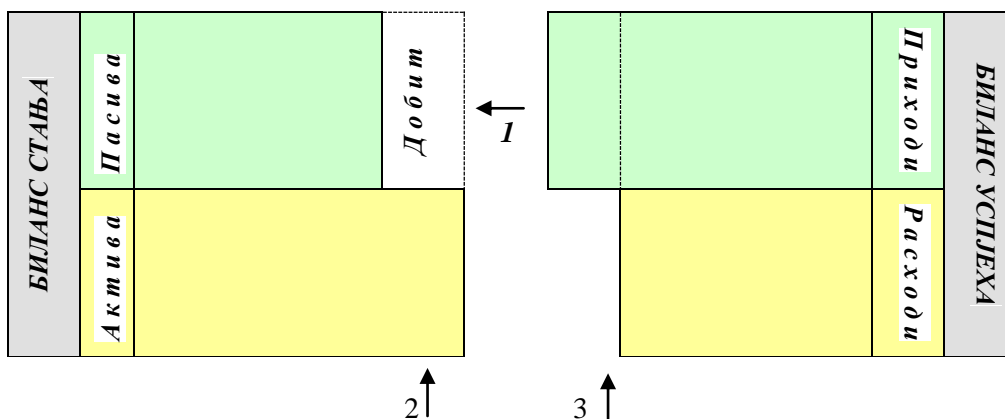
Контролна питања:

130. Шта је *биланс успјеха*?
131. Који је циљ састављања биланса успјеха?
132. Шта чини садржину биланса успјеха?
133. Шта су то приходи?
134. Шта су то расходи?
135. Када се саставља *биланс успјеха*?
136. Које су методе за билансирање успјеха?
137. Које су форме за презентовање биланса успјеха?
138. Дати примјер за *биланс успјеха* у облику хоризонталног табеларног прегледа.

139. Дати примјер за *биланс успјеха* у облику вертикалног табеларног прегледа.
140. Које линијске ставке као минимум обухвата биланс успјеха?
141. Шта се у билансу успјеха посебно објелодањује у погледу распореда добитка или губитка?
142. Које околности могу довести до потребе засебног објелодањивања ставки прихода и расхода?
143. Навести и објаснити два начина подкласификације позиција у билансу успјеха.

4.5. Међусобна условљеност биланса стања и биланса успјеха

Уобичајено је да се код употребе ријечи *биланс* подразумјева рачунско упоређивање или сучељавање активе⁷² са једне (лијеве) стране и пасиве са друге (десне) стране.⁷³ Овдје се може уочити да се наведена констатација не односи на биланс успјеха. Биланс успјеха представља рачунско упоређивање или сучељавање расхода са једне стране и прихода са друге стране. Међутим, годишњи финансијски резултат као разлика између прихода и расхода преноси се у биланс стања било као добит (за Приходи > Расходи) било као губитак (за Приходи < Расходи). Ово указује, да појединачно посматрано, у току основног рачуноводственог периода (пословна година) не мора да постоји билансна равнотежа на нивоу појединачних биланса. Међутим, у сваком моменту постоји билансна равнотежа на нивоу оба биланса:



Стрелице означавају:

- 1 - Пренос вишка прихода над расходима на страну пасиве на крају године као остварена добит,

⁷² Постоји разлика између имовине и активе, што овдје није предмет разматрања.

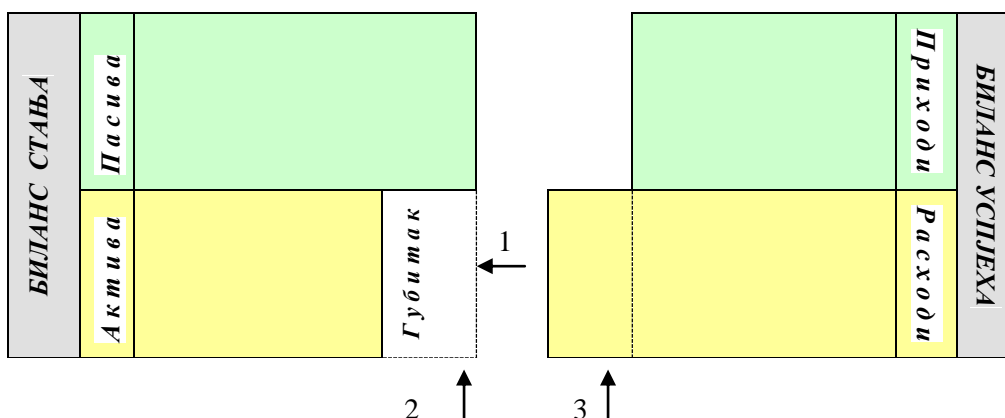
⁷³ Ово се односи на околност да се биланс ради као двострани преглед. Биланс се, међутим, може радити као једнострани преглед, када се прво уноси актива, па затим пасива.

- 2 - На ком нивоу се у билансу стања успоставља равнотежа,
- 3 - На ком нивоу се у билансу успјеха успоставља равнотежа.

Из наведеног произилази да се поменута билансна равнотежа може схватати на сљедећи начин:

$$\text{Активa} + \text{Расходи} = \text{Пасивa} + \text{Приходи}$$

Наведена једнакост важи и у условима када су приходи мањи од расхода и када је предузеће пословало с губитком:



Стрелице означавају:

- 1 - Пренос вишка расхода над приходима на страну активе на крају године као исказани губитак,
- 2 - На ком нивоу се у билансу стања успоставља равнотежа,
- 3 - На ком нивоу се у билансу успјеха успоставља равнотежа.

Биланс стања приказује стање средстава (на страни активе), те капитала и обавеза (на страни пасиве) на одређени дан и то тако да се салда рачуна активе и пасиве утврђена као коначна салда на крају обрачунског периода прихватају као почетна салда на почетку новог обрачунског периода. И ако у себи не садржи рачуне расхода и прихода, у билансу стања укључен је финансијски резултат, и то тако да се остварени добитак, након опорезивања и усмјеравања његовог дијела за друге намјене (дивиденде, премије менаџерима, запосленим и сл.), и исказани губитак до висине капитала⁷⁴ исказују на страни пасиве, док се губитак изнад висине капитала исказује на страни активе. Биланс стања

⁷⁴ Као одбитна ставка од износа капитала.

обично је формалан преглед, а важећа форма и садржина прописују се од стране надлежног органа или институције.⁷⁵

4.6. Књиговодствене (билансне) промјене

Пословне промјене су вриједносно самјерљиве промјене на имовини предузећа. Да би такве промјене постале предмет књиговодствене евиденције морају бити документоване исправним књиговодственим документима. У том случају такве промјене представљају и књиговодствене промјене⁷⁶. Оне се називају и билансним промјенама јер утичу на промјену имовине што се одражава у *билансу стања* и *билансу успјеха*.

Пословне промјене се, углавном, могу класификовати по три критеријума:

1. Према основним привредним процесима - пословне промјене набавке, производње, продаје, плаћања и наплате и др;
2. Према утицају на цјелину биланса - узимају се у обзир правци промјена билансних агрегата (активе, пасиве, расхода и прихода⁷⁷);
3. Према утицају на уже дијелове и цјелину биланса - узимају се у обзир правци промјена билансних агрегата, али и правци промјена одређене или одређених позиција у неком билансном агрегату⁷⁸. Све књиговодствене промјене би се према овом критеријуму, *примарно*, могле сврстати на:
 - промјене које утичу само на позиције у *билансу стања* и
 - промјене које утичу на позиције и *биланса стања* и *биланса успјеха*.

⁷⁵ Садашња форма и садржина позиција у билансу стања и билансу успјеха прописани су "Правилником о садржини и форми образаца финансијских извештаја за привредна друштва, задруге и друга правна лица и предузетнике" ("Службени гласник Републике Српске" број 84/2009).

⁷⁶ Због поштовања принципа дуалности једна пословна промјена увијек изазива двије књиговодствене промјене, тј. евидентира се на најмање двије билансне позиције.

⁷⁷ На примјер, један тип промјена би биле оне које доводе до истовременог и једнаког повећања aktive и пасиве, други тип промјена би биле оне које доводе до истовременог и једнаког смањења aktive и пасиве, итд. Укупно би могло да се направи 8 оваквих комбинација.

⁷⁸ У овом дијелу уџбеника биће праћен правац промјене aktive, расхода и прихода, док ће се у оквиру пасиве посебно пратити правци промјена сопствених извора средстава а посебно обавеза. Ова подјела је, дакле комбинација два критеријума: а) правац промјене појединих билансних агрегата и б) правац промјене одређене позиције у неком билансном агрегату. Имајући у виду намјену овог дијела уџбеника обрадиће се само ова подјела, јер она у себи садржи и претходну подјелу (са становишта утицаја на цјелину биланса), а у другом дијелу овог уџбеника пословне промјене ће се, углавном, обрађивати по критеријуму основних привредних процеса.

4.6.1. Књиговодствене (билансне) промјене које утичу само на позиције биланса стања

Књиговодствене промјене које утичу искључиво на позиције биланса стања могу се класификовати на различите начине. Уобичајено, а чини се и једино тачно, могуће су следеће четири групе промјена:

1. промјене које доводе до *једнаког повећања активе и пасиве*, с тим да се на страни пасиве може посебно посматрати повећање обавеза а посебно повећање сопствених извора - капитала,
2. промјене које доводе до *једнаког смањења активе и пасиве*, с тим да се на страни пасиве може посебно посматрати смањење обавеза, а посебно смањење сопствених извора - капитала,
3. промјене које доводе до *истовременог једнаког повећања и смањења у активи* (једна или више позиција се повећава, а друга или више других се за исти износ смањује) и
4. промјене које доводе до *истовременог једнаког повећања и смањења у пасиви* (једна или више позиција се повећава, а друга или више других се за исти износ смањује)⁷⁹.

Наведене промјене се уобичајено називају еквивалентним промјенама, будући да промјена једне имовинске позиције у билансу стања има одговарајући еквивалент на некој или неким другим позицијама истог биланса. Ове промјене могу се илустровати следећим примјерима:

1. Почетни биланс стања предузећа "*Младост*" на дан 01.01.2013. године изгледа:

<i>Актива</i>			<i>Биланс стања бр. 0.</i>		<i>Пасива</i>
<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив средстава</i>	<i>Износ</i>	<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив извора средстава</i>	<i>Износ</i>
1.	Опрема	110.000,00	1.	Капитал	110.000,00
2.	Материјал	50.000,00	2.	Дугор. кредити	50.000,00
3.	Купци	10.000,00	3.	Добављачи	20.000,00
4.	Пословни рачун	10.000,00			
		180.000,00			180.000,00

⁷⁹Уоквиру ове групе промјена могло би се формирати више група промјена, ако би се посебно пратиле промјене сопствених извора а посебно обавеза: 1. Смањење једне врсте обавеза уз истовремено повећање друге врсте обавеза; 2. Смањење обавеза уз повећање сопствених извора (конверзија дугова у капитал); 3. Смањење једног облика сопственог капитала уз истовремено повећање другог облика сопственог капитала (нпр. при својинској трансформацији); 4. Смањење сопствених извора уз повећање обавеза (претварање сопствених извора у позајмљене изворе).

Напомена: У пасиви се налазе двије врсте извора средстава: сопствени извори (110.000,00 КМ) и позајмљени извори, тј. обавезе (50.000,00 КМ + 20.000,00 КМ). Прије књижења пословних промјена нето имовина предузећа утврђује се на следећи начин: $H_n = B_n - O$,

гдје је: H_n = Нето имовина,

B_n = Бруто имовина

O = Обавезе

$$H_n = 180.000,00 \text{ КМ} - 70.000,00 \text{ КМ} = 110.000,00 \text{ КМ}$$

Дакле, тренутно је нето имовина вриједносно једнака основном капиталу у пасиви *биланса стања*.

1.а. Од добављача је на одгођено плаћање купљен материјал у вриједности од 10.000,00 КМ

Активa			Биланс стања бр. 1.а.		Пасивa
Ред. бр.	Назив средстава	Износ	Ред. бр.	Назив извора средстава	Износ
1.	Опрема	110.000,00	1.	Капитал	110.000,00
2.	Материјал	60.000,00	2.	Дугор. кредити	50.000,00
3.	Купци	10.000,00	3.	Добављачи	30.000,00
4.	Пословни рачун	10.000,00			
		190.000,00			190.000,00
	+			+	

Овом пословном промјеном повећава се једна позиција у активи - материјал, за 10.000,00 КМ, уз истовремено повећање обавеза према добављачима - позиција у пасиви. Дакле, евидентирано је повећање средстава уз истовремено и једнако повећање извора средстава (и то обавеза). То значи да пословна промјена доводи до једнаког повећања и активе и пасиве. Може се примјетити да су и даље актива и пасива квантитативно усаглашени, само што им је, појединачно гледано, збир повећан.

Ова промјена није утицала на нето имовину предузећа.

1.б. Власник предузећа је уложио на пословни рачун 5.000,00 КМ, као свој додатни улог.

Овом пословном промјеном повећава се једна позиција у активи - пословни рачун за 5.000,00 КМ, уз истовремено повећање сопствених извора, тј. позиције Капитал - позиција у пасиви. Дакле, евидентирано је повећање

средстава уз истовремено и једнако повећање извора средстава (сопствених извора). То значи да пословна промјена доводи до једнаког повећања и активе и пасиве. Након њеног евидентирања у билансу стања ситуација би била сљедећа:

Активa			Биланс стања бр. 1.б.			Пасивa		
Ред. бр.	Назив средстава	Износ	Ред. бр.	Назив извора средстава	Износ	Ред. бр.	Назив извора средстава	Износ
1.	Опрема	110.000,00	1.	Капитал	115.000,00	1.	Капитал	115.000,00
2.	Материјал	60.000,00	2.	Дугор. кредити	50.000,00	2.	Дугор. кредити	50.000,00
3.	Купци	10.000,00	3.	Добављачи	30.000,00	3.	Добављачи	30.000,00
4.	Пословни рачун	15.000,00						
		195.000,00						195.000,00
	+			+				

Ова пословна промјена доводи до повећања нето имовине предузећа:

$$H_{\text{н}} = 195.000,00 - 80.000,00$$

$$H_{\text{н}} = 115.000,00 \text{ КМ}$$

До повећања долази јер је у питању ново улагање у предузеће. И даље је нето имовина једнака позицији основног капитала.

2.а. Са пословног рачуна плаћена је обавеза добављачима у износу од 10.000,00 КМ.

Овом пословном промјеном смањује се једна позиција у активи – пословни рачун, за 10.000,00 КМ, уз истовремено смањење обавеза према добављачима - позиција у пасиви. Дакле, евидентирано је смањење средстава уз истовремено и једнако смањење извора средстава. То значи да пословна промјена доводи до једнаког смањења и активе и пасиве. Након њеног евидентирања у билансу стања ситуација би била сљедећа:

Активa			Биланс стања бр. 2.а.			Пасивa		
Ред. бр.	Назив средстава	Износ	Ред. бр.	Назив извора средстава	Износ	Ред. бр.	Назив извора средстава	Износ
1.	Опрема	110.000,00	1.	Капитал	115.000,00	1.	Капитал	115.000,00
2.	Материјал	60.000,00	2.	Дугор. кредити	50.000,00	2.	Дугор. кредити	50.000,00
3.	Купци	10.000,00	3.	Добављачи	20.000,00	3.	Добављачи	20.000,00
4.	Пословни рачун	5.000,00						
		185.000,00						185.000,00
	-			-				

Након ове пословне промјене може се примјетити да су и даље актива и пасива квантитативно усаглашени, само што им је појединачно гледано збир смањен. Ова промјена није утицала на промјену нето имовине предузећа.

2.б. Власник предузећа је са пословног рачуна повукао 3.000,00 КМ оснивачког улога.

Овом пословном промјеном смањује се једна позиција у активи – *пословни рачун* за 3.000,00 КМ, уз истовремено смањење *сопствених извора* - позиција у пасиви. Дакле, евидентирано је смањење средстава уз истовремено и једнако смањење извора средстава. То значи да пословна промјена доводи до једнаког смањења и aktive и пасиве. Након њеног евидентирања у *билансу стања* ситуација би била сљедећа:

<i>Активa</i>			<i>Биланс стања бр. 2.б.</i>		<i>Пасивa</i>
<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив средстава</i>	<i>Износ</i>	<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив извора средстава</i>	<i>Износ</i>
1.	Опрема	110.000,00	1.	Капитал	112.000,00
2.	Материјал	60.000,00	2.	Дугор. кредити	50.000,00
3.	Купци	10.000,00	3.	Добављачи	20.000,00
4.	Пословни рачун	2.000,00			
		182.000,00			182.000,00
	-			-	

Након ове пословне промјене може се примјетити да су и даље актива и пасива квантитативно усаглашени, само што им је појединачно гледано збир смањен.

За разлику од претходне промјене, ова промјена је довела до смањења нето имовине предузећа, али је она и даље једнака позицији основног капитала:

$$H_u = 182.000,00 - 80.000,00$$

$$H_u = 112.000,00 \text{ КМ}$$

Напомена: У претходним примјерима приказане су двије промјене које не утичу на промјену нето имовине предузећа (1.а. и 2.а. промјена), и двије промјене које утичу на промјену нето имовине предузећа (1.б. и 2.б. промјена). Заједничка карактеристика ових промјена јесте што истовремено и у истом износу доводе до промјена (повећања односно смањења) и aktive и пасиве *биланса стања*.

3. За потребе производње утрошено је материјала у вриједности од 30.000,00 КМ.

Овом пословном промјеном смањује се једна позиција у активи - *материјал* за 30.000,00 КМ, уз истовремено повећање вриједности *производње у току* - такође позиција активи. Дакле, евидентирано је смањење једног средства уз истовремено и једнако повећање другог средства, што значи да пословна промјена доводи до истовременог и једнаког смањења и повећања у активи, с тим да збир *биланса стања* и на страни активи и на страни пасиве остаје непромјењен. Након њеног евидентирања у *билансу стања* ситуација би била сљедећа:

Активa			Биланс стања бр. 3.		Пасивa
Ред. бр.	Назив средстава	Износ	Ред. бр.	Назив извора средстава	Износ
1.	Опрема	110.000,00	1.	Капитал	112.000,00
2.	Материјал	30.000,00	2.	Дугор. кредити	50.000,00
3.	Производ. у току	30.000,00	3.	Добављачи	20.000,00
4.	Купци	10.000,00			
5.	Пословни рачун	2.000,00			
		182.000,00			182.000,00
	+				
	-				

Након ове пословне промјене може се примјетити да су и даље актива и пасива квантитативно усаглашени, збир појединачно гледано није мјењан, али је измјењена структура активи. Промјена није утицала на нето имовину предузећа.

Напомена: И ако је у овој промјени настало трошење једног средства, то трошење није књижено као настанак трошкова. Разлог за овакав поступак биће објашњен приликом образлагања материје трошкова.

4. Из краткорочног кредита који је предузећу одобрила пословна банка исплаћен је дио обавеза према добављачима у износу од 5.000,00 КМ.

Овом пословном промјеном смањује се једна позиција у пасиви - *добављачи*, за 5.000,00 КМ, уз истовремено повећање *обавеза по основу краткорочног кредита* - такође позиција у пасиви. Дакле, евидентирано је смањење једног извора средстава и то једне обавезе уз истовремено и једнако повећање другог извора средстава, друге обавезе. То значи да пословна промјена доводи до истовременог и једнаког смањења и повећања позиција у пасиви. Након њеног евидентирања у *билансу стања* ситуација би била сљедећа:

<i>Активa</i>			<i>Биланс стања бр. 4.</i>		<i>Пасивa</i>
<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив средстава</i>	<i>Износ</i>	<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив извора средстава</i>	<i>Износ</i>
1.	Опрема	110.000,00	1.	Капитал	112.000,00
2.	Материјал	30.000,00	2.	Дугор. кредити	50.000,00
3.	Производ. у току	30.000,00	3.	Кратк. кредити	5.000,00
4.	Купци	10.000,00	4.	Добављачи	15.000,00
5.	Текући рачун	2.000,00			
		182.000,00			182.000,00
				+	-

Након ове пословне промјене може се примјетити да су и даље актива и пасива квантитативно усаглашени, збир појединачно гледано није мијењан, али је измјењена структура пасиве.

4.6.2. *Књиговодствене (билансне) промјене које утичу и на позиције биланса стања и на позиције биланса успјеха*

Књиговодствене промјене које мијењају и *биланс стања* и *биланс успјеха* могу се класификовати и посматрати на различите начине. Најчешће се појављују следеће четири основне групе промјена:

5. промјене које доводе до *настанка прихода услед повећања једне или више позиција у активи*,
6. промјене које доводе до *настанка расхода услед смањења једне или више позиције у активи*,
7. промјене које доводе до *настанка прихода услед смањења једне или више позиција у пасиви* и
8. промјене које доводе до *настанка расхода услед повећања једне или више позиција у пасиви*.

Наведени типови промјена илустровани су следећим примјерима:

5. *За извршене услуге испостављена је купцу фактура у износу од 10.000,00 КМ.*

Овом пословном промјеном повећава се једна позиција у активи - *купци* за 10.000,00 КМ, јер за вриједност извршених услуга предузеће стиче право да од купца наплати одговарајућу суму новца. Истовремено не долази ни до каквог настанка обавеза, што значи да ова промјена доводи до повећања нето имовине предузећа. То би даље значило да уколико се жели да задржи равнотежа у *билансу стања* позицију из пасиве - *капитал* требало би повећати за 10.000,00 КМ, за колико се повећава нето имовина предузећа.

Међутим, у књиговодству је прихваћено да се сва повећања нето имовине настала у току пословне године, сем повећања по основу новог оснивачког

улога и повећања настала расподелом позитивног резултата, не књиже директно као повећање на неком од рачуна основног капитала. Таква повећања се књиже у посебном прегледу, тј. књиговодственом инструменту - билансу успјеха, и то као приходи.

Након евидентирања ове пословне трансакције у билансу стања ситуација би била сљедећа:

<i>Активa</i>			<i>Биланс стања бр. 5.</i>		<i>Пасивa</i>
<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив средстава</i>	<i>Износ</i>	<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив извора средстава</i>	<i>Износ</i>
1.	Опрема	110.000,00	1.	Капитал	112.000,00
2.	Материјал	30.000,00	2.	Дугор. кредити	50.000,00
3.	Производ. у току	30.000,00	3.	Кратк. кредити	5.000,00
4.	Купци	20.000,00	4.	Добављачи	15.000,00
5.	Пословни рачун	2.000,00			
		192.000,00			182.000,00
	+				

Пошто се ради о редовном пословном догађају у питању су, дакле, редовни (пословни) приходи и њихово евидентирање има одраза у билансу успјеха на сљедећи начин:

<i>Расходи</i>			<i>Биланс успјеха бр. 5.⁸⁰</i>		<i>Приходи</i>
<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив расхода</i>	<i>Износ</i>	<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив прихода</i>	<i>Износ</i>
			1.	Приходи од реализац. услуга	10.000,00
					10.000,00
				+	

Након ове промјене не постоји аритметичка једнакост нето имовине предузећа и позиције сопственог капитала - капитал. Захваљујући увођењу биланса успјеха ова позиција из пасиве остаје хомогена, јер на њој није дошло до мјешања елемената новоуложеног капитала - промјена бр. 1.б. (који не улази у обрачун резултата једног обрачунског периода) и створеног новог капитала - промјена бр. 5. (који улази у обрачун резултата једног обрачунског периода и може, у редовном пословању, бити предмет расподеле).

⁸⁰ Умјесто редног броја 7 (седма промјена) могло је билансу успјеха да се додијели редни број 1.

6. Пописом је утврђен мањак материјала у износу од 1.000,00 КМ. Мањак пада на терет предузећа.

Овом пословном промјеном смањује се једна позиција у активи - *материјал* за 1.000,00 КМ, јер мањак значи да је стварно стање мање од књиговодственог, па се књиговодствено стање мора свести на стварно. Наведено смањење средстава није истовремено праћено повећањем неког другог средства или смањењем обавеза предузећа. Пошто се бруто имовина предузећа смањује а обавезе остају непромјењене то значи да се нето имовина предузећа смањује. То би даље значило да позицију из пасиве - *капитал* треба смањити за 1.000,00 КМ за колико се смањује нето имовина предузећа.

Међутим, слично претходној промјени, у књиговодству је прихваћено да се сва смањења нето имовине настала у току пословне године, сем смањења по основу повлачења оснивачког улога и смањења због покрића негативног резултата, не књиже директно као смањење на неком од рачуна сопствених извора. Таква смањења се књиже у посебном прегледу, књиговодственом инструменту, *билансу успјеха*, и то као расходи. Пошто се не ради о редовном (пословном) пословном догађају у питању су, дакле, непословни (остали) расходи.

Након њеног евидентирања, у *билансу стања* и *билансу успјеха* би ситуација била сљедећа:

Биланс стања:

<i>Актива</i>			<i>Биланс стања бр. 6.</i>		<i>Пасива</i>
<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив средстава</i>	<i>Износ</i>	<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив извора средстава</i>	<i>Износ</i>
1.	Опрема	110.000,00	1.	Капитал	112.000,00
2.	Материјал	29.000,00	2.	Дугор. кредити	50.000,00
3.	Производ. у току	30.000,00	3.	Кратк. кредити	5.000,00
4.	Купци	20.000,00	4.	Добављачи	15.000,00
5.	Пословни рачун	2.000,00			
		191.000,00			182.000,00
	-				

Биланс успјеха:

<i>Расходи</i>			<i>Биланс успеха бр. 6.</i>			<i>Приходи</i>		
<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив расхода</i>	<i>Износ</i>	<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив прихода</i>	<i>Износ</i>	<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив прихода</i>	<i>Износ</i>
1.	Мањкови	1.000,00	1.	Приходи од реализац. услуга	10.000,00			
		1.000,00			10.000,00			
	+							

Може се примјетити да је збир активе већи од збира пасива за 9.000,00 КМ. Дакле, у овом књиговодственом инструменту лијева страна (актива) је већа од десне стране (пасива). Код биланса успјеха ситуација је обрнута. Код њега је десна страна (приходи) већа од лијеве стране (расходи), што представља позитиван однос расхода и прихода. Остварен је, дакле, у досадашњем пословању позитиван резултат и то у износу од 9.000,00 КМ. Имајући ове констатације у виду, може се проширити књиговодствена једначина на:

$$\text{Актива} + \text{Расходи} = \text{Пасива} + \text{Приходи}$$

7. Добављач је књижним писмом обавијестио да је накнадно одобрио попуст за раније извршене набавке у износу од 1.000,00 КМ.

Овом пословном промјеном смањује се једна позиција у пасиви - добављачи за 1.000,00 КМ, јер се смањују обавезе према њима. Истовремено не долази ни до каквог издавања средстава нити повећања неке друге обавезе. То значи да долази до повећања нето имовине предузећа. Пошто се не ради о новом улагању у предузеће нити о расподјели раније утврђеног позитивног резултата, овакво повећање нето имовине евидентира се као приход у билансу успјеха. Након евидентирања ове пословне промјене стање у билансу стања и билансу успјеха би било следеће:

Биланс стања:

<i>Актива</i>			<i>Биланс стања бр. 7.</i>			<i>Пасива</i>		
<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив средстава</i>	<i>Износ</i>	<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив извора средстава</i>	<i>Износ</i>	<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив извора средстава</i>	<i>Износ</i>
1.	Опрема	110.000,00	1.	Капитал	112.000,00			
2.	Материјал	29.000,00	2.	Дугор. кредити	50.000,00			
3.	Производ. у току	30.000,00	3.	Кратк. кредити	5.000,00			
4.	Купци	20.000,00	4.	Добављачи	14.000,00			
5.	Пословни рачун	2.000,00						
		191.000,00						181.000,00
				-				

Пошто се не ради редовном пословном догађају у питању су, дакле, непословни приходи.

<i>Расходи</i>			<i>Биланс успеха бр. 7.</i>			<i>Приходи</i>	
<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив расхода</i>	<i>Износ</i>	<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив прихода</i>	<i>Износ</i>		
1.	Мањкови	1.000,00	1.	Приходи од реализац. услуга	10.000,00		
			2.	Непос. приходи	1.000,00		
		1.000,00			11.000,00		
				+			

8. Књижним писмом предузеће одобрава (повећава обавезе) добављачу камату у износу од 1.000,00 КМ на име кашњења у исплати обавеза.

Овом пословном промјеном повећава се једна позиција у пасиви - добављачи за 1.000,00 КМ, јер се повећавају обавезе према њима. Истовремено не долази ни до каквог примања средстава нити смањења неке друге обавезе. То значи да долази до смањења нето имовине предузећа. Пошто се не ради о смањењу по основу повлачења оснивачког улога, ни смањењу због покрића негативног резултата, књижење се не врши директно као смањење на неком од рачуна основног капитала. Оваква смањења се, као што је то раније речено, књиже у посебном прегледу, књиговодственом инструменту, билансу успјеха, и то као расходи.

Након евидентирања ове пословне трансакције у билансу стања и билансу успјеха ситуација би била сљедећа:

<i>Актива</i>			<i>Биланс стања бр. 8.</i>			<i>Пасива</i>	
<i>Р. бр.</i>	<i>Назив средстава</i>	<i>Износ</i>	<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив извора средстава</i>	<i>Износ</i>		
1.	Опрема	110.000,00	1.	Капитал	112.000,00		
2.	Материјал	29.000,00	2.	Дугор. кредити	50.000,00		
3.	Производ. у току	30.000,00	3.	Кратк. кредити	5.000,00		
4.	Купци	20.000,00	4.	Добављачи	15.000,00		
5.	Пословни рачун	2.000,00					
		191.000,00			182.000,00		
				+			

Пошто се ради о пословном догађају везаном за финансијске трансакције у питању су, дакле, финансијски расходи, тј. камате, те ће се у билансу успјеха ова трансакција одразити на сљедећи начин:

<i>Расходи</i>			<i>Биланс успеха бр. 8.</i>		<i>Приходи</i>
<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив расхода</i>	<i>Износ</i>	<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив прихода</i>	<i>Износ</i>
1.	Мањкови	1.000,00	1.	Приходи од реализац. услуга	10.000,00
2.	Финанс. расходи	1.000,00	2.	Непос. приходи	1.000,00
		2.000,00			11.000,00
	+				

Уколико би се вршила провјера да ли је очувана књиговодствена једнакост, сабрале би се посебно лијеве и посебно десне стране ова два књиговодствена инструмента (*биланса стања* и *биланса успеха*):

$$191.000,00 \text{ KM} + 2.000,00 \text{ KM} = 182.000,00 \text{ KM} + 11.000,00 \text{ KM}$$

$$193.000,00 \text{ KM} = 193.000,00 \text{ KM}$$

Након књижења (евидентирања) ових промјена у *билансу стања* и *билансу успеха* може се приступити утврђивању резултата и његовој расподјели:

Утврђивањем резултата врши се и успостављање аритметичке равнотеже у *билансу стања* и у *билансу успеха*:

<i>Актива</i>			<i>Биланс стања - коначан</i>		<i>Пасива</i>
<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив средстава</i>	<i>Износ</i>	<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив извора средстава</i>	<i>Износ</i>
1.	Опрема	110.000,00	1.	Капитал	112.000,00
2.	Материјал	29.000,00	2.	Добит	9.000,00
3.	Производ. у току	30.000,00	3.	Дугор. кредити	50.000,00
4.	Купци	20.000,00	4.	Кратк. кредити	5.000,00
5.	Пословни рачун	2.000,00	5.	Добављачи	15.000,00
		191.000,00			191.000,00
				+	

Добитак од 9.000,00 KM у пасиви показује износ новоствореног капитала (нето имовине) у текућој години.

<i>Расходи</i>			<i>Биланс успеха - коначан</i>		<i>Приходи</i>
<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив расхода</i>	<i>Износ</i>	<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив прихода</i>	<i>Износ</i>
1.	Мањкови	1.000,00	1.	Приходи од реализац. услуга	10.000,00
2.	Финанс. расходи	1.000,00	2.	Непос. приходи	1.000,00
3.	Добит	9.000,00			
	+	11.000,00			11.000,00

Уношење добитка од 9.000,00 KM на страну расхода не треба буквално тумачити - да се ради о расходу, што он и није. Његово уношење на страну расхода је извршено ради уравнотежења лијеве и десне стране у *билансу успјеха*, што представља једно техничко књиговодствено рјешење.

Занемарујући вријеме у коме се распоdjела може вршити⁸¹ она би изгледала:

<i>Активa</i>			<i>Биланс стања - распоdjела</i>		<i>Пасивa</i>
<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив средстава</i>	<i>Износ</i>	<i>Ред. бр.</i>	<i>Назив извора средстава</i>	<i>Износ</i>
1.	Опрема	110.000,00	1.	Капитал	121.000,00
2.	Материјал	29.000,00	2.	Дугор. кредити	50.000,00
3.	Производ. у току	30.000,00	3.	Кратк. кредити	5.000,00
4.	Купци	20.000,00	4.	Добављачи	15.000,00
5.	Пословни рачун	2.000,00			
		191.000,00			191.000,00
				+	-

Распоdjелом резултата сопствени извори и номинално постају једнаки нето имовини предузећа.

Рекапитулација врста билансних промјена дата је у наредном прегледу:

⁸¹ Распоdjела се врши у наредној пословној години.

Ред. број	Врста пословне трансакције	Биланс стања			Биланс успјеха	
		Актива	Пасива		Расходи	Приходи
			Сопств. извори	Позај. извори		
1.	Ново оснивачко улагање	+	+			
2.	Набавка средстава уз повећање обавеза	+		+		
3.	Повлачење оснивачког улога	-	-			
4.	Исплата обавеза	-		-		
5.	Претварање једног облика средства у други	+ -				
6.	Претварање једне обавезе у другу			+ -		
7.	Повећање средстава уз настанак прихода	+				+
8.	Смањење средстава уз настанак расхода	-			+	
9.	Смањење обавеза уз настанак прихода			-		+
10.	Повећање обавеза уз настанак расхода			+	+	

Контролна питања:

144. Шта се подразумева под пословном промјеном?
145. Који су критеријуми за класификовање пословних промјена?
146. Које билансне промјене утичу само на позиције *биланса стања*?
147. Навести примјер билансне промјене која доводи до једнаког повећања aktive и обавеза у пасиви.
148. Навести примјер билансне промјене која доводи до једнаког повећања aktive и сопствених извора у пасиви.
149. Навести примјер билансне промјене која доводи до једнаког смањења aktive и обавеза у пасиви.
150. Навести примјер билансне промјене која доводи до једнаког смањења aktive и сопствених извора у пасиви.
151. Навести примјер билансне промјене која доводи до истовременог једнаког повећања и смањења у активи.
152. Навести примјер билансне промјене која доводи до истовременог једнаког повећања и смањења обавеза у пасиви.
153. Које су билансне промјене које утичу и на позиције *биланса стања* и на позиције *биланса успјеха*?
154. Које билансне промјене повећања нето имовине се евидентирају на позицији *сопствени капитал*, а које на позицијама *прихода*.
155. Које билансне промјене смањења нето имовине се евидентирају на позицији *сопствени капитал*, а које на позицијама *расхода*.

156. Навести примјер билансне промјене која доводи до настанка прихода услед повећања једне или више позиција у активи.
157. Навести примјер билансне промјене која доводи до настанка расхода услед смањења једне или више позиција у активи.
158. Навести примјер билансне промјене која доводи до настанка прихода услед смањења једне или више позиција у пасиви.
159. Навести примјер билансне промјене која доводи до настанка расхода услед повећања једне или више позиција у пасиви.

4.7. Остале компоненте финансијских извјештаја

4.7.1. Извјештај о промјенама на капиталу

Извјештај о промјенама на капиталу је књиговодствени инструмент који се саставља са циљем да корисницима финансијских извјештаја пружи информације о промјенама које су у току рачуноводственог периода биле на капиталу предузећа.

Ове промјене на капиталу настају по више основа:

- додатним улагањем или повлачењем капитала од стране власника,
- остваривањем прихода и расхода (на основу којих се утврђује резултат),
- расподјелом добити (или покрићем губитка),
- превредновањем средстава која се мјере по фер вриједности,
- признавањем ефеката промјена рачуноводствених политика и исправком материјално значајних грешака

Дакле, укупна повећања и смањења нето имовине (капитала) последица су настанка прихода и расхода исказаних у *билансу успјеха* али и износа повећања или смањења нето имовине привредног субјекта који су директно књижени на одговарајућем рачуну капитала, на примјер на рачуну ревалоризационих резерви. С обзиром да за процјењивање успјешности предузећа у одређеном временском периоду није довољно узети у обзир само остварене приходе и расходе тог обрачунског периода, већ је неопходно узети у обзир и све остале трансакције које доводе до промјена на капиталу, предузеће саставља посебан финансијски извјештај у којем се наводе укупна повећања и смањења нето имовине (капитала) привредног субјекта.

Контролна питања:

160. Шта је циљ састављања извјештаја о промјенама на капиталу?
161. Набројати могуће промјене на капиталу у рачуноводственом периоду.
162. Да ли промјене на капиталу зависе само од остварених прихода и расхода?

4.7.2. Извјештај о токовима готовине

Под готовином као најликвиднијим појавним обликом средстава подразумјева се:

- новац у домаћој и страној валути у благајни,
- новац у домаћој и страној валути на депозитним (пословним) рачунима код банака који су расположиви одмах по захтјеву,
- отворени акредитиви у земљи и иностранству,
- компензациони износ, тј. износ који се не може слободно трошити (најмањи износ који банка захтјева да компанија држи на свом банковном рачуну, као дио услова кредитног уговора). Такав аранжман ограничава кориштење готовине и може да смањи ликвидност компаније.

Термин **готовински еквиваленти** је мало теже разумјети. Повремено, компанија утврди да има више готовине на располагању него што јој је потребно за плаћање текућих обавеза. Вишак готовине не треба да остане неупотребљен посебно у периодима високих каматних стопа. Дакле, управа повремено може да уложи тај вишак новчаних средстава, као орочени депозит у банке или друге финансијске институције, као и у државне или друге хартије од вриједности. Такве активности се с правом називају улагања. Међутим, ако су улагања краткорочна, високо ликвидна улагања, која имају рок доспјећа краћи од деведесет дана од датума куповине, она се називају *готовински еквиваленти*. Имајући у виду да се та средства јако брзо конвертују у готовину, она се у билансу стања посматрају као готовина. Еквивалентима готовине сматрају се хартије од вриједности које су непосредно уновчиве уз безначајан ризик (примљени чекови).

Док је *биланс успјеха* првенствено усмјерен ка провјери циља профитабилности *извјештај о готовинском току* је оријентисан ка провјери циља ликвидности компаније. *Извјештај о готовинском току* показује готовину која је остварена редовним пословним активностима, као и важне инвестиционе и финансијске трансакције које се дешавају током једног рачуноводственог периода. Извјештај о току готовине показује колике је приливе готовине остварила компанија у току обрачунског периода и како је та готовина кориштена.

Биланс токова готовине (cash flow) има три дијела:

- токови готовине из пословних активности,
- токови готовине из активности инвестирања, и
- токови готовине из активности финансирања.

Токови готовине из пословних активности: Износ готивинских токова који настају из пословних (оперативних) активности је кључни индикатор обима до кога су операције предузећа произвеле довољно готовинских токова да се исплате зајмови, одржи оперативна способност предузећа, исплате дивиденде и учине нова улагања, без прибјегавања спољним изворима финансирања. Готовински токови из оперативне активности произилазе из главних активности предузећа, које резултирају остварењем прихода.

Токови готовине из активности инвестирања: Одвојено објелодањивање готовинских токова насталих из активности инвестирања, значајно је пошто готовински токови представљају обим до кога су трошкови учињени за ресурсе намјењене да произведу будући приход и готовинске токове.

Токови готовине из активности финансирања: Одвојено објелодањивање готовинских токова насталих из активности финансирања значајно је зато што је корисно за предсказивање полагања права на будуће готовинске токове од стране прибављача капитала предузећа.

Биланс токова готовине може да буде сачињен по директној методи и по индиректној методи.

Директна метода састављања биланса готовинских токова исказује главне врсте готовинских примитака и готовинских исплата, наравно сегментиране на: готовински ток редовне активности, готивнски ток инвестиционе активности и готовински ток финансирања.

Индиректна метода састављања биланса готовинских токова код готовинског тока оперативне активности полази од бруто добитка или губитка а потом слиједи коректура и на више и на ниже да би из тих коректура произашао салдо готовине на билансни дан као резултат редовне активности.

Извјештај о токовима готовине састављен по директној методи може се приказати на сљедећи начин:

(у КМ)

Извјештај о току готовине компаније "назив компаније" за мјесец XX, 2013. године		
А) Токови готовине из пословних активности:		
<i>А-1) Приливи</i>	59.850	
1. Приливи од продаје ⁸²		47.850
2. Остали приливи		12.000
<i>А-2) Одливи</i>	48.000	
1. Набавка сировина и материјала		42.000
2. Остали одливи		6.000
<i>Нето приливи - одливи из пословних активности</i>	11.850	
Б) Токови готовине из инвестиционих активности:		
<i>Б-1) Приливи</i>	20.000	
1. Приливи од продаје акција		15.000
2. Остали приливи		5.000
<i>Б-2) Одливи</i>	22.000	
1. Куповина опреме		19.000
2. Остали одливи		3.000
<i>Нето приливи - одливи из инвестиционих активности</i>	(2.000)	
В) Токови готовине из активности финансирања:		
<i>В-1) Приливи</i>	6.000	
1. Улагања акционара		6.000
2. Остали приливи		-----
<i>В-2) Одливи</i>	4.000	
1. Дивиденде		4.000
2. Остали одливи		-----
<i>Нето приливи - одливи из активности финансирања</i>	2.000	
Г) Нето повећање (смањење) готовине	11.850	
Готовина на почетку мјесеца	3.000	
Готовина на крају мјесеца	14.850	

4.7.3. Забиљешке (ноте) уз финансијске извјештаје

Према Рачуноводственом стандарду 1 (МРС 1): Представљање – презентација финансијских извјештаја, ноте уз финансијске извјештаје предузећа треба да:

⁸² Наведене позиције имају само илустративни карактер. Структура прилива и одлива по свим основама знатно је детаљнија од приказане.

- а) прикажу информацију о основама за припрему финансијских извјештаја и специфичним рачуноводственим политикама које су одабране и примјењене на значајне трансакције и догађаје,
- б) објелодане информације које захтјевају *Рачуноводствени стандарди* и *Кодекс*, а нису приказане у другим финансијским извјештајима и
- в) обезбиједе додатне информације које нису приказане на главном образцу финансијског извјештаја али су потребне ради поштеног приказивања.

Ноте уз финансијске извјештаје треба да буду приказане на систематичан начин. Свака ставка приказана у обрасцу *биланса стања*, *билансу успјеха* и *извјештају о токовима готовине* треба бити упућена на одговарајућу информацију у забиљешкама (нотама, напоменама).

Ноте уз финансијске извјештаје укључују описне приказе или детаљније рашчлањивање износа приказаних на главним обрасцима, укључујући и извјештај о промјенама у капиталу, као што су потенцијалне и уговорене обавезе и сл. Оне укључују и информације чије се објелодањивање захтјева или препоручује од стране *Рачуноводствених стандарда* и *Оквир* а све у циљу поштеног приказивања.

Ноте се, обично, приказују по редосљеду који корисницима помаже да схвате финансијске извјештаје и омогуће њихово упоређивање са извјештајима других предузећа:

- 1) извјештај о усаглашености са Рачуноводственим стандардима и Оквиром,
- 2) извјештај о основама процјењивања и примјењеним рачуноводственим политикама,
- 3) остале информације које доказују ставке приказане на основним обрасцима финансијских извјештаја према редосљеду у коме су ставке приказане у тим извјештајима и
- 4) остала објелодањивања укључујући:
 - а) потенцијалне обавезе или губитке, уговорене обавезе и друга финансијска објелодањивања,
 - б) објелодањивања која нису финансијске природе.

У одређеним околностима, може бити потребно или пожељно да се промјени редосљед специфичних ставки у оквиру нота. Примјера ради, информација о каматним стопама и прилагођавања за примјену поштене (фер) вриједности може се комбиновати са информацијом о рочној структури доспјелости финансијских инструмената, и ако је претходно објелодањен биланс успјеха, а ова информација је везана за биланс стања. Ипак, тамо гдје је год то могуће било би добро придржавати се приказане систематичности структуре напомена.

Информација о основама припреме финансијских извјештаја и о специфичним рачуноводственим политикама може бити приказана као издвојена компонента финансијских извјештаја.

Дио нота које се односе на рачуноводствене политике треба да садрже:

- а) основе вредновања кориштене у припреми финансијских извјештаја и
- б) сваку специфичну рачуноводствену политику, која је неопходна за разумјевање финансијских извјештаја.

Као додаток уз информацију о специфичним рачуноводственим политикама које су употребљене - кориштене код састављања и презентације финансијских извјештаја, за кориснике је важно да буду обавијештени и о употребљеним основама за процјењивање (као што су историјски трошак, текући трошак, остварена вриједност, поштена – фер вриједност, садашња вриједност и сл.). Ово с тога што ове вриједности представљају основу на којима је припремљен финансијски извјештај. Када је употребљено више од једне основе мјерења у изради финансијских извјештаја, на примјер при ревалоризацији сталних средстава, довољно је назначити категорије средстава и обавеза на које се дотична конкретна основа мјерења примјењује.

Свако предузеће разматра природу свог пословања и примјењене политике и процјењује које извјештаје о примјењеним политикама очекује корисник да буду објелодањене. При томе се има у виду да рачуноводствена политика може бити значајна чак и када исказани износи у текућем и претходном периоду нису материјално значајни.

Посебно је значајно да се објелодане рачуноводствене политике које нису покривене *Рачуноводственим стандардима* или *Кодексом*, али је њихова примјена у складу с тим одредбама могућа.

Контролна питања:

- 163. Шта је циљ састављања извјештаја о токовима готовине?
- 164. Како су у извјештају о токовима готовине груписани токови готовине?
- 165. Каква је сврха класификовања токова готовине у извјештају о токовима готовине?
- 166. Шта обухватају токови готовине из пословних активности?
- 167. Шта обухватају токови готовине из инвестиционих активности?
- 168. Шта обухватају токови готовине из активности финансирања?
- 156. Која је основна функција забиљешки (нота) уз финансијске извјештаје?
- 157. По коме се редосљеду приказују забиљешке (ноте) уз финансијске извјештаје?
- 158. Шта укључују остала објелодањивања?

159. Може ли се и када промјенити редосљед специфичних ставки у оквиру нота?
160. Шта треба да садржи дио нота који се односи на рачуноводствене политике?

4.8. Међународни стандарди финансијског извјештавања

4.8.1. Дјелокруг међународних стандарда

Међународни стандарди финансијског извјештавања примјењују се на састављање и приказивање финансијских извјештаја опште намјене привредних субјеката чије су активности усмјерене ка остваривању добити. То могу бити предузећа, банке, друге финансијске организације, друштва за осигурање, осим ако се у неком од *Стандарда* другачије не назначи⁸³.

Међународни стандарди финансијског извјештавања се не примењују на безначајне ставке.

Стандарди се баве:

- 1) признавањима и вредновањима ставки у финансијским извјештајима и
- 2) приказивањима и објелодањивањима у вези са ставкама финансијских извјештаја и самим финансијским извјештајима.

Признавање и вредновање: *Признавање* је одређивање да ли се нека ставка (транзакција) може наћи у неком од финансијских извјештаја (билансу стања, билансу успјеха) и у ком временском периоду. На примјер, уколико се троши материјал за инвестиције у основна средства, под признавањем се подразумјева одређивање да ли се ради о расходу или ће вриједност утрошеног материјала директно бити укључена у вриједност инвестиција, па би се, према томе, на крају обрачунског периода тај износ нашао у билансу стања. Стандарди разликују двије врсте признавања:

1. **почетно признавање** - ради се о признавању којим се нека ставка уводи у пословне књиге: *на примјер, при куповини опреме признаје се повећање ставки опреме, аконтираног ПДВ и ставке обавезе према добављачима;*
2. **накнадно признавање** - ради се о поступку признавања за неку већ постојећу ставку у финансијским извјештајима. Накнадно признавање се ради:

⁸³На примјер, МРС 30 Објелодањивање у финансијским извјештајима банака и сличних финансијских организација се примјењује само за финансијске извјештаје банака и сличних финансијских организација.

- у току године када у вези са постојећом ставком настане неки пословни догађај - *на примјер, вриједност радова надградње грађевинског објекта би се признала као повећање његове књиговодствене вриједности а замјена сијалица као расход периода*; или
- на крају пословне године, када се за постојеће ставке провјерава да ли и даље испуњавају услове за признавање - *на примјер, за потраживања од купаца провјерава се да ли и даље испуњавају услове за признавање, јер је, примјера ради, над неким купцем отворен поступак стечаја или ликвидације*.

Општа правила за признавање средстава су:

1. предузеће контролише средство - *на примјер, предузеће је купило машину и користи је као власник; или предузеће је узело аутомобил у финансијски лизинг - све док уредно отплаћује рате предузеће може аутомобил да користи као што би га и користило да је његов власник, с тим да једино нема могућност да га отуђи*;
2. по основу средства директно или индиректно му притичу или је извјесно да ће му притицати економске користи - *коришћењем средства предузеће стиче користи; од неких средстава та корист је директна (на примјер коришћење камиона за превоз терета), док је од других она индиректна (на примјер, клима уређаји у канцеларијама омогућују пријатније услове за рад запослених)*;
3. трошак набавке средства предузеће може поуздано да утврди - *на примјер при куповини материјала предузеће добија рачун у коме је исказана вриједност материјала*.

Општа правила за признавање обавеза су:

1. обавеза је посљедица прошлог догађаја - *на примјер, предузеће куповином материјала стиче и обавезу према добављачи за уговорену вриједност купљеног материјала*;
2. вјероватно је да ће подмирење обавезе захтијевати одлив ресурса са економским користима - *на примјер, обавеза према добављачу за купљени материјал биће измирена давањем новца са текућег (пословног) рачуна*;
3. поузданом процјеном може се утврдити износ обавезе - *на примјер, у рачуну за куповину материјала исказана је вриједност купљеног материјала*.

Стандарди употребљавају и израз "престанак признавања". У питању је рачуноводствени поступак којим се нека ставка искњижава из пословне евиденције јер више не испуњава услове за признавање.

У оквиру посла признавања обавља се и посао класификовања ставки. *На примјер, камион који предузеће користи већ је признат као средство. У случају да одлучи да га прода предузеће наставља са његовим признавањем (и даље га третира као средство) али га, ако су испуњени услови из МСФИ 5: Стална средства намијењена продаји и пословања која су престала, класификује као средство намијењено продаји.*

С обзиром да је књиговодство вриједносна евиденција свако признавање је повезано са вредновањем.

Вредновање подразумјева одређивање износа у ставу за књижење, као и износа ставки у финансијским извјештајима - *на примјер, уколико се троши материјал за потребе производње, под вредновањем се подразумјева одређивање вриједности утрошеног материјала (примјеном одговарајуће методе обрачунавања излаза са залиха).*

Према критеријуму примјењеног поступка вредновања оно се дијели на:

1. мјерење:- мјерење је начин одређивања износа у ставу за књижење или износа ставки финансијских извјештаја код којег се он може измјерити без потребе за вршењем било каквих процјена (*на примјер, одређивање набавне вриједности материјала купљеног франко магацин предузећа врши се на основу фактуре добављача, тј. у њој је назначен износ набавне вриједности тог материјала. Без обзира који рачуновођа утврђује набавну вриједност купљеног материјала сваки би морао утврдити исту набавну вриједност материјала.*); и

2. процјењивање:- процјењивање је начин одређивања износа у ставу за књижење или износа ставки у финансијским извјештајима који у себи садржи одређена процјењивања (вијека коришћења средства, кључа за расподјелу трошкова набавке, фер вриједности средства, трошкова продаје, употребне вриједности средства, итд.) - *на примјер, за обрачун амортизације грађевинског објекта предузеће процјењује његов вијек коришћења и његову резидуалну вриједност. При примјени модела ревалоризације из МРС 16: Некретнине, постројења и опрема процјеном би се утврђивала фер вриједност конкретnog средства - ако је, на примјер, у питању грађевински објекат мала је вјероватноћа да, уколико се посао процјене одвојено повјери двојци или тројци процјенитеља, они утврде исту фер вриједност.*

Са становишта времена када се ради Стандарди разликују:

1. почетно вредновање: почетно вредновање је повезано са почетним признавањем и ради се о одређивању вриједности ставке која се уводи у пословне књиге: *на примјер, при куповини опреме одређује се њена набавна вриједност;* и

2. накнадно вредновање: одређивање вриједности неке ставке у финансијским извјештајима на *датум биланса* или у току године у случају да

се искњижава (због продаје, оштећења, расходања, мањка и сл.) - *примјер за накнадно вредновање може бити обрачун амортизације на крају пословне године за опрему;*

Из наведеног образлагања признавања и вредновања произлази да посао контирања који је образложен у оквиру презентације *главне књиге* садржи у себи и посао признавања и посао вредновања.

Приказивање и објелодањивање: Под приказивањем (презентовањем) се подразумјева физичко приказивање ставки (средстава, обавеза, капитала, прихода, расхода) било у обрасцима финансијских извјештаја, било у напоменама. То приказивање може да буде у облику табела (као што су прописани обрасци биланса стања, биланса успјеха, извјештаја о промјенама на капиталу и извјештаја о токовима готовине) или у текстуалној форми.

Објелодањивање (објављивање) је давање писаних образложења о финансијским политикама и ставкама исказаним у финансијским извјештајима. Једно од објелодањивања би могло да изгледа:

"Залихе се вреднују по нижем износу, трошка набавке или нето продајне вриједности.

- *Залихе материјала се вреднују по ФИФО методи.*
- *Залихе трговинске робе на велико се евидентирају по ФИФО методи.*
- *Залихе робе у трговини на мало се евидентирају по методи трговине на мало (малопродајној методи). Стопа разлике се утврђује посебно за сваки малопродајни објекат.*
- *Залихе готових производа се евидентирају по методи пондерисаних просјечних цијена.*
- *Трошкови камата нису садржани у вриједности залиха."*

Сем објелодањивања у финансијским извјештајима *Стандарди* познају и објелодањивање финансијских извјештаја. Ради се о њиховом стављању на увид јавности, тј. њиховим корисницима.

Контролна питања:

161. У које сврхе се примјењују *Међународни стандарди финансијског извјештавања*?
162. Чиме се *Међународни стандарди финансијског извјештавања* баве?
163. Шта је то признавање?
164. Које врсте признавања постоје?
165. Шта представља почетно признавање?

- 166. Шта представља накнадно признавање?
- 167. Који су општи услови за признавање средстава?
- 168. Који су општи услови за признавање обавеза?
- 169. Шта представља вредновање?
- 170. Које врсте вредновања постоје?
- 171. Шта представља почетно вредновање?
- 172. Шта представља накнадно вредновање?
- 173. Шта представља мјерење?
- 174. Шта представља процењивање?
- 175. Које послове обухвата контирање?
- 176. Шта представља приказивање?
- 177. Шта представља објелодањивање?

4.8.2. Потреба за професионалном регулативом

Ако под *професионалном регулативом*⁸⁴ подразумевемо општеприхваћена правила понашања, онда се о појави професионалне регулативе у рачуноводству и ревизији могло говорити још доста раније.

Успостављање звања "*заклети ревизор књига*" довело је до знатног повећања броја ревизија и Њемачкој, што је довело до тога да се 1896. године у Берлину формира Удружење ревизора књига, што се сматра почетком стварања професионалне организације ревизора у Њемачкој. Због све већег значаја којег је ово удружење имало, и утицаја којег је остваривало, тих година се уводи обавезна ревизија пословних књига појединих организационих облика. Иначе, појава професионалних организација ове врсте везује се и за ниво развијености привреда појединих земаља, што потврђује и примјер Њемачке, која је у том периоду имала изузетно брз и динамичан развој.

У професионалној организованости рачуноводства и ревизије, свакако, најдаље се отишло у Сједињеним Америчким Државама, и ако су се најзначајније њихове професионалне организације формирале по угледу на такве организације у Енглеској. *Савез јавних рачуновођа* основан је 1887. године који је имао и неколико трансформација укључујући и промјену имена, те се звао *Институт за јавне рачуновође*, затим *Амерички институт за опуномоћене јавне рачуновође*.

И у другим развијенијим привредама данас постоје изузетно добро организоване и уређене професионалне институције, као што су Енглеска, Француска, Аустралија и сл. Оно што је карактеристично јесте да је са појавом

⁸⁴ Др Рајко Радовић, Витомир Старчевић: "Законодавна и професионална регулатива у рачуноводству и ревизији" – Зборник радова, СРР РС, Теслић 1997.

оваких институција стално растао број професионалаца који се баве овим пословима. Према неким истраживањима рачуноводствена професија се у последњих тридесетак година развијала знатно брже од других професија за које се може рећи да су имале дугу традицију.

Увођење општеприхваћених правила понашања није уопште ишло лако. Забиљежено је да су први покушаји увођења општеприхваћених правила ("*рачуноводствених принципа*") третитани као индивидуални покушаји, и ако се то односи на двадесете и тридесете године прошлог вијека. И данас, када је рачуноводствена теорија и пракса на једном знатно вишем нивоу, такви покушаји се неријетко оцењују као промашаји почев од форме у којој су дати па до рјешења која су нудили. То се односи и на сам термин "*рачуноводствени стандарди*" који није био прихваћен у самом почетку.⁸⁵

Оснивање професионалних организација није се задржало у националним оквирима. Интернационализација тржишта, и с тим у вези потребе корисника рачуноводствених информација на таквом тржишту, наметнули су потребу унификације рјешења у рачуноводству и ревизији. На тај начин се организују и међународне професионалне организације интернационализујући принципе, правила и методе рачуноводства и ревизије.⁸⁶ Тако се у оквиру Европске Економске Заједнице посебним директивама усаглашавају рјешења из ових области. Истакнута је потреба уједначавања националних прописа у вези са презентовањем и садржином годишњих рачуна и извјештаја о пословању, у њима кориштеним правилима процјењивања и њиховим објављивањем.⁸⁷ Ово је истакнуто јер се активност привредних субјеката простире изван националних граница при чему је у тим трансакцијама потребно заштитити интересе свих учесника. На исти начин регулишу се и питања давања овлашћења професионалним и стручно оспособљеним особама да могу да врше контролу рачуноводствених извјештаја.

⁸⁵ Данас се све више говори о стандардима извјештавања.

⁸⁶ Однос законодавне и професионалне регулативе у различитим земљама је различит. У Француској, Јапану и сл. рачуноводствени стандарди се прописују законом, док се у Сједињеним Америчким Државама, Великој Британији, Аустрији, Канади и др. рачуноводствена професија много више укључује у процес утврђивања стандарда.

⁸⁷ IV Директива.

4.9. Контрола финансијских извјештаја

4.9.1. Улога интерне контроле

Појам интерних контрола: Према МСР – 400: *Оцјене ризика и интерна контрола*⁸⁸ "Систем интерне контроле" означава све политике и поступке (интерне контроле) које је руководство правног лица прихватило ради помоћи у постизању својих циљева у смислу обезбјеђења да се, у мјери у којој је то могуће, уредно и ефикасно одвија пословање правног лица, што укључује придржавање политике руководства, очување интегритета средстава, спречавање и откривање криминалних радњи и грешака, тачност и потпуност рачуноводствених евиденција и благовремено сагледавање поузданих финансијских информација. Систем интерне контроле обухвата и друга питања, и не само она која се непосредно односе на функцију рачуноводственог система.

Постоје и другачији приступи појмовном дефинисању интерне контроле, и ако сви ти приступи имају заједничку основу. Према једној од дефиниција⁸⁹ *интерна контрола представља скуп поступака које обликује управа, руководство и остали учесници са циљем стицања разумног увјерења у погледу постизања циљева на подручју сљедећих категорија: а) успјешност пословања, б) поузданост финансијског извјештавања и ц) усклађеност са важећим законима и другим прописима.*

Контролно окружење подразумјева опште ставове, савјесност и активност руководства који се тичу система интерне контроле и значаја тог система за правно лице. Контролно окружење има утицаја на дјелотворност специфичних контролних поступака. Јако контролно окружење⁹⁰ може бити значајна допуна специфичним контролним поступцима, и ако оно само по себи не може да обезбиједи дјелотворан систем интерне контроле.

Фактори који утичу на контролно окружење су:⁹¹

- Функција управног одбора и његових радних тијела,
- Пословна филозофија руководства и његов пословни стил,
- Организациона структура правног лица и методе утврђивања овлаштења и одговорности,

⁸⁸ "Међународни стандарди ревизије" – превод са енглеског језика, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 1998. стр. 107.

⁸⁹ William F. Messier, Jr. "Ревизија – Приручник за ревизоре и студенте", Фабер & Згомбић Плус, Загреб, 1998. стр.191.

⁹⁰ Примјер: Предузеће има добро организовано планирање за сврхе контроле пословања и дјелотворну функцију интерне ревизије.

⁹¹ Према МСР – 400.

- Систем контроле коју примјењује руководство, укључујући функцију интерне ревизије, кадровску политику и разграничење дужности.

Контролни поступци означавају оне политике и поступке, које је, поред политика и поступака који чине дио пословног окружења, увело руководство правног лица ради остваривања својих специфичних циљева.

Специфични контролни поступци обухватају:

- Извјештавање, преглед и одобравање усаглашавања,
- Провјеравање рачунске тачности евиденција,
- Контролисање апликација и окружења компјутерских информационих система,⁹²
- Вођење и анализа синтетичких рачуна и бруто биланса,
- Одобравање и контролисање документације,
- Упорјеђивање података из сопствених евиденција са подацима из спољних извора,
- Упорјеђивање резултата пописа новчаних средстава, хартија од вриједности и залиха са рачуноводственим евиденцијама,
- Ограничавање непосредног физичког приступа средствима и евиденцијама,
- Упорјеђивање и анализа оствареног финансијског резултата са планираним износима.

Рачуноводствени систем и интере контроле: Интерне контроле које се односе на рачуноводствени систем тичу се постизања циљева као што су:

- Обављање пословних догађаја у складу са општим и специфичним овлашћењима,
- Промптно евидентирање свих пословних промјена и других догађаја у тачном износу, на правом рачуну и у одговарајућем обрачунском периоду, тако да се омогући састављање рачуноводствених извјештаја у складу са установљеним оквиром за финансијско извјештавање,
- Омогућавање приступа средствима и евиденцијама само са овлашћењем руководства,
- Упорјеђивање евидентираних средстава са стварним стањем средстава у разложно прихватљивим временским интервалима и предузимање одговарајућих мјера у вези с утврђеним разликама,

У поступку планирања ревизије потребно је да ревизор стекне довољно сазнања о рачуноводственом систему и систему интерних контрола и о

⁹² Примјер: Контрола измјена компјутерских програма, приступа датотекама и сл.

њиховом функционисању, што ће утицати и на обим и садржај ревизорских процедура. При томе, природа, вријеме и обим поступака које је ревизор вршио ради стицања разумјевања рачуноводственог система и система интерних контрола зависи од различитих фактора као што су:

- Величина и комплексност предузећа,
- Компјутерски систем предузећа,
- Врста интерних контрола које се примјењују,
- Карактеристике документације за специфичне интерне контроле,
- Ревизорске процјене инхерентних ризика и сл.

Ревизорово разумјевање рачуноводственог система и система интерних контрола значајно за ревизију прибавља се на основу претходних искустава која се могу допуњавати са:

а) Одговарајућим испитивањима руководства на различитим организационим нивоима са позивом на документацију која се односи на опис послова, поступака и сл.

б) Прегледом докумената и евиденција који су производ рачуноводственог система и система интерних контрола,

ц) Посматрањем активности и пословања предузећа укључујући и посматрање компјутерских операција, руководства предузећа и природе обраде података о пословним догађајима.

У функционисању система интерних контрола постоје и одређена ограничења која могу да произађу из захтјева руководства за ограничавањем трошкова функционисања система интерних контрола, усмјереност интерних контрола на рутинске умјесто на неуобичајене послове, њиховог заобилажења у реализацији појединих пословних активности, људске непажње, немара, погрешног просуђивања и неразумјевања до самих злоупотреба укључујући и саму интерну контролу.

4.9.2. Ревизија финансијских извјештаја

Без обзира на чињеницу што се о ревизији на овим просторима интензивније говори у посљедњих тридесетак година, овај термин или активности слични њему познати су много, много прије. Према неким изворима⁹³ "ревизија" убирања пореза у Вавилону вршена је још око 4000 година п.н.е. Библијски приказ интерне контроле и ревизије датира око 1800 година п.н.е. Први стандарди ревизије и извјештавања везани су за период 1845 – 1900 године а установљени су *Законом о британским компанијама*, од када и почињу значајније активности у погледу успостављања система ревизије.

⁹³ Др Мирко Андрић: "Ревизија рачуноводствених исказа" Економски факултет Суботица, 1996. стр.69-70.

Корисници рачуноводствених информација који желе доносити одлуке о распореду својих ресурса, а за то користе рачуноводствене извјештаје и информације које из њих произилазе, захтјевају поузданост тих информација. Да би тај захтјев био задовољен потребно је да те финансијске извјештаје прегледа стручно и незаисно лице – *ревизор*. Тако се ревизија може дефинисати као: "*систематичан преглед пословних књига и рачуноводствених извјештаја од стране ревизора и експерата са циљем да се изрази компетентно, стручно и независно мишљење о исправности, истинитости и тачности истих*".⁹⁴ Према Одбору за основне ревизијске концепте (*The Committee on Basic Auditing Concepts*) Ревизија је систематичан поступак објективног прикупљања и процјене доказа, везаних уз изјаве о пословним активностима и догађајима, ради утврђивања степена поузданости између тих изјава и утврђених критерија, као и представљање резултата заинтересованим корисницима.

Под *систематичним поступком* подразумјева се добро испланирани приступ обављању послова ревизије што се, прије свега, односи на објективно прикупљање и процјену ревизорских доказа. Ревизор, дакле, мора објективно тражити и процијенити ваљаност доказа. Прикупљени докази морају бити у вези са изјавама о пословним активностима и догађајима садржаним у финансијским извјештајима које припрема рачуноводствена функција и руководство.⁹⁵

И ако је уобичајено да се говори о ревизији рачуноводствених извјештаја, поступак ревизије обухвата и изворну документацију састављену за документовање пословних догађаја, главне и помоћне евиденције, обрачуне, налоге за књижење и сл.

У погледу ревизије рачуноводствених извјештаја потребно је констатовати:⁹⁶

- Да ли су сви рачуноводствени извјештаји састављени и да ли су достављени ревизору,
- Да ли су сви рачуноводствени извјештаји састављени у складу са прописима, домаћим и међународним рачуноводственим стандардима,
- Да ли рачуноводствени извјештаји репрезентативно одражавају стање у пословној документацији и пословним књигама,

⁹⁴ Проф. др Милован Станишић: "Ревизија" Факултет за финансијски менаџмент и осигурање – Београд, 2004. стр.6.

⁹⁵ Примјера ради, ако је у Билансу стања у структури основних средстава на страни активе исказана вриједност грађевинских објеката од 1,0 милиона КМ, руководство и рачуноводствена функција дају тиме "изјаву" да се тај објекат налази и да припада предузећу. С тим у вези ревизор прикупља доказе и упоређује их са тим "изјавама" како би процијенио степен подударности те "изјаве" и утврђених критерија.

⁹⁶ Проф. др Милован Станишић: "Ревизија" Факултет за финансијски менаџмент и осигурање – Београд, 2004. стр.6-7.

- Да ли се о њима може формирати и изнијети ревизорско мишљење.

Како се из самог дефинисања ревизије види да је сам појам доста обухватан, то се могу дефинисати и различите врсте ревизије. Најчешћа и најприхватљивија подјела је на:

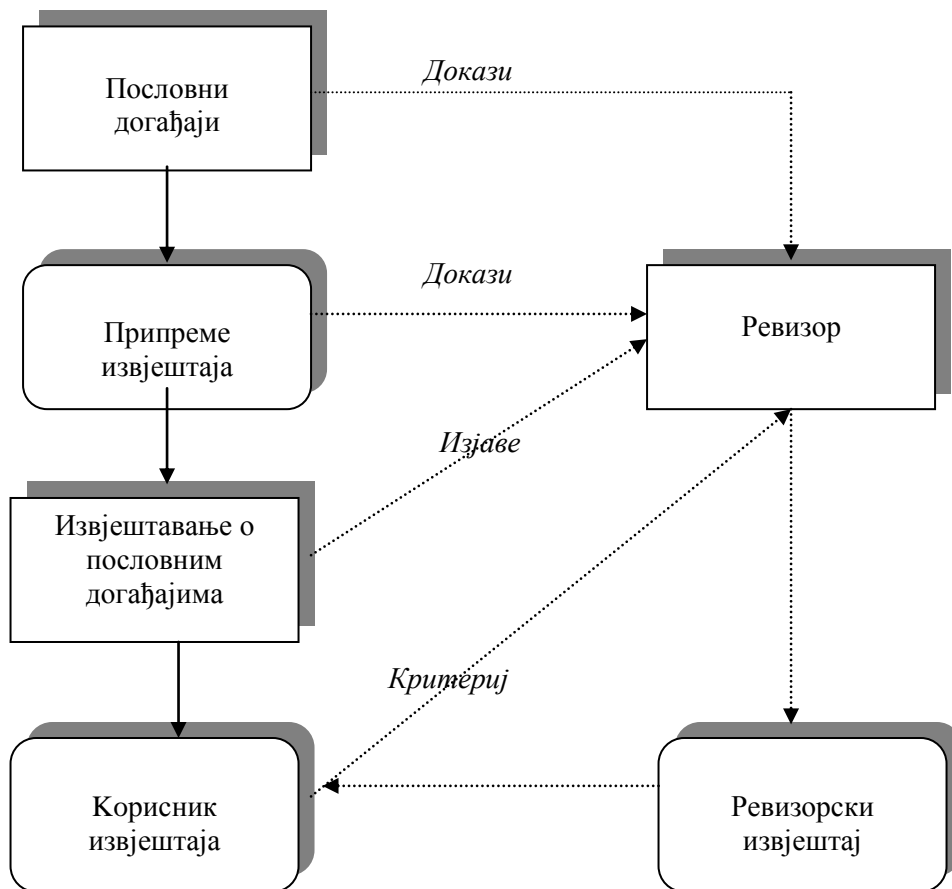
1. Ревизија финансијских извјештаја,
2. Ревизија подударности и
3. Ревизија пословања.

Ревизија финансијских извјештаја има за циљ да утврди да ли су финансијски извјештаји састављени и објављени у складу са општеприхваћеним стандардима и примјењује се на основне финансијске извјештаје.

Ревизија подударности има за циљ да утврди степен подударности, односно усклађености са дефинисаним правилима, усвојеним политикама, уговорима и прописима. Ова ревизија може се односити и на интерне (како поједини организациони дјелови и појединци проводе усвојена правила и политике) и на екстерне захтјеве (како се проводе прописи који се односе на порезе и како се подносе пореске пријаве).

Ревизија пословања односи се на систематичан увид у укупне пословне активности предузећа са становишта ефикасности кориштења ресурса. Предмет ове ревизије може бити и само одређени дио пословних активности. Основни циљ ове ревизије јесте утврђивање основа остварених резултата и могућности њиховог побољшања.

Функције ревизије могу се графички приказати на следећи начин:



Извор: Прилагођено из Приручника за ревизоре и студенте са рјешеним задацима – II допуњено издање, William F. Messier, Jr., Фабер & Згомбић Плус, Загреб 2000. стр.10.

Контролна питања:

169. Навести дефиницију система интерних контрола према МСР - 400.
170. Који скуп поступака представља интерна контрола?
171. Шта се подразумева под контролним окружењем?
172. Који фактори утичу на контролно окружење?
173. Шта означавају контролни поступци?
174. Шта обухватају специфични контролни поступци?
175. Који се циљеви остварују интерним контролама које се односе на рачуноводствени систем?
176. Који фактори утичу на природу, вријеме и обим поступака које ревизор врши ради стицања разумјевања система интерних контрола?

177. Чиме се допуњују претходна искуства ревизора у поступку разумјевања система интерних контрола?
178. Која су ограничења у погледу функционисања система интерних контрола?
179. На који начин се обезбјеђује захтјев за поузданошћу информација?
180. Шта се подразумева под систематичношћу поступка послова ревизије?
181. Шта се констатује ревизијом финансијских извештаја?
182. Која је најчешћа подјела ревизије?
183. Који су циљеви ревизије финансијских извјештаја?
184. Који су циљеви ревизије подударности?
185. На шта се односи ревизија пословања?

4.10. Примјери за вјежбу са рјешењима

АД "Старогорац" из Рогатице имало је на дан 01.01.2013. године почетно стање средстава и извора средстава (у КМ):

<i>Назив билансне позиције</i>	<i>Износ</i>
Примљени аванси, депозити и кауције	60.000
Нераспоређени добитак ранијих година	50.000
Пословни рачун – домаћа валута	100.000
Улагања у развој	40.000
Постројења и опрема	900.000
Разграничени зависни трошкови набавке	30.000
Исправка вриједности грађевинских објеката	300.000
Разграничени трошкови по основу обавеза	36.000
Финансијска средства расположива за продају	70.000
Добављачи у земљи	100.000
Резервисања за задржане кауције и депозите	30.000
Обавезе према повезаним правним лицима	40.000
Учешћа у капитали зависних правних лица	180.000
Готови производи (<i>планске цијене</i>)	50.000
Издвојена новчана средства	100.000
Одступање од планских цијена готових производа*	5.000
Остали дугорочни финансијски пласмани	80.000
Благајна – домаћа валута	20.000
Обавезе за акцизе	20.000
Аванси за нематеријална улагања	80.000
Материјал у складишту**	10.000
Исправка вриједности постројења и опреме	300.000
Грађевински објекти	900.000
Добављачи у иностранству	40.000
Краткорочни кредити у земљи***	75.000
Недовршена производња	10.000

Акредитиви – страна валута	48.000
Обавезе по емитованим дугор. хартијама од вриједности	40.000
Акцијски капитал (<i>приоритетне акције</i>)	Израчунати
Акцијски капитал (<i>обичне акције</i>)	Израчунати

Напомене (*) имају сљедеће значење:

- * Одступање од планских цијена готових производа је позитивно одступање,
- ** Материјал се води по стварним цијенама,
- *** Краткорочни кредити у земљи односе се на одobreне краткорочне кредите. Ова напомена је битна јер се исти назив билансне позиције користи и код примљених краткорочних кредита у земљи.

Потребно је:

- 1) Израчунати акцијски капитал по основу приоритетних и обичних акција, ако је Акционарско друштво емитовало 5000 приоритетних акција номиналне вриједности по 200,00 КМ,
- 2) Саставити почетни биланс стања по *принципу ликвидности*,
- 3) Саставити почетни биланс стања по *принципу функционалности*

Рјешење:

- 1) Код израчунавања износа акцијског капитала полази се од основне рачуноводствене једначине:

$$K = A - O$$

гдје су познати (дати у примјеру појединачно по позицијама) укупан износ активе и укупан износ обавеза (туђих извора):

Израчунавање износа капитала:

- | | |
|--|--------------|
| 1. Збир свих позиција активе (без исправке вриједности и одступања од планских цијена) ⁹⁷ | 2.739.000 КМ |
| 2. Исправка вриједности од чега: | 600.000 КМ |
| • Грађевински објекти | 300.000 КМ |
| • Опрема | 300.000 КМ |
| 3. Збир свих позиција активе коригован за исправку | |

⁹⁷ У билансу стања овај износ назива се "брuto износ".

вриједности (3=1-2)	2.139.000
КМ	
4. Одступања од планских цијена	5.000 КМ
5. Нето износ активе (5=3-4) ⁹⁸	2.134.000
КМ	
6. Обавезе	370.000 КМ
7. Акцијски капитал (7=5-6)	1.764.000,
КМ	
од чега:	
• Приоритетне акције ⁹⁹	1.000.000 КМ
• Обичне акције ¹⁰⁰	764.000 КМ

Напомена:

У прописаном контном оквиру нису дати посебни рачуни исправке вриједности за постројења и опрему и грађевинске објекте као синтетички (троцифрени) рачуни, те се евидентирање стања и промјена стања врши на посебном аналитичком рачуну кога предузећа отварају самостално у оквиру свог контног плана, као:

022 Постојења и опрема (*контни оквир*)

0229 Исправка вриједности постројења и опреме (*контни план*)

Исто важи и за одступање од планских цијена. Ако се одређене позиције (готови производи, примјера ради) евидентирају по планским цијенама, у оквиру синтетичких рачуна на којима се ова евиденција врши отварају се аналитички рачуни одступања од планских цијена. Ако се за евидентирање одређених позиција користе аналитички рачуни, за евидентирање одступања користи се посебан или посебни аналитички рачуни.

⁹⁸ Да је у задатку било негативно одступање ова релација би била: $5 = 3 + 4$. Може се десити да су нека од одступања позитивна, а друга негативна, при чему би релација изгледала на следећи начин: $5 = 3 - 4.1. (за позитивна одступања) + 4.2. (за негативна одступања)$.

⁹⁹ 5000 акција по 200КМ

¹⁰⁰ Укупан акцијски капитал у износу од 1.764.000,00 – Приоритетне акције у износу од 1.000.000,00 КМ.

Биланс стања по принципу ликвидности:

А К Т И В А			П А С И В А		
Р. бр.	Назив позиције	Износ	Р. бр.	Назив позиције	Износ
А.	ТЕКУЋА ИМОВИНА:		А.	ОБАВЕЗЕ:	
1.	Благајна – домаћа валута	20.000	21.	Примљени аванси, депозити и кауције	60.000
2.	Пословни рачун – домаћа валута	100.000	22.	Добављачи у земљи	100.000
3.	Издвојена новчана средства	100.000	23.	Добављачи у иностранству	40.000
4.	Акредитиви – страна валута	48.000	24.	Обавезе за акције	20.000
5.	Краткорочни кредити у земљи	75.000	25.	Обавезе по емитованим дугорочним хартијама од вриједности	40.000
6.	Разграничени трошкови по основу обавеза	36.000	26.	Разграничени зависни трошкови набавке	30.000
7.	Готови производи	50.000	Б.	ДУГОРОЧНА РЕЗЕРВИСАЊА:	
8.	Одступање од планских цијена готових производа	(5.000)	27.	Резервисања за задржане кауције и депозите	30.000
9.	Недовршена производња	10.000	Ц.	КАПИТАЛ:	
10.	Материјал у складишту	10.000	28.	Нераспоређени добитак ранијих година	50.000
Б.	СТАЛНА ИМОВИНА:		29.	Акцијски капитал – <i>приоритетне акције</i>	1.000.000
11.	Остали дугорочни финансијски пласмани	80.000	30.	Акцијски капитал – <i>обичне акције</i>	764.000
12.	Обавезе према повезаним правним лицима	40.000			
13.	Учешће у капиталу зависних правних лица	180.000			
14.	Аванси за нематеријална улагања	80.000			
15.	Постројења и опрема	900.000			
16.	Исправка вриједности постројења и опреме	(300.000)			
17.	Грађевински објекти	900.000			
18.	Исправка вриједности грађевинских објеката	(300.000)			
19.	Улагања у и развој	40.000			
20.	Финансијска средства расположива за продају	70.000			
	УКУПНО АКТИВА:	2.134.000		УКУПНО ПАСИВА:	2.134.000

Контним оквиром је за акцијски капитал предвиђен само један синтетички рачун. Како привредно друштво може емитовати и обичне и приоритетне акције, то је у контном плану привредних друштава потребно организовати посебну аналитичку евиденцију, будући да ове акције носе различита права њиховим власницима.

Биланс стања по принципу функционалности:

А К Т И В А			П А С И В А		
Р. бр.	Назив позиције	Износ	Р. бр.	Назив позиције	Износ
А.	СТАЛНА ИМОВИНА:		А.	КАПИТАЛ:	
2.	Улагања у развој	40.000	21.	Акцијски капитал – <i>обичне акције</i>	764.000
3.	Грађевински објекти	900.000	22.	Акцијски капитал – <i>приоритетне акције</i>	1.000.000
4.	Исправка вриједности грађевинских објеката	(300.000)	23.	Нераспоређени добитак ранијих година	50.000
5.	Постројења и опрема	900.000	Б.	ДУГОРОЧНА РЕЗЕРВИСАЊА:	
6.	Исправка вриједности постројења и опреме	(300.000)	24.	Резервисања за задржане кауције и депозите	30.000
7.	Аванси за нематеријална улагања	80.000	Ц.	ОБАВЕЗЕ:	
8.	Учешће у капиталу зависних правних лица	180.000	25.	Разграничени зависни трошкови набавке	30.000
9.	Обавезе према повезаним правним лицима	40.000	26.	Обавезе по емитованим дугорочним хартијама од вриједности	40.000
10.	Остали дугорочни финансијски пласмани	80.000	27.	Обавезе за порез на промет и акцизе	20.000
Б.	ТЕКУЋА ИМОВИНА:		28.	Добављачи у иностранству	40.000
11.	Материјал у складишту	10.000	29.	Добављачи у земљи	100.000
12.	Недовршена производња	10.000	30.	Примљени аванси, депозити и кауције	60.000
13.	Готови производи	50.000			
14.	Одступање од планских цијена готових производа	(5.000)			
15.	Разграничени трошкови по основу обавеза	36.000			
16.	Краткорочни кредити у земљи	75.000			
		48.000			
17.	Акредитиви – страна валута	100.000			
18.	Издвојена новчана средства				
19.	Пословни рачун – домаћа валута	100.000			
		20.000			
20.	Благајна – домаћа валута				
	УКУПНО АКТИВА:	2.134.000		УКУПНО ПАСИВА:	2.134.000

ДРУГИ ДИО

Примјена система двојног књиговодства

Циљ овог дијела уџбеника је да се научи примјена система двојног књиговодства у:

1. евидентирању средстава и извора средстава, прихода и расхода,
2. утврђивању и распоређивању резултата предузећа и др.

Структура градива ће, углавном, бити сљедећа:

- 1) Дефинисање средстава, извора средстава, прихода и расхода и њихова класификација у складу са класификацијама датим у лекцијама о активи и пасиви, *билансу стања* и *билансу успјеха*.
- 2) Вредновање средстава, извора средстава, прихода и расхода¹⁰¹.
- 3) Дефинисање евиденција:
 - набрајање евиденција,
 - одређивање корисника и намјена тих евиденција,
 - одређивање података које те евиденције пружају.
- 4) Дефинисање рачуна главне књиге финансијског књиговодства и трошковног књиговодства (класа 9) на којима се евидентирају та средства, извори средстава, приходи и расходи:
 - навођење који су то рачуни и којој књизи припадају,
 - одређивање карактеристика рачуна имајући у виду подјеле рачуна,
 - објашњење података које рачуни пружају (салдо, дуговна и потражна страна).
- 5) Промјене и графички приказ:
 - навођење врста промјена и како оне утичу на вриједност и количину,
 - приказивање дијаграма промјена.
- 6) Документа за књижење промјена и
- 7) Конкретне промјене.

У изучавању материје прво се обрађују послови и правила које регулишу *Међународни рачуноводствени стандарди* и *Међународни стандарди финансијског извјештавања*. Затим се полази од прибављања капитала и средстава, те приказа евидентирања њиховог трошења и стварање учинака. Након тога изучава се продаја готових производа и трговинске робе, уз остварење прихода и настанак расхода. Након тога обрађују се предзакључне радње и књижења уз утврђивање резултата и његово распоређивање.

¹⁰¹ Мисли се како на вриједности по којима се то средство, извор средстава уноси у биланс стања, односно расход и приход у биланс успјеха, тако и на вриједности по којима се они у току пословне године могу евидентирати у књиговодству.

Ширина и дубина обраде наведене материје прилагођена је намјени уџбеника - он треба да служи као полазна литература за изучавање области рачуноводства. Због тога примјери књижења обухватају само најчешће промјене и чисто су илустративног карактера. Исто важи и за дио материје посвећен признавању и вредновању ставки у финансијским извјештајима. При томе су сви кориштени примјери бирани као репрезентанти одређене групе пословних трансакција преко којих је могуће представити најзначајније њихове карактеристике и правила.

1. СТАЛНА ИМОВИНА

1.1. Билансно обухватање сталне имовине

Према шеми биланса стања сталну имовину чине:

- Нематеријална улагања;
- Некретнине, постројења, опрема и инвестиционе некретнине;
- Биолошка средства и средства културе;
- Дугорочни финансијски пласмани; и
- Одложена пореска средства.

Нематеријална улагања (средства) представљају сталну имовину која нема физичку супстанцу, и односе се на одређена права и предности од којих се очекује да у будућем периоду предузећу доносе одговарајуће економске користи. Према *Контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике* нематеријална улагања евидентирају се у оквиру **класе 0: Стална средства, група 01: Нематеријална улагања**, и обухватају:

- 010 – Улагања у развој;
- 011 – Концесије, патенти, лиценце и остала права;
- 012 – Goodwill;
- 014 – Остала нематеријална улагања.

Наведена средства могу да се појаве и као нематеријална улагања у припреми, што представља њихово прибављање, или у облику датих аванса за њихово прибављање, и евидентирају се у оквиру ове групе на рачунима:

- 015 – Нематеријална улагања у припреми; и
- 016 – Аванси за нематеријална улагања.

У билансном смислу *некретнине, постројења, опрема и инвестиционе некретнине* обухватају се у оквиру **групе 02: Некретнине, постројења, опрема и инвестиционе некретнине** и обухватају:

- 020 – Земљиште;
- 021 – Грађевинске објекте;

- 022 – Постројења и опрему;
- 023 – Инвестиционе некретнине;
- 027 – Некретнине, постројења, опрема и инвестиционе некретнине у припреми;
- 028 – Аванси за некретнине, постројења, опрему и инвестиционе некретнине;
- 029 – Улагања на туђим некретнинама, постројењима и опреми.

Према МРС 16: *Некретнине, постројења и опрема* представљају материјалне ставке које се:

- а) држе за кориштење у производњи производа или испоруци добара или услуга, за изнајмљивање другима или за административне сврхе; и,
- б) за које се очекује да ће се користити дуже од једног обрачунског периода.

Према МРС 41: *Пољопривреда*, под биолошким средствима подразумјева се жива животиња или биљка, док се под групом биолошких средстава подразумјева скуп сличних живих животиња или биљака (П-5). Према билансној шеми и контном оквиру ова средства се евидентирају у оквиру **групе 03: Биолошка средства и средства културе** у оквиру које се евидентирају:

- 030 – Шуме;
- 031 – Вишегодишњи засади;
- 032 – Основно стадо;
- 033 – Средства културе;
- 034 – Биолошка средства и средства културе у припреми; и
- 039 – Аванси за биолошка средства и средства културе.

Дугорочни финансијски пласмани се према контном оквиру и билансној шеми евидентирају у оквиру **групе 04: Дугорочни финансијски пласмани** у оквиру које се исказују следеће позиције:

- 040 – Учешће у капиталу зависних правних лица;
- 041 – Учешће у капиталу других правних лица;
- 042 – Дугорочни кредити повезаним правним лицима;
- 043 – Дугорочни кредити у земљи;
- 044 – Дугорочни кредити у иностранству;
- 045 – Финансијска средства расположива за продају;
- 046 – Финансијска средства која се држе до рока доспијећа;
- 048 – Остали дугорочни финансијски пласмани; и
- 049 – Исправка вриједности дугорочних финансијских пласмана.

У оквиру **групе 05: Одложена пореска средства** (предвиђен само рачун 050 – Одложена пореска средства кога је потребно аналитички даље разчланити) исказују се износи пореза на добит који по основу одбитних привремених разлика, неискориштених пореских губитака, могу да се поврате у периоду

дужем од годину дана, како је то дефинисано МРС – 12: *Порез на добитак* и одговарајућом пореском регулативом.

1.2. Нематеријална улагања

1.2.1. Дефинисање и утврђивање

Према МРС 38: Нематеријална имовина није директно дефинисана посебно као категорија имовине, него су дефинисане претпоставке које би таква имовина требало да испуњава да би се сматрала нематеријалном имовином (П-8). Ако те претпоставке нису испуњене, издатак стицања такве имовине признаје се као расход у моменту настајања. Према овом стандарду нематеријална имовина је средство које се може дефинисати као препознатљиво (може се јасно идентификовати) а то подразумева да је одвојиво, односно да се може одвојити или одијелити од ентитета и продати, пренијети, лиценцирати, изнајмити или размијенити, било појединачно или заједно са повезаним уговором, имовином или обавезом, или настаје по основу уговорних или других законских права, без обзира да ли су та права преносива или одвојива од ентитета или од других права или обавеза (П-12).

Потреба за разликовање ове категорије имовине од других произилази из чињенице што предузећа често троше ресурсе, или стварају обавезе приликом стицања развоја, одржавања или побољшања нематеријалних ресурса, као што су научно и техничко знање, пројектовање и имплементација нових процеса или система, лиценце, интелектуална својина, тржишно знање и трговинске марке. Уобичајене ставке у вези с тим су: рачунарски софтвер, патенти, ауторска права, дозволе, увозне квоте, франшизе, односи према купцима и добављачима, учешћа на тржишту, маркетиншка права и сл.

Чести примјери нематеријалних улагања који се срећу у привредним друштвима су:

- **патенти** – ексклузивно право власника патента (који је званично одобрен од надлежног завода за патенте - државе) да има искључиво право на производњу и продају или неку другу контролу појединих иновација или открића у одређеном временском периоду. Уобичајено је да се патенти дају на период од 17 година, у коме се периоду мора обрачунати амортизација. Ако се процењује да ће патенти изгубити своју употребљивост у периоду крајем од овог, патенти се амортизују за тако утврђени период. Након таквог периода патенти постају "јавни посјед" кога могу користити и остали корисници без посебног плаћања

било какве накнаде. Патенти се не могу обнављати, али се на бази побољшања првобитних рјешења може признати нови патент;

- **лиценце** - купљено право да се производи на основу нечијег патента или разрађеног технолошког поступка;
- **концесије** - купљено право коришћења природних богатстава и других добара: на примјер, право експлоатације извора вода за пиће. За дозволе за: превоз путника на одређеној линији, рибарење и сл., може се рећи да, на неки начин, спадају у концесије, у ширем смислу те ријечи;
- **заштитни знакови (жигови) и трговачка имена** – трговински знак (заштитни) је ријеч, симбол, дизајн или слична ознака по којој се препознаје производ или група производа и представљају важна власничка имовинска права јер значајно утичу на репутацију производа, а стичу се уписом у регистар код надлежног суда. Израда оваквог знака захтјева значајна новчана улагања и уобичајено се не евидентирају осим када се купују. Примери су: Mc Donald's, Mark Spencer, Coca Cola и сл.;
- **рачунарски софтвер** - ради се о софтверу који је одвојив од средства (рачунара, машине и сл.), на примјер, софтвер за вођење пословних књига;
- **права на издавање и публиковање одређених књига, музичких дјела и сл.**; - купљено право од аутора, или лица које је имало право на издавање и публиковање одређених књига, музичких дјела и сл.;
- **франшиза** - право (које се стиче куповином) да се производе и продају одређени производи или услуге на одређеној територији. Право се купује од даваоца франшизе;
- **goodwill** – прије него је постао дио рачуноводствене терминологије *goodwill* је имао различита значења. Једно од значења у нерачуноводственом смислу јесте да он представља користи које су изведене на основу повољне репутације међу купцима. Са рачуноводственог аспекта његово значење се не може ограничити само на односе са купцима. Рачуноводствено посматрано он се може дефинисати као *вишак трошка стицања над стицатељевим удјелом у фер вриједности идентификоване признате имовине и обавеза стечених на датум трансакције размјене* и у рачуноводственој евиденцији се евидентира само када је купљен.¹⁰² Према рачуноводственим стандардима *goodwill* је разлика између тржишне вриједности предузећа и књиговодственог износа нето вриједности његових нето средстава која се може идентификовати у било ком временском тренутку а која може обухватити више фактора који утичу на вриједност предузећа;

¹⁰² Према МРС 38, П-48: Интерно генерисани гудвил се не признаје као имовина.

- **остала нематеријална улагања** - напријед не побројана нематеријална улагања, као што су улагања у развој, улагања у туђа основна средства.

Да би се средство рачуноводствено класификовало као нематеријално улагање морају бити испуњени сљедећи услови:

- **средство нема физичку садржину:** За разлику од материјалних ствари, као што су некретнине, постројења и опрема, нематеријална улагања своју вриједност добијају из права и привилегија које обезбеђују предузећу путем њихове употребе. У појединим случајевима нематеријална улагања могу бити садржана у неком средству које има физички облик, као што је CD на којем је наснимљен софтвер - нематеријално улагање. Међутим, при одређивању да ли је средство материјално или није пресудна је његова преовлађујућа компонента. Конкретно, у случају софтвера на CD-и далеко је већа његова вриједност него вриједност CD-а на коме је тај софтвер снимљен. Али, ако је у питању софтвер који је инсталиран уз неку машину као њен саставни дио (на примјер, глодалица и њен софтвер) тај софтвер би представљао саставни дио те машине и чинио би дио набавне вриједности материјалног средства - глодалице.
- **није финансијски инструмент;**
- **по својој природи је дугорочно средство и подлијеже амортизацији** - може се, дакле, користити више пута и то у периоду дужем од једне године;
- **може се идентификовати:** Да би неко средство могло да се сврста у нематеријална улагања мора постојати могућност његовог засебног идентификовања као средства и јасног разликовања од goodwill-а. За неко средство се каже да може бити засебно ако се као такво може продати, позајмити, размијенити или одвојено утврдити економске користи од њега у односу на економске користи које ће предузеће имати од других средстава;

Према МРС 38, П-21: нематеријалну имовину треба признати ако и само ако:

- (а) је вјероватно да ће се будуће економске користи, које су приписиве имовини, улити у ентитет; и
- (б) ако се набавна вриједност имовине може поуздано одмјерити.

Ентитет процјењује вјероватноћу будућих економских користи користећи разумне и прихватљиве претпоставке које представљају најбољу процјену управе ентитета укупних економских услова који ће постојати током вијека трајања те имовине.

1.2.2. Признавање и одмјеравање

У случајевима да се неопипљиво средство набавља појединачно његова набавна вриједност се може поуздано утврдити, посебно у случајевима када се плаћања у вези с тим врше на уобичајени начин – дознаком и сл. Набавна вриједност обухвата фактурну вриједност, увозне дажбине и друге зависне трошкове набавке укључујући и професионалне надокнаде. У ову вриједност (трошак) не укључују се трговачки попусти или олакшице. У случајевима када се плаћање врши одложено, изнад уобичајених услова продаје, набавна вриједност се утврђује тако што се од укупних плаћања искључује плаћена камата током периода кредитирања, осим у случајевима када је дозвољена капитализација камата у складу са алтернативним поступком дозвољеним Рачуноводственим стандардом 23: *Трошкови позајмљивања*.

Набавна вриједност неопипљивих средстава прибављених размјеном за инструмент капитала предузећа, на пр. акције, утврђује се као фер¹⁰³ (тржишна) вриједност емитованог инструмента капитала. Прибављање средстава размјеном може бити и када се средство дјелимично или у цијелости прибавља размјеном за друго неопипљиво или неко друго средство, када се набавна вриједност мјери према фер – тржишној вриједности средства које је добијено.

Неопипљива средства могу се прибављати и без накнаде или само према номиналној накнади. Овакав начин прибављања настаје када влада алоцира или трансформише ова средства предузећу на кориштење, као што су права на аеродромске писте, лиценце за радио и телевизијске станице, увозне дозволе или квоте и сл. Предузеће у таквим случајевима може примљено средство вредновати по фер – тржишној вриједности или у номиналној вриједности, али уз увећање за све расходе који у вези са прибављањем могу настати.

Потребно је нагласити да сва неопипљива средства имају своје специфичности које утичу на систем утврђивања њихове набавне вриједности. Осим тога, њихова природа је таква да се, у многим случајевима врши дорада те имовине односно замјена неког њеног дијела. У складу с тим, већина накнадних издатака ће вјероватно одржавати очекиване будуће економске користи садржане у постојећој нематеријалној имовини прије него задовољити дефиницију нематеријалне имовине и критеријуме за признавање. Осим тога, често је накнадне издатке теже приписати директно одређеној нематеријалној имовини, него предузећу као цјелини. Стога ће само у ријетким случајевима накнадни издаци – издаци настали након почетног признавања стечене нематеријалне имовине или након довршетка процеса интерног генерисања нематеријалне имовине – бити признати у њиховој књиговодственој вриједности.

¹⁰³ Фер вриједност средства је износ за који се то средство може размијенити или обавеза измирити између информисаних, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Нематеријална имовина може се стицати:

- 1) **Засебним стицањем**, када цијена којом ентитет плаћа такво стицање одражава очекивања у вези са вјероватноћом да ће се будуће економске користи садржане у имовини слити у ентитет. Набавна вриједност овако стечене имовине може се поуздано одмјерити, посебно када се накнада за имовину врши у облику готовине или других монетарних средстава.
- 2) **Стицање као дио пословне комбинације** подразумјева да набавну вриједност тако стечене имовине представља њена фер вриједност на датум стицања. Фер вриједност у таквим условима одражава тржишна очекивања у вези са вјероватноћом да ће се будуће економске користи садржане у имовини улили у ентитет. Фер вриједност нематеријалне имовине стечене на овај начин обично се може одмјерити са довољном поузданошћу да би се извршило њено посебно признавање.
- 3) **Стицање уз помоћ државног давања** подразумјева стицање нематеријалне имовине бесплатно, уз минималну накнаду, уз помоћ државног давања и сл. Таква имовина може се признати по фер вриједности, односно као алтернативно рјешење у висини номиналне вриједности плус било какви издаци који се директно могу приписати припреми имовине за њену намјењену употребу.
- 4) **Размјене имовине** подразумјевају да се један или више дијелова нематеријалне имовине могу стећи у замјену за немонетарно средство или средства или комбинацијом немонетарних и монетарних средстава.. Набавна вриједност тако стечене имовине одмјерава се по фер вриједности.
- 5) **Интерно генерисана нематеријална имовина** захтјева процјену да ли таква имовина задовољава критеријуме за признавање њеним класификовањем на фазу истраживања и фазу развоја. Ако такво класификовање није могуће, имовина се третира као да је настала у фази истраживања.

Рачуноводствено обухватање нематеријалне имовине се базира на њеном корисном вијеку трајања који код ове категорије имовине може бити *ограничен* или *неограничен*. Ову чињеницу обавезан је да процјени сам ентитет. Ако се ради о ограниченом корисном вијеку потребно је одредити временски период или број произведених или сличних јединица који чини тај корисни вијек. Ако се на основу анализе свих релевантних фактора не може предвидјети завршетак периода за који се очекује да ће нематеријална имовина генерисати приливе нето токова готовине, сматра се да та имовина има неограничен корисан вијек трајања.

Примјер:

Купљен је рачунарски софтвер за рачуноводство. Фактура предузећа "Програмер" гласи на 50.000,00 КМ (На износ фактуре обрачунат је и ПДВ по стопи од 17% односно 8.500,00 КМ). Очекује се да ће се софтвер користити наредних 5 година. Фактура према добављачу плаћена је из властитих

средстава. Потребно је извршити књижење прибављања имовине, те обрачунати и прокњижити годишњи износ амортизације софтвера за прву годину.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Редни број	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	0140 2700	4320	Остала нематеријална улагања Порез на додатну вриједност у примљеним фактурама Добављачи у земљи <i>За набавку рачунарског софтвера</i>	50.000,00 8.500,00	58.500,00
1а.	5400		Трошкови амортизације Остала немат. ул. - исп. вријед. <i>Обрачун амортизације</i>	10.000,00	
1б.	4320	2410	Добављачи у земљи Пословни рачун – домаћа валута <i>Обрачун амортизације</i>	58.500,00	58.500,00

Примјер:

Предузеће за израду рачунарског софтвера отпочело је улагање у израду новог програмског пакета чија су очекивана улагања у материјал, енергију, зараде запослених и сл. процјењена на 50.000 КМ. За заштиту права кориштења код надлежних институција примљена је фактура на износ од 10.000 КМ на који износ је обрачунат и припадајући ПДВ по стопи од 17%. Фактура је плаћена дознаком. По окончању улагања програмски пакет је стављен у комерцијалну употребу.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Редни број	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	0150	6210	Нематеријална улагања у припреми Приходи од активир. учинака <i>За израду рачунарског софтвера</i>	50.000,00	50.000,00
1а.	0150 2700		Нематеријална улагања у припреми Порез на додатну вриједност у примљеним фактурама Добављачи у земљи <i>За заштиту права кориштења</i>	10.000,00 1.700,00	
1б.	4320	2410	Добављачи у земљи Пословни рачун – домаћа валута <i>За плаћање обавеза</i>	11.700,00	11.700,00
1в.	0111		Патенти Нематер. улагања у припреми <i>За стављање у употребу</i>	60.000,00	

Контролна питања:

- 217. Шта чини сталну имовину према билансној шеми?
- 218. Шта представља корисни вијек трајања?
- 219. Шта обухватају нематеријална улагања?
- 220. Које су карактеристике нематеријалних улагања?
- 221. Како се могу стицати нематеријална улагања?
- 222. Како се евидентирају нематеријална улагања?

1.3. Некретнине, постројења, опрема и инвестиционе некретнине

Некретнине, постројења и опрема су (МРС 16, П-6) материјалне ставке које се:

- (а) држе за коришћење у производњи производа или испоруци добара или услуга, за изнајмљивање другима или за административне сврхе; и
- (б) за које се очекује да ће се користити дуже од једног обрачунског периода.

Инвестиционе некретнине су (МРС 40, П-5) некретнине (земљиште или објекат, или дио објекта или обоје) коју држи (власник или корисник лизинга у оквиру финансијског лизинга) у циљу остваривања прихода од закупнине или пораста вриједности капитала или једног и другог.

1.3.1. Вриједности у поступку вредновања

У поступку вредновања основних средстава примјењују се различите вриједности, као што су:

- 1. вриједност новог средства,
- 2. набавна вриједност (трошак набавке),
- 3. отписана вриједност (кумулирана амортизација),
- 4. садашња вриједност (разлика између набавне и отписане вриједности) и
- 5. књиговодствена вриједност (вриједност по којој се средство признаје у билансу стања).

За потребе обрачунавања књиговодствене вриједности израчунавају се, још три вриједности - фер вриједност, надокнадива вриједност и остатак вриједности, као и процјењени трошкови продаје.

- 1. **Вриједност новог средства** би се могла дефинисати као набавна вриједност, тј. трошак набавке новог (некоришћеног) средства.

2. **Набавну вриједност - трошак набавке** чине фактурна вриједност и директни зависни трошкови набавке. При набавци половних средстава очито је да је трошак набавке мањи од вриједности новог средства.
3. **Отписана вриједност средстава (кумулирана амортизација)** је вриједност коју су она у току свог вјека коришћења пренијела на производе и услуге који су на њима израђивани, или у чијем стварању су та средства на неки начин учествовала. Основно стадо, шуме, вишегодишњи засади, као и инвестиционе некретнине које се вреднују по фер вриједности предвиђеној у *МРС 40 Инвестиционе некретнине* немају отписану вриједност јер се за њих не врши обрачун амортизације нити обрачун обезвређења средстава који се ради у складу са *МРС 36 Обезвређење средстава*.

Вредновање инвестиционих некретнина и биолошких средстава (шума, вишегодишњих засада и основног стада) има одређених специфичности у односу на друга нематеријална улагања и основна средства и због намјене овог уибеника вредновање ових средстава неће се образлагати.

4. Разлика између набавне и отписане вриједности средства је неутрошена вриједност, тј. **садашња вриједност основних средстава**:

1. Набавна вриједност
2. Отписана вриједност
3. Садашња вриједност (1-2)

5. У билансу стања нематеријална улагања и основна средства се вреднују по **књиговодственој вриједности**. Овај износ се добија када се од набавне вриједности средства (или цијене коштања ако је створено у предузећу) одузме акумулирана амортизација (отписана вриједност) и по потреби тако добијени износ умањи за акумулиране губитке због обезвређења, ако се рачунају. Након књижења губитака због обезвређења књиговодствена вриједност је једнака садашњој вриједности.

Осим наведених користе се и сусрећу и сљедеће вриједности:

1. За израчунавање акумулираних губитака због обезвређења¹⁰⁴ неопходно је израчунати надокнадиви износ. **Надокнадиви износ** је нето продајна цијена или вриједност у употреби, у зависности од тога која је од ових вриједности већа. **Фер вриједност умањена за процијењене трошкове продаје** је вриједност за коју средство може бити продато или размијењено између обавјештених и вољних

¹⁰⁴ Израчунавање акумулираних губитака због обезвређења врши се у складу са *МРС 36 Обезвређење средстава*.

странака у трансакцији на слободном тржишту (вољна странка је она која добровољно приступа трансакцији продаје или размјене), умањена за трошкове отуђења (продаје).¹⁰⁵ **Употребна вриједност** је садашња вриједност процјењених будућих нето новчаних токова који се очекују од:

- *наставка употребе средства и*
- *отуђења средства или његових остатака, на крају његовог вијека употребе у предузећу.*

2. **Фер вриједност:** То је вриједност за коју се средство може размјенити (продати). Подразумјева се да су и купац и продавац обавјештени о стању на тржишту, слободни у својим поступањима и да дјелују у свом најбољем интересу. Ова вриједност се користи за:

- обрачунавање ревалоризације основних средстава и
- вредновање инвестиционе некретнине у складу са методом фер вриједности (*МРС 40 Инвестициона некретнина*),
- вредновање биолошких средстава, с тим да се она умањује за процјењене трошкове продаје.

3. **Остатак вриједности - резидуална вриједност:** За обрачунавање амортизације неопходно је претходно израчунати остатак вриједности средства. Ради се о нето износу који предузеће очекује да ће добити за средство на крају његовог вијека употребе по одбитку очекиваних трошкова продаје (укључујући и трошкове демонтаже и друге трошкове који се могу јавити при продаји). Дакле, ради се о ликвидационој вриједности расхићеног средства по одбитку трошкова продаје. Књиговодствена вриједност средства се умањује за остатак вриједности (ако је значајан) и добија се основица за обрачун амортизације.

Од наведених вриједности набавна и отписана се систематски прате, тј. оне се добијају као стања одговарајућих рачуна (слична је ситуација и са садашњом вриједношћу), док то није случај са осталим вриједностима (надокнадиви износ, нето продајна цијена, употребна вриједност, фер вриједност и остатак вриједности се рачунају по потреби, углавном на дан биланса, када се уз помоћ њих врши кориговање дотадашњих набавних и отписаних вриједности).

1.3.2. Почетно вредновање

Када је неко средство испунило услове да буде признато било као нематеријално улагање, некретнина, постројење или опрема, треба му одредити почетну вриједност. Оно се почетно вреднује по трошку набавке, и то:

¹⁰⁵ Нето продајна цијена се разликује од фер вриједности за трошкове отуђења (продаје).

А) По набавној вриједности (ако је купљено на тржишту) - трошак набавке неког средства (нематеријалног улагања, некретнине, постројења и опреме - при даљем образлагању вредновања наведених врста средстава понекада ће се употребљавати термин "средства") чине:

1. фактурна вриједност умањена за све одobreне трговачке попусте и рабате, плус увозне дажбине (царине, накнаде за услуге царинског органа, таксе и сл.), порез на додату вриједност (ако се обрачунава и не врши повраћај привредном субјекту¹⁰⁶) и порез на пренос апсолутних права (ако се обрачунава);
2. сви трошкови који се директно могу приписати довођењу средства на његово мјесто и у радно стање за намјеравану употребу, како би средство могло да функционише на начин на који то очекује руководство привредног субјекта. Примјери ових трошкова би могли бити:
 - трошкови припреме мјеста на коме ће средство бити постављено: ако је у питању изградња зграде примјер тих трошкова би могли бити издаци за рашчишћавање терена и његову нивелацију; ако је у питању монтирање машине примјер тих трошкова би могли бити издаци за бетонирање мјеста где ће машина бити постављена, обезбеђење прикључка инсталације електричне енергије, компримованог ваздуха и сл;
 - трошкови испоруке и манипулативни трошкови - на пример, издаци за утовар, превоз, складиштење, истовар, посреднички трошкови, шпедитерски трошкови, трошкови пратње превоза специјалних терета, трошкови лома у транспорту;
 - трошкови инсталисања и монтаже - на примјер, издаци за услуге инсталирања и монтаже средства;
 - накнаде стручњацима, као што су архитекте и инжењери - радило би се, на примјер, о накнадама које се плаћају стручњацима наведених струка за услуге у вези са набавком средстава;
 - трошкови провјере да ли средство нормално функционише, умањени за нето приходе од продаје било којег производа који је произведен у току довођења средства на дату локацију и стање (као што су примјерци који су произведени у току тестирања опреме) - за нека средства је неопходно по њиховом инсталисању извршити провјеру како функционишу: *на примјер, за инсталисану линију за флаширање пива неопходно је провјерити њен капацитет, лом флаша, квалитет заптивања флаша, ефикасност њиховог прања и др. Наведено испитивање изискује настанак различитих трошкова: почев од трошкова енергије, радне снаге, услуга стручњака, па до материјала који се обрађује. Као што је*

¹⁰⁶ Ако привредни субјект улазни ПДВ не може да користи као одбитну ставку при обрачуна своје обавезе за ПДВ, онда тај улазни ПДВ чини саставни дио набавне вриједности набављеног средства.

наведено, уколико се при томе произведу производи задовољавајућег квалитета, за њихову нето продајну вриједност умањили би се утврђени трошкови провјере линије;

Б) По цијени коштања (ако је створено у предузећу) - ако је средство произведено у редовној производњи производа за продају, његов трошак је, најчешће, једнак:

- трошку производње средстава намијењених за продају, тј. цијени коштања (како то регулише на примјер *МРС 2 Залихе*),
- плус сви трошкови неопходни да се средство доведе у радно стање (на пример, трошкови инсталисања и монтаже).

У цијену коштања не укључују се интерни добици.

У директне трошкове спадају трошкови материјала за израду, плата за израду и слични трошкови који могу директно да се укључе у цијену коштања.

Индиректне трошкове производње чине трошкови амортизације, електричне енергије, осигурања и сл.

Прекомјерно трошење материјала, рада и других ресурса не укључују се у трошак набавке средства.

1.4. Евиденција и рачуни

Евидентирање нематеријалних улагања, некретнина, постројења и опреме, као и инвестиционих некретнина (евиденција стања и промјена стања) се врши у:

1. у **главној књизи финансијског књиговодства** евиденција се врши на посебним рачунима по врстама нематеријалних улагања и некретнина, постројења и опреме, као и инвестиционих некретнина и њиховим вриједностима. Подаци из главне књиге, када су у питању нематеријална улагања и основна средства, користе се, прије свега, за састављање биланса стања и за контролу стања аналитичких рачуна;
2. у **дневнику**, који представља хронолошку евиденцију и у којој се евидентирају промјене на нематеријалним улагањима и основним средствима¹⁰⁷ онако како су временски настајале;
3. у **аналитичким евиденцијама** нематеријалних улагања и основних средстава евидентирање се врши по појединачним улагањима и њиховим вриједностима. За свако улагање отвара се посебан рачун (картица) на коме се евидентирају, углавном, следећи подаци: назив

¹⁰⁷ Термин који се уобичајено користи за некретнине, постројења и опрему и инвестиционе некретнине. Овај термин је у претходним билансним решењима кориштен као билансна позиција управо за наведену категорију средстава.

улагања, набавна вриједност, отписана вриједност, садашња вриједност, остатак вриједности, датум набавке, амортизациона стопа, амортизациона група и стопа за пореске сврхе, добављач, и др. Подаци из аналитичке евиденције ових средстава користе се, прије свега, за обрачун вриједности трошења нематеријалних улагања и основних средстава (отпис).

Карактеристика аналитичке картице је да се на њој налазе три колоне за вриједности: набавну, отписану и садашњу. Дакле, нема посебних колона за "дугује" и "потражује" код набавне вриједности, као ни код осталих вриједности. С обзиром да је код све три вриједности могуће и повећање и смањење онда се промјене смањења књиже са предзнаком минус;

4. **књига нематеријалних улагања и основних средстава** служи да се у њој евидентира свака нова набавка нематеријалног улагања и основног средства. Углавном, има сличне елементе као аналитичка евиденција нематеријалних улагања и основних средстава и представља помоћну евиденцију.

За евиденцију нематеријалних улагања и некретнина, постројења и опреме која се не троше приликом свог коришћења, односно оних која се сама природно обнављају користи се само један рачун (на примјер за земљиште се користи рачун 020 - *Земљиште*). Код осталих врста основних средстава користе се два, паралелна, рачуна. На првом рачуну треба обезбиједити податке о набавној вриједности а на другом податке о отписаној вриједности конкретне врсте основних средстава. На основу ова два рачуна може се израчунати трећа вриједност основних средстава - садашња вриједност.

На примјер, код постројења и опреме у контном оквиру предвиђен је рачун: 022 – *Постројења и опрема*. Због обезбеђења података о наведеним вриједностима, овај рачун је неопходно разчланити на два рачуна:

1. 0220 - *Постројења и опрема* и
2. 0229 - *Исправка вриједности постројења и опреме*.

На основу ова два рачуна може се израчунати и трећа вриједност ових улагања - садашња вриједност.

Основне карактеристике рачуна 022 – *Постројења и опрема* као билансне позиције могу се приказати на сљедећи начин:

1. Рачун је дефинисан у контном оквиру;
2. Ради се о рачуну стања и то сталних средстава;
3. По свом карактеру је активан рачун;

4. Обично, није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења¹⁰⁸;
5. Рачун је из категорије рачуна финансијског књиговодства;
6. Обично се даље рашчлањава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању синтетички рачун;
7. Припада рачунима главне књиге;
8. Салдо на њему је променљив и на више и на ниже (није кумулативан рачун);
9. То је рачун са непотпуним салдом – поред њега има корективни рачун. Наиме, у *билансу стања* основна средства се вреднују по садашњој вриједности, па то значи да овај рачун самостално не може да уђе у активу *биланса стања*, тј. стање на њему није оно које представља крајњу билансну вриједност опреме. Због тога се стање на овом рачуну коригује са стањем на одговарајућем корективном рачуну 0239 - *Исправка вриједности постројења и опреме*.

Дуговна страна овог рачуна показује збир почетног стања и свих повећања набавне вриједности постројења и опреме од почетка пословне године до посматраног тренутка. Потражна страна показује збир свих смањења набавне вриједности постројења и опреме од почетка пословне године до посматраног тренутка. Салдо овог рачуна показује набавну вриједност постројења и опреме са којом предузеће тренутно располаже.

Рачун 0229 - *Исправка вриједности постројења и опреме* је корективан рачун рачуна 0220 - *Постројења и опрема*. Ради се о рачуну главне књиге финансијског књиговодства који се рашчлањава на аналитичке рачуне, који се воде у аналитичкој евиденцији основних средстава. С обзиром да се и рачун 0220 рашчлањава у аналитичкој евиденцији основних средстава не треба закључити да оба ова рачуна имају своје посебне аналитичке рачуне. Напротив, као што је већ напоменуто, на једном аналитичком рачуну - картици налазе се подаци о набавној и отписаној вриједности конкретне опреме (или постројења).

Промјене на нематеријалним улагањима, некретнинама, постројењима и опреми могу бити вриједносне и количинске или само вриједносне. Наведене промјене могу бити у облику повећања и смањења.

Повећања стања код нематеријалних улагања и других категорија сталне имовине настају услед:

1. набавки средстава - повећавају се и вриједности и количина:

¹⁰⁸ Рачун 023 - *Постројења и опрема* у овом случају постаје симболички рачун, јер се на њему не спроводе књижења.

- изградња (посебно код грађевинских објеката),
 - куповина новог средства,
 - куповина старог средства,
2. пријема без накнаде - повећава се и вриједност и количина,
 3. вишкова - повећава се и вриједност и количина,
 4. ревалоризације - повећавају се само вриједности.

Књиговодствена документа у вези са промјенама повећања на нематеријалним улагањима, некретнинама, постројењима и опремом су:

- фактура или обрачунска ситуација добављача, односно извођача радова,
- записници о пријему и пуштању у рад основног средства,
- калкулације цијена коштања, када је средство произведено у предузећу, и др.
- пописне листе.

1.5. Прибављање некретнина, постројења и опреме

Прибављање некретнина, постројења и опреме (основних средстава) подразумјева да се вриједност основних средстава у билансима предузећа повећава, и ако до повећање вриједности основних средстава може доћи и на други начин, при чему се финансирање куповине и изградње може вршити из властитих средстава, туђих средстава и комбиновано, а да се при томе могу прибављати нова или већ кориштена основна средства.

1.5.1. Куповина основних средстава

Најчешћи случај прибављања основних средстава и из тог основа повећања њихове вриједности јесте куповина. Предмет куповине могу бити сви облици основних средстава, и ако се најчешће купује опрема, као најпродуктивнији дио ове категорије средстава. Приликом куповине основних средстава између продавца и купца саставља се купопродајни уговор са свим битним елементима комерцијалног уговора и испоставља фактура, који документи служе као основ за рачуноводствено обухватање ових трансакција. Ако се основна средства купују, осим из властитих средстава и средствима прибављеним из других извора (кредити од банака, који имају карактер финансијских кредита или кредити испорушилаца опреме или извођача радова који имају карактер комерцијалних кредита), такође се заснивају уговорни односи и испоставља одговарајућа документација. Како поступак куповине основних средстава може временски трајати дуже од времена које подразумјева ажурност у књиговодству, те како у набавну вриједност могу бити укључени и други трошкови везани за набавку (зависни трошкови набавке) то се рачуноводствено обухватање куповине основних средстава, у правилу, евидентира преко посебног рачуна који представља основна средства

у припреми. На овом се рачуну евидентирају све активности око куповине средстава до њиховог стављања у употребу.

Куповина грађевинског објекта:

Купљена је зграда продавнице. Фактурна вриједност је 200.000,00 КМ увећана за обрачунати ПДВ по стопи од 17%. Са текућег (пословног) рачуна плаћено је 2.000,00 КМ за судску овјеру. Објекат је стављен у употребу. Обавезе према добављачима измирене су дознаком.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Редни број	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	0270 ¹⁰⁹ 2700	4320	Грађевински објекти у припреми ПДВ у примљеним фактурама Добављачи у земљи <i>Примљена фактура</i>	200.000,00 34.000,00	234.000,00
1а.	0270	2410	Грађевински објекти у припреми Пословни рачун – домаћа валута <i>За судску овјеру</i>	2.000,00	2.000,00
1б.	0210	0270	Грађевински објекти Грађевински објекти у припреми <i>За активирање објекта</i>	202.000,00	202.000,00
1в.	4320	2410	Добављачи у земљи Пословни рачун – домаћа валута <i>За измирење обавеза</i>	234.000,00	234.000,00

Обрачунати порез на додату вриједност у примљеној фактури представља улазни порез за инвеститора и користи се да се, заједно са излазним порезом (у испостављеним фактурама) утврди коначна пореска обавеза (ако је излазни порез већи) или коначан износ поврата или кредита (ако је улазни порез већи).

Куповина нове опреме из сопствених средстава:

- Дат је аванс са пословног рачуна – домаћа валута добављачу у земљи за куповину расхладне витрине у износу од 11.715,00 КМ (извод пословног рачуна бр. 6). Добијен је авансни рачун на износ од 11.715,00 КМ (у авансном рачуну исказан је ПДВ у износу од 1.715,00 КМ).

¹⁰⁹ Рачун 027 је у Контном оквиру дефинисан као: Некретнине, постројења и опрема и инвестиционе некретнине у припреми. У оквиру овог синтетичког рачуна отвара се посебан аналитички рачун 0270 коме је додјељен наведени назив.

2. Купљена је расхладна витрина чија вриједност по фактури добављача бр. 43. износи 25.000,00 КМ (на овај износ у фактури је зарачунат ПДВ у износу од 4.250,00 КМ).
3. Превоз расхладне витрине по фактури бр. 50. транспортног предузећа износи 1.180,00 КМ (у износу фактуре садржан је ПДВ у износу од 171,00 КМ).
4. За монтажу расхладне витрине добављач је испоставио фактуру бр. 8. на износ од 1.180,00 КМ (у износу фактуре садржан је ПДВ у износу од 171,00 КМ).
5. Расхладна витрина је стављена у употребу.
6. Обавезе према добављачима у вези са набавком исплаћене су са пословног рачуна по одбитку уплаћеног аванса.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Редни број	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	0280	2410	Аванси за опрему Пословни рачун – домаћа валута <i>Извод жиро рачуна бр. 6.</i>	11.715,00	11.715,00
1а.	2890	4909	АВР (будуће набавке)	10.000,00	11.715,00
	2720		ПДВ у датим авансима Унапријед обрач. расх. периода <i>Порески авансни рачун</i>	1.715,00	
2.	0271 2700	4321	Опрема у припреми ПДВ у примљеним фактурама Добављачи у земљи „А“ <i>Фактура добављача бр. 43.</i>	25.000,00 4.250,00	29.250,00
3.	0271 2700		Опрема у припреми ПДВ у примљеним фактурама Добављачи у земљи „Б“ <i>Фактура добављача бр. 50.</i>	1.000,00 171,00	1.171,00
4.	0271 2700	4323	Опрема у припреми ПДВ у примљеним фактурама Добављачи у земљи „В“ <i>Фактура добављача бр. 8.</i>	1.000,00 171,00	1.171,00
5.	0220	0271	Постројења и опрема - витрина Опрема у припреми <i>За стављање опреме у употребу</i>	27.000,00	27.000,00
6.	4321	0280	Добављачи у земљи „А“	29.250,00	
	4322		Добављачи у земљи „Б“	1.171,00	11.715,00
	4323		Добављачи у земљи „В“	1.171,00	
		2410	Аванси за опрему Пословни рачун – дом. валута ¹¹⁰ <i>Исплата обавеза</i>		19.877,00

¹¹⁰ Будући да се, по правилу, ради о различитим добављачима и о различитим датумима плаћања, то се ова промјена може евидентирати и појединачно.

Контролна питања:

224. Шта спада у нематеријална улагања?
225. Који су додатни услови за признавање неког средства као нематеријалног улагања?
226. Шта спада у некретнине, постројења и опрему?
227. Које се вриједности нематеријалних улагања, некретнина, постројења и опреме појављују код признавања и мјерења?
228. Шта је набавна вриједност?
229. Шта је отписана вриједност?
230. Шта је садашња вриједност?
231. Шта је надокнадиви износ?
232. Шта је фер вриједност умањена за процјењене трошкове продаје?
233. Шта је употребна вриједност?
234. Шта је фер вриједност?
235. Шта је остатак вриједност (резидуална вриједност)?
236. Шта чини набавну вриједност?
237. Шта чини цијену коштања?
238. У ком књиговодству се евидентирају основна средства?
239. У којим евиденцијама се евидентирају основна средства?
240. Како се евидентирају основна средства у аналитичкој евиденцији?
241. Како се евидентирају основна средства у књизи основних средства?
242. За које вриједности основних средстава се отварају рачуни у финансијском књиговодству?
243. У којој рачунској групи се евидентирају нематеријална улагања, а у којој основна средства?

1.5.2. Изградња основних средстава

Када се говори о изградњи основних средстава уобичајено се мисли на грађевинске објекте, будући да се ова категорија основних средстава, посебно нових, најчешће прибавља на овај начин. Како изградња грађевинских објеката може да потраје дуже и изван једног рачуноводственог периода, те како је она везана за обезбјеђење знатних финансијских средстава, то је за изградњу карактеристично:

- за периоде ниже од основног рачуноводственог периода, врши се обрачун вриједности изведених радова и за тај обрачун сачињава се документ који се назива *привремена ситуација*,
- ако се изградња финансира из више различитих извора (средства обезбјеђена за финансирање изградње представљају *финансијску конструкцију*), за сваки од њих се мора обезбиједити посебна евиденција заснована на одговарајућој документацији
- *сопствена средства* се посебно обезбјеђују из властитих извора и служе искључиво за наведене намјене,

- кориштена *туђа средства* су строго намјенска и користе се само на бази одговарајуће, унапријед дефинисане документације,
- *инвеститор* је лице које је преузело обавезу финансирања изградње,
- *извођач* радова је лице које је преузело обавезу извођења радова, и које инвеститору, уобичајено је мјесечно, подноси привремене ситуације за вриједност изведених радова,
- за финансирање изградње често инвеститор извођачу радова уплаћује одређени износ на име аванса за који се умањује обавеза плаћања по привременим ситуацијама према уговореној динамици.

Изградња из сопствених средстава:

0. Донешена је одлука о изградњи производне хале. Након расписане лицитације прихваћена је понуда грађевинског предузећа "Рад", са којим је склопљен уговор у вриједности од 540.000,00 КМ. С обзиром на чињеницу да се финансирање изградње врши у цјелости из сопствених извора, извршено је издвајање 540.000,00 КМ са пословног рачуна – домаћа валута на посебан рачун код пословне банке.
1. На име започињања радова, извођачу је исплаћен аванс у висини од 208.000,00 КМ. Извођач радова је инвеститору испоставио излазни авансни рачун са сљедећим елементима:

○ Уплаћени износ аванса	208.000,00 КМ
○ ПДВ 17% (прерачуната стопа је 14,5299%)	30.222,20 КМ
○ Нето износ аванса	177.777,80 КМ

Напомена:

ПДВ се обрачунава по стопи од 17% при чему је основица за обрачун нето вриједност. Како се у износу уплаћеног аванса од 208.000,00 КМ налази и нето вриједност аванса и износ ПДВ, обрачун аванса на укупан износ врши се по прерачунатој стопи од 14,5299% која се добије из релације:

$$100 / 100 + 17$$

2. Извођач радова је за потребе изградње уговореног објекта извршио набавку материјала у укупном износу од 46.800,00 КМ. У оквиру овог износа обрачунат је ПДВ у износу од 6.800,00 КМ.
3. Извођач је поднио на обрачун привремену ситуацију као порески рачун у висини од 324.000,00 КМ у коме износу је и ПДВ. Обавеза је измирена из издвојених навчаних средстава за инвестиције, по одбитку аванса у износу од 108.000,00 КМ. Привремена ситуација има сљедеће елементе:

А) Обрачун <u>вриједности</u> изведених радова:	
1) <u>Вриједност</u> изведених радова	276.923,10 КМ
2) ПДВ 17%	47.076,90 КМ
3) Укупно:	324.000,00 КМ
Б) Примљени аванси:	
1) Нето <u>вриједност</u> примљеног аванса	92.307,70 КМ
2) ПДВ 17%	15.692,30 КМ
3) Укупно:	108.000,00 КМ
В) Износ за уплату (А – Б):	216.000,00 КМ
4. Инвеститор је, након одбитка уплаћеног аванса, извршио дознаку средстава извођачу радова по испостављеној привременој ситуацији у износу од 216.000,00 КМ.	
5. Извођач радова је за наведено пореско раздобље (мјесец дана) саставио пријаву пореза на додату вриједност и доставио надлежној Управи за индиректно опорезивање (рок је до 10-ог у наредном мјесецу за претходни мјесец). У пореској пријави исказани су слједећи износи:	
1) Излазни порез за примљени аванс	14.529,90 КМ
2) Излазни порез за изведене радове	47.076,90 КМ
3) Укупан излазни порез (3=1+2)	61.606,80 КМ
4) Улазни порез за набављени материјал	6.800,00 КМ
5) Разлика за уплату (5=3-4)	54.806,80 КМ

Пореска пријава:

1. П – 4710: ПДВ по примљеним авансима	14.529,90 КМ
2. П – 4700: ПДВ по издатим фактурама	47.076,90 КМ
3. УКУПАН ИЗЛАЗНИ ПДВ	61.606,80 КМ
4. Д – 2700: ПДВ у примљеним фактурама	6.800,00 КМ
5. П – 4790: Обавезе за ПДВ	54.806,80 КМ

Напомена:

Износ од 14.529,90 КМ добије се као разлика између износа укупно обрачунатог ПДВ-а по основу примљеног аванса (30.222,20 КМ) и износа ПДВ-а садржаног у авансу којим се покрива испостављена привремена ситуација (15.692,30 КМ). Износ аванса који се односи на испостављену ситуацију садржан је у износу од 47.076,90 КМ.

6. Извођач радова је извршио уплату разлике обрачунатог излазног и улазног ПДВ-а у износу од 54.806,82 КМ.

7. Извођач радова је за потребе изградње уговореног објекта извршио набавку материјала у укупном износу од 50.000,00 КМ. У оквиру овог износа обрачунат је ПДВ у износу од 7.264,90 КМ.
8. По завршетку радова, извођач је поднео дефинитиван (коначан) обрачун на 540.000,00 КМ. Износ дефинитивног обрачуна измирен је из преосталог дијела аванса и издвојених новчаних средстава за инвестиције. Коначна ситуација има сљедеће елементе:

А) Обрачун изведених радова:

1) Укупна бруто вриједност радова по обрачуну	540.000,00 КМ
2) Бруто вриједност радова по првој ситуацији	324.000,00 КМ
3) Бруто вриједност радова по коначном обрачуну	216.000,00 КМ
4) ПДВ 17% (прерачунато 14,5299%)	31.384,60 КМ
5) Вриједност изведених радова без ПДВ (5=3-4)	184.618,40 КМ

Б) Износ примљеног аванса

6) Износ аванса за правдање по обрачуну	100.000,00 КМ
7) ПДВ 17% (прерачунато 14,5299%)	14.529,90 КМ
8) Нето износ аванса	85.470,10 КМ

В) Разлика за уплату (В=3-6)	116.000,00 КМ
------------------------------	---------------

9. Инвеститор је, након одбитка аванса, извршио дознаку средстава на рачун извођача у укупном износу од 116.000,00 КМ.
10. Извођач радова је за наведено пореско раздобље (мјесец дана) саставио пријаву пореза на додату вриједност и доставио надлежној Управи за индиректно опорезивање (рок је до 10-ог у наредном мјесецу за претходни мјесец). У пореској пријави исказани су сљедећи износи:

1) Уплаћен излазни порез за примљени аванс	14.529,90 КМ
2) Излазни порез за изведене радове	31.384,60 КМ
3) Укупан излазни порез (3=2-1)	16.854,70 КМ
4) Улазни порез за набављени материјал	7.264,90 КМ
5) Разлика за уплату (5=3-4)	9.589,80 КМ

Пореска пријава:

1. П – 4710: ПДВ по примљеним авансима	0,00 КМ
2. П – 4700: ПДВ по издатим фактурама	31.384,60 КМ
3. УКУПАН ИЗЛАЗНИ ПДВ	31.384,60 КМ
4. Д – 2700: ПДВ у примљеним фактурама	7.264,90 КМ
5. П – 4790: Обавезе за ПДВ	24.119,70 КМ

11. Колаудациона комисија је након обављеног техничког прегледа примила објекат, који је, потом, стављен у употребу.

A: Књижење код инвеститора**Дневник главне књиге финансијског књиговодства**

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
0.	2430	2410	Издвојена новчана средства Пословни рачун – домаћа валута <i>Издвојена средства</i>	540.000,00	540.000,00
1.	0280	2430	Аванси за некретнине, пост. опрему Издвојена новчана средства <i>Авансирање извођачу</i>	208.000,00	208.000,00
1a.	2890 2720	4909	АВР (будуће набавке) ПДВ у датим авансима Унапријед обрач. расх. периода <i>Порески аванси рачун</i>	177.777,80 30.222,20	208.000,00
3.	0271 0271	4320	Некретнине, пост.... у припреми Некретнине, пост.... у припреми Добављачи у земљи <i>Прва привремена ситуација</i>	276.923,10 47.076,90	324.000,00
4.	4320	0280	Добављачи у земљи Аванси за некр. построј. и опрему <i>Затварање дијела аванса</i>	108.000,00	108.000,00
4a.	2890 2720	4909	АВР (будуће набавке) ПДВ у датим авансима Унапријед обрач. расх. периода <i>Сторно пореског рачуна</i>	(92.307,70) (15.692,30)	(108.000,00)
4б.	4320	2430	Добављачи у земљи Издвојена новчана средства <i>Измирење дијела обавезе</i>	216.000,00	216.000,00
8.	0271 0271	4320	Некретнине, пост.... у припреми Некретнине, пост.... у припреми Добављачи у земљи <i>Коначан обрачун</i>	184.618,40 31.384,60	216.000,00
9.	4320	0280	Добављачи у земљи Аванси за некрет., пост. опрему <i>Затварање дијела аванса</i>	100.000,00	100.000,00
9a.	2890 2720	4909	АВР (будуће набавке) ПДВ у датим авансима Унапријед обрач. расх. периода <i>Сторно пореског рачуна</i>	(85.470,10) (14.529,90)	(100.000,00)
9б.	4320	2430	Добављачи у земљи Издвојена новчана средства <i>Измирење дијела обавезе</i>	116.000,00	116.000,00
11.	0210	0271	Грађевински објекти Некретнине, пост.... у припреми <i>за активирање осн. средстава</i>	540.000,00	540.000,00

Напомена:

Редни бројеви у дневнику обиљежавају редне бројеве промјена датих у примјеру ради лакшег разумјевања.

Б: Књижење код извођача радова

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	2410	4302	Пословни рачун – домаћа валута Примљени аванси, деп. и кауције <i>Примљени аванс</i>	208.000,00	208.000,00
1а.	2891	4910	АВР (будуће испоруке)	208.000,00	
		4710	Обрач. приходи будућег периода ПДВ по примљеним авансима <i>По пореској аванс фактури</i>		177.777,80 30.222,20
2.	1010 2700	4320	Материјал у складишту ПДВ у примљеним фактурама Добављачи у земљи <i>за набављени материјал</i>	40.000,00 6.800,00	
					46.800,00
3.	2010		Купци у земљи	324.000,00	
		6112	Прих. од продаје учинака дом. тр.		276.923,10
		4700	ПДВ по издатим фактурама <i>Прва привремена ситуација</i>		47.076,90
4.	4302	2010	Примљени аванси, деп. и кауције Купци у земљи <i>Затварање дијела аванса</i>	108.000,00	108.000,00
4а.	2891	4910	АВР (будуће испоруке)	(108.000,00)	
		4710	Обрач. приходи будућег периода ПДВ по примљеним авансима <i>Сторно пореске авансне фактуре</i>		(92.307,70) (15.692,30)
4б.	2410	2010	Пословни рачун – доамаћа валута Купци у земљи <i>Наплаћена ситуација</i>	216.000,00	216.000,00
5.	4710 4700		ПДВ по примљеним авансима	14.529,90	
			ПДВ по издатим фактурама	47.076,90	
		2700	ПДВ у примљеним фактурама		6.800,00
		4790	Обавезе за ПДВ <i>Затварање пореза по ПДВ пријави</i>		54.806,80
6.	4790	2410	Обавезе за ПДВ Пословни рачун – доамаћа валута <i>Плаћање обавеза ПДВ</i>	54.806,80	54.806,80
7.	1010 2700		Материјал у складишту	42.735,10	
			ПДВ у примљеним фактурама	7.264,90	
		4320	Добављачи у земљи <i>Ннабављени материјал</i>		50.000,00
8.	2010		Купци у земљи	216.000,00	
		6112	Прих. од продаје учинака дом. тр.		184.618,40
		4700	ПДВ по издатим фактурама <i>Кконачан обрачун</i>		31.384,60
9.	4302		Примљени аванси, деп. и кауције	100.000,00	
		2010	Купци у земљи		100.000,00

II дио: Примјена система двојног књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
9а.	2891		<i>Затварање дијела аванса</i>	(100.000,00)	(85.470,10) (14.529,90)
		4910	АВР (будуће испоруке)		
		4710	Обрач. приходи будућег периода ПДВ по примљеним авансима		
9б.	2410		<i>Сторно пореске авансне фактуре</i>	116.000,00	116.000,00
		2010	Пословни рачун – доамаћа валута		
			Купци у земљи		
10.	4700		<i>Наплаћена ситуација</i>	31.384,60	7.264,90 24.119,70
		2700	ПДВ по издатим фактурама		
		4790	ПДВ у примљеним фактурама		
10а	4790		Обавезе за ПДВ <i>по пореској пријави</i>	24.119,70	24.119,70
		2410	Обавезе за ПДВ		
			Пословни рачун – доамаћа валута <i>Плаћање обавеза ПДВ</i>		

Изградња из туђих извора:

- Донесена је одлука о изградњи складишног простора у вриједности од 369.000,00 КМ, која ће се финансирати из кредитних извора финансирања. Извођачу радова, на име аванса, из срестава одобреног дугорочног кредита за основна средства исплаћено је 60.000,00 КМ.
- Од извођача радова примљена је прва привремена ситуација на 120.000,00 КМ. Обавеза је измирена из дугорочног кредита за основна средства.
- По завршетку друге фазе радова извођач испоставља другу привремену ситуацију на 108.000,00 КМ (не садржи вриједност радова по претходној ситуацији). По одбитку аванса обавеза је измирена, и то 60% из властитих средстава а 40% из кредита банке.
- Коначна ситуација на 369.000,00 КМ примљена је од извођача радова (садржи вриједност радова по претходним ситуацијама). Колаудациона комисија је, након обављеног техничког прегледа, примила објекат, који је, потом, стављен у употребу.
- Остатак обавезе према извођачу радова измирен је из властитих средстава .

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1а.	0280	4130	Аванси за некр. постр. и опрему Дуг кред. за осн. средства <i>Авансирање извођача</i>	60.000,00	60.000,00
		2890	АВР (будуће набавке)	51.282,05	60.000,00
		2720	ПДВ у датим авансима	8.717,95	
2.	0271	4909	Унапријед обрач. расх. периода <i>Порески авансни рачун</i>		120.000,00
		0271	Некрет. постројења... у припреми	102.564,10	
		4320	Некрет. постројења... у припреми Добављачи у земљи	17.435,90	

II дио: Примјена система двојног књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
2а.	4320	4130	<i>Прва привремена ситуација</i>		
			Добављачи у земљи	120.000,00	120.000,00
			Дуг. кред. за осн. средства		
3.	0271 0271	4320	<i>Измирење обавеза</i>		
			Некрет. постројења... у припреми	92.307,70	
			Некрет. постројења... у припреми	15.692,30	
3а.	4320	0280	Добављачи у земљи		108.000,00
			<i>Друга привремена ситуација</i>		
			Добављачи у земљи	60.000,00	60.000,00
3б.	2890 2720	4909	Аванси за некр. постр. и опрему		
			<i>Правдање датог аванса</i>		
			АВР (будуће набавке)	(51.282,05)	
3в.	4320	2410	ПДВ у датим авансима	(8.717,95)	(60.000,00)
			Унапријед обрач. расх. периода		
			<i>Сторно пореског рачуна</i>		
3г.	4320	4310	Добављачи у земљи	28.800,00	28.800,00
			Пословни рачун – домаћа валута		
			<i>Измирење обавезе – влас. сред.</i>		
4.	0271 0271	4320	Добављачи у земљи	19.200,00	19.200,00
			Дуг. кред. за осн. средства		
			<i>Измирење обавезе – влас. сред.</i>		
4а.	0211	0271	Некрет. постројења... у припреми	120.512,82	
			Некрет. постројења... у припреми	20.487,72	
			Добављачи у земљи		141.000,00
5.	4320	2410	<i>Коначан обрачун</i>		
			Грађевински објекти - складиште	369.000,00	369.000,00
			Некрет. постројења... у припреми		
	4320	2410	<i>Активирање изграђ. објекта</i>		
			Добављачи у земљи	141.000,00	141.000,00
			Пословни рачун – домаћа валута		
			<i>Измирење преостале обавезе</i>		

1.6. Трошкови набавке и одржавања сталне имовине

У поступку финансирања набавке и одржавања сталне имовине, једна од активности јесте и плаћање, односно измиривање обавеза по тим основама, што је познато као **издатак** новчаних средстава. Међутим, потребно је разликовати плаћање по основу прибављања сталне имовине и повећавања њихових капацитета, што се назива **капитални издатак** од плаћања по основу одржавања и функционисања, што се назива **текући издатак**.

Разликовање капиталних од текућих издатака битно је ради правилне примјене начела сучељавања по коме се користима једног периода сучељавају настали расходи из тог основа у том периоду. Код капиталних издатака користи се очекују у више наредних периода, у којима се на страни расхода врши обрачун

амортизације у тим периодима. На овај се начин спречава прецјењеност расхода текућег и подцијењеност расхода будућих периода, а то се одражава и на вриједност нето имовине. Тако се код начела сучељавања код сталне имовине јављају два питања:

1) Колико се од укупне набавне вриједности алоцира у билансу успјеха на расходе текућег и будућих периода, и у вези с тим,

2) Колико се од укупне набавне вриједности задржава као имовина у билансу стања у текућем и у будућим периодима.

При овоме је потребно имати на уму да се под трошковима набавке подразумјевају сви издаци везани за довођење предмета сталне имовине на мјесто и у стање употребе. Уз то, структура набавне вриједности (трошкови набавке) предмета сталне имовине зависи од њихових специфичности, као што су:

- код земљишта се не обрачунава амортизација, будући да земљиште нама ограничен вијек употребе, али се у набавну вриједност укључују трошкови посредовања, адвокатске услуге, трошкови уређења и сл.
- издаци који се сматрају унапређењем земљишта, као што су изградња прилазних путева, саобраћајница, паркиралишта, ограда и сл. не улазе у набавну вриједност земљишта, него се рачуноводствено посебно обухватају као објекти, а будући да имају ограничен вијек употребе, на њих се обрачунава амортизација,
- дужина времена прибављања појединих предмета сталне имовине је различита, тако да се опрема и слична средства прибављају у кратком временском периоду, док се изградња грађевинских објеката може вршити и у више обрачунских периода,
- ако се финансирање прибављања сталне имовине врши задуживањем, по том се основу јавља и камата као трошак која се третира као текући расход и не укључује се у набавну вриједност, осим у изузетним случајевима када се иста капитализује и када улази у вриједност сталне имовине (интеркаларна камата, ако се уговори њена капитализација).

Контролна питања:

244. Шта је карактеристично за изградњу грађевинских објеката?
245. Шта се подразумјева под издатком и које врсте издатака се разликују?
246. Због чега је битно разликовање капиталних и текућих издатака?
247. Које се специфичности појављују код утврђивања набавне вриједности сталне имовине?

1.7. Рачуноводствено обухватање амортизације

1.7.1. Основна питања

1) Дефинисање: Коришћење већине средстава у облику нематеријалних улагања, некретнина, постројења и опреме доводи до њиховог трошења. Износ који се амортизује (основица за обрачун амортизације) неког средства у облику нематеријалних улагања, некретнине, постројења или опрема распоређује се редовно на обрачунске периоде током његовог вијека употребе. Наведено трошење доводи до смањења књиговодствене вриједности средстава (садашње вриједности) и настанка расхода - износ амортизације неког средства признаје се као расход. Амортизација је вриједносно изражен утрошак нематеријалних улагања и основних средстава у вези стварања одређених учинака. У наставку се у случају употребе термина „основна средства“ исти третира као да се излагање односи и на нематеријална улагања,

2) Вредновање: Количинска компонента трошкова амортизације је степен трошења основних средстава а цјеновна компонента је, углавном, набавна вриједност основних средстава.

3) Евиденције: Евидентирање трошкова амортизације врши се у главној књизи финансијског књиговодства и дневнику главне књиге. Висина трошења основних средстава се евидентира и у аналитичкој евиденцији основних средстава.

4) Рачуни: За евидентирање трошкова амортизације користи се рачун 540 - *Трошкови амортизације*. Његово класификовање је идентично класификовању осталих рачуна трошкова из класе 5. Износ који се евидентира на наведеном рачуну на дуговној страни, истовремено се евидентира на неком од рачуна исправке вриједности на потражној страни.

5) Промјене: За обрачунавање амортизације потребно је:

1. одредити да ли се средство амортизује или не, и ако се амортизује да ли се за неки његов дио амортизација посебно обрачунава,
2. одредити технику за обрачун амортизације - појединачни или групни обрачун амортизације,
3. одредити када започиње обрачун амортизације средства и када се завршава,
4. одредити основицу за обрачун амортизације. При томе треба одредити набавну вриједност (трошак набавке средства), садашњу вриједност и процјењени остатак вриједности средства,
5. одредити вијек употребе средства и преостали вијек употребе средства у привредном субјекту и
6. изабрати методу за обрачун амортизације.

Обрачунавање амортизације је у дјелокругу *МРС 16 Некретнине, постројења и опрема* и *МРС 38 Нематеријална улагања*. Због тога се у наставку при помињању Стандарда имају у виду захтјеви ова два Стандарда.

1.7.2. *Захтјеви стандарда у погледу обрачуна амортизације*

1) Стандарди не наводе неку конкретну врсту средстава за коју се не врши обрачун амортизације. Генерално, за средства која се коришћењем не троше не обрачунава се амортизација. Примјер таквих средстава могу бити: умјетничка дјела и земљиште. На примјеру земљишта могу се навести три ситуације у којима се врши обрачун његове амортизације:

1/ ако су у питању каменоломи гдје земљиште има ограничени вијек трајања - вијек амортизовања земљишта заснива се на процјењеном времену рада каменолома;

2/ ако набавна вриједност земљишта садржи и трошкове демонтаже, уклањања и рестаурације подручја, обрачунава се његова амортизација, с тим да је основица за обрачун амортизације износ наведених трошкова - оно се амортизује у периоду у којем се стичу користи од наведеног улагања;

3/ ако земљиште, и поред правилног коришћења, може имати ограничен вијек употребе, оно се амортизује динамиком која одражава користи које се од њега очекују - *на примјер, земљиште треба периодично калсификовати; трошкови класификације се могу укључити у набавну вриједност земљишта и за то улагање се обрачунава амортизација по стопи која се заснива на дужини периода између двије класификације.*

2) Стандарди захтјевају да се обрачун амортизације ради одвојено за сваки дио неког средства (нематеријалног улагања, некретнине, постројења или опреме) чије је учешће у набавној вриједности (или цијени коштања) средства значајно - *на примјер, чест је случај да се каросерија аутобуса може користи дуже од његовог мотора и да у просјеку она може да траје колико и два мотора, тј. да се на половини њеног вијека употребе замјени мотор. У овом случају неопходно би било обрачунавати амортизацију посебно за мотор, а посебно за каросерију, тј. за остатак аутобуса.*

Стандарди не квантификује које (тј. колико) учешће у укупној набавној вриједности (цијени коштања) се сматра значајним. Због тога то привредни субјект треба да одреди својом рачуноводственом политиком. То може бити и 20 и 30% од укупне вриједности средства.

Ако се за потребе обрачуна амортизације неког средства посебно прати неки његов значајан дио, остали његови дијелови који нису појединачно значајни заједно се третирају као преостали други дио средства.

3) Ако привредни субјект има различита очекивања од дијелова средства која не чине његове значајне дијелове (за које посебно обрачунава амортизацију) за обрачун њихове амортизације користи просјечну амортизациону стопу - *на примјер, предузеће посебно обрачунава*

амортизацију за мотор а посебно за каросерију аутобуса. У оквиру каросерије неки њени дијелови имају краћи а неки дужи вијек употребе: примјера ради, сједишта имају краћи вијек употребе од остатка каросерије. Међутим, с обзиром да се у односу на укупну набавну вриједност аутобуса не ради о вредносно значајном дијелу, за цијелу каросерију примјениће просечну пондерисану стопу за обрачун њене амортизације.

4) Ако у оквиру неког средства два или више његових значајних дијелова имају исти вијек употребе и ако се за њих примјењује иста метода за обрачун амортизације, могу се за потребе обрачуна амортизације обрачунаски третирали као један дио.

5) Када је у питању дио средства чија вриједност није значајна у односу на укупну вриједност средства од привредног субјекта се не захтјева да обрачун амортизације ради одвојено за такав дио, али му се оставља могућност да то ако жели и уради.

6) Земљиште и зграде које се налазе на том земљишту третирају се као засебна средства.

Сем за алат и инвентар Стандарди захтјевају да се за остала основна средства врши појединачни обрачун амортизације. Потреба примјене појединачног обрачуна амортизације произлази из захтјева Стандарда да се за свако средство понаособ утврђује процјењени вијек употребе.

1.7.3. Дефинисање почетка и краја периода обрачуна амортизације

1) Са обрачуном амортизације се започиње када је средство расположиво за коришћење, тј. када је на локацији и у стању које је неопходно да оно функционише на начин на који то очекује руководство привредног субјекта. Дакле, ради се о истом услову који се користи и за почетно признавање средства.

Стандарди не прецизирају да ли је то од првог наредног дана од дана када је средство расположиво за коришћење или је то од првог дана наредног мјесеца. Због једноставнијег обрачуна рачуновође се, углавном, опредељују да то буде од првог дана наредног мјесеца. Овакво поступање не умањује квалитет финансијских извјештаја, с обзиром да се ради о средствима која ће се користити дужи временски период - неколико дана више или мање у обрачуна амортизације нису материјално значајни.

2) Са обрачуном амортизације средства се престаје када је испуњен било који од следећих услова:

1. када је садашња вриједност средства једнака или мања од његовог остатка вриједности: са обрачуном амортизације се стаје чим се садашња вриједност спусти на износ остатка вриједности; међутим, могуће је да у наредном обрачунском периоду порасте остаток вриједности средства и да он буде већи од његове садашње вриједности - то не значи да треба вршити сторнирање обрачунатог износа амортизације како би се садашња вриједност довела на ниво остатка вриједности; ако се у неком од наредних обрачунских периода остаток вриједности смањи испод књиговодствене вриједности средства наставило би се са обрачунавањем његове амортизације);
2. средство је расходовано или продато (са обрачуном амортизације се престаје даном расходовања или продаје средства или се она обрачунава закључно са посљедњим даном мјесеца у којем је средство расходовано или продато);
3. средство се прекласификује у *стално средство које је намијењено продаји* (са обрачуном амортизације се престаје даном његове прекласификације или се она обрачунава закључно са посљедњим даном мјесеца у којем је средство прекласификовано);
4. средство се не користи а за обрачун његове амортизације примењује се функционални метод обрачуна амортизације - кад се започне са коришћењем средства наставиће се са обрачунавањем његове амортизације.

Дакле, из наведеног произлази да се за средство обрачунава амортизација и када се оно не користи, ако се за обрачун његове амортизације не примјењује метода функционалног обрачунавања амортизације и ако није у питању *стално средство које је намијењено продаји*. Разлог за овакво поступање је у чињеници да долази макар до технолошког и комерцијалног застаријевања средства.

Са амортизацијом средства се не престаје ни уколико је његова процењена фер вриједност већа од његове садашње вриједности.

1.7.4. Основица за обрачун амортизације

1) Након што је средство набављено основица за обрачун његове амортизације се добија одузимањем од његовог трошка набавке (набавне вриједности) остатка вриједности (резидуалне вриједности). Податак о процијењеном остатку вриједности је потребан при сваком обрачунавању амортизације. Провјера износа остатка вриједности врши се на сваки *датум биланса* током вијека употребе средства.

2) Процијењени износ остатка вриједности средства се не користи увијек као одбитна ставка при утврђивању његове основице за обрачун амортизације.

Уколико се ради о остатку који није значајан, занемарује се при обрачунавању амортизације средства. Стандарди не квантификује износе који би се сматрали значајним. Због бројности средстава, да би се смањио посао процјењивања остатка вриједности а да то не утиче на квалитет обрачуна амортизације, треба рачуноводственом политиком одредити границу, тј. "праг" значајности за остатак вриједности. Та граница ("праг") највише зависи од величине привредног субјекта и вриједности његових средстава. За већину малих привредних субјеката "праг" значајности, примјера ради, може бити 10.000,00 КМ. У том случају остатак вриједности се не би процјењивао за већину средстава јер је без посебног напора могуће за њих утврдити да им је остатак вриједности (резидуална вриједност) нижи од прихваћеног "прага" значајности за ту рачуноводствену категорију.

3) Када је у питању основица за обрачун амортизације у пракси је честа забуна око тога да ли је то набавна вриједност умањена за процијењени остатак вриједности или се ради о садашњој вриједности умањеној за процијењени остатак вриједности. Основица може бити и једна и друга вриједност зависно од тога како се за обрачун амортизације употребљава податак о процијењеном преосталом вијеку употребе средства. То се може приказати на следећем примјеру:

Примјер 1:

Предузеће купује опрему чија је набавна вриједност 100.000,00 КМ. Процјењени вијек употребе средства је 4 године, а остатак вриједности је безначајан, па неће бити узет у обзир приликом обрачунавања амортизације. За обрачун амортизације примјењиваће се метода пропорционалног обрачунавања амортизације.

На основу процијењеног вијека употребе од 4 године, годишња амортизациона стопа је 25%.

Година	Основица - набавна вриједност	Стопа амортизације	Износ амортизације
1	2	3	(2 x 3 / 100)
I година	100.000,00	25,00%	25.000,00
II година	100.000,00	25,00%	25.000,00
III година	100.000,00	25,00%	25.000,00
IV година	100.000,00	25,00%	25.000,00
Укупно		100,00%	100.000,00
Садашња вриједност након IV године			0,00

У наведеном примјеру основица за обрачун амортизације је била набавна вриједност средства (умањена за његов процијењени остатак вриједности који

није предвиђен) и на такву основицу примјењивана је годишња амортизациона стопа, тако што је основица множена са стопом.

Обрачун амортизације у којем основица не би била набавна вриједност средства умањена за његов процјењени остатак вриједности (који није предвиђен), већ **садашња вриједност средства умањена за његов процијењени остатак вриједности** би могао да изгледа:

Година	Основица - садашња вриједност на почетку године за коју се обрачунава амортизација	Преостали вијек употребе посматран од почетка године за коју се обрачунава амортизација	Износ амортизације
1	2	3	(2 : 3)
I година	100.000,00	4	25.000,00
II година	75.000,00	3	25.000,00
III година	50.000,00	2	25.000,00
IV година	25.000,00	1	25.000,00
Укупно			100.000,00
Садашња вриједност на крају IV године			0,00

Очито је да се добија исти износ амортизације као и када је основица била набавна вриједност средства умањена за његов процијењени остатак вриједности. Стога је у пракси често питање зашто би се користио овакав, са становишта досадашње рачуноводствене праксе, неуобичајен начин обрачуна амортизације. Предност оваквог начина обрачунавања амортизације могуће је уочити тек када се у обзир узме ситуација да се процењени преостали вијек употребе средства може мијењати (а самим тим мијењала би се и годишња амортизациона стопа).

Нека је у наведеном примјеру у трећој години промјењена процјена преосталог вијека употребе средства са преостале 2 године његове употребе, на примјера ради, 5 година (дакле, процјењује се да ће се средство употребљавати 3 године дуже од првобитне процијене). Због тога је од треће године 20% годишња амортизациона стопа. Имајући у виду ову напомену, обрачун амортизације у којем би основица за тај обрачун била набавна вриједност средства умањена за његов процијењени остатак вриједности би изгледао:

Година	Основица - набавна вриједност	Стопа	Износ амортизације
1	2	3	(2 x 3)
I година	100.000,00	25,00%	25.000,00
II година	100.000,00	25,00%	25.000,00
III година	100.000,00	20,00%	20.000,00

II дио: Примјена система двојног књиговодства

IV година	100.000,00	20,00%	20.000,00
Укупно			90.000,00
V година	100.000,00	20,00%	10.000,00
VI година	100.000,00	20,00%	0,00
VII година	100.000,00	20,00%	0,00
Укупно			100.000,00
Садашња вриједност на крају VII године			0,00

Из наведеног обрачуна се виде проблеми и неправилности који се у обрачуна појављују ако би се и након промјене процијењеног вијека употребе средства као основица за обрачун користила његова набавна вриједност умањена за његов процијењени остатак вриједности: средство би већ у петој години било отписано, с тим да је и у тој години признати износ амортизације мањи од производа набавне вриједности (као основице) и годишње амортизационе стопе.

Због тога се указује на могући исправан обрачун амортизације у ситуацији када се током вијека коришћења средства мијења процјена његовог вијека употребе у привредном субјекту. Обрачун ће се заснивати на основици коју чини садашња вриједност¹¹¹ коју је средство имало на почетку обрачунског периода за који се рачуна амортизација:

Година	Основица - садашња вриједност на почетку године за коју се обрачунава амортизација	Преостали вијек употребе посматран од почетка године за коју се обрачунава амортизација	Износ амортизације
1	2	3	(2 : 3)
I година	100.000,00	4	25.000,00
II година	75.000,00	3	25.000,00
III година	50.000,00	5	10.000,00
IV година	40.000,00	4	10.000,00
V година	30.000,00	3	10.000,00
VI година	20.000,00	2	10.000,00
VII година	10.000,00	1	10.000,00
Укупно			100.000,00
Садашња вриједност на крају VII године			0,00

¹¹¹ Умањена за његов процијењени остатак вриједности, што је константна напомена и ако овај остатак вриједности у датом примјеру није предвиђен.

II дио: Примјена система двојног књиговодства

Уколико привредни субјект жели да амортизацију обрачунава тако да основицу множи са новом годишњом амортизационом стопом обрачун би изгледао:

Година	Основица - садашња вриједност на почетку периода у којем је одређена амортизациона стопа	Стопа	Износ амортизације
1	2	3	(2 x 3)
I година	100.000,00	25,00%	25.000,00
II година	100.000,00	25,00%	25.000,00
III година	50.000,00	20,00%	10.000,00
IV година	50.000,00	20,00%	10.000,00
V година	50.000,00	20,00%	10.000,00
VI година	50.000,00	20,00%	10.000,00
VII година	50.000,00	20,00%	10.000,00
Укупно			100.000,00
Садашња вриједност на крају VII године			0,00

Из наведеног обрачуна се види да уколико привредни субјект жели да основицу множи са амортизационом стопом та основица треба да буде садашња вриједност средства коју је оно имало на почетку обрачунског периода када је стопа одређена. То важи и за износ од 100.000,00 КМ у првој години, јер је у питању набавна али истовремено и садашња вриједност на дан када је средство купљено и када је по први пут одређена амортизациона стопа.

Уколико привредни субјект жели да амортизацију обрачунава тако да му набавна вриједност увијек буде основица за обрачун амортизације, тј. да њу множи са новом годишњом амортизационом стопом обрачун би изгледао:

Година	Основица – набавна вриједност средства	Стопа	Износ амортизације
1	2	3	(2 x 3)
I година	100.000,00	25,00	25.000,00
II година	100.000,00	25,00	25.000,00
III година	100.000,00	10,00	10.000,00
IV година	100.000,00	10,00	10.000,00
V година	100.000,00	10,00	10.000,00
VI година	100.000,00	10,00	10.000,00
VII година	100.000,00	10,00	10.000,00
Укупно			100.000,00
Садашња вриједност на крају VII године			0,00

Годишња амортизациона стопа од 10% у трећој и наредним годинама се не рачуна на основу процијењеног преосталог вијека употребе средства, већ на следећи начин: прво се израчунава тачан износ амортизације који треба да се добије у трећој и наредним годинама (ради се о износу од 10.000,00 КМ) Овај износ може да се израчуна на два начина: или да се садашња вриједност на почетку треће године (50.000,00 КМ) подијели са преосталим бројем година (5 година) или да се садашња вриједност на почетку треће године (50.000,00 КМ) помножи са годишњом амортизационом стопом од 20% ($100 : 5$ година); затим би се годишњи износ амортизације (10.000,00 КМ) подијелио са набавном вриједношћу средства (100.000,00 КМ) чиме би се добила годишња амортизациона стопа од 10%.

1.7.5. Вијек употребе (коришћења)

- 1) Трошење средстава са становишта обрачуна амортизације настаје његовим:
 1. коришћењем,
 2. технолошким застарјевањем и
 3. физичким старењем (и када се средство не користи оно може губити од својих производних способности - на примјер, кородира, гумени дијелови губе еластичност, итд.).
- 2) При утврђивању вијека употребе средства у привредном субјекту узимају се у обзир следеће чињенице:
 1. почетна очекивана употреба средства у привредном субјекту,
 2. очекивано физичко трошење које зависи од производних фактора, као што су број смјена у којима ће се средство користити, програм поправки и одржавања у привредном субјекту и брига о одржавању средстава док се не користи (на примјер, конзервирање средстава),
 3. техничко старење које проистиче из промјена или побољшања производње или због промјене потражње на тржишту за производом или услугом за чије се стварање користи средство и
 4. законска или слична ограничења у вези са коришћењем средстава, као што је, на примјер, датум истека уговора о финансијском лизингу.
- 3) Процијењени преостали вијек употребе средства процјењује се посматрано од 01.01. године за коју се врши обрачун амортизације. Одређивање преосталог вијека употребе средства директно утиче на годишње амортизационе стопе (ако се оне користе за утврђивање годишњег износа амортизације). Оне се утврђују на основу процијењеног преосталог вијека употребе (коришћења) средства у привредном субјекту. Годишња амортизациона стопа се добија из следећег обрасца:

$$\frac{\text{Годишња амортизациона стопа}}{100} = \frac{\text{процијењени преостали вијек употребе средства у годинама}}{100}$$

- 4) Стандарди за одређивање процијењеног преосталог вијека употребе средства не постављају захтјеве да ту процјену ради независни професионални процјењивач. Процјена вијека употребе средства је ствар просуђивања у привредном субјекту заснованог на његовом искуству са сличним средствима.
- 5) Вијек употребе средства може бити краћи од његовог економског вијека трајања у случају да се привредни субјект одлучује за њихову чешћу замјену (на примјер, продаје камионе након 5 година), или након што је по основу средства надокнадио планирани дио улагања у њега. Вијек употребе може бити краћи од првобитно процјењеног и у случају да је дошло до технолошких промјена или промјена на тржишту које смањују вијек употребе средства, или редовно одржавање није било адекватно.
- 6) Преостали вијек употребе неког средства у облику некретнине, постројења и опреме треба у одређеним временским размацама преиспитивати (на примјер, на сваки *datum биланса*), па ако се очекивања знатно разликују од претходних процјена, износ амортизације за текући и будуће периоде треба ускладити. Вијек употребе средства може бити дужи од првобитно процијењеног ако су урађени значајни радови на средству којим му је продужен вијек трајања или привредни субјект нема материјалних могућности да изврши замјену средства

У складу са *МРС 8 Рачуноводствене политике, промјене рачуноводствених процјена и грешке* промјена процјењеног вијека употребе средства се не сматра промјеном рачуноводствене политике, већ промјеном рачуноводствене процјене и примјењује се проспективно - за тај и будуће обрачунске периоде.

- 7) У вези са процијењеним вијеком употребе средства веома је значајно и слједеће питање: **да ли се преостали вијек употребе утврђује понаособ за свако средство** (и на основу тога да ли свако средство има своју стопу за обрачун амортизације), или се то утврђује на нивоу одређених група - *на примјер, једна стопа отписа за све камионе које предузеће посједује, итд.*

У Стандардима је наведено да се износ који се амортизује алоцира на систематској основи у току вијека коришћења средства. Очито је да је овај захтјев Стандарда написан у једнини и да стога **привредни субјект за свако своје значајно средство понаособ процјењује вијек употребе, како би на основу њега одредио годишњу амортизациону стопу за то средство.**

Сљедећим примјером може се поткријепити тврдња да ли се вијек употребе утврђује понаособ за свако значајно средство:

Примјер 2:

Предузеће је купило два потпуно иста камиона. Једина разлика је у каросерији: један је кипер (служи за превоз растреситог материјала и користиће га у руднику за превоз јаловине) а други је сандучар (служиће за превоз намјештаја, јер се предузеће бави продајом намјештаја на мало).

Политика предузећа у вези са коришћењем возила је да се користе док могу да трају.

Због услова у којима ће се користити камиони: први се скоро никада неће користити на асфалту, увијек ће бити максимално оптерећен теретом, а други ће превозити лаган терет (намјештај), коришћењем ће се различито хапати. Због тога ће први камион трајати знатно краће од другог, па је нормално да његова годишња амортизациона стопа буде већа од стопе за други камион¹¹².

Међутим, када би привредни субјект приступио досљедној примјени оваквог захтјева Стандарда (да се за свако средство понаособ утврђује преостали вијек употребе) настао би огроман посао за привредне субјекте, процјенитеље и рачуноводства привредних субјеката, јер је честа ситуација да привредни субјекти имају велики број средстава, нарочито канцеларијске опреме. Да би се избјегао велики посао, који са једне стране кошта, а са друге стране дуго траје, па може успорити рачуноводство у састављању финансијских извјештаја и не доприноси пуно повећању квалитета финансијских извјештаја, треба примјенити правила "значајности" и "економичности" при избору рачуноводствене политике. Наиме, према *МРС 8 Рачуноводствене политике*, промјене рачуноводствених процјена и грешке примјена неке рачуноводствене политике утврђене на основу Стандарда или Тумачења није обавезна ако је ефекат њене примјене безначајан/небитан на квалитет финансијских извјештаја.

¹¹² Ради илустрације у каквим тешким условима ради камион у руднику може се навести занимљив догађај који се стварно десио: Представници руске фабрике у којој је камион произведен обилазећи своје камионе по свијету, како би у непосредном контакту са корисницима чули њихове примједбе и приједлоге, обишли су у руднику и камион из ове приче. Након обављеног службеног дијела разговора, са возачем је настављен неформалан разговор. С обзиром да их је сурови предео у руднику и јака зима која је тада владала подсетила на њихов Сибир, у којем су се за тако тешке послове некада ангажовали робијаши, онако неутуђени у ситуацију у окружењу у које су дошли, питали су возача: "А на колико година робије сте осуђени?".

Према томе, код средстава као што је, на примјер, канцеларијски намјештај, која су с једне стране најбројнија, а са друге стране релативно мало учествују у укупној вриједности средстава привредног субјекта може се примјенити правило "значајности" при избору рачуноводствене политике, тј. за њих се може утврдити једна просјечна годишња амортизациона стопа (без обзира што у оквиру њих има средстава која ће се дуже или краће користити). Тиме се неће угрозити квалитет финансијских извјештаја привредног субјекта. Привредни субјект одређује својом рачуноводственом политиком за које ће се групе средстава примјенити правило да се годишња амортизациона стопа утврђује на нивоу групе, јер се не ради о значајним ставкама. Још једном је потребно напоменути да је предуслов за овакво поступање да се посматрано са становишта укупне вриједности средстава привредног субјекта за која се обрачунава амортизација не ради о материјално значајним ставкама, тј. да је учешће укупне књиговодствене вриједности тих средстава у укупној књиговодственој вриједности средстава за који се врши обрачун амортизације релативно мало.

1.7.6. Методе обрачуна амортизације

- 1) *Стандард* дозвољава привредним субјектима да за обрачун амортизације користе следеће методе:
 - *методу пропорционалног (линеарног) отписивања,*
 - *методу дегресивног отписивања и*
 - *методу функционалног отписивања.*
- 2) Избор методе врши сам привредни субјект, с тим да коришћена метода за обрачун амортизације неког средства треба да одговара обиму економских користи које се добијају од средства. У случају да се то не може реално утврдити, што је најчешће случај, примјењује се *метода пропорционалног или метода дегресивног отписивања.*
- 3) Стандарди не захтјевају да се за сва средства за која се амортизација обрачунава примјењује исти метод за обрачун амортизације - на примјер, за једну машину се може примјенити *метода пропорционалног отписивања*, за другу *метода дегресивног отписивања* а за трећу *метода функционалног отписивања*. Треба изабрати ону методу чијом би се примјеном обезбиједио најреалнији обрачун амортизације.
- 4) Методе амортизације које се примјењују треба преиспитивати у редовним временским размацима и ако постоји знатна промјена очекиваног обима економских користи од средстава, треба методу промијенити како би реалније одражавала очекиване промјене обима економских користи. На примјер, ако се на машину угради бројач произведених комада постоји оправдање да се са *методе пропорционалног отписивања* пређе на *методу функционалног отписивања*. Ако је таква промјена методе амортизације нужна, ***треба је обрачунати као промјену рачуноводствене процјене***, а

износ амортизације за текући и будуће обрачунске периоде треба ускладити (дакле, не би се вршило никакво ретроактивно прилагођавање).

У наставку се даје приказ метода за обрачунавање амортизације средстава, гдје се полази од претпоставке да средства немају остатак вриједности.

1.7.6.1 Метода пропорционалног отписивања (праволинијска метода)

1) *Метода пропорционалног отписивања* је, рачунски посматрано, најједноставнија метода. Она полази од претпоставке да се средства током свог процјењеног вијека употребе равномјерно троше, па и износи обрачунате амортизације треба да буду исти у свим обрачунским периодима током вијека њихове употребе. Подразумјева се да ће се разлике појавити у почетном и у крајњем обрачунском периоду коришћења средства, јер се у тим периодима средство, углавном, неће употребљавати цијеле године, тј. цијелог обрачунског периода. На примјер, за средство купљено у јануару обрачун ће се у тој, првој, години урадити за 11 мјесеци¹¹³. Ако се средство у некој наредној години расходује у новембру обрачун амортизације ће се у тој години урадити за 11 мјесеци.

2) Већ је речено да се годишња амортизациона стопа (стопа која важи за пуну годину коришћења) израчунава се по сљедећем обрасцу:

$$\text{Годишња амортизациона стопа} = \frac{100}{\text{процијењени преостали вијек употребе средства у годинама}}$$

Умјесто годишње амортизационе стопе може се одмах израчунати годишњи износ амортизације по обрасцу:

$$\text{Годишњи износ амортизације} = \frac{\text{Трошак набавке - остатак вриједности}}{\text{процијењени преостали вијек употребе средства у годинама}}$$

¹¹³ Наравно, под претпоставком да ће се обрачун амортизације радити од првог дана наредног мјесеца од стављања средства у употребу, што ће се подразумевати и у наредним примјерима.

Примјер 3:

Предузеће је купило машину за производњу свјетиљки за износ од 60.000,00 КМ. За трошкове монтаже пристигла је фактура на износ од 3.000,00 КМ. Машина је пуштена у употребу.

На основу овог примјера набавке опреме прави се обрачун амортизације и даје примјер књижења за прву годину. Додатни подаци су да је машина набављена у марту мјесецу и да јој је процијењени вијек употребе у предузећу 4 године.

$$\text{Годишња стопа амортизације} = \frac{100}{4} = 25,00\%$$

Табела: Обрачун амортизације опреме за свјетиљке

Трошак набавке - основица за обрачун амортизације				63.000,00 КМ.
Година	Годишња стопа	Број пуних мјесеци коришћења	Акумулирана амортизација	Садашња вриједност
<i>I</i>	25,00%	9	11.813,00	51.188,00
<i>II</i>	25,00%	12	15.750,00	35.438,00
<i>III</i>	25,00%	12	15.750,00	19.688,00
<i>IV</i>	25,00%	12	15.750,00	3.938,00
<i>V</i>	25,00%	3	3.938,00	
Укупно		48	63.000,00	

Напомена: Износ амортизације се добија тако што се годишња стопа амортизације прво помножи са бројем мјесеци коришћења, затим се подијели са 12 (мјесеци у години) и на крају помножи са основицом (набавном вриједношћу).

Књижење у првој години би било:

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. број	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	5400	0229	Трошкови амортизације Исправка вриједности постројења и опреме <i>За трошкове амортиз.</i>	11.813,00	11.813,00

Књижење у наредним годинама коришћења опреме је слично књижењу у првој години.

1.7.6.2 Метода дегресивног отписивања

1) *Метода дегресивног отписивања* је, рачунски посматрано, компликованија од претходно приказане. Ова метода полази од претпоставке да се средства не троше равномјерно током свог процијењеног вијека употребе, тј. да се у почетном периоду троше највише (када стварају и највише економских користи), да би са протеком времена опадао њихов радни учинак.

2) Постоји више варијанти *методе дегресивног отписивања*. Најчешће кориштене методе су:

а/ метода аритметичко-дегресивног отписивања и

б/ метода геометријско-дегресивног отписивања.

а/ Метода аритметичко-дегресивног отписивања (метода збира броја година)

1) Код ове варијанте *методе дегресивног отписивања* износи обрачунате амортизације се равномјерно (у истом износу - износу дегресије) смањују из обрачунског периода у обрачунски период. То се постиже тако што се годишња амортизациона стопа сваке наредне године смањује, а основица је увијек иста - књиговодствена вриједност средства умањена за остатак вриједности (ако га има).

2) При састављању обрачуна отписа први корак је израчунавање износа дегресије. Овај износ се рачуна по сљедећем обрасцу:

$$ИД = \frac{НВС}{\frac{n(n+1)}{2}}$$

гдје је:

ИД - износ дегресије,

HBC - набавна вриједност средства,
n - вијек употребе средства.

Примјер 4:

Процијењени вијек употребе машине у предузећу је 4 године. Трошак набавке је 63.000,00 КМ.

$$ИД = \frac{63000}{\frac{4(4+1)}{2}} = 6300$$

Трошак набавке - основица за обрачун амортизације					63.000,00 КМ.
Година	% отписа	Износ дегресије	Преостали број година кориш.	Амортизација	Садашња вриједност
<i>I</i>	40,00	6.300,00	4	25.200,00	37.800,00
<i>II</i>	30,00	6.300,00	3	18.900,00	18.900,00
<i>III</i>	20,00	6.300,00	2	12.600,00	6.300,00
<i>IV</i>	10,00	6.300,00	1	6.300,00	0,00
Укупно				63.000,00	

Напомена: Износ амортизације се добија множењем износа дегресије са бројем година коришћења. Садашња вриједност се добија одузимањем од претходне садашње вриједности износа амортизације обрачунаог у тој години. За прву годину то би било: 63.000,00 КМ - 25.200,00 КМ.

Књижење у првој години би било:

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	5400	0229	Трошкови амортизације Исправка вриједности постројења и опреме <i>За трошкове амортизације</i>	25.200,00	25.200,00

Очито је да се примјеном ове методе добијају знатно већи износи амортизације у првим годинама употребе средства. У приказу ове методе амортизације пошло се од најједноставнијег примјера - да се средство употребљава четири године и то од почетка прве календарске до краја четврте календарске године. У пракси то углавном није случај, јер се средства набављају и у току године, па је обрачун много компликованији. Ради прецизности у израчунавању, умјесто годишњег

износа дегресије рачунао би се мјесечни износ дегресије. То се може приказати на већ коришћеном примјеру машине за производњу свјетиљки:

Табела: Обрачун амортизације машине за производњу свјетиљки

Трошак набавке - основица за обрачун амортизације					63.000,00 КМ
Година	Износ дегресије	Преостали број мјесеци коришћења	Амортизација		Садашња вриједност
			за мјесец	за годину	
I	53,571429	48	2.571,43	21.214,29	60.428,57
	53,571429	47	2.517,86		57.910,71
	53,571429	46	2.464,29		55.446,43
	53,571429	45	2.410,71		53.035,71
	53,571429	44	2.357,14		50.678,57
	53,571429	43	2.303,57		48.375,00
	53,571429	42	2.250,00		46.125,00
	53,571429	41	2.196,43		43.928,57
	53,571429	40	2.142,86		41.785,71
II	53,571429	39	2.089,29	21.535,71	39.696,43
	53,571429	38	2.035,71		37.660,71
	53,571429	37	1.982,14		35.678,57
	53,571429	36	1.928,57		33.750,00
	53,571429	35	1.875,00		31.875,00
	53,571429	34	1.821,43		30.053,57
	53,571429	33	1.767,86		28.285,71
	53,571429	32	1.714,29		26.571,43
	53,571429	31	1.660,71		24.910,71
	53,571429	30	1.607,14		23.303,57
	53,571429	29	1.553,57		21.750,00
	53,571429	28	1.500,00		20.250,00
III	53,571429	27	1.446,43	13.821,43	18.803,57
	53,571429	26	1.392,86		17.410,71
	53,571429	25	1.339,29		16.071,43
	53,571429	24	1.285,71		14.785,71
	53,571429	23	1.232,14		13.553,57
	53,571429	22	1.178,57		12.375,00
	53,571429	21	1.125,00		11.250,00
	53,571429	20	1.071,43		10.178,57
	53,571429	19	1.017,86		9.160,71
	53,571429	18	964,29		8.196,43
	53,571429	17	910,71		7.285,71
	53,571429	16	857,14		6.428,57

Година	Износ дегресије	Преостали број мјесеци коришћења	Амортизација		Садашња вриједност
			за мјесец	за годину	
IV	53,571429	15	803,57	6.107,14	5.625,00
	53,571429	14	750,00		4.875,00
	53,571429	13	696,43		4.178,57
	53,571429	12	642,86		3.535,71
	53,571429	11	589,29		2.946,43
	53,571429	10	535,71		2.410,71
	53,571429	9	482,14		1.928,57
	53,571429	8	428,57		1.500,00
	53,571429	7	375,00		1.125,00
	53,571429	6	321,43		803,57
	53,571429	5	267,86		535,71
	53,571429	4	214,29		321,43
V	53,571429	3	160,71	321,43	160,71
	53,571429	2	107,14		53,57
	53,571429	1	53,57		
Укупно			63.000,00	63.000,00	

б/ Метода геометријско-дегресивног отписивања

Код ове варијанте *методе дегресивног отписивања* износи обрачунате амортизације се не смањују равномјерно из једног обрачунског периода у други, односно износ дегресије није исти из периода у период. То се постиже тако што је ***стопа отписа иста*** током периода отписивања, али се ***основица на коју се она примјењује смањује***. Ово с тога што као основица служи садашња вриједност умањена за остатак вриједности (ако га има).

Годишња амортизациона стопа одређује се тако што се годишња амортизациона стопа утврђена на основу процијењеног вијека употребе средства увећава. Увећање може да иде до 2, евентуално 2,5 пута, о чему привредни субјект самостално одлучује.

Примјер 5:

За наведени примјер користе се подаци из Примјера 4, с тим да ће у овом примјеру годишња амортизациона стопа бити 50%, тј. увећање ће бити 2 пута.

Табела: Обрачун амортизације машине за производњу свјетилјки

Година	Годишња стопа	Број пуних мјесеци коришћења	Акумулирана амортизација	Садашња вриједност (основица)
				63.000,00
<i>I</i>	50,000000%	9	23.625,00	39.375,00
<i>II</i>	50,000000%	12	19.687,50	19.687,50
<i>III</i>	-	12	8.750,00	10.937,50
<i>IV</i>	-	12	8.750,00	2.187,50
<i>V</i>	-	3	2.187,50	0,00
Укупно		48	63.000,00	

Напомена: Износ амортизације у првој и другој години се добија тако што се помножи годишња амортизациона стопа са бројем мјесеци коришћења у тој години, затим се подијели са 12 (мјесеци у години) и на крају се помножи са основицом, тј. садашњом вриједношћу на почетку те године, односно садашњом вриједношћу са краја претходне године.

Износ амортизације за трећу, четврту и пету годину није тако рачунат. Наиме, да се наставило са таквим рачунањем, десиле би се сљедеће двије ствари:

1. износи амортизације у трећој, четвртој и петој години били би испод износа који би се добили примјеном методе пропорционалног отписивања (у трећој години амортизација би била 9.843,75 КМ., у четвртој години 4.921,88 КМ., а у петој години 2.187,50 КМ.) и
2. средство не би било отписано у петој календарској години његовог коришћења. Због тога се примјењује правило које налаже да се од године од које би износ амортизације био нижи него да се примјењује метод пропорционалног отписивања, преостали неотписани износ равномјерно распоређује на преостали вијек употребе средства.

У наведеном примјеру преостало је било 19.687,50 КМ (а преостало је и 27 мјесеци коришћења средства), тако да би износ амортизације у трећој и четвртој календарској години био 8.750,00 КМ (19.687,50 КМ. x 12 мј. : 27 мј.), а у петој календарској години 2.187,50 КМ. (19.687,50 КМ. x 3 мј. : 27 мј.).

Књижење у првој години би било:

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	5400	0229	Трошкови амортизације Исправка вриједности постројења и опреме За трошкове амортизације	25.200,00	25.200,00

1.7.6.3 Функционални метод отписивања

Функционални метод отписивања полази од претпоставке да износи амортизације треба да одговарају количини употребе средстава. Овај метод се може примјенити само код средстава код којих је могуће измјерити њихов учинак (било у броју комада, сатима рада и сл.).

За сваки обрачунски период се посебно рачуна амортизациона стопа. За израчунавање стопе отписа за конкретну годину неопходни су сљедећи подаци:

1. очекиван укупан учинак средства током његовог укупног вијека трајања и
2. количина учинака које је средство остварило у обрачунском периоду.

Годишња амортизациона стопа се израчунава по сљедећем обрасцу:

$$\begin{aligned} \text{Годишња амортизациона стопа} &= \frac{\text{Остварени учинак} \times 100}{\text{Укупан очекивани учинак средства}} \\ \text{Годишњи износ амортизације} &= \text{годишња амортизациона стопа} \times \text{основица (набавна вриједност умањена за остатак вриједности)} \end{aligned}$$

Примјер 6:

На основу Примјера 3. потребно је направити обрачун амортизације по методи функционалног отписивања, с тим да се овај примјер допуњава и сљедећим подацима:

1. машина у свом вијеку употребе може да произведе 60.000 комада свјетиљки;
2. у првој години произведено је 10.000 комада свјетиљки.

$$\begin{aligned} \text{Годишња амортизациона стопа} &= \frac{10.000 \text{ ком} \times 100}{60.000 \text{ ком}} = 16,67\% \end{aligned}$$

Износ амортизације за прву годину би се добио као производ годишње амортизационе стопе и набавне вриједности (у нашем примјеру нема остатака вриједности).

$$\begin{array}{l} \text{Годишњи} \\ \text{износ} \\ \text{амортизације} \end{array} = 63.000,00 \text{ KM} \times 16,67\% = 10.500,00 \text{ KM}.$$

Књижење у првој години би било:

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	5400	0229	Трошкови амортизације Исправка вриједности постројења и опреме <i>За трошкове амортизације</i>	10.500,00	10.500,00

Контролна питања:

248. Шта је амортизација?
249. Шта је количинска, а шта цјеновна компонента амортизације?
250. У којим евиденцијама се књиже трошкови амортизације?
251. При обрачуну амортизације шта треба знати?
252. Која основна средства не подлијежу обрачуну амортизације?
253. Шта је основица за обрачун амортизације и зашто?
254. Кад почиње отписивање основних средстава?
255. Када се обуставља отпис основних средстава?
256. До када се отписују основна средства?
257. Шта је то вијек употребе?
258. Које су технике обрачуна амортизације?
259. Које су методе за отписивање основних средстава?
260. Објаснити суштину методе дегресивног отписивања?
261. Које варијанте дегресивне методе постоје?
262. Објаснити суштину методе функционалног отписивања?
263. Објаснити методе за отписивање основних средстава?
264. На основу које документације се књиже трошкови амортизације?

2. ЗАЛИХЕ

2.1. Основна питања

Дефинисање: Под залихама се подразумјевају:

1. **средства која се набављају ради редовне продаје током пословања - залихе робе:** Залихе робе спадају у обртна (текућа средства, имовину) средства. Скреће се пажња да при сврставању неког средства у робу (као једног од облика залиха) није пресудан његов физички изглед, тј. његов вијек трајања. Наиме, под робом се могу подразумијевати и земљиште и грађевински објекти ако су набављени за даљу продају;

2. **средства која редовно настају у процесу производње** а уобичајено се користе за:

- даљу потрошњу (употребу) у процесу пословања - **залихе недовршене производње**, које могу бити у облику ствари или у облику недовршених услуга и
- продају током пословања - **залихе готових производа**;

3. **средства у облику материјала или дијелова залиха која се набављају ради трошења у процесу производње или при пружању услуга** - залихе материјала, резервних дијелова, амбалаже, ауто гума, ситног инвентара.

Скоро свака од наведених група текућих средстава при евиденцији има неке специфичности. Те специфичности се испољавају или при евидентирању повећања или при евидентирању смањења њиховог стања (о евиденцији недовршене производње и готових производа биће касније говора). Смањења наведених обртних (текућих) средстава услед трошења биће обрађено приликом образлагања трошкова¹¹⁴.

Материјал је текуће (обртно) средство предузећа у облику ствари. Према улози коју има у процесу пословања материјал се може подијелити на:

1. основни,
2. помоћни и
3. остали материјал.

1. **Основни материјал** чини главну супстанцу производа које предузеће производи. Уколико се ради о предметима који се узимају директно из природе такав материјал се назива сировина;

2. **Помоћни материјал** може улазити у састав производа. Он помаже да производ задобије потребан облик, изглед, карактеристике, или да их сачува. Основни и помоћни материјал чине материјал за израду;

¹¹⁴Као што ће се из наставка видјети, на овом мјесту нећемо обрадити евиденцију робе (иако је и она обртно средство у облику ствари), већ ћемо њену евиденцију обрадити након обраде свих промјена карактеристичних за једно производно предузеће.

3. **Остали материјал** чине потрошни материјал који се монтира на машине (брусне плоче, игле, бургије, и сл.), гориво и мазиво, резервни дијелови, ситан инвентар (који се третира као залиха), ауто гуме, канцеларијски материјал, средства за одржавање чистоће и др. У наставку се даје приказ шта чини алат и инвентар, повратну амбалажу и ауто гуме:

- **алат и инвентар** - радна одијела, радна обућа, алати (клијешта, чекић, кључеви и сл.);
- **повратна амбалажа** - ради се о амбалажи која се не продаје при продаји производа већ се у договореном року враћа продавцу: стаклене флаше које се враћају, пластичне и дрвене носилке (гајбе), палете и друга амбалажа коју купац враћа;
- **ауто гуме** - ради замјене исхабаних (или оштећених) пнеуматика уграђују се на аутомобиле, теретна возила, возила за превоз путника и друга возила.

Вредновање: Почетно вредновање материјала врши се по трошку куповине (набавној вриједности) или израде (цијени коштања). Ти трошкови обухватају све трошкове набавке, трошкове конверзије и друге (остале) трошкове који су настали у вези са довођењем залиха на садашњу локацију и у садашње стање.

Трошкове набавке чине:

1. **Нето фактурна вриједност** - у трошкове набавке укључује се нето фактурна вриједност а не бруто, јер се из трошкова набавке изузимају примљени (добииени) трговачки попусти, рабати и сличне ставке. *Ако предузеће улазни ПДВ не може да користи као одбитну ставку при обрачуну своје обавезе за ПДВ, онда тај улазни ПДВ чини саставни дио набавне вриједности набављене залихе.* Уколико је фактурна вриједност исказана у страниој валути прерачун на домаћу валуту врши се примјеном знавничног средњег курса; и

2. **Директни зависни трошкови набавке** - чине их трошкови који су настали а били су неопходни за довођење залиха на њихово садашње мјесто и стање, с тим да такви трошкови нису већ укључени у нето фактурну вриједност набављених залиха (ако је, на примјер, превоз уговорен франко купац трошкови превоза се не исказују као посебна ставка калкулације набавне цијене, јер су већ укључени у фактурну вриједност). Директне зависни трошкове набавке чине:

- 1/ увозне дажбине и друге таксе које се плаћају приликом увоза роба, материјала, резервних дијелова, алата и инвентара и других врста залиха:
- 2/ ову врсту директних зависних трошкова набавке чине:
 - царине,
 - накнаде за услуге царинског органа,
 - сезонске царине,
 - посебне дажбине (прелевмани),
 - такса према маси увезене робе и друге административне таксе.

- 3/ манипулативни трошкови и трошкови допреме, утовара, истовара, итд,
- 4/ трошкови позајмљивања (камате и други трошкови финансирања) ако се предузеће одредило да примјењује допуштени алтернативни поступак предвиђен *МРС 23 Трошкови позајмљивања* и
- 5/ други директни зависни трошкови који се могу приписати набавци, као што су: посреднички трошкови, шпедитерски трошкови, трошкови пратње превоза специјалних роба, трошкови кала, растура, квара и лома у транспорту.

У директне зависне трошкове набавке могу се укључити и припадајући трошкови сопственог транспорта, укључујући и трошкове утовара и истовара, највише до нивоа тржишне цијене такве услуге.

У директне зависне трошкове набавке не би спадали трошкови складишне службе предузећа, трошкови набавне службе предузећа, дакле, општи трошкови набавке.

Евиденције: Евиденција вриједносног стања и вриједносних промјена стања материјала (мисли се и на гориво и мазиво, резервне дијелове, ситан инвентар и ауто гуме) врши се у:

1. У **главној књизи** евиденција се врши по врстама средстава и њиховим набавним вриједностима, на за то прописаним рачунима. Сврха овог евидентирања је обезбјеђење података за састављање биланса стања и контролу стања аналитичке евиденције.
2. У **аналитичким евиденцијама** тих средстава евиденција се врши по појединачним средствима и то по количини и вриједности. За свако средство отвара се посебан рачун (картица) на коме се евидентирају, углавном, слједећи подаци: назив средства, количина, цијена, вриједност, датум промјене стања и др. Обично се воде: аналитика материјала, аналитика резервних дијелова, аналитика ситног инвентара на залихи итд. Сврха аналитичких евиденција је обезбјеђење података за:
 - вредновање утрошака тих средстава и
 - обезбјеђење података за контролу рада рачунопологача.
3. У **магацинској евиденцији** наведена средства се евидентирају по врсти и количини, дакле без вриједности, па се зато за ову врсту евиденције каже да се не ради о књиговодственој евиденцији. Ову евиденцију за своје потребе користи магационер - рачунопологач.

Рачуни: У контном оквиру, у оквиру класе 2: *Залихе и стална средства и средства обустављеног пословања намијењена продаји* за евиденцију ових средстава предвиђено је више група рачуна:

10 – Залихе материјал,

11 – Залихе недовршене производње и полупроизвода

12 – *Залихе готових производа,*

13 – *Залихе робе,*

14 – *Стална средства и средства обустављеног пословања намијењена продаји,*

15 – *Дати аванси.*

У оквиру ових рачуна дефинисани су посебни синтетички рачуни према основама евидентирања појединих врста залиха. Како се потребе за поузданим евиденцијама ове категорије имовине не могу задовољити на том нивоу рашчлањивања, то предузећа у складу са својим потребама отварају посебне аналитичке рачине. Посебна потреба за тим истакнута је код рачуна на којима се обухватају сви елементи набавне вриједности.

У оквиру групе рачуна 10 – *Залихе материјал*, на посебном синтетичком рачуну евидентира се алат и инвентар који је сврстан у залихе и третиран као текућа имовина (104 – *Алат и инвентар у употреби*).

У наставку се на једном примјеру рачуна из наведене групе може објаснити класификацију ових рачуна:

1. у питању је стварно отворен рачун (постоји у контном оквиру);
2. ради се о рачуну стања и то средстава (текућих);
3. рачун припада групи активних рачуна;
4. може се даље рашчлањавати на четвороцифрене рачуне или рачуне нижег нивоа у складу са конкретним потребама, дакле, на њему се може спроводити књижење;
5. рачун припада финансијском књиговодству;
6. рачун је саставни дио главне књиге;
7. салдо на њему је промјенљив и на више и на ниже (није кумулативан рачун);
8. када се залихе материјала евидентирају по стварној набавној вриједности у питању је рачун са потпуним салдом - нема корективног рачуна (у активу биланса стања "улази" са цјелокупним износом свог салда), осим у случају када је извршено признавање обезврјеђења;
9. збир дуговне стране овог рачуна показује збир почетног стања и свих повећања од почетка године до посматраног тренутка;
10. збир потражне стране показује сва смањења од почетка пословне године до посматраног тренутка.

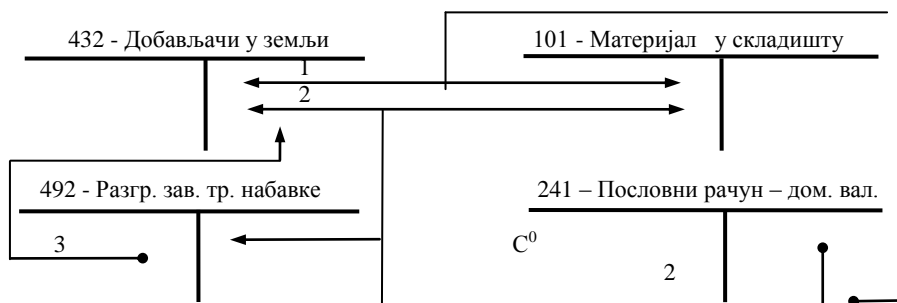
Промјене: Промјене на рачунима материјала, резервних дијелова, ситног инвентара, ауто-гума и повратне амбалаже могу бити у облику повећања и смањења.

1. Повећања су посљедица:

- а) набавки (куповина) - повећава се и вриједност и количина залиха,

- б) враћања из производње (или обраде и дораде) - повећава се и вриједност и количина залиха,
 - в) вишкова - повећава се и вриједност и количина залиха,
 - г) поништавањем раније признатог обезвређења залиха - повећава се вриједност залиха;
2. Смањења су последица:
- а) трошења - смањује се и вриједност и количина на залихама,
 - б) слања на обраду и дораду - смањује се и вриједност и количина залиха,
 - в) мањкова - смањује се и вриједност и количина залиха,
 - г) признавањем обезвређења залиха - смањује се вриједност залиха.

Графички приказ књижења набавке материјала без употребе рачуна 100 би изгледао:



Легенда:

- 1 - куповина материјала од добављача,
- 2 - куповина материјала од добављача с тим да за директне зависне трошкове није примљена фактура до момента књижења набавке материјала,
- 3 - приспијеће фактуре за директне зависне трошкове набавке,

Документација: У поступку набавке, али и у поступку кориштења појединих категорија ове имовине значајна је документациона основа којој се у предузећу мора посветити значајна пажња. Ово тим прије што су промјене на овим позицијама у току периода веома честе, а позиције бројне.

Најчешће се сусреће следећа документација:

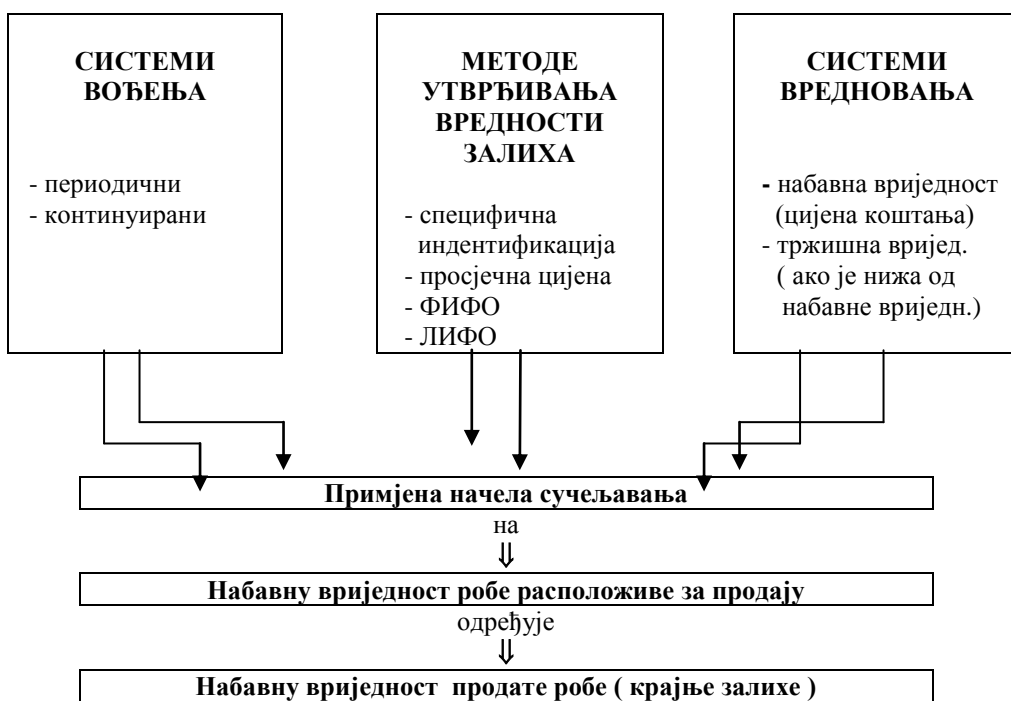
- а) Документа у вези са набавком, као што су:
 - 1. фактура и отпремница добављача,
 - 2. документација превозника,
 - 3. пријемница,

4. царинска документација,
5. комисијски записник са књижним одобрењем или задужењем и др.
- б) Документа у вези са трошењем (кориштењем) као што су:
 1. требовање,
 2. повратница материјала, и др.

2.2. Управљачка питања везана за залихе

Када је у питању праћење залиха у основи се постављају три питања:

1. Избор система вођења залиха,
2. Избор система вредновања.
3. Избор метода утврђивања вриједности залиха и



Наведеним графичким приказом сумиране су могућности избора метода и система вођења залиха које менаџмент има на располагању. Различите одлуке имају за резултат и различито исказану нето добит, што се одражава како на екстерну процјену компаније од стране инвеститора и кредитора, тако и на интерне процјене успјешности пословања, бонусе и плате извршног руководног кадра. С обзиром да се врши утицај на добит, вриједност залиха, такође, може да има значајан ефекат на износ плаћеног пореза на добит, а самим тим он се одражава и на новчане токове предузећа.

2.3. Рачуноводствено обухватање залиха материјала

2.3.1. Набавка материјала

Набавка материјала, која се рачуноводствено обухвата у оквиру групе рачуна *10 – Залихе материјала* евидентира се преко посебног рачуна набавке (*100 – Обрачун набавке залиха материјала, резервних дијелова, алата и инвентара*) како би се на једном рачуну могли прикупити сви елементи набавне вриједности материјала. Аналитичка евиденција у оквиру овог рачуна успоставља се у складу са конкретним потребама предузећа.

Примјер 1:

1. Примљена је фактура од добављача за набављени материјал за израду у износу од 59.000,00 КМ (у вриједности фактуре садржан је ПДВ у износу од 8.573,00 КМ). За трошкове транспорта материјала примљена је фактура од добављача на износ од 7.080,00 КМ (у вриједности фактуре садржан је ПДВ у износу од 1.029,00 КМ). Залихе материјала су смјештене у складиште гдје се воде по стварној набавној вриједности. Обавезе према добављачима измирене су дознаком са пословног рачуна.

2. Примљена је фактура од добављача за набављени материјал за израду у износу од 20.000,00 КМ (у вриједности фактуре садржан је ПДВ у износу од 2.906,00 КМ). Превоз материјала је извршен сопственим камионом у износу од 1.000,00 КМ. Утовар и истовар материјала су извршили радници предузећа и вриједност њиховог рада по радном налогу износи 500,00 КМ (што је цијена која одговара цијенама таквих услуга на тржишту). Залихе материјала су смјештене у складиште гдје се воде по стварној набавној вриједности. Обавезе према добављачима измирене су дознаком са пословног рачуна.

3. Од добављача је набављен материјал за израду у вриједности од 30.000,00 КМ. Фактура добављача за набављени материјал није примљена. Накнадно је примљена фактура у којој је исказан и износ обрачунатог ПДВ-а у висини од 4.359,00 КМ. Материјал је смјештен у складиште гдје се води по набавним цијенама.

4. По фактури добављача бр. 5. и пријемници бр. 1. примљено је 100 кг материјала за израду "X" по фактурној цијени (без ПДВ) од 90,00 КМ за кг. ПДВ исказан у фактури обрачунат је по стопи од 17% и износи 1.530,00 КМ. За превоз материјала није стигла фактура. Њихов износ процијењен је на 1.000,00 КМ. Накнадно је стигла фактура за превоз на износ од 1.200,00 КМ у којој је обрачунат ПДВ у износу од 174,00 КМ. Материјал је смјештен у складиште гдје се води по набавним цијенама. Обавезе према добављачима измирене су дознаком са пословног рачуна.

II дио: Примјена система двојног књиговодства

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Редни број	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дугује	Потраж ује		Дугује	Потражује
1.	100 270	4321	Обрачун набавке материјала..... ПДВ у примљеним фактурама Добављачи у земљи - материјал <i>За куповину материјала</i>	50.427,00 8.573,00	59.000,00
	100 270		Обрачун набавке материјала..... ПДВ у примљеним фактурама Добављачи у земљи - превоз <i>За превозу материјала</i>	6.051,00 1.029,00	
	101	4322	Материјал у складишту Обрачун набавке материјала..... <i>Материјал смјештен у складиште</i>	56.478,00	56.478,00
	4321 4322		Добављачи у земљи - материјал Добављачи у земљи - превоз Пословни рачун – дом. валута <i>За измирене обавезе</i>	59.000,00 7.080,00	
		241			66.080,00
2.	100 270	4321	Обрачун набавке материјала..... ПДВ у примљеним фактурама Добављачи у земљи - материјал <i>За куповину материјала</i>	17.094,00 2.906,00	20.000,00
	100		Обрачун набавке материјала..... Приходи од активирања или потрошње учинака <i>За извршени превоз</i>	1.000,00	
	100	621	Обрачун набавке материјала..... Приходи од активирања или потрошње учинака <i>За утовар и истовар</i>	500,00	500,00
	101		Материјал у складишту Обрачун набавке материјала..... <i>Материјал смјештен у складиште</i>	18.594,00	
	4321	241	Добављачи у земљи - материјал Пословни рачун – дом. валута <i>За измирене обавезе</i>	20.000,00	20.000,00
3.	100	4329	Обрачун набавке материјала..... Добављачи у земљи – нефактурисани материјал <i>За куповину нефакт. материјала</i>	30.000,00	30.000,00
	4329		Добављачи у земљи – нефактурисани материјал	30.000,00	
	100 270	4321	Обрачун набавке материјала..... ПДВ у примљеним фактурама Добављачи у земљи - материјал <i>За приспјелу фактуру</i>	(4.359) 4.359	30.000,00
	101		Материјал у складишту Обрачун набавке материјала..... <i>Материјал смјештен у складиште</i>	25.641,00	
		100			25.641,00
4.	100 270	4321	Обрачун набавке материјала..... ПДВ у примљеним фактурама Добављачи у земљи - материјал	9.000,00 1.530,00	10.530,00

II дио: Примјена система двојног књиговодства

Редни број	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
	100	492	<i>За куповину материјала</i> Обрачун набавке материјала..... Разграничени зависни тр. набав. <i>За обрачун превоза</i>	1.000,00	1.000,00
	492		Разграничени зависни тр. набав.	1.000,00	
	270		ПДВ у примљеним фактурама	174,00	
	100	4322	Обрачун набавке материјала..... Добављачи у земљи - превоз <i>За примљену фактуру за превоз</i>	26,00	1.200,00
	101		Материјал у складишту	10.026,00	
		100	Обрачун набавке материјала..... <i>Материјал смјештен у складиште</i>		10.026,00
	4321		Добављачи у земљи - материјал	10.530,00	
	4322		Добављачи у земљи - превоз	1.200,00	
		241	Пословни рачун – дом. валута <i>За измирене обавезе</i>		11.730,00

Напомене:

Промјена бр. 3: По пристизању фактуре од добављача могуће је постојање три ситуације:

1. да износ приспјеле фактуре одговара висини обавезе укалкулисане у набавну вриједност материјала - оваква ситуација не захтијева никакво додатно књижење ни на рачуну материјала ни на рачуну трошкова материјала;
2. да износ приспјеле фактуре буде већи од износа обавезе укалкулисане у набавну вриједност материјала. Уколико материјал није у међувремену трошен требало би кориговати његову набавну вриједност (што је случај у наведеном примјеру). У случају да је материјал трошен разлика се, ако је у питању мањи износ може прокњижити као повећање трошкова материјала за израду. У супротном тај износ би требало сразмјерно распоредити на залихе и на трошкове материјала за израду;
3. да износ приспјеле фактуре буде мањи од износа обавезе укалкулисане у набавну вриједност материјала. Поступање би било слично као и у ситуацији наведеној под редним бројем 2.

Промјена бр. 4: *Рачун 492 - Разграничени зависни трошкови набавке* је рачун са пасивним карактером салда. Спада у тзв. пасивна временска разграничења. Конкретно, наведеним рачуном се рјешава тренутни проблем недостатка књиговодственог документа за промјену у вези са зависним трошковима набавке која је сигурно настала. За наведено књижење књиговодство испоставља налог за књижење. На потражној страни овог рачуна књижи се претпостављени износ директних зависних трошкова набавке. На дуговој страни овог рачуна, по пристизању одговарајуће документације, књиже се

износи за затварање, како је наведено у примјеру. Међутим, на дуговој страни је могуће књижити и стварно настали износ ових трошкова, с тим да се разлика евидентира на сличан начин као у претходном случају.

2.3.2. Материјал на обради и доради

Често се укаже потреба да се одређене количине материјала морају послати на додатну припрему за кориштење у производне сврхе, при чему карактер и степен обраде и дораде зависи од конкретних потреба. У таквим ситуацијама материјал је потребно евидентирати на одговарајућим аналитичким рачунима, будући да те активности обично прати и физичко кретање материјала. Уз то, јављају се додатни трошкови који су везани за ту обраду и дораду.

Примјер 2:

1. На основу уговора са добављачем послат му је материјал на обраду. Стварна набавна вриједност послатог материјала је 20.000,00 КМ.

2. Материјал је враћен са обраде и дораде уз пријем фактуре од стране добављача за извршене услуге дораде на износ од 2.360,00 КМ. У фактури је обрачунат и износ ПДВ у висини од 343,00 КМ. Материјал је враћен у складиште.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Редни број	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	1019	101	Материјал на обради и доради Материјал у складишту <i>За послати материјал на обраду</i>	20.000,00	20.000,00
2.	1019 270	432	Материјал на обради и доради ПДВ у примљеним фактурама Добављачи у земљи <i>За фактуру за обраду</i>	2.017,00 343,00	2.360,00
2а.	101	1019	Материјал у складишту Материјал на обради и доради <i>За приспели материјал</i>	22.017,00	22.017,00

Напомена: Количине послатог и враћеног материјала се не морају слагати, тј. то зависи од технологије његове обраде и уговорених услова. По повратку материјала са обраде предузеће треба да одлучи да ли ће га евидентирати на истој аналитичкој картици на којој га је евидентирало прије слања на обраду или на новој, јер се због обраде може да ради о другој врсти материјала.

Контролна питања:

265. Набројати обртна средства (текућу имовину) у облику ствари.
266. Шта се подразумева под робом?
267. Која су то средства која настају редовно током процеса пословања?
268. За које се намјене набавља материјал, резервни дијелови, амбалажа, ауто гуме и ситан инвентар?

269. Дефинисати материјал (шта је, које су врсте и објаснити их).
270. Шта чини стварну набавну вриједност материјала?
271. У којим евиденцијама се воде залихе материјала?
272. Које податке пружају евиденције материјала?
273. Ко су корисници података које пружа евиденција материјала?
274. На којим рачунима се евидентира материјал и у ком књиговодству?
275. Које су карактеристике рачуна за евидентирање залиха материјала?
276. Које податке пружа рачун *101 - Материјал у складишту* (салдо, дуговна и потражна страна)?
277. Навести промјене које утичу на вриједност и количину материјала.
278. Која документа су потребна за евидентирање промјена на материјалу?

2.4. Праћење нивоа залиха

Ниво залиха је веома важан за сваку компанију. Уобичајени показатељи који се користе у процјењивању нивоа залиха су коефицијент обрта залиха и с њим повезани просечан број дана везаности залиха.

Коефицијент обрта залиха показује колико се пута просјечне залихе компаније продају у току једног обрачунског периода. Израчунава се тако што се набавна вриједност продате робе подијели са просјечним залихама, при чему се просјечне залихе могу израчунавати на различите начине. У условима стабилне вриједности залиха у току рачуноводственог периода просјечне залихе се могу рачунати на сљедећи начин:

$$\text{Просјечне залихе} = \frac{\text{Почетне залихе} + \text{Крајње залихе}}{2}$$

У случајевима да су промјене вриједности залиха у току рачуноводственог периода значајније, просјечне залихе се могу израчунавати на основу података о почетним залихама и крајњим залихама на крају сваког мјесеца тако што се збир тих вриједности дијели са 13 (број података који се користе). Коефицијент обрта залиха добије се из сљедеће релације:

$$\text{Коефицијент обрта залиха} = \frac{\text{Набавна вриједност продате робе}}{\text{Просјечне залихе}}$$

Просјечан број дана везаности залиха показује просјечан број дана који су потребни да се продају просјечне залихе. Просјечан број дана везаности залиха се добије када се број дана у години подијели са коефицијентом обрта залиха.

$$\text{Просјечан број дана везаности залиха} = \frac{\text{Број дана у години (365)}}{\text{Коефицијент обрта залиха}}$$

Многе компаније било трговачке или производне, настоје да редукују своје залихе прилагођавајући се ЈИТ¹¹⁵ (*juice in time*) пословном окружењу. У таквом окружењу, умјесто да гомилају залихе, компаније координирају испоруке с добављачима тако да роба (материјал) стиже тачно у вријеме када треба да буде коришћена или продата. На тај начин се смањује износ новчаних средстава везан у залихама као и трошкови повезани са залихама.

2.5. Периодични и континуирани систем вођења залиха

2.5.1. Вредновање залиха према периодичном систему вођења залиха

У складу са Међународним рачуноводственим стандардима (IASC) набавна вриједност залиха треба да обухвати сљедеће трошкове: фактурну вриједност умањену ка куповне попусте; транспортне трошкове који укључују трошкове транзитног осигурања; важеће порезе и таксе. Трошкове наручивања, примања и складиштења који се такође укључују у набавну вриједност залиха, у пракси је изузетно тешко алоцирати на специфичне ставке залиха па се они сматрају расходима обрачунског периода, а не трошковима залиха.

Полазећи од претпоставке да цијене великог броја роба варирају током једног обрачунског периода, неопходно је да се прихвати чињеница о ***редосљеду продаје ставки***. Ова претпоставка се више односи на ток набавне вриједности него на физички ток залиха.

Термин „*ток робе*“ се односи на стварно физичко кретање роба у пословању предузећа, а термин „*ток набавне вриједности*“ се односи на повезивање набавне вриједности са њиховим претпостављеним током у пословању предузећа. Претпостављени ток набавне вриједности може али и не мора да буде исти као и стварни ток робе. Пошто је основни циљ вредновања залиха процјењивање добити, онда се некада и препоручује кориштење претпостављеног тока набавне вриједности.

Према периодичном систему вођења залиха само крајње залихе се обрачунавају и вреднују. Набавна вриједност продате робе се одређује одузимањем набавне вриједности крајњих залиха од набавне вриједности робе расположиве за продају.

¹¹⁵ **ЈИТ пословно окружење:** Систем управљања залихама по којем компаније настоје да редуцирају ниво својих залиха тако што са добављачима усклађују своје набавке. Роба стиже управо онда када је потребна.

Рачуновође, обично, вреднују залихе кориштењем једне од следећих метода, при чему се свака заснива на различитим претпоставкама тока набавне вриједности:

- Метода специфичне идентификације;
- Метода просјечне цијене;
- FIFO - метода (Прва улазна – прва излазна);
- LIFO - метода (Посљедња улазна – прва излазна);

Избор методе зависи од природе пословања, финансијских ефеката ових метода и трошкова њихове примјене.

Илустрација четири методе кроз примјер са рјешењем:

Потребно је извршити процјену вриједности залиха примјеном све четири наведене методе по периодичном систему вођења залиха ако је дато следеће стање и промјене стања залиха:

Почетне залихе	1.000 kg	по	10,00 KM/kg
Прва набавка	4.000 kg	по	12,00 KM/kg
Друга набавка	2.000 kg	по	13,00 KM/kg
Утрошак	5.000 kg		
Трећа набавка	3.000 kg	по	15,00 KM/kg
Утрошак	4.000 kg		
Четврта набавка	2.000 kg	по	14,00 KM/kg
Утрошак	2.000 kg		

Расположиво за продају 1.000 kg.

а) Метод специфичне идентификације

За вредновање залиха *Метод специфичне идентификације* користи се у случају да се јединице крајњих залиха јављају из специфичних набавки. Најчешће се користи за куповину и продају артикала са високим цијенама, као што су аутомобили, тешка опрема и уметнички радови.

Метод специфичне идентификације има два недостатка:

1. У многим случајевима је тешко пратити куповину и продају појединачних ставки.
2. Када се предузеће бави ставкама које су идентичне природе али су трошкови њихове набавке различити, одлучивање о томе која се ставка продаје постаје предмет арбитраже; због тога предузеће може

да повећа или смањи добит бирајући да прода ставку чији су трошкови виши / нижи.

Рјешење:

УТРОШАК	
Утрошак	5.000 kg
Утрошак	4.000 kg
Утрошак	2.000 kg
Укупно	11.000 kg

НАБАВКЕ		
Почетне залихе	1.000 kg	10.000 КМ
Прва набавка	4.000 kg	48.000 КМ
Друга набавка	2.000 kg	26.000 КМ
Трећа набавка	3.000 kg	45.000 КМ
Четврта набавка	2.000 kg	28.000 КМ
Укупно	12.000 kg	157.000 КМ

Крајње залихе дефинисане као залихе расположиве за продају, које се добију као разлика између почетног стања и свих набавки са једне стране и утрошених (продатих) залиха са друге стране идентификују се појединачно по позицијама.

б) Метод просјечне цијене

УТРОШАК	
Утрошак	5.000 kg
Утрошак	4.000 kg
Утрошак	2.000 kg
Укупно	11.000 kg

НАБАВКЕ		
Почетне залихе	1.000 kg	10.000 КМ
Прва набавка	4.000 kg	48.000 КМ
Друга набавка	2.000 kg	26.000 КМ
Трећа набавка	3.000 kg	45.000 КМ
Четврта набавка	2.000 kg	28.000 КМ
Укупно	12.000 kg	157.000 КМ

Израчунавање просјечне цијене:

$$157.000 \text{ КМ} / 12.000 \text{ kg} = 13,09 \text{ (13,0834) КМ / kg}$$

Израчунавање крајњих залиха (расположиве залихе):

$$12.000 \text{ kg} - 11.000 \text{ kg} = 1.000 \text{ kg}$$

Израчунавање вриједности крајњих залиха:

$$1.000 \text{ kg} \times 13,09 \text{ (13,0834) КМ / kg} = 13.083,40 \text{ КМ}$$

Набавна вриједност продате робе (или утрошеног материјала) добија се као разлика између вриједности укупно расположивих залиха (157.000 КМ) и вриједности крајњих залиха (13.083,40 КМ):

$$157.000,00 \text{ КМ} - 13.083,40 \text{ КМ} = 143.916,60 \text{ КМ}$$

Иста вриједност добије се као производ утрошених количина у току периода и просјечне цијене (евентуалне разлике настале су као посљедица заокруживања код израчунавања просјечне цијене:

$$11.000 \text{ kg} \times 13,0834 \text{ KM/kg} = 143.917,40 \text{ KM}$$

Метода просјечне цијене настоји да изједначи ефекте повећања и смањења набавне вриједности, јер на вриједност крајњих залиха, израчунату према овој методи, утичу све цијене плаћене током године, као и вриједност почетних залиха. У условима стабилности цијена ова метода, која је иначе једноставна за примјену, даје задовољавајуће тачне и поуздане податке о вриједностима крајњих залиха и износу трошкова.

в) FIFO - метода

Примјена FIFO методе полази од вредновања крајњих залиха по посљедњим трошковима набавке, односно укључивање прве (првих) набавне вриједности у набавну вриједност продате робе, односно трошкове.

УТРОШАК	
Утрошак	5.000 kg
Утрошак	4.000 kg
Утрошак	2.000 kg
Укупно	11.000 kg

НАБАВКЕ		
Почетне залихе	1.000 kg	10.000 KM
Прва набавка	4.000 kg	48.000 KM
Друга набавка	2.000 kg	26.000 KM
Трећа набавка	3.000 kg	45.000 KM
Четврта набавка	2.000 kg	28.000 KM
Укупно	12.000 kg	157.000 KM

Израчунавање количине крајњих залиха:

$$12.000 \text{ kg} - 11.000 \text{ kg} = 1.000 \text{ kg}$$

Израчунавање вриједности крајњих залиха:

Како се крајње залихе вреднују по посљедњим трошковима набавке, то се користи цијена посљедње (четврте) набавке будући да је количина те набавке већа од крајњих залиха. Да је количина четврте набавке била мања од крајњих залиха, тада би се крајње залихе вредновале на начин да се крајње залихе у количини четврте набавке вреднују по цијенама четврте набавке, а преостала количина крајњих залиха (изнад количине четврте набавке) вредновала би се по цијенама треће набавке, итд.

$$1.000 \text{ kg} \times 14 \text{ KM/kg} = 14.000 \text{ KM}$$

Набавна вриједност продате робе (или утрошеног материјала) добија се као разлика између вриједности укупно расположивих залиха (157.000 KM) и вриједности крајњих залиха (14.000 KM):

$$157.000,00 \text{ KM} - 14.000 \text{ KM} = 143.000 \text{ KM}$$

Напомена: FIFO метода по периодичном систему вођења залиха повећава вриједност крајњих залиха а смањује набавну вриједност продате робе (трошкова) и на тај начин проузрокује повећање бруто добити у билансу успјеха у овом примјеру, будући да се роба константно набављала по већим цијенама у односу на почетну. Уз претпоставку да се роба набављала уз константно смањење цијена, резултат би у погледу вредновања крајњих залиха и трошкова био обрнут.

2) LIFO - метода

Примјена LIFO методе полази од вредновања залиха по најранијим набавним цијенама, при чему се набавне вриједности посљедњих набавки робе укључују у трошкове продате робе.

УТРОШАК	
Утрошак	5.000 kg
Утрошак	4.000 kg
Утрошак	2.000 kg
Укупно	11.000 kg

НАБАВКЕ		
Почетне залихе	1.000 kg	10.000 KM
Прва набавка	4.000 kg	48.000 KM
Друга набавка	2.000 kg	26.000 KM
Трећа набавка	3.000 kg	45.000 KM
Четврта набавка	2.000 kg	28.000 KM
Укупно	12.000 kg	157.000 KM

Израчунавање количине крајњих залиха:

$$12.000 \text{ kg} - 11.000 \text{ kg} = 1.000 \text{ kg}$$

Израчунавање вриједности крајњих залиха:

Како се крајње залихе вреднују по првим трошковима набавке, то се користи цијена првог улаза залиха (почетне залихе) будући да је количина те набавке (почетних залиха) идентична крајњим залихама. Да је количина почетних залиха била мања од крајњих залиха, тада би се крајње залихе вредновале на начин да се крајње залихе у количини почетних залиха вреднују по цијенама тих залиха, а преостала количина крајњих залиха (изнад количине почетних залиха) вредновала би се по цијенама прве набавке, итд.

$$1.000 \text{ kg} \times 11 \text{ KM/kg} = 11.000 \text{ KM}$$

Набавна вриједност продате робе (или утрошеног материјала) добија се као разлика између вриједности укупно расположивих залиха (157.000 KM) и вриједности крајњих залиха (11.000 KM):

$$157.000,00 \text{ KM} - 11.000 \text{ KM} = 146.000 \text{ KM}$$

Напомена: LIFO метода по периодичном систему вођења залиха повећава набавну вриједност продате робе (трошкова) и на тај начин проузрокује смањење бруто добити у билансу успјеха у овом примјеру, будући да је почетна вриједност залиха била мања у односу на крајњу вриједност. У условима обрнутог кретања цијена (да се залихе набављају константно по нижим цијенама) резултат би био обрнут.

2.5.2. Вредновање залиха према континуираном систему вођења залиха

За разлику од периодичног система вођења залиха, код континуираног (сталног) система вођења залиха води се стална евиденција количине и набавне цијене робе онако како се дешавају набавке и продаје.

Према континуираном систему вођења залиха, набавне вриједности продате робе се акумулирају како се продаје обављају, а набавна вриједност се преноси са рачуна залихе на рачун набавна вриједност продате робе. Вриједност крајњих залиха представља стање рачуна Залихе.

а) Метод специфичне идентификације

Вредновање залиха и набавне вриједности продате робе коришћењем методе специфичне идентификације по континуираном систему даје исти резултат као и по периодичном систему, јер се набавна вриједност продате робе и крајњих залиха заснивају на трошковима идентификованих продатих ставки и ставки на складишту. Континуирани систем вођења залиха олакшава коришћење методе специфичне идентификације јер се води детаљна евиденција набавке и продаје.

б) Метод просјечне цијене

За приказивање утицаја примјене појединих метода вредновања залиха и набавне вриједности продате робе (трошкова) код континуираног система праћења залиха користе се исте полазне претпоставке као и код примјене периодичног система праћења залиха. Карактеристика ове методе јесте да се просјечна цијена израчунава за сваки утрошак у току периода из релације:

$$\text{Просјечна цијена утрошка} = \frac{\text{Вриједност стања залиха}}{\text{Количина залиха}}$$

У наведеном примјеру просјечна цијена код првог утрошка израчунава се из односа вриједности стања залиха исказане у износу од 84.000 КМ и количине залиха на стању од 7.000 кг:

$$\text{Просјечна цијена утрошка} = \frac{\text{Вриједност стања залиха}}{\text{Количина залиха}} = 12,00 \text{ КМ / kg}$$

Користећи иста правила израчунавања просјечне цијене, вриједности набавки и утрошака дате су у следећем приказу:

Почетне залихе	1.000 кг по 10 КМ/kg		10.000 КМ
Прва набавка	4.000 кг по 12 КМ/kg		48.000 КМ
<u>Друга набавка</u>	<u>2.000 кг по 13 КМ/kg</u>		<u>26.000 КМ</u>
Стање	7.000 кг по 12 КМ/kg		84.000 КМ
<u>Утрошак</u>	<u>5.000 кг по 12 КМ/kg</u>	60.000 КМ	
Стање	2.000 кг по 12 КМ/kg		24.000 КМ
<u>Набавка</u>	<u>3.000 кг по 15 КМ/kg</u>		<u>45.000 КМ</u>
Стање	5.000 кг по 13,80 КМ/kg		69.000 КМ
<u>Утрошак</u>	<u>4.000 кг по 13,80 КМ/kg</u>	55.200 КМ	
Стање	1.000 кг по 13,80 КМ/kg		13.800 КМ
<u>Набавка</u>	<u>2.000 кг по 14 КМ/kg</u>		<u>28.000 КМ</u>
Стање	3.000 кг по 13,93 КМ/kg		41.800 КМ
<u>Утрошак</u>	<u>2.000 кг по 13,93 КМ/kg</u>	27.860 КМ	
Крајње залихе	1.000 кг по 13,93 КМ/kg		13.940 КМ

У наведеном примјеру вриједност крајњих залиха се израчунава на основу количине на крају периода и последње просјечне цијене која је кориштена (у примјеру последња просјечна цијена је 13,93 КМ/kg добијена код израчунавања просјечне цијене за последњи утрошак ($41.800 \text{ КМ} / 3.000 \text{ kg} = 13,93 \text{ КМ/kg}$). Вриједност утрошака евидентирана је континуирано (60.000 КМ, 55.200 КМ и 27.860 КМ) и износи 143.060 КМ. Исти резултат се добије када се вриједност свих набавки у току периода, укључујући и почетно стање (157.000 КМ) умањи за вриједност крајњих залиха (13.940 КМ). Евентуалне разлике код оваквог начина израчунавања могу се појавити као резултат заокруживања у поступку израчунавања просјечних цијена.

в) FIFO - метода

Будући да се код примјене ове методе код континуираног система праћења залиха утрошак вреднује према расположивим првим улазним вриједностима за сваки утрошак, то ће се у наведеном примјеру утрошка од 5.000 kg вредновати тако што ће се прво вредновати утрошак почетних залиха (1.000 kg по 10 КМ/kg) а преостале количине утрошених залиха вреднују се по цијенама према редосљеду набавке (преосталих 4.000 kg вреднује се по цијенама прве набавке – 12 КМ/kg).

Почетне залихе	1.000 кг по 10 КМ/kg		10.000 КМ
Прва набавка	4.000 кг по 12 КМ/kg		48.000 КМ
<u>Друга набавка</u>	<u>2.000 кг по 13 КМ/kg</u>		<u>26.000 КМ</u>
Утрошак (5.000 kg)	1.000 кг по 10 КМ/kg <u>4.000 кг по 12 КМ/kg</u>	10.000 КМ 48.000 КМ	
Стање	2.000 кг по 13 КМ/kg		26.000 КМ
Трећа набавка	3.000 кг по 15 КМ/kg		45.000 КМ
Утрошак (4.000 kg)	2.000 кг по 13 КМ/kg <u>2.000 кг по 15 КМ/kg</u>	26.000 КМ 30.000 КМ	
Стање	1.000 кг по 15 КМ/kg		15.000 КМ
Четврта набавка	2.000 кг по 14 КМ/kg		28.000 КМ
Утрошак (2.000 kg)	1.000 кг по 15 КМ/kg 1.000 кг по 14 КМ/kg	15.000 КМ 14.000 КМ	
Крајње залихе	1.000 кг по 14 КМ/kg		14.000 КМ

Крајње залихе вреднују се по *последњим* цијенама набавки преосталих залиха. У наведеном примјеру крајње залихе су 1.000 кг, што одговара висини последње набавке и вреднују се по 14 КМ/kg. Вриједност утрошака евидентирана је континуирано (10.000 КМ и 48.000 КМ, 26.000 КМ и 30.000 КМ те 15.000 КМ и 14.000 КМ) и износи 143.000 КМ. Исти резултат се добије када се вриједност свих набавки у току периода, укључујући и почетно стање (157.000 КМ) умањи за вриједност крајњих залиха (14.000 КМ).

г) LIFO - метода

За разлику од претходне методе, код LIFO – метода утрошци се вреднују према *расположивим последњим улазним вриједностима* за сваки утрошак. У наведеном примјеру први утрошак од 5.000 kg вреднује се: за 2.000 kg по вриједностима друге набавке (13 КМ/kg), а преосталих 3.000 kg по вриједностима следеће расположиве последње набавке (прва набавка по 12 КМ/kg). На овај начин је, након првог утрошка на залихама остало 1.000 kg од прве набавке по 12 КМ/kg и почетне залихе 1.000 kg по 10 КМ/kg.

Како је прије наредног утрошка уследила нова набавка (3.000 kg по 15 КМ/kg), то се други утрошак од 4.000 kg вреднује по расположивим последњим улазним вриједностима (3.000 kg по 15 КМ/kg што је последња набавка, а преосталих 1.000 kg по расположивим последњим улазним вриједностима преосталим након првог утрошка, а то значи по 12 КМ/kg што је након првог утрошка остало од прве набавке.

II дио: Примјена система двојног књиговодства

Почетне залихе	1.000 kg по 10 КМ/kg		10.000 КМ
Прва набавка	4.000 kg по 12 КМ/kg		48.000 КМ
<u>Друга набавка</u>	<u>2.000 kg по 13 КМ/kg</u>		<u>26.000 КМ</u>
Утрошак (5.000 кг)	2.000 kg по 13 КМ/kg	26.000 КМ	
	<u>3.000 kg по 12 КМ/kg</u>	36.000 КМ	
Стање	1.000 kg по 10 КМ/kg		10.000 КМ
	1.000 kg по 12 КМ/kg		12.000 КМ
Трећа набавка	<u>3.000 kg по 15 КМ/kg</u>		45.000 КМ
Утрошак (4.000 кг)	3.000 kg по 15 КМ/kg	45.000 КМ	
	<u>1.000 kg по 12 КМ/kg</u>	12.000 КМ	
Стање	1.000 kg по 10 КМ/kg		10.000 КМ
Четврта набавка	2.000 kg по 14 КМ/kg		28.000 КМ
Утрошак (2.000 кг)	<u>2.000 kg по 14 КМ/kg</u>	28.000 КМ	
Крајње залихе	1.000 kg по 10 КМ/kg		10.000 КМ

Крајње залихе вреднују се по *првим* цијенама набавки преосталих залиха. У наведеном примјеру крајње залихе су 1.000 kg, што одговара висини почетног стања и вреднују се по 10 КМ/kg. Вриједност утрошака евидентирана је континуирано (26.000 КМ и 36.000 КМ, 45.000 КМ и 12.000 КМ те 28.000 КМ) и износи 147.000 КМ. Исти резултат се добије када се вриједност свих набавки у току периода, укључујући и почетно стање (157.000 КМ) умањи за вриједност крајњих залиха (10.000 КМ).

2.5.3. Карактеристике одабраних метода

Наведени системи прећења залиха (периодични и континуирани) и методе вредновања (просјечна цијена, FIFO и LIFO) дају различите резултате (ријеткост је да се добију исти резултати, осим у случајевима када су у току периода све набавке извршене по истим цијенама). Према МРС 2 – Залихе (IAS 2) набавна вриједност, односно цијена коштања утврђује се примјеном FIFO метода или метода пондерисаног просјечног трошка. Предузеће користи исте методе за све залихе које су сличне природе или које се користе у сличне сврхе. Када су у питању залихе различите природе или употребе може да буде оправдана примјена различитих метода обрачуна излазне вриједности залиха (П-25).

Набавна вриједност, односно цијена коштања залиха ставки које уобичајено нису међусобно замјењиве, као и добара и услуга које су произведене и намјењене за конкретне пројекте, утврђује се на основу јасне идентификације њихових појединачних трошкова (П- 23) што одговара примјени метода специфичне идентификације.

У наредном табеларном приказу даје се преглед примјењивости појединих метода у различитим земљама:

ЗЕМЉА	FIFO или просјечна цијена	LIFO
Аустралија	дозвољена	није дозвољена
Канада	дозвољена	дозвољена
Данска	дозвољена	није дозвољена
Француска	дозвољена	није дозвољена
Њемачка	дозвољена	дозвољена
Јапан	дозвољена	дозвољена
Шпанија	дозвољена	дозвољена
Шведска	дозвољена	није дозвољена
Швајцарска	дозвољена	није дозвољена
Велика Британија	дозвољена	није дозвољена
САД	дозвољена	дозвољена

Свака од ових метода вредновања залиха је, у принципу, прихватљива за коришћење приликом израде финансијских извјештаја, али ниједна од њих се не може сматрати савршеном. На основу приказаних примјера, LIFO метода најбоље одговара билансу успјеха јер сучељава приходе и текуће набавне вриједности продате робе. Али ова метода није најбоља мјера вриједности залиха у текућем билансу стања, посебно у случају дужег периода повећања или смањења цијена. FIFO метода, с друге стране, најбоље одговара билансу стања јер су крајње залихе најближе текућој вриједности и због тога се добија реалистичнији преглед текућих финансијских средстава предузећа.

Основно питање код избора одговарајуће методе јесте однос између вриједности крајњих залиха које су позиција биланса стања и износа утрошених залиха који представља позицију биланса успјеха било као набавна вриједност продате робе (код трговачких предузећа) или као цијена коштања (код производње и услуга). Ово питање још више добија на значају у условима нестабилности цијена по којима се набавке врше.

2.6. Примјена LCM правила

У претходном излагању назначено је да се залихе воде по набавној вриједности. Међутим, ако тржишна вриједност залиха падне испод њихове набавне вриједности (физичким уништењем, застарјевањем или падом цијене), долази до губитака из тог основа. Овај губитак се може признати смањивањем вриједности залиха на њихову тржишну (фер) вриједност. *Израз „фер вриједност“ означава износ за који се средство може размијенити или обавеза измирити између упознатих, вољних страна у оквиру независне трансакције (П – 6).* Према П – 9, залихе се одмјеравају од следеће двије

вриједности: *набавној вриједности, односно цијени коштања или нето остваривој вриједности. Термин „нето остварива вриједност“ се дефинише као „процијењена цијена продаје у оквиру редовног пословања умањена за процијењене трошкове довршења и процијењене трошкове неопходне за реализацију продаје“ (П – б).* Вредновање залиха по набавној вриједности, односно цијени коштања или нето остваривој вриједности у зависности која је нижа, познато је као LCM правило.

Постоје три основне методе вредновања залиха по LCM правилу:

- а) метода ставка по ставка;
- б) метода основних категорија и
- в) метода укупних залиха.

а) Метода „Ставка по ставка“

Код ове методе набавна и тржишна вриједност се упоређују за сваку ставку залиха појединачно. Свака појединачна ставка се вреднује по својој нижој вриједности од наведених.

Примјер:

Предузеће располаже са двије основне категорије залиха за које су количина, набавна вриједност по јединици и тржишна (нето остварива) вриједност по јединици исказани на сљедећи начин:

<i>Позиција</i>	<i>Количина (у kg.)</i>	<i>Набавна вриједност по kg.</i>	<i>Тржишна вриједност по kg.</i>
Категорија 1:			
Ставка 1.1.	350	1,48	1,49
Ставка 1.2.	300	2,39	2,40
Ставка 1.3.	250	1,72	1,63
Ставка 1.4.	300	1,95	1,93
Категорија 2:			
Ставка 2.1.	200	1,88	1,85
Ставка 2.2.	150	3,05	3,00
Ставка 2.3.	350	4,05	4,10
Ставка 2.4.	200	2,98	2,99

За наведени примјер потребно је извршити вредновање залиха примјеном LCM правила методом "ставка по ставка", и објаснити добијени резултат.

Рјешење:

Позиција	Количина (у kg)	Набавна вриједност (по kg)	Тржишна вриједност (по kg)	Низжа вриједност (укупно у КМ)
Категорија 1:				
Ставка 1.1.	350	1,48	1,49	518,00
Ставка 1.2.	300	2,39	2,40	717,00
Ставка 1.3.	250	1,72	1,63	407,50
Ставка 1.4.	300	1,95	1,93	579,00
<u>УКУПНО:</u>				<u>2.221,50</u>
Категорија 2:				
Ставка 2.1.	200	1,88	1,85	370,00
Ставка 2.2.	150	3,05	3,00	450,00
Ставка 2.3.	350	4,05	4,10	1.417,50
Ставка 2.4.	200	2,98	2,99	596,00
<u>УКУПНО:</u>				<u>3.833,50</u>
Укупна вриједност залиха:				5.055,50

Користећи податке за Ставку 1.1. код које је набавна вриједност по јединици 1,48 КМ, а тржишна (нето остварива) вриједност 1,49 КМ по јединици, вредновање се врши користећи нижу вриједност (цијена по јединици) и дату количину (1,48 КМ/kg x 350 kg), на који начин се добије вриједност залиха ове позиције од 518,00 КМ. Да је вредновање вршено по тржишној вриједности, залихе би за ову позицију биле исказане у износу од 521,50 КМ. Овај поступак се проводи појединачно за сваку позицију (ставку) залиха.

Укупна вриједност залиха добије се као збир утврђених појединачних нижих вриједности позиција (ставки).

б) Метод основних категорија

Метода основних категорија представља упоређивање укупне набавне и укупне тржишне вриједности за сваку категорију ставки, након чега се свака категорија вреднује по нижем износу.

Примјер:

Предузеће располаже са двије основне категорије залиха за које су количина, набавна вриједност по јединици и тржишна (нето остварива) вриједност по јединици исказани на сљедећи начин:

II дио: Примјена система двојног књиговодства

<i>Позиција</i>	<i>Количина (у kg.)</i>	<i>Набавна вриједност по kg.</i>	<i>Тржишна вриједност по kg.</i>
Категорија 1:			
Ставка 1.1.	200	1,50	1,65
Ставка 1.2.	350	2,41	2,30
Ставка 1.3.	300	1,90	1,89
Категорија 2:			
Ставка 2.1.	400	3,20	3,21
Ставка 2.2.	250	1,20	1,30
Ставка 2.3.	150	4,30	4,35
Ставка 2.4.	300	2,80	2,70

За наведени примјер потребно је извршити вредновање залиха примјеном LCM правила методом „основних категорија“, и објаснити добијени резултат.

Рјешење:

<i>Позиција</i>	<i>Кол.</i>	<i>Цијена по јединици</i>		<i>Вриједност</i>		<i>Нижа вриједност</i>
		<i>НВ</i>	<i>ТВ</i>	<i>НВ</i>	<i>ТВ</i>	
Категорија 1:						
Ставка 1.1.	200	1,50	1,65	300,00	330,00	
Ставка 1.2.	350	2,41	2,30	843,50	805,00	
Ставка 1.3.	300	1,90	1,89	570,00	567,00	
УКУПНО:				<u>1.713,50</u>	<u>1.702,00</u>	1.702,00
Категорија 2:						
Ставка 2.1.	400	3,20	3,21	1.280,00	1.284,00	
Ставка 2.2.	250	1,20	1,30	300,00	325,00	
Ставка 2.3.	150	4,30	4,35	645,00	652,50	
Ставка 2.4.	300	2,80	2,70	840,00	810,00	
УКУПНО:				<u>3.065,00</u>	<u>3.071,50</u>	3.065,00
Укупна вриједност залиха:						4.767,00

Код примјене наведеног метода вредновања залиха за сваку ставку сваке категорије залиха се утврђује набавна вриједност (НВ) и тржишна, односно нето остварива вриједност (ТВ). Наведене вриједности се сумирају по ставкама на нивоу категорија, на коме се нивоу бира нижа вриједност на основу које се залихе вреднују.

в) Метод укупних залиха

Метода укупних залиха представља упоређивање укупне набавне и укупне тржишне вриједности на нивоу укупних залиха, након чега се бира нижа вриједност за вредновање залиха.

Примјер:

Предузеће располаже са двије основне категорије залиха за које су количина, набавна вриједност по јединици и тржишна (нето остварива) вриједност по јединици исказани на следећи начин:

<i>Позиција</i>	<i>Количина (у kg.)</i>	<i>Набавна вриједност по kg.</i>	<i>Тржишна вриједност по kg.</i>
Категорија 1:			
Ставка 1.1.	200	1,50	1,65
Ставка 1.2.	350	2,41	2,30
Ставка 1.3.	300	1,90	1,89
Категорија 2:			
Ставка 2.1.	400	3,20	3,21
Ставка 2.2.	250	1,20	1,30
Ставка 2.3.	150	4,30	4,35
Ставка 2.4.	300	2,80	2,70

За наведени примјер потребно је извршити вредновање залиха примјеном LCM правила методом „укупних залиха“, и објаснити добијени резултат.

Рјешење:

<i>Позиција</i>	<i>Кол.</i>	<i>Цијена по јединици</i>		<i>Вриједност</i>		<i>Нижа вриједност</i>
		<i>НВ</i>	<i>ТВ</i>	<i>НВ</i>	<i>ТВ</i>	
Категорија 1:						
Ставка 1.1.	200	1,50	1,65	300,00	330,00	
Ставка 1.2.	350	2,41	2,30	843,50	805,00	
Ставка 1.3.	300	1,90	1,89	570,00	567,00	
УКУПНО:				<u>1.713,50</u>	<u>1.702,00</u>	
Категорија 2:						
Ставка 2.1.	400	3,20	3,21	1.280,00	1.284,00	
Ставка 2.2.	250	1,20	1,30	300,00	325,00	
Ставка 2.3.	150	4,30	4,35	645,00	652,50	
Ставка 2.4.	300	2,80	2,70	840,00	810,00	

УКУПНО:				3.065,00	3.071,50	
УКУПНО:				4.778,50	4.773,50	
Укупна вриједност залиха:						4.773,50

2.7. Процјена вриједности крајњих залиха

У сврху процјене вриједности крајњих залиха у пракси најчешће коришћене методе су:

- *Малопродајна метода*
- *Метода бруто марже*

а) Малопродајна метода

Метода процјењивања вриједности крајњих залиха која се користи у малопродајним предузећима, јесте метода по којој се малопродајна вриједност залиха умањује за коефицијент који се израчунава као набавна цијена/малопродајна вриједност. Она, заправо, представља конверзију малопродајне вриједности залиха на набавну вриједност.

Разлози њене употребе првенствено се заснивају на захтјевима менаџера да се финансијски извјештаји припремају у краћим временским периодима (једном мјесечно, на примјер). Како је физичко пребројавање залиха дуготрајан и скуп процес, умјесто њега се користи малопродајна метода да би се процјенила вриједност расположивих залиха. Друго, пошто роба у малопродајним објектима обично има наљепницу с цијеном и универзалну шифру производа, уобичајено је да се изврши физичко инвентарисање по продајној цијени из ових наљепница и шифара. Ова метода се, првенствено користи.¹¹⁶

1. за процјену залиха када су малопродајне цијене једини доступни подаци који се могу прихватити,
2. за процјену залиха између два пописа залиха и
3. за утврђивање је ли вриједност залиха на крају раздобља разумна.

Код примјене малопродајне методе залихе се на почетку периода исказују по набавној вриједности и малопродајној вриједности што се може приказати следећим релацијама:

$$\text{Почетне залихе по набавној цијени} + \text{Нето вриједност набавки у току периода по набавној вриједности} = \text{Расположиве залихе по набавној вриједности}$$

¹¹⁶ James Cashin i drugi, „Finansijsko računovodstvo I“ Prvo izdanje, Prevod: Faber & Zgombić Plus, str.237.

односно:

$$\text{Почетне залихе по малопродајној цијени} + \text{Нето вриједност набавки у току периода по малопродајној вриједности} = \text{Расположиве залихе по малопродајној вриједности}$$

Однос између набавне вриједности и малопродајне вриједности може се приказати као проценат на следећи начин:

$$\frac{\text{Расположиве залихе по набавној вриједности}}{\text{Расположиве залихе по малопродајној вриједности}} = \text{Процентуално учешће набавне вриједности у приходима од продаје}$$

Израчунавање процјењене набавне вриједности залиха на крају периода ради се тако да се, прво, утврди малопродајна вриједност залиха одузимањем прихода од малопродаје од залиха расположивих за малопродају, и друго, да се израчунато процентуално учешће набавне вриједности у приходима од продаје примјени на малопродајну вриједност залиха, што се може представити следећом релацијом:

$$\text{Вриједност залиха по малопродајној цијени} \times \text{Процентуално учешће набавне вриједности у приходима од продаје} = \text{Крајње залихе по набавној вриједности}$$

Примјер:

Извршити процјену залиха примјеном *малопродајне методе* ако су дати следећи показатељи (НВ = набавна вриједност, МПВ = малопродајна вриједност):

Елементи	Набавна вриједност (КМ)	Малопродајна вриједност (КМ)
1. Почетне залихе	50.000,00	80.000,00
2. Нето набавке у периоду	118.000,00	170.000,00
3. Зависни трошкови набавке	7.000,00	
4. Нето приходи од продаје		200.000,00

Рјешење:

Елементи	Набавна вриједност (КМ)	Малопродајна вриједност (КМ)
1. Почетне залихе	50.000,00	80.000,00
2. Нето набавке у периоду	118.000,00	<u>170.000,00</u>
3. Зависни трошкови набавке		
4. Залихе расположиве за продају	<u>7.000,00</u>	<u>250.000,00</u>
5. Коефицијент учешћа НВ у МПВ (125.000/250.000x100)	<u>125.000,00</u>	
6. Нето приходи од продаје	50%	200.000,00
7. Процијењене крајње залихе по малопродајној вриједности (7=4-6)		50.000,00
8. Процијењене крајње залихе по набавној вриједности (8=7x5)	25.000,00	

Тешкоће код примјене наведене методе произилазе из могућих честих промјена малопродајних цијена (по јединици) односно вриједности (укупно), што се може илустровати на сљедећи начин:¹¹⁷

Почетна набавна цијена јединице залиха је 100 КМ, а почетна малопродајна цијена јединице залиха (почетна продајна цијена) је 150 КМ. Разлика од 50 КМ представља бруто маржу од 50% на набавну цијену, односно 33 и 1/3% на малопродајну цијену. Због повећане тражње извршено је додатно повећање цијене од 40 КМ, чиме је продајна цијена повећана на 190 КМ. Због сезонских утицаја (или...) цијена је смањена на 175 КМ, што представља смањење након повећана цијене у износу од 15 КМ. Да би се убрзала продаја преосталих залиха цијена је смањена на 140 КМ што представља смањење након повећања цијене у износу од 25 КМ и смањење цијене у износу од 10 КМ. Преостале јединице залиха продате су по 145 КМ, што представља повећање након смањења цијене у износу од 5 КМ.

б. Метода бруто марже

Метода бруто марже користи се када се не води евиденција малопродајних цијена почетних залиха и набавки. Ова метода се сматра прихватљивом за процјену набавне вриједности залиха у периодичним извјештајима, али није прихватљива за вредновање залиха у годишњим финансијским извјештајима.

¹¹⁷ Преузето и прилагођено, Исто, стр. 239.

Поступак методе бруто марже подразумева да се првенствено израчуна набавну вриједност робе расположиве за продају на уобичајен начин. И друго, неопходно је процијенити трошкове продате робе одузимајући процијењену бруто маржу од прихода од продаје. И на крају, потребно је одузети процијењену набавну вриједност продате робе од набавне вриједности робе расположиве за продају да би се дошло до процијењене вриједности крајњих залиха. Ова метода се користи у случајевима:

1. између два физичка пописа залиха,
2. када су евиденције о залихама изгубљене или уништене и
3. ради провјере резултата добијених примјеном других поступака.

Проценат бруто марже (бруто добити) може се израчунавати (исказивати) на основу прихода од продаје (малопродајне вриједности) или на основу набавне вриједности. Ако је за примјену ове методе основ приход од продаје користе се следеће релације:

$$\begin{array}{lcl}
 1) & \text{Приход од продаје} & - \\
 & (100\%) & \\
 & & \text{Проценат (\%)} \\
 & & \text{бруто добити} \\
 & & = \\
 & & \text{Проценат (\%)} \text{ набавне} \\
 & & \text{вриједности} \\
 & & \text{продатих залиха} \\
 2) & \text{Нето приход од продаје} & \times \\
 & (y \text{ KM}) & \\
 & & \text{Проценат (\%)} \\
 & & \text{набавне} \\
 & & \text{вриједности} \\
 & & \text{продатих залиха} \\
 & & = \\
 & & \text{Набавна вриједност} \\
 & & \text{продатих залиха (y} \\
 & & \text{KM)}
 \end{array}$$

Ако се за израчунавање вриједности залиха примјеном наведеног метода као основ користи набавна вриједност продатих залиха, примјењују се следеће релације:

$$\begin{array}{lcl}
 1) & \text{Набавна вриједност} & / \\
 & \text{продатих залиха (y KM)} & \\
 & & \text{Нето приход од} \\
 & & \text{продаје (y KM)} \\
 & & = \\
 & & \text{Набавна вриједност} \\
 & & \text{продатих залиха (y \%)} \\
 2) & \text{Нето приход од продаје} & \times \\
 & (y \text{ KM}) & \\
 & & \text{Проценат (\%)} \\
 & & \text{набавне} \\
 & & \text{вриједности} \\
 & & \text{продатих залиха} \\
 & & = \\
 & & \text{Набавна вриједност} \\
 & & \text{продатих залиха (y} \\
 & & \text{KM)}
 \end{array}$$

Примјер:

Извршити процјену залиха примјеном *методе бруто марже* користећи израчунавање процента бруто марже на основу прихода од продаје, ако су дати следећи показатељи:

	(у КМ)
1. Почетне залихе по набавној вриједности	80.000,00
2. Набавке у току периода	620.000,00
3. Приходи од продаје (продајна вриједност)	800.000,00
4. Однос набавне и продајне вриједности	70 %

Рјешење:

	(у КМ)
1. Почетне залихе по набавној вриједности	80.000,00
2. Набавке у току периода	620.000,00
3. Залихе расположиве за продају (3=1+2)	700.000,00
4. Приходи од продаје (продајна вриједност)	800.000,00
5. Однос набавне и продајне вриједности	70 %
6. Процијењена набавна вриједност продатих залиха (6=4x5)	560.000,00
7. Процијењена вриједност крајњих залиха (7=3-6)	140.000,00

Контролна питања:

280. Набројати обртна средства у облику ствари.
281. Објаснити утврђивање нивоа залиха.
282. Које су основне карактеристике вредновања залиха према периодичном систему вођења залиха?
283. Које су основне карактеристике вредновања залиха према континуираном систему вођења залиха?
284. Објаснити и примјером илустровати метод специфичне идентификације.
285. Објаснити и примјером илустровати метод просјечне цијене.
286. Објаснити и примјером илустровати FIFO метод.
287. Објаснити и примјером илустровати LIFO метод.
288. Објаснити и примјером илустровати примјену LCM правила – метод ставка по ставка.
289. Објаснити и примјером илустровати примјену LCM правила – метод основних категорија
290. Које су основне карактеристике малопродајне методе процјене залиха?
291. Које су основне карактеристике процјене залиха методом бруто марже?

2.8. Трошкови материјала

2.8.1. Основна питања

Дефинисање: Трошкови су вриједносно изражен утрошак фактора процеса рада у вези стварања одређених учинака. У вези трошкова, поред питања о њиховој висини, могу се поставити још три питања:

1. Шта се троши?
2. Гдје се троши?
3. У вези са чим настају трошкови?

На прво питање одговор пружа финансијско књиговодство, односно рачуноводство, док на друга два питања одговоре пружа погонско књиговодство (класа 9 – Обрачун трошкова и учинака). Према томе, шта се троши разликују се, на примјер, следеће врсте трошкова: трошкови материјала, трошкови резервних дијелова, трошкови енергије, трошкови ситног инвентара, трошкови зарада, итд.

Вредновање: Сваки трошак има своју количинску и цјеновну компоненту. Количинска компонента показује количину утрошеног фактора процеса рада, а цјеновна компонента стварну набавну цијену утрошеног фактора процеса рада.

Евиденције: Евиденција трошкова у финансијском књиговодству (са становишта шта се троши) врши се у главној књизи и у дневнику главне књиге. Дакле, углавном се не отварају посебне аналитичке евиденције за трошкове.

Рачуни: За евидентирање трошкова у финансијском књиговодству предвиђена је класа 5 - *Расходи* и то рачунске групе:

- 50 – Набавна вриједност продате робе
- 51 – Трошкови материјала,
- 52 – Трошкови зарада, накнада зарада и осталих личних расхода,
- 53 – Трошкови производних услуга,
- 54 – Трошкови амортизације и резервисања и
- 55 – Нематеријални трошкови.

Евидентирање трошкова у класи која носи назив “*Расходи*” последица је примјењеног принципа рашчлањавања рачуна у контном оквиру и метода утврђивања резултата. Наиме, по методи укупних трошкова сви трошкови настали у текућем периоду уједно представљају и расходе, односно накнађују се на терет прихода и улазе у биланс успјеха. Рачуни трошкова су рачуни са искључиво активним карактером салда. На наведеним рачунима нема почетног стања. Ради се, дакле, о кумулативним рачунима.

Промјене: Промјене код трошкова су, углавном, у облику повећања њиховог стања у току периода. Ријетке су промјене код којих долази до смањења трошкова, и углавном се свode на евентуална исправљања проведених књижења или погрешно извршених обрачуна.

Код књижења трошкова као испомоћ за одређивање рачуна на којима то књижење треба спровести могу се поставити два питања:

1. *Прво* питање би могло да гласи: шта је трошено? - на основу овог питања одредио би се рачун трошкова у класи 5, нпр. ако је трошено гориво јављају се трошкови горива, итд;
2. *Друго* питање би било једно од сљедећих: одакле је дошло то што је утрошено (са којих залиха)?; Уколико фактор процеса рада који је трошен није био на залихи уместо претходног питања могло би се поставити питање: од кога је стигла фактура?; или ако је утрошени фактор процеса рада одмах плаћен, дакле, без формирања обавезе према добављачима: одакле је плаћање извршено?; а уколико није стигла фактура и ако није извршено ни плаћање: да ли је и какав обрачун направљен, тј. да ли се ради о формирању неке обавезе и какве?

Документа: Бројна су књиговодствена документа на основу којих се књиже трошкови, као што су:

1. требовања,
2. фактуре,
3. обрачуни, итд.

За сва документа која се користе као основ за евидентирање трошкова важе сва правила која се иначе односе на књиговодствену документацију.

Контролна питања:

292. Шта су трошкови?
293. Која се питања могу поставити у вези трошкова?
294. Шта је количинска, а шта цјеновна компонента трошкова?
295. Објаснити евиденцију трошкова у финансијском књиговодству.
296. Какав је карактер салда рачуна трошкова?
297. Које се промјене јављају на рачунима трошкова?
298. Како се одређују рачуни трошкова на којима треба извршити књижење?
299. На основу којих докумената се књиже трошкови?

2.8.2. Трошкови материјала

Дефинисање: Трошкови материјала су вриједносно исказан сврсисходан утрошак материјала. Трошењем материјала, поред настанка трошкова долази и до смањења стања на рачунима залиха материјала. Уколико је у питању

трошење материјала за израду настају трошкови материјала за израду. Трошењем резервних дијелова настају трошкови резервних дијелова, итд.

Вредновање: С обзиром да се залихе материјала, углавном, набављају по различитим цијенама, поставља се питање по којој цијени обрачунати излаз са залиха. Вредновање излаза са залиха врши се по више метода. *МРС 2 Залихе* допушта употребу три методе ("формуле"):

1. **специфична идентификација** - користи се за оне залихе које обично нису размјенљиве, за производе или услуге који су произведени и одвојени за посебне пројекте, те за услуге које су обављене за посебне пројекте,
2. **прва улазна = прва излазна (FIFO)**,
3. **просечна пондерисана цијена**.

Основне карактеристике вредновања трошкова објашњене су у дијелу који објашњава периодични и континуирани систем праћења залиха.

1. Специфична идентификација трошка: Као што је већ објашњено, овај метод се користи за оне залихе које обично нису размјенљиве, за производе који су произведени и одвојени за посебне пројекте, као и за услуге које су обављене за посебне пројекте. Појам *"размјенљиве"* или *"неразмјенљиве"* залихе може се објаснити на следећем примјеру: *"У производњи сокова користи се шећер. Када радник дође у магацин по шећер, сасвим је свеједно да ли ће узети џак са лијеве или џак са десне стране - шећер је шећер. Али, ако је у питању трговина аутомобилима, није свеједно који ће се аутомобил испоручити купцу, јер сваки аутомобил има број мотора и број шасије. Због тога се у таквим случајевима примјењује метода специфичне идентификације трошка. Примјера ради, ако се увозе аутомобили, царина спада у његову набавну вриједност. Ако се царине два иста аутомобила, за сваког понаособ ће се у његову набавну вриједност укључити износ царине који се на њега односи, и за сваки аутомобил ће се отворити посебна аналитичка картица, што није случај са шећером - једна је аналитичка картица шећера за било коју количину у магацину"*.

Дакле, овај метод би се примјенио у случају да се залихе састоје од малог броја артикала велике вриједности, као што су, на примјер, аутомобили или камиони намијењени за продају. У већини предузећа овај метод није практичан начин за утврђивање трошкова залиха, јер већина предузећа у оквиру неке врсте залиха има велики број различитих артикала, па се губи идентитет појединог артикла.

2. Примјеном **FIFO методе** залихе се раздужују, односно обрачунава се излаз по првој улазној цијени све док се цијела количина која је набављена по тој цијени не изда у производњу, односно не утроши за друге потребе или прода, а затим се раздужење врши по цијени следеће набавке, итд. У случају

континуираног пораста цијена у току периода, примјена ове методе доводи, у односу на методу просјечних пондерисаних трошкова, до мањих трошкова утрошеног материјала (јер се троше залихе које су прве набављене - а тада су цијене биле ниже) и веће вриједности залиха (јер на залихама остају количине набављене по посљедњим, вишим, цијенама);

3. Примјеном *методе пондерисане просјечне набавне цијене* залихе се раздужују, односно обрачунава се излаз, по тренутно просјечној набавној цијени. Послије сваке набавке (или неког другог повећања залиха) постоји вјероватноћа да је дошло до промјена пондерисаних просјечних набавних цијена. Пондерисана просјечна набавна цијена се рачуна за сваку поједину врсту залихе. Према *МРС 2 Залихе* пондерисана просјечна цијена се може рачунати и узимањем у обзир цијена сличних залиха, што је у пракси ријеђи случај. Пондерисане просјечне цијене се могу рачунати периодично или послије сваке додатно примљене количине. Рачунање пондерисане просјечне набавне цијене за неку врсту залихе може да се врши на два начина:

- дијелењем вриједности залиха неког материјала са количином тог материјала на залихи (лагеру) - нето варијанта и
- дијелењем износа који представља промет дуговне стране аналитичког рачуна тог материјала (збир почетног стања и свих повећања тог материјала до посматраног тренутка) са прометом колоне “улаз” тог аналитичког рачуна (збир набављене количине од почетка обрачунског периода -рачуноводствена година- до посматраног тренутка и почетног стања) - бруто варијанта. У питању је, дакле, кумулативан обрачун.

Евиденције: Евиденција трошкова материјала за израду у финансијском књиговодству (са становишта шта се троши) врши се у главној књизи и у дневнику главне књиге. Дакле, углавном се у финансијском рачуноводству не отварају посебне аналитичке евиденције за трошкове материјала за израду.

Рачуни: За евидентирање трошкова у финансијском књиговодству предвиђена су четири рачуна у оквиру групе *51 - Трошкови материјала*:

- 510 – Набавка материјала (служи само за обрачун набавке ради лакшег укључивања зависних трошкова набавке),
- 511 – Трошкови материјала за израду,
- 512 – Трошкови режијског материјала,
- 513 – Трошкови горива и енергије

На примјеру рачуна *511 - Трошкови материјала за израду* евидентира се стварна набавна вриједност утрошеног материјала за узраду. Овај рачун може се карактерисати на следећи начин:

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном оквиру);
2. Ради се о рачуну успјеха и то у билансу успјеха на страни расхода;
3. То је активан рачун;

4. Није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења;
5. То је рачун из финансијског књиговодства;
6. Даље се не рашчлањава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању елементарни (појединачни) рачун;
7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њему је, углавном, промјенљив само на више, па се ради о кумулативном рачуну. Ријетки су случајеви када се стање на овом рачуну (у редовној пословној промјени) може смањити, када се по правилу ради о исправљању већ унесених података;
9. У питању је рачун са потпуним салдом - нема корективног рачуна (у расходе биланса успјеха "улази" са цјелокупним износом свог салда).

Промјене: Промјене код трошкова су, углавном, у облику повећања. Ријетке су промјене код којих долази до смањења трошкова. Радило би се углавном о исправци грешке или о враћању неутрошеног материјала из производње на залихе.

Документа: Документ који најчешће служи као основ за књижење трошкова материјала је требовање. У случају враћања материјала на залихе документ је повратница материјала.

Књижења: Рачуноводствено обухватање трошкова материјала за израду у финансијском књиговодству може се објаснити једним поједностављеним примјером:

Полазне претпоставке:

1. На залихама има 1.000 kg материјала "Челичне шипке Ø10" по набавној цијени од 1,00 KM/kg (Почетно стање на залихама материјала се посебно не евидентира јер је оно исказано као резултат претходно проведених евиденција, и исказује се код отварања пословних књига као салдо).
2. Набављено је по фактури добављача бр. 4. и пријемници бр. 2. 500 kg материјала "Челичне шипке Ø10" по набавној цијени од 1,20 KM/kg. ПДВ је обрачунат по стопи од 17%.
3. Издат је радни налог бр. 1. за производњу навртки М10. По требовању бр. 1. утрошено је 300 kg материјала "Челичне шипке Ø10".
4. Набављено је од добављача по фактури бр. 3. и пријемници бр. 3. 1.000 kg материјала "Челичне шипке Ø10" по набавној цијени од 1,30 KM/kg. ПДВ је обрачунат по стопи од 17%.
5. По требовању бр. 2. утрошено је 1.000 kg материјала "Челичне шипке Ø10".

а) *FIFO метода**Дневник главне књиге финансијског књиговодства*

Редни број	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
2.	101 270	432	Материјал у складишту ПДВ у примљеним фактурама Добављачи у земљи <i>Фактура бр. 4 и пријемница бр. 2.</i>	600,00 102,00	702,00
3.	511		Трошкови материјала за израду Материјал у складишту <i>Требовање бр. 1.</i>	300,00	
4.	101 270	432	Материјал у складишту ПДВ у примљеним фактурама Добављачи у земљи <i>Фактура бр. 3 и пријемница бр. 3.</i>	1.300,00 221,00	1.521,00
5.	511		Трошкови материјала за израду Материјал у складишту <i>Требовање бр. 2.</i>	1.060,00	

Наведени примјер може се комбиновати са зависним трошковима набавке када би се код набавке материјала користио рачун 100 – *Обрачун набавке залиха материјала*, резервних дијелова, алата и инвентара, затим са случајевима плаћања обавеза према добављачу и сл.

Аналитичка картица материјала

Челичне шипке Ø10 j.м. <u>kg</u>						Година 20xx.		
Број пром.	Опис	Количина			Цијена	Вриједност		
		Улаз	Изаз	Стање		Дугује	Потр.	Салдо
1.	Почетно стање	1.000		1.000	1,00	1.000,00		1.000,00
2.	Набав. пријем. бр. 2.	500		1.500	1,20	600,00		1.600,00
3.	Утрошак треб. бр. 1.		300	1.200	1,00		300,00	1.300,00
4.	Набав. пријем. бр. 3.	1.000		2.200	1,30	1.300,00		2.600,00
5.	Утрошак треб. бр. 2.		700	1.500	1,00		700,00	1.900,00
5.	Утрошак треб. бр. 2.		300	1.200	1,20		360,00	1.540,00

Будући да се трошкови материјала обрачунавају по редосљеду улаза материјала, трошкови по првом требовању од 300 kg вреднују се по цијенама почетног стања (1,00 КМ). Код другог требовања од 1.000 kg трошкови се вреднују за преостали дио почетних залиха по 1,00 КМ/kg, а за разлику до укупног требовања по цијенама наредне набавке од 1,20 КМ/kg. Након овог требовања на залихама је остало 200 kg прве набавке и 1.000 kg слједеће

набавке, што је и на аналитичкој картици (картица материјалног књиговодства) исказано као стање (1.200 kg).

б) Метода просјечних пондерисаних цијена - нето варијанта

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
2.	101 270	432	Материјал у складишту ПДВ у примљеним фактурама	600,00 102,00	702,00
			Добављачи у земљи <i>Фактура бр. 4 и пријемница бр. 2.</i>		
3.	511	101	Трошкови материјала за израду Материјал у складишту <i>Требовање бр. 1.</i>	320,00	320,00
4.	101 270	432	Материјал у складишту ПДВ у примљеним фактурама	1.300,00 221,00	1.521,00
			Добављачи у земљи <i>Фактура бр. 3 и пријемница бр. 3.</i>		
5.	511	101	Трошкови материјала за израду Материјал у складишту <i>Требовање бр. 2.</i>	1.173,00	1.173,00

Напомена: Да се не би појављивале финансијске разлике на картицама просјечну пондерисану цијену потребно је рачунати на што већи број децимала. Правило гласи: "број децимала треба да буде за два броја већи од броја цифара коју има количина са којом треба помножити просјечну пондерисану цијену".

Аналитичка картица материјала

Челичне шипке Ø10 j.м. kg
20xx.

Година

Број пром.	Опис	Количина			Цијена	Вриједност		
		Улаз	Изаз	Стање		Дугује	Потр.	Салдо
1.	Почетно стање	1.000		1.000	1,000	1.000,00		1.000,00
2.	Набав. пријем. бр. 2.	500		1.500	1,200	600,00		1.600,00
3.	Утрошак треб. бр. 1.		300	1.200	1,067		320,00	1.280,00
4.	Набав. пријем. бр. 3.	1.000		2.200	1,300	1.300,00		2.580,00
5.	Утрошак треб. бр. 2.		1.000	1.200	1,173		1.173,00	1.407,00

Просјечне пондерисане цијене рачунате су на основу последњих података (подаци који претходе требовањима) о вриједности залиха и количини истих. За прво требовање вриједност залиха је 1.600,00 KM а количина је 1.500 кг.

II дио: Примјена система двојног књиговодства

(1.600,00 КМ / 1.500 kg = 1,0667 КМ/kg, заокружено на 1,067). За друго требовање вриједност залиха која претходи требовању је 2.580,00 КМ а количина је 2.200 kg. (2.600,00 КМ / 2.200 kg = 1,1728 КМ/kg, заокружено на 1,173). Преостале залихе се вреднују по посљедњој израчунатој просјечној пондерисаној цијени (1.200 kg x 1,173 КМ/kg = 1.407,60 КМ, заокружено 1.407,00 КМ). Заокруживање цијена на три децимале (1,067 и 1,173) служи само за обрачун утрошака, док се у финансијском књиговодству износи исказују са двије децимале.

в) Метода просјечних пондерисаних цијена - бруто варијанта

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
2.	101 270	432	Материјал у складишту	600,00	702,00
			ПДВ у примљеним фактурама	102,00	
			Добављачи у земљи <i>Фактура бр. 4 и пријемница бр. 2.</i>		
3.	511	101	Трошкови материјала за израду	320,00	320,00
			Материјал у складишту <i>Требовање бр. 1.</i>		
4.	101 270	432	Материјал у складишту	1.300,00	1.521,00
			ПДВ у примљеним фактурама	221,00	
			Добављачи у земљи <i>Фактура бр. 3 и пријемница бр. 3.</i>		
5.	511	101	Трошкови материјала за израду	1.188,00	1.188,00
			Материјал у складишту <i>Требовање бр. 2.</i>		

Аналитичка картица материјала

Челичне шипке Ø10 ј.м. <u>kg</u>						Година 20xx.		
Број пром.	Опис	Количина			Цијена	Вриједност		
		Улаз	Изаз	Стање		Дугује	Потр.	Салдо
1.	Почетно стање	1.000		1.000	1,000	1.000,00		1.000,00
2.	Набав. пријем. бр. 2.	500		1.500	1,067	600,00		1.600,00
3.	Утрошак треб. бр. 1.		300	1.200	1,067		320,00	1.280,00
4.	Набав. пријем. бр. 3.	1.000		2.200	1,160	1.300,00		2.580,00
5.	Утрошак треб. бр. 2.		1.000	1.200	1,160		1.188,00	1.392,00

С обзиром да је ова варијанта обрачуна просјечних пондерисаних цијена нешто компликованија од нето варијанте, неопходно је да се дају додатна

објашњења за начин израчунавања вриједности утрошка материјала у наведеном примјеру. Износ од 1.188,00 КМ добија се као збир двије величине: вриједности утрошених 1.000 kg материјала челичне шипке Ø10 у 4. промјени ($1.000 \text{ kg} \times 1,16 \text{ КМ/kg} = 1.160,00 \text{ КМ}$) и производа разлике између посљедње двије просјечне пондерисане цијене ($1,16 \text{ КМ/kg} - 1,067 \text{ КМ/kg} = 0,93 \text{ КМ/kg}$) и раније утрошене количине (300 kg обрачунате по претходној просјечној пондерисаној цијени), тј. $0,93 \text{ КМ/kg} \times 300 \text{ kg} = 27,90 \text{ КМ} \approx 28,00 \text{ КМ}$. Дакле, $1.160,00 \text{ КМ} + 28,00 \text{ КМ} = 1.188,00 \text{ КМ}$. На тај начин се добије вриједност преосталих залиха рачуната по посљедњој просјечној пондерисаној цијени ($1.200 \text{ kg} \times 1.160 \text{ КМ/kg} = 1.392,00 \text{ КМ}$).

Постоји и једноставнији начин поступања: умјесто да се прво одреди износ који се књижи на потражну страну материјала (вриједност излаза, односно трошка) израчунава се салдо на рачуну залиха који треба да постоји послје тог књижења. Салдо се израчунава на сљедећи начин: после трошења материјала њега на залихи треба да буде 1.200 kg и то по просјечној цијени од 1,160 КМ/kg. То значи да и вриједност тих залиха (тј. салдо аналитичког рачуна) треба да буде дуговни од 1.392,00 КМ. С обзиром да је прије књижења ове промјене на рачуну материјала дуговни салдо од 2.500,00 КМ, то је потребно књижити 1.188,00 КМ на потражну страну да би се салдо рачуна свео на 1.392,00 КМ ($2.500,00 \text{ КМ} - 1.188,00 \text{ КМ} = 1.392,00 \text{ КМ}$).

2.8.3. Трошкови резервних дијелова и ситног инвентара

Резервни дијелови су по својој природној врсти слични основном и помоћним материјалима за израду и сличне су функције у процесу израде учинака, с тим да се дио резервних дијелова може уграђивати и у сталну имовину осим што могу да чине компоненту учинака. Ситан инвентар је категорија текуће имовине (залиха) који има дужи вијек употребе а мању појединачну вриједност, те се код давања у употребу у цијелости признаје као трошак. Рачуноводствено обухватање ових трошкова слично је рачуноводственом обухватању трошкова материјала, што се може илустровати на сљедећи начин:

1. Купљени су и примљени у магацин резервни дијелови за машину чија вриједност по фактури добављача износи 10.000,00 КМ (добављач је у фактури исказао и ПДВ у износу од 1.700,00 КМ).
2. Издато је резервних дијелова у употребу (уградњу, оправку, замјену) чија је стварна набавна вриједност 10.000,00 КМ.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	102 270	432	Резервни дијелови у складишту ПДВ у примљеним фактурама Добављачи у земљи <i>За купљене резервне дијелове</i>	10.000,00 1.700,00	11.700,00
2.	512		Трошкови режијског материјала Резервни дијелови у складишту <i>За утрошене резервне дијелове</i>	10.000,00	

1. Купљен је и примљен у магацин ситан инвентар чија је вриједност по фактури добављача 20.000,00 КМ (добављач је у фактури исказао и ПДВ у износу од 3.400,00 КМ). Ситан инвентар се третира као текућа имовина.
2. Ситан инвентар је издат у употребу. Књиговодствена вриједност му је 10.000,00 КМ. Књижење извршити без употребе рачуна исправке.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	1040 270	432	Ситан инвентар у складишту ПДВ у примљеним фактурама Добављачи у земљи <i>За купљен ситан инвентар</i>	20.000,00 3.400,00	23.400,00
2.	1043		Алат и инвентар у употреби Ситан инвентар у складишту <i>За утрошен ситан инвентар</i>	10.000,00	
	5122	1043	Трошкови ситног инвентара Алат и инвентар у употреби <i>За утрошен ситан инвентар</i>	10.000,00	10.000,00

Како у контном оквиру у групи рачуна залиха материјала није дат посебан синтетички рачун за евидентирање ситног алата и инвентара на залихама, то се може у оквиру осталих рачуна отворити посебна евиденција, што је у примјеру приказано, гдје су у оквиру синтетичког рачуна 104 – *Алат и инвентар у употреби*¹¹⁸ отворени посебни аналитички рачуни. Када се алат и инвентар даје у употребу користи се наведени рачун, преко кога се врши евиденција утрошака. Трошкови алата и инвентара могу се евидентирати и преко исправке вриједности када би посљедње књижење имало сљедећу форму:

¹¹⁸ Назив наведених рачуна у задатој контној структури није најсретније одабран, али је њихова примјена на нивоу синтетичких рачуна обавезујућа, тако да привредна друштва имају самосталност у њиховом даљем аналитичком рашичлањавању.

	5122	1092	Трошкови ситног инвентара Исправка вриједности инвентара <i>За утрошени ситан инвентар</i>	10.000,00	10.000,00
--	------	------	--	-----------	-----------

Ако се ситан алат и инвентар третира као стална имовина, тада се у оквиру рачуна постројења и опреме отварају посебни аналитички рачуни за њихову евиденцију, при чему су правила евидентирања иста као и код осталих позиција постројења и опреме (прибављање, обрачун амортизације, процјењивање и сл.).

Контролна питања:

300. Шта су трошкови материјала?
301. Које методе се користе за обрачунавање утрошка материјала?
302. У којим евиденцијама се евидентирају трошкови материјала?
303. Објаснити класификовање рачуна *511 - Трошкови материјала за израду* и податке које он пружа.
304. Објаснити методу просјечне цијене - нето варијанта.
305. Објаснити методу просјечне цијене - бруто варијанта.

2.8.4. Остали материјални трошкови

Дефинисање: Поред трошкова материјала, резервних дијелова и ситног инвентара у материјалне трошкове (и то остале) спадају и трошкови енергије и трошкови услуга са карактером материјалних трошкова (транспортне услуге, услуге на изради производа, услуге одржавања, трошкови сајмова, закупнина, пропаганде и рекламе и др.).

Вредновање: С обзиром да се ради о различитим врстама трошкова различите су им количинске компоненте: kWh,kg, литар, норма час, итд. Израчунавање висине ових врста трошкова, углавном, не захтјева посебне обрачуне.

Евиденције: Као и код осталих врста трошкова евидентирање ове врсте трошкова се врши у главној књизи финансијског књиговодства и дневнику главне књиге. Не отвара се посебна аналитичка евиденција.

Рачуни: За трошкове енергије предвиђен је у контном оквиру рачун *513 - Трошкови горива и енергије*, а за остале врсте материјалних трошкова предвиђена је група *53 - Трошкови производних услуга*. Сврставање ових рачуна трошкова врши се на исти начин, као и, на примјер, рачуна *511 - Трошкови материјала за израду*.

Промјене: Промјене код трошкова су углавном у облику повећања. Ријетке су промјене код којих долази до смањења трошкова. Радило би се углавном о исправци грешке.

Документа: Документа везана за ове трошкове би била: улазне фактуре, требовања, разни обрачуни и др.

Књижења: Рачуноводствено обухватање осталих материјалних трошкова у финансијском књиговодству може се објаснити једним поједностављеним примјером:

Књижење трошкова горива и енергије

1. Предузеће је примило рачун за утрошену електричну енергију у погону на износ од 50.000,00 КМ. На овај износ у фактури је обрачунат ПДВ у износу од 8.500,00 КМ.
2. Са залиха је утрошено гориво у износу од 10.000,00 КМ. Гориво је утрошено за камионе.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	5130 270	432	Трошкови електричне енергије ПДВ у примљеним фактурама	50.000,00 8.500,00	58.500,00
			Добављачи у земљи <i>За утрошену енергију</i>		
2.	5131	1013	Трошкови горива Гориво у складишту <i>За утрошено гориво</i>	10.000,00	10.000,00

У оквиру рачуна 513 – *Трошкови горива и енергије* потребно је отворити посебне аналитичке рачуне како би се могли пратити трошкови по појединим категоријама утрошака. Структура ових евиденција зависи од конкретних потреба сваког предузећа. На исти начин је, за рачуне појединих категорија материјалних позиција које могу да се држе на складиштима а за које нема посебних рачуна у контном оквиру, потребно отворити посебне рачуне у оквиру постојећих синтетичких рачуна, што је у примјеру и приказано.

Књижење осталих материјалних трошкова

1. Предузеће које се бави изградњом грађевинских објеката ангажовало је друго предузеће за обављање дијела радова на објекту. Извођач је испоставио фактуру за обављене производне услуге на износ од 20.000,00 KM (у фактури је исказао и ПДВ у износу од 3.400,00 KM).
2. Примљена је фактура за поправку машине на износ од 6.000,00 KM (у фактури је исказан и ПДВ у износу од 1.020,00 KM).
3. Примљена је фактура за рекламирање производа на локалном радију у износу од 1.000,00 KM (плус ПДВ у износу од 170,00 KM).

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	530 270	432	Трошкови услуга на изради учинака ПДВ у примљеним фактураама	20.000,00 3.400,00	23.400,00
			Добављачи у земљи <i>За услуге израде учинака</i>		
2.	532 270	432	Трошкови услуга одржавања ПДВ у примљеним фактураама	6.000,00 1.020,00	7.020,00
			Добављачи у земљи <i>За услуге поправке машине</i>		
3.	535 270	432	Трошкови рекламе и пропаганде ПДВ у примљеним фактураама	1.000,00 170,00	1170,00
			Добављачи у земљи <i>За услуге рекламе</i>		

Контролна питања:

306. Који трошкови улазе у остале материјалне трошкове?
307. На којим рачунима се врши евиденција осталих материјалних трошкова?
308. Која класа, која група и који рачуни у контном оквиру су предвиђени за евиденцију осталих материјалних трошкова?
309. Која документација је основ за књижење осталих материјалних трошкова?

2.9. Евиденција производње, полупроизвода и готових производа

Дефинисање: Производња, недовршена производња (полупроизводи), недовршене услуге и готови производи сврстају се у текућу имовину предузећа. Ради се о обртним средствима која настају као резултат рада предузећа или појединих његових организационих дијелова.

Производњу чине она средства на којима се непосредно још увек одвија процес обраде.

Полупроизводе чини она производња која је привремено прекинута и која је привремено смјештена у магацине полупроизвода, а чији је наставак производње у предузећу извјестан.

Готове производе чине она средства на којима је завршен процес производње.

Вредновање: Залихе недовршене производње и готових производа, сем ако није у питању пољопривредна производња или грађевинарство, машиноградња или бродоградња, вреднују се по цијени коштања или по нето продајној цијени, ако је она нижа.

а) Цијена коштања обухвата трошкове материјала за израду и трошкове конверзије (трошкови прераде). При производњи готових производа (и недовршених производа), поред трошкова материјала за израду (који се вреднују по стварној набавној вриједности), настају и трошкови конверзије, тј. трошкови прераде. Ове трошкове чине трошкови директних зарада, општи фиксни и општи варијабилни трошкови који се могу приписати тој конверзији (преради). Опште¹¹⁹ фиксне трошкове, углавном, чине: трошкови амортизације, трошкови одржавања, трошкови осигурања, трошкови исхране запослених, зараде режије у производњи, трошкови енергије за гријање, трошкови пореза на имовину, трошкови закупа и сл. Опште варијабилне трошкове чине, на примјер, трошкови погонске енергије.

Трошкови који се не укључују у вриједност залиха - постоје трошкови који се не укључују у вриједност залиха, већ се одмах третирају као расход периода у којем су настали. Ради се о:

- 1/ *неуобичајеном износу отпадног материјала за израду, трошковима непотребног рада, или неуобичајеном износу других производних трошкова* - износи прекомјерног трошења материјала (преко норматива) не могу се укључити у трошкове производа, тј. у цијену коштања. Трошкови зарада иза којих не стоји одговарајући учинак, такође, се не могу укључити у трошкове производа. Ради се, примјера ради, о зарадама које су исплаћене по основу чекања на посао;
- 2/ *трошкови складиштења, осим ако су ти трошкови неопходни у производном поступку прије даљне фазе производње* - трошкови, амортизације зграде магацина готових производа се не могу укључити у њихове трошкове, тј. у цијену коштања. Али, уколико се ради о

¹¹⁹Термини "општи" и "директни" означавају могућност распоређивања трошкова на њихове узрочнике - производе или услуге које предузеће производи. Код "директних" трошкова не постоји проблем распоређивања трошкова на њихове узрочнике. На документу, примјера ради требовању материјала за израду, стоји ознака на који се производ тај трошак односи. Та могућност не постоји код "општих" трошкова. На пример, из коначног обрачуна амортизације се не види колико трошкова амортизације се односи на поједини производ који је произвођен. Ти су трошкови, дакле, заједнички, општи за све производе који су у том периоду произведени.

складиштењу полупроизвода у хладњачи (нпр. смрзнутог воћа - које је полупроизвод), трошкови хладњаче у којој се они чувају укључивали би се у трошкове производа који би се правили од тог смрзнутог воћа;

3/ *административни општи трошкови који директно не доприносе довођењу залиха на садашњу локацију и садашње стање* - трошкови, примјера ради, општег сектора, рачуноводства и сличних дјелатности не би чинили трошкове производа;

4/ *трошкови продаје* - трошкови продаје не чине трошкове производа, јер су то трошкови који се односе на продате производе, тј. оне производе који више нису на залихама (зараде комерцијалиста, трошкови амортизације њихове опреме, транспортни трошкови отпреме готових производа, трошкови амортизације магацина готових производа и сл.).

б) Нето продајна цијена (надокнадива вриједност) је вриједност средства која се може постићи његовом продајом на тржишту (вриједност у коју није укључен ПДВ), умањена за процјењене трошкове продаје.

У току године евиденција производње, недовршене производње и готових производа може да се врши и по планским цијенама коштања. Наиме, примјена у току године стварних цијена коштања у евиденцији производа има одређених недостатака. У већини предузећа релативно су бројне промјене везане за готове производе: свакодневно се врши предаја из производње на залихе и продаја готових производа, чак и више пута у току једног дана. То би значило да предузеће, ако жели да евиденцију готових производа врши по стварној цијени коштања, после сваког предавања готових производа у складиште мора да рачуна стварну цијену коштања производа. Ово рачунање, прво, изискује одређен рад у књиговодству, а друго, за то је потребно и одређено вријеме (понекад и више дана док стигне сва потребна документација у вези трошкова, а у случају трошкова зарада њихова висина ће се знати, у најбољем случају, тек на крају мјесеца када се обрачунају и исплате зараде). Уколико предузеће има релативно више производа и уколико су чешће промјене завршетка производње и предаје производа на залихе, што значи да треба урадити много калкулација цијена коштања, може се десити да књиговодство, и поред великог броја запослених, не буде у стању да на вријеме уради све калкулације цијене коштања. Осим тога, може се десити да се производ истог дана када се произведе и прода. Да би се извршило раскњижавање залиха тог производа неопходно је да се зна његова стварна цијена коштања, коју, као што је већ речено, предузеће, углавном, не може да утврди истог дана (из истог разлога не може да се тог дана изврши и задужење залиха тог производа). Због свега тога већина предузећа за евиденцију готових производа користи планске цијене коштања.

Евиденције: Начин евидентирања производње, недовршене производње и готових производа зависи од примјењеног контног оквира.

1. Код контног оквира заснованог на функционалном принципу евиденција ових средстава се води у главној књизи и дневнику главне књиге финансијског књиговодства.

2. Код контног оквира заснованог на билансном принципу евиденција ових средстава се води у:

- 1/ финансијском књиговодству: у главној књизи и дневнику главне књиге и у
- 2/ класи 9 - Обрачун трошкова и учинака:
 - у главној књизи и дневнику главне књиге класе 9 и
 - у аналитичким евиденцијама производње, недовршене производње и готових производа (по врсти, количини и вриједности).

Очито је да се, када је у питању контни оквир заснован на билансном принципу, евиденција производње, недовршене производње и готових производа води на два мјеста.

Осим ових евиденција постоји и магацинска евиденција недовршене производње и готових производа (по врсти и количини).

Рачуни: Пошто је у нашој пракси тренутно важећи контни оквир заснован на билансном принципу у наставку се, приликом образлагања рачуна на којима се спроводи књижење, има то у виду.

2.9.1. Евиденције у финансијском књиговодству

За евидентирање производње, недовршене производње и готових производа у финансијском књиговодству предвиђене су двије групе рачуна:

11 – Залихе недовршене производње, полупроизвода и недовршених услуга,

12 – Залихе готових производа.

у оквиру које су предвиђени рачуни:

- *110 - Недовршена производња;*
- *111 – Полупроизводи и*
- *112- Недовршене услуге*

односно:

- *120 – Готови производи*

Ради се о “мирујућим” рачунима, јер се на овим рачунима у току године књижи само:

- а) почетно стање - на почетку пословне године и
- б) повећање или смањење вриједности залиха тих средстава - на крају обрачунског периода.

То значи да се на рачунима ових група у току обрачунског периода не спроводе никаква књижења - ни по основу започињања нове производње, ни по основу њеног завршавања, ни по основу продаје готових производа и самим тим смањења залиха готових производа, мањкова, вишкова, итд.¹²⁰ Књижења ових промјена се морају извршити, а пошто у финансијском књиговодству (у класама од 0 до 8) нису предвиђени рачуни за то, књижење се врши у класи 9 - *Обрачун трошкова и учинака*.

Рачун 120 - *Готови производи* може се објаснити на следећи начин¹²¹:

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном оквиру);
2. Ради се о рачуну стања и то средстава;
3. То је активан рачун;
4. Није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења;
5. То је рачун из финансијског књиговодства;
6. Нема потребе да се даље рашчлањава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању елементарни (појединачни) рачун. Рашчлањавање у посебној аналитичкој евиденцији готових производа врши се за рачун 960 - *Готови производи*;
7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њему је променљив и на више и на ниже (није кумулативан рачун);
9. Чак и када се залиха готових производа евидентирају по планској цијени коштања нема потребе да се овај рачун даље рашчлањава (рашчлањава се рачун 960) па се ради о рачуну са потпуним салдом - нема корективног рачуна (у активу биланса стања "улази" са целокупним износом свог салда).

Салдо овог рачуна је тачан само два пута у тогу године: на дан 01.01. и и 31.12. текуће године и тада показује стварну цијену коштања залиха готових производа посматраног тренутка.

2.9.2. Евиденције у погонском књиговодству

За евидентирање производње, недовршене производње и готових производа у класи 9 предвиђена је следећа структура рачуна:

- 90 – *Рачуни односа са финансијским рачуноводством,*
- 91 – *Материјал и роба,*
- 92 – *Рачуни мјеста трошкова набавке, техничке управе и помоћне дјелатности,*

¹²⁰То је сасвим супротно начину књижења код контног оквира заснованог на функционалном принципу.

¹²¹Исто важи и за рачун 110 - *Недовршена производња*.

- 93 – *Рачуни главних производних мјеста трошкова,*
- 94 – *Рачуни мјеста трошкова управе, продаје и сличних активности,*
- 95 – *Носиоци трошкова,*
- 96 – *Готови производи,*
- 97 – *Слободна група,*
- 98 – *Расходи и приходи,*
- 99 – *Рачуни добитка, губитка и закључка.*

Рачуни у оквиру група које се односе на мјеста и носиоце трошкова служе за евидентирања стања и промјена стања производње и недовршене производње (полупроизвода). Назив група рачуна указује на нужност додјељивања трошкова њиховим изазивачима и мјестима. Трошкове настале у одређеном обрачунском периоду мора неко “понијети”, тј. морају се неке и негде додијелити. У крајњој линији изазивачи трошкова су производња и недовршена производња, па се они јављају у улози носиоца трошкова. У оквиру групе која се односи на носиоце трошкова предвиђени су посебни рачуни за недовршене учинке до рачуна за евиденцију полупроизвода у складишту. Ради се о стварно отвореним рачунима средстава на којима се спроводи књижење. По карактеру су активни рачуни. Налазе се у главној књизи класе 9. По потреби се даље рашчлањавају у одговарајућим аналитичким евиденцијама. У случају евидентирања по планским цијенама коштања ови рачуни би били рачуни са непотпуним салдом. Њихову допуну би чинили корективни рачуни одступања стварних од планских цијена коштања.

За евидентирање стања и промјена стања готових производа у класи 9 предвиђени су рачуни у оквиру групе 96 - *Готови производи*. Уколико се у току године евиденција готових производа води по стварним цијенама коштања користио би се за те сврхе само по један рачун, нпр. 960 - *Готови производи*. По карактеристикама овај рачун би био сличан рачунима из групе 95:

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном оквиру);
2. Ради се о рачуну стања и то средстава;
3. То је активан рачун;
4. Није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења;
5. То је рачун из класе 9 - *Обрачун трошкова и учинака*;
6. Рашчлањава се у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању синтетички (представнички) рачун.
7. То је рачун главне књиге (али главне књиге класе 9);
8. Салдо на њему је промјенљив и на више и на ниже (није кумулативан рачун);
9. У питању је рачун са потпуним салдом.

Салдо овог рачуна би показивао стварну цијену коштања тренутних залиха готових производа. *Дуговна страна* овог рачуна би показивала збир почетног салда и свих повећања стања готових производа (по стварној цијени коштања) од почетка пословне године до посматраног тренутка, док би *потражна страна* овог рачуна показивала збир смањења стања готових производа (по стварној цијени коштања) од почетка обрачунског периода до посматраног тренутка.

У случају евиденције готових производа у току године по планским цијенама коштања неопходно би било за ту евиденцију користити два рачуна: *960 до 968 - Готови производи* и *969 - Одступања трошкова производње*. На првим рачунима евидентирало би се стање, повећања и смањења стања готових производа и то по планској цијени коштања тих готових производа. Ови рачуни би, дакле, били рачуни са непотпуним карактером салда, јер не могу самостално да пруже податак о стварној цијени коштања тих производа (билансна вриједност). За утврђивање стварне цијене коштања готових производа, односно за свођење планске цијене коштања тих производа на њихову стварну цијену коштања, служи рачун *969 - Одступања трошкова производње*. Предузеће може за сваки производ да отвори посебан рачун одступања (то значи да би на аналитичкој картици готовог производа био још један податак - одступање). У овом случају предузеће би и на основу података из аналитике готових производа за сваки готов производ могло да пружи податак о висини његове стварне цијене коштања. Међутим, предузећа углавном воде само један, заједнички, рачун одступања за све готове производе (одступање, дакле, не рашчлањавају по производима). Овај начин рада је далеко једноставнији од претходног, али у том случају предузеће не може да на основу аналитичког књиговодства готових производа пружи одговор на питање "колика је стварна цијена коштања појединих производа".

При књижењу промјена у вези производње, недовршене производње и готових производа користе се још неки карактеристични рачуни из финансијског књиговодства и класе 9:

- 1/ Рачун *900 - Рачун за преузимање залиха* служи за успостављање аритметичке равнотеже у ставу за књижење у коме се књиже почетне залихе недовршене производње и готових производа¹²². Ради се о организационо-техничком¹²³ рачуну са пасивним салдом.
- 2/ Рачун *902 - Рачун за преузимање трошкова* служи, такође, за успостављање аритметичке равнотеже у ставу за књижење у коме се

¹²² Овакав рачун не би постојао у контном оквиру заснованом на функционалном принципу.

¹²³ Организационо-технички рачуни нису рачуни ни средстава, ни извора средстава, ни прихода, ни расхода. Њихова улога је да књиговодству олакшају обављање неких послова. Конкретно, као што је речено, сврха овог рачуна је обезбјеђење аритметичке равнотеже у класи 9.

преузимају подаци о трошковима настали у одређеном обрачунском периоду. И он је организационо-технички рачун са пасивним салдом¹²⁴.

- 3/ Рачун 980 - *Трошкови продатих производа и услуга* је рачун на коме се евидентирају пословни расходи. Они настају продајом готових производа, њиховом употребом за сопствене потребе и сл.
- 4/ Рачун 982 - *Трошкови периода* је рачун расхода на коме се књиже они трошкови¹²⁵ који нису укључивани у цијену коштања производа, као што су трошкови управе и продаје.

У оквиру класе 9 може да се утврђује резултат (за предузеће и његове дијелове) и то по *методи трошкова продатих учинака*. Због тога је у класи 9 различито дефинисање расхода у односу на финансијско књиговодство, код кога је метод утврђивања резултата - *метод укупних трошкова*. Код финансијског књиговодства сви трошкови се одмах књиже у класу расхода, док код класе 9 расходе чине само они трошкови који су садржани у продатим производима и услугама (били су, дакле, претходно укључивани у вриједност залиха) и трошкови који су са одговарајућих рачуна мјеста трошкова пренијети на посебне рачуне - рачуне расхода. Дакле, код класе 9 *не постоји аутоматизам - трошак је одмах и расход*.

Промјене: Промјене на производњи, недовршеној производњи и готовим производима су у облику повећања и смањења.

1. Код производње повећање се јавља:
 - започињањем процеса производње (повећава се и вриједност и количина),
 - стицањем са обраде и дораде и наставком производње (повећава се и вриједност и количина),
 - повећањем усљед вишкова (повећава се и вриједност и количина) и др.
2. Смањење код производње се јавља:
 - завршетком производње и преносом готових производа на залихе или директном испоруком купцу (смањује се и вриједност и количина производње),
 - прекидом процеса производње и преносом полупроизвода на залихе (смањује се и вриједност и количина производње),
 - слањем у обраду и дораду (смањује се и вриједност и количина производње),
 - мањковима (смањује се и вриједност и количина производње) и др.
3. Повећање залиха полупроизвода се јавља:

¹²⁴ Овакав рачун постоји у контном оквиру заснованом на функционалном принципу, али се он налази у оквиру финансијског књиговодства.

¹²⁵ Књижењем на овом рачуну трошкови постају расходи.

- преносом полупроизвода из производње на залихе (повећава се и вриједност и количина),
 - вишковима (повећава се и вриједност и количина),
 - враћањем са обраде, дораде (повећава се и вриједност и количина) и др.
4. Смањење залиха полупроизвода се јавља:
- стављањем у производњу (смањује се и вриједност и количина),
 - продајом (смањује се и вриједност и количина),
 - мањковима (смањује се и вриједност и количина),
 - слањем на обраду дораду и манипулацију (смањује се и вриједност и количина) и др.
5. Повећање стања код готових производа се јавља при:
- предаји из производње у складиште (повећава се и количина и вриједност),
 - враћању производа од стране купаца (повећава се и количина и вриједност),
 - вишковима готових производа (повећава се и количина и вриједност) и др.
6. Смањење стања код готових производа се јавља при:
- продаји готових производа купцима или њиховом преносу у сопствене малопродајне објекте (смањује се и количина и вриједност),
 - мањковима готових производа (смањује се и количина и вриједност),
 - слању на обраду, дораду и манипулацију (смањује се и вриједност и количина) и др.

Документа: За књижење промјена у вези производње, недовршене производње и готових производа користе се уобичајено следећа документа и обрачуни:

1. обрачуни производње – радни налози,
2. извјештаји о завршетку производње и предаји готових производа на залихе,
3. отпремнице готових производа,
4. фактуре и др.

Примјер књижења:

1. У финансијском књиговодству су у току обрачунског периода на основу одговарајуће документације евидентирани следећи трошкови:

II дио: Примјена система двојног књиговодства

Рачун	Назив рачуна	Износ (КМ)
511	Трошкови материјала за израду	400.000,00
513	Трошкови горива и енергије	100.000,00
520	Трошкови бруто зарада	150.000,00
521	Трошкови бруто накнада зарада	10.000,00
522	Трошкови бруто накнада члановима УО и НО	40.000,00
529	Трошкови бруто осталих личних расхода	10.000,00
532	Трошкови услуга одржавања	20.000,00
535	Трошкови рекламе и пропаганде	20.000,00
540	Трошкови амортизације	30.000,00
541	Трошкови резервисања за трошкове у гарантном року	1.000,00
550	Трошкови непроизводних услуга	4.000,00
552	Трошкови премија осигурања	10.000,00
Укупно:		795.000,00

На основу извјештаја службе обрачуна трошкова врши се преузимање трошкова у класу 9 и то: 690.000,00 КМ су трошкови који се односе на носиоце трошкова, а 105.000,00 КМ су трошкови набавке, управе и продаје који се директно преносе на расходе периода.

Напомена: Очигледно је да, и када се не користе рачуни мјеста трошкова у класи 9, да се морају обезбиједити подаци о трошковима који се укључују и трошковима који се не укључују у цијену коштања. Обезбјеђивање тих података може се вршити прављењем табеларних прегледа, контирањем на документима или на неки други начин.

Повећање вриједности залиха готових производа (на крају обрачунског периода у односу на почетно стање) књижи се задужењем рачуна 120 - Готови производи а у корист рачуна 630 - Повећање вриједности залиха учинака.

Смањење вриједности залиха готових производа (на крају обрачунског периода у односу на почетно стање) књижи се одобрењем рачуна 120 - Готови производи а задужењем рачуна 631 - Смањење вриједности залиха учинака.

Слична је ситуација и са недовршеном производњом.

С обзиром да је обрачун промјена вриједности залиха кумулативан ови ставови за књижење би се послје периодичног обрачунавања у току године (ако би се радио) сторнирали.

Контролна питања:

310. Шта се подразумјева под производњом?
311. Шта се подразумјева под полупроизводима ?
312. Шта се подразумјева под готовим производима?

313. Навести на случају конкретног предузећа примјер за производњу, полупроизводе и готове производе.
314. По којој вриједности се вреднују у билансу стања готови производи и недовршена производња?
315. Који су елементи цијене коштања готових производа?
316. Навести недостатке примјене стварне цијене коштања у евиденцији производа.
317. Објаснити начин евидентирања производње, недовршених производа и готових производа примјеном контног оквира по функционалном принципу.
318. Објаснити начин евидентирања производње, недовршених производа и готових производа примјеном контног оквира по билансном принципу.
319. Које групе рачуна у финансијском књиговодству су предвиђене за евидентирање недовршене производње и готових производа?
320. Објаснити које податке пружа рачун *110 - Недовршена производња* и како се тај рачун може класификовати.
321. Које групе рачуна у погонском књиговодству су предвиђене за евидентирање недовршене производње и готових производа?
322. Објаснити које податке пружају рачун *групе 95 - Носиоци трошкова* и како се ти рачуни могу класификовати.
323. Објаснити које податке пружају рачуни *960 – 968: Готови производи* и како се ти рачуни могу класификовати.
324. Набројати промјене на производњи, недовршеној производњи и готовим производима у облику повећања стања.
325. Набројати промјене на производњи, недовршеној производњи и готовим производима у облику смањења стања.
326. Која документација се користи за књижење промјена у вези производње, недовршене производње и готових производа.
327. Објаснити рачуне групе *63 – Промјена вриједности залиха учинака*.

2.10. Евиденција робе

2.10.1. Основна питања

Дефинисање: Роба спада у категорију текућих средстава предузећа у облику ствари, коју оно набавља ради даље продаје, тј. трговине. Трговина се обавља као трговина на велико и трговина на мало. За разлику од трговине на велико, трговином на мало сматра се продаја робе крајњим потрошачима (купљену робу купци користе за сопствене потребе, тј. не прерађују је, нити је даље продају, већ је дефинитивно користе). У промету на велико роба се налази у складиштима и стовариштима. *Складиште* је простор у којем се обавља промет робе на велико и обављају услуге: преузимања, конзервирања, чувања, сортирања, паковања, маркирања и препакивања робе за отпрему.

Стовариште је просторија или ограђени простор у којем се обавља промет робе на велико (а може и на мало). За сврхе рачуноводственог обухватања робе значајне су и сљедеће класификације трговине:

1. **увоз и извоз робе** - у основи ове класификације трговине је чињеница да се промет одвија са пословним партнером који се налази у некој страниој држави;
2. **комисиона продаја робе** - у основи ове класификације трговине је чињеница да роба која се продаје није власништво трговинског предузећа већ правног или физичког лица из земље. Трговинско предузеће наплаћује провизију за обављене услуге;
3. **консигнациона продаја робе** - у основи ове класификације трговине је чињеница да роба која се продаје није власништво трговинског предузећа већ правног или физичког лица из иностранства. Трговинско предузеће наплаћује провизију за обављене услуге;
4. **транзитни робни промет** - суштина ове врсте трговине је у томе да роба не долази до трговинског предузећа које њу истовремено и купује и продаје, већ трговинско предузеће уговара да се роба од произвођача или неког другог трговинског предузећа директно испоручи њеном купцу. Дакле, код ове врсте трговине фазе куповине и продаје се истовремено одвијају.

Вредновање: Вриједности робе које се могу појавити у оквиру рачуноводственог обухватања трансакција са робом су:

1. трошак набавке - набавна вриједност,
2. продајна вриједност и
3. нето продајна вриједност.

Продајна вриједност се састоји из:

- набавне вриједности - трошка набавке,
- разлике у цијени и
- пореза на додату вриједност (кога предузеће зарачунава али не припада предузећу и по том основу предузеће не остварује приход).

Разлика у цијени (често се употребљава израз "маржа") представља потенцијалне приходе трговинског предузећа из којих би требало да се накнаде његови трошкови пословања, а евентуални остатак (или негативна разлика) би представљао остварени финансијски резултат (позитиван или негативан). Зависно од тога да ли се односи на залихе робе (у стовариштима, складиштима и продавницама), или, пак, на продату робу, разлика у цијени може бити остварена и неостварена. Остварена разлика се односи на продату робу и она је углавном дефинитивна, тј. непромјенљива. Неостварена разлика је само потенцијална разлика садржана у цијенама робе на залихама, укључујући и продавнице. Наиме, њен се износ може повећавати или смањивати, уколико у међувремену, док се роба не прода, дође до измјена

њених продајних цијена, а може се десити да се никад и не оствари (ако се роба не би продала).

Више је начина формирања разлике у цијени:

1. **Слободно формирање разлике у цијени** - постоји код оних роба код којих трговинско предузеће - продавац може самостално, водећи се својим економским интересима, да одређује продајну цијену робе. Разлика у цијени се одређује:

- тако што трговинско предузеће на набавну вриједност робе примјени онај проценат разлике у цијени који ће довести до формирања продајне цијене по којој ће купци бити спремни да купују робу, или
- предузеће прво одреди такву (за купце прихватљиву) продајну цијену а разлику у цијени утврди тако што од те продајне цијене одузме набавну цијену;

2. **Формирање разлике у цијени у висини добијеног рабата** - постоји код оних роба чију крајњу продајну цијену утврђује произвођач или држава. Рабат се утврђује процентуално у односу на продајну вриједност робе. Овај рабат треба разликовати од рабата који даје продавац а који не утиче на продајну цијену. Наиме, овај рабат се директно евидентира на рачуну укалкулисане разлике у цијени, док се добијени рабат у ситуацији када добављач не одлучује о продајној цијени не евидентира ни на једном рачуну (тада је он само одбитна ставка у фактури да би се дошло до нето фактурне цијене, односно вриједности);

3. **Од стране државе контролисано формирање цијена, а самим тим и разлике у цијени** - постоји код оних роба чија је произвођачка или продајна цијена лимитирана или је лимитирана укупна стопа разлике у цијени, тј. одређена од стране овлашћеног државног органа. Дакле, код оваквог начина формирања цијена трговинско предузеће за утврђивање разлике у цијени на набавну вриједност примјењује лимитирану стопу разлике у цијени;

Поступак за формирање цијене робе назива се *калкулација*. Калкулација је уједно и књиговодствени документ у коме су наведене ставке из којих се састоји вриједност робе. Калкулација се обавезно саставља приликом набавке робе, и то понаособ за сваку набавку.

Када је у питању вредновање робе треба разликовати:

1. **Вредновање робе у билансу стања** - на крају године роба се евидентира по набавној вриједности или нето продајној цијени ако је она нижа (утврђивање и једне и друге вриједности врши се у складу са *МРС 2 Залихе*). С обзиром да се роба може набављати по различитим цијенама, *МРС 2 Залихе* је прописао методе обрачуна излаза са залиха о чему је већ било говора у оквиру лекције о материјалу;
2. **Вриједности по којој се роба у току године евидентира у пословним књигама** - могуће је робу у току године евидентирати по набавној или по продајној вриједности, с тим да релевантни законски

прописи на посредан начин налажу да се и у трговини на велико и у трговини на мало роба у продајним објектима евидентира по продајним вриједностима.

2.10.2. Евиденције и рачуни

Евиденције: Евиденција робе се врши у главној књизи и дневнику главне књиге финансијског књиговодства и аналитичкој евиденцији робе - када је у питању трговина на мало не постоји обавеза вођења аналитичке евиденције робе у промету на мало. Постоји законска обавеза да се малопродајни објекти задужују и раздужују вриједносно, тј. финансијски. Сем тога, евиденција вриједносног стања и вриједносних промена стања робе може се вршити у:

- финансијском књиговодству или
- финансијском књиговодству и погонском књиговодству.

Рачуни: За праћење вриједносног стања и промјена стања на трговинској роби предвиђена је *група 13 – Залихе робе*. Због потребе обезбеђивања података о продајној вриједности, разлици у цијени, укалкулисаном порезу и набавној вриједности прописани троцифрени рачуни се даље рашчлањавају, и ако је према садашњим рјешењима значајан дио рашчлањавања урађен у контном оквиру:

- 130 – Обрачун набавке робе,
- 131 – Роба у складишту,
- 132 – Роба у стоваришту,
- 133 – Роба у малопродајним објектима,
- 134 – Роба у транзиту,
- 135 – Роба на путу,
- 136 – Роба у обради и доради,
- 139 – Исправка вриједности робе.

На примјеру робе у трговини на мало може се приказати како изгледа то рашчлањавање:

За евиденцију робе у малопродаји користиће се рачун *133 - Роба у малопродајним објектима*. Ради се о симболичком рачуну јер се овај рачун мора даље обавезно рашчланити на најмање три рачуна:

- 1/ *1330 - Роба у промету на мало,*
- 2/ *1334 - Укалкулисани порез на додату вриједност и*
- 3/ *1339 - Разлика у цијени робе у промету на мало.*

У складу са конкретним потребама предузећа аналитичка евиденција робе може се организовати и по продајним објектима, што је веома значајно (и потребно) за праћење промета на нивоу тих објеката, али и на другим основама. Аналитика рачуна за продајни објекат број 1. могла би да изгледа на следећи начин:

- 1/ *13310 - Роба у промету на мало продавница бр. 1,*
- 2/ *13314 - Укалкулисани порез на додату вриједност продавница бр. 1. и*

3/ 13319 - Разлика у цијени робе у промету на мало продавца бр. 1.

На рачуну 13310 - *Роба у промету на мало продавца бр. 1.* евидентира се практично, користећи корективне рачуне 13314 и 13319, набавна вриједност робе која се тренутно налази у продавници, или неком другом малопродајном објекту. Пошто се ради о средству у облику ствари салдо овог рачуна је увјек дуговни. Особине овог рачуна су:

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном плану);
2. Ради се о рачуну стања и то средстава;
3. То је активан рачун;
4. Није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења;
5. То је рачун из финансијског књиговодства;
6. Овај рачун се, обично, даље не рашчлањава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању појединачан (елементарни) рачун (за разлику од рачуна 133 – *Роба у малопродајним објектима* који је синтетички, односно представнички рачун);
7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њему је, промјенљив на више и на ниже;
9. У питању је рачун са непотпуним салдом (јер показује продајну вриједност робе, а у билансу стања у активи роба се може билансирати само по набавној вриједности) - његови корективни рачуни су 13314 - *Укалкулисани порез на додатну вриједност продавца бр. 1.* и 13319 - *Разлика у цијени робе у промету на мало продавца бр. 1.*

Промет *дуговне* стране овог рачуна показује збир почетног стања и свих повећања у току године, као и смањења продајне вриједности по основу снижења продајних цијена (сторно књижењем).

Потражна страна показује сва смањења у току године и то смањења по продајној вриједности (сем смањења по основу снижења продајних цијена робе).

На рачуну 13314 - *Укалкулисани порез на додатну вриједност продавца бр. 1.* евидентира се укалкулисани (обрачунати) порез на додатну вриједност у вези робе у промету на мало. Особине овог рачуна су:

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном плану);
2. Ради се о рачуну стања и то корективни рачун средстава;
3. То је пасиван рачун;
4. Није у питању је симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења.
5. То је рачун из финансијског књиговодства;
6. Овај рачун се, обично, даље не рашчлањава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па су, дакле, у питању појединачни (елементарни) рачуни;

7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њима је, променљив на више и на ниже;
9. У питању је корективни рачуни који коригује стање на рачуну 13310 - *Роба у промету на мало продавница бр. 1.*

Салдо рачуна 13314 - Укалкулисани порез на додату вриједност продавница бр. 1. показује износ пореза на додату вриједност који се односи на робу која се тренутно налази у продавници.

Потражна страна овог рачуна показује збир почетног стања и свих повећања у току године, а она углавном настају по основу обрачунатог пореза у вези набавке нове робе или по основу повећања продајних цијена робе (смањење продајних цијена робе довело би до смањења потражне стране овог рачуна - сторно књижењем).

Дуговна страна показује износ пореза на додату вриједност који се односи на продату робу.

На рачуну 13319 - *Разлика у цијени робе у промету на мало продавница бр. 1.* евидентира се укалкулисана разлика у цијени која се односи на робу у продавници. Особине овог рачуна су:

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном плану);
2. Ради се о рачуну стања и то корективни рачун средстава;
3. То је пасиван рачун.
4. На њему се спроводи књижење (није у питању симболички рачун);
5. То је рачун из финансијског књиговодства;
6. Овај рачун се, обично, даље не рашчлањава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању појединачни (елементарни) рачун;
7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њему је променљив на више и на ниже;
9. У питању је корективни рачун који коригује стање на рачуну 13310 - *Роба у промету на мало продавница бр. 1.*

Салдо рачуна 13319 - Разлика у цијени робе у промету на мало продавница бр. 1. показује разлику у цијени која се односи на робу која се тренутно налази у продавници.

Потражна страна овог рачуна показује збир почетног стања и укалкулисаних разлика у цијени за робу која је у току године набављена и смјештена у продавницу.

Дуговна страна показује износ разлике у цијени који се односи на продату робу из продавница. Смањење разлике у цијени по основу смањења продајних

цијена робе књижило би се на потражној страни овог рачуна - сторно књижењем.

Промјене: Промјене код трговачке робе могу бити вриједносне и количинске и то у облику повећања и смањења.

Најчешће промјене повећања су:

1. набавка робе, код које се могу појавити сљедеће ситуације:
 - набавка једне врсте робе или више врста роба,
 - набавка робе од домаћих произвођача или увозом,
 - набавка без постојања директних зависних трошкова набавке и са директним зависним трошковима набавке,
 - директни зависни трошкови набавке су исказани у фактурама и обрачунима добављача или се ради о директним зависним трошковима набавке у облику услуга појединих организационих дијелова предузећа (интерне услуге),
2. нивелација цијена навише,
3. повраћај робе од стране купца,
4. вишкови.

Најчешће промјене смањења су:

1. продаја робе,
2. нивелација продајних цијена наниже,
3. мањкови,
4. кало, растур, квар, лом,
5. враћање робе добављачу.

На овом мјесту неће се шире објашњавати ове промјене јер су различите у зависности од тога где се роба налази: у магацину, стоваришту, складишту или малопродајном објекту.

Документа: Најчешћа документа која се креирају и која се користе за евидентирање промјена залиха робе су:

- пријемница и калкулација продајне цијене,
- фактура добављача,
- отпремница и фактура за купца,
- нивелација продајних цијена робе,
- обрачуни разлике у цијени и пореза садржаног у продатој роби,
- признанице и налози за наплату и за уплату пазара,
- пописне листе и записници о мањковима и вишковима,
- књиге промета робе на велико и мало и сл.

2.10.3. Рачуноводствено обухватање

1. Примљено је од добављача (фактура бр. 33.) 100 комада робе „А“ по фактурној цијени од 100,00 КМ/ком¹²⁶, 300 литара робе „Б“ у амбалажи од 1 литра по фактурној цијени од 50,00 КМ/л и 80 комада робе „В“ по фактурној цијени од 20,00 КМ/ком. У фактурама добављача исказан је и обрачунати порез на додату вриједност по стопи од 17%. За трошкове превоза примљена је фактура бр. 4. у износу од 1.170,00 КМ (у фактурној вриједности је садржан и ПДВ у износу од 170,00 КМ; кључ за расподелу ових трошкова су фактурне вриједности појединих роба). Разлика у цијени код робе „А“ је 30%, робе „Б“ 20% и робе „В“ 10% (разлика у цијени обрачунава се на набавну вриједност). Саставити калкулацију продајних цијена роба и извршити одговарајућа књижења.

2. Продавница је на текући (пословни) рачун уплатила 22.897,00 КМ на име пазара.

3. Извршити обрачун разлике у цијени садржане у продатој роби.

4. Извршена је нивелација цијена 50 комада робе „А“ на цијену од 150,00 КМ по комаду и 100 литара робе „Б“ на цијену од 75,00 КМ по литру.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	1330		Роба у малопродајним објектима	39.770,15	
	2700		ПДВ у примљеним фактурама	4.692,00	
		4320	Добављачи у земљи		32.292,00
		1339	Разлика у цијени на мало		6.391,58
		1334	Укалкулисани ПДВ на мало		5.778,57
			<i>Фактура бр. 33. и 4. и калкул. бр. 1.</i>		
2.	2460		Благајна – домаћа валута	22.897,00	
		6010	Приходи од продаје робе на домаћем тржишту		19.570,09
		4730	ПДВ по основу продаје за готовину		3.455,11
			<i>Дневни пазар</i>		
2а.	2410		Пословни рачун – домаћа валута	22.897,00	
		2460	Благајна – домаћа валута		22.897,00
			<i>Полог дневног пазара</i>		
2б.	5010		Набавна вриједност продате робе	19.570,09	
	1334		Укалкулисани ПДВ на мало	3.326,91	
		1330	Роба у малопрод. објектима		22.897,00
			<i>Раздужење продавнице</i>		
3.	1339		Разлика у цијени на мало	3.679,85	
	5010		Набавна вриједност продате робе	(3.679,85)	
			<i>За обрачун разлике у цени садржане у продатој роби</i>		

¹²⁶ Количине и цене су илустративног карактера и тако их треба посматрати.

II дио: Примјена система двојног књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
4.	1330	1334 1339	Роба у малопродајним објектима Укалкулисани ПДВ на мало Разлика у цијени на мало <i>Нивелација цена бр. 1.</i>	(304,50)	(43,24) (261,26)

Промјена бр. 1:

За књижење ове промјене неопходно је направити калкулацију продајне цијене робе. Ова калкулација је књиговодствени документ.

Роба у малопродајним објектима на рачуну 1330 евидентирана је у висини продајне вриједности из калкулације која износи 39.770,15 КМ (колона 12).

Износ улазног пореза на додату вриједност у примљеним фактурама у висини од 4.692,00 КМ није посебно исказан у калкулацији, будући да је исказан у фактурама добављача а утврђен је када се на фактурну вриједност примјени стопа по којој се порез обрачунава ($27.600,00 \times 17\% = 4.692,00$). У фактурама су исказане и укупне обавезе према добављачима које износе 32.292,00 КМ а које чине фактурна вриједност (27.600,00 КМ) и обрачунатог ПДВ-а (4.692,00 КМ).

Промјена бр. 2.

До износа ПДВ садржаног у предатом пазару долази се примјеном прерачунате стопе ПДВ на износ предатог пазара:

$$22.897,00 \times 14,5299\% = 3.326,91$$

јер се прерачуната стопа добије из релације:

$$17 / (100 + 17) \times 100 = 14,5299$$

Калкулација цијена бр. 1.

II дио: Примјена система двојног књиговодства

Редни број	Назив робе	Јединица мјере	Количина	Фактурна цијена	Фактурна вриједност 4x5	Зависни трошкови	Набавна вриједност
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Роба „А“	ком	100	100,00	10.000,00	375,94	10.375,94
2.	Роба „Б“	л	300	50,00	15.000,00	563,91	15.563,91
3.	Роба „В“	кг	80	20,00	1.600,00	60,15	1.660,15
Укупно:					26.600,00	1.000,00	27.600,00

Наставак:

Редни број	Назив робе	Разлика у цијени	Основица за обрачун пореза 7+8+9	ПДВ (10x17%)	Продајна вриједност (8+ 9+11)	Продајна цијена 12:4
1	2	9	10	11	12	13
1.	Роба „А“	3.112,78	13.488,72	2.293,08	15.781,80	157,82
2.	Роба „Б“	3.112,78	18.676,69	3.175,04	21.851,73	72,84
3.	Роба „В“	166,02	1.826,17	310,45	2.136,62	26,71
Укупно:			6.391,58	33.991,58	5.778,57	39.770,15

Обрачун и распоред зависних трошкова набавке извршен је на следећи начин:

Роба „А“ $10.000,00 + (1.000,00 / 26.600,00 \times 10.000,00)$ 375,94=10.375,94 КМ
 Роба „Б“ $15.000,00 + (1.000,00 / 26.600,00 \times 10.000,00)$ 563,91=15.563,91 КМ
 Роба „В“ $\underline{1.600,00} + (1.000,00 / 26.600,00 \times 10.000,00)$ 60,15= 1.660,15 КМ
 Укупно: 26.600,00 1.000,0

Промјена бр. 3.

За израчунавање износа разлике у цијени садржане у продајној вриједности продате робе прво је потребно утврдити просјечну стопу разлике у цијени у продајној вриједности робе. Просјечна стопа разлике у цијени у продајној вриједности робе (**нсрц**) рачуна се као однос разлике у цијени и продајне вриједности робе без ПДВ:

$$\text{нсрц} = \frac{1339 (\text{П})}{1330 (\text{Д}) - 1334 (\text{П})}$$

гдје ознака: **1339 (П)** означава потражну страну рачуна 1339 – Разлика у цијени на мало, и гдје и остале ознаке имају слично значење. У наведеном примјеру **нсрц** је:

$$\text{нсрц} = \frac{6.391,58}{39.770,15 - 5.778,57} = 0,1880342$$

Просјечна стопа од 0,1880342 тумачи се на следећи начин: у просјеку у свакој јединици (КМ) продајне вриједности без ПДВ-а набављене робе садржано је 0,1880342 КМ разлике у цијени.

Износ разлике у цијени садржане у продатој роби добија се као производ израчунате, просјечне стопе разлике у цијени и продајне вриједности продате робе без ПДВ¹²⁷:

$$(22.897,00 \text{ КМ.} - 3.326,91 \text{ КМ.}) \times 0,1880342 = 3.679,85 \text{ КМ.}$$

Израчунавање износа разлике у цијени садржане у продатој роби је увјек кумулативно, тј. увјек се рачуна од почетка године па до посматраног тренутка. Због тога би израчунати износ (3.679,85 КМ) требало умањити за промет дуговне стране рачуна 1339, тј. за износ раније "скинуте" разлике у цијени садржане у продатој роби. У наведеном случају ово је прво обрачунавање износа разлике, па на дуговној страни овог рачуна нема никаквих књижења. Приликом наредног обрачунавања износа разлике у цијени садржане у продатој роби на дуговној страни рачуна 1339 биће износ од 3.679,85 КМ, па за овај износ треба умањити будући добијени износ.

¹²⁷С обзиром да је продајну вриједност без ПДВ робе могуће утврдити тек по израчунавању ПДВ садржаног у продајној вриједности продате робе, то значи да прије ове промјене треба прво израчунати ПДВ садржан у продајној вриједности продате робе. У наведеном примјеру користе се подаци о износу ПДВ добијени примјеном прописаних прерачунатих стопа ПДВ.

Промјена бр. 4:

У оквиру ове промјене потребно је извршити нивелацију цијена робе. Због потребе да потражна страна рачуна 1330 – *Роба у малопродајним објектима* показује вриједност продате робе, нивелација на ниже се књижи на дуговној страни тог рачуна примјеном црвеног сторна. Слично објашњење је и за рачуне 1334 и 1339.

Нивелација цијена бр. 1.

р. б.	Назив робе	Количина	Стара цијена	Нова цијена	Разлика	Промјена	ПДВ	Разлика у цијени
1	2	3	4	5	6 (5-4)	7 (3x6)	8 (7x14,5299%)	10 (7-8)
1.	Роба „А“	50	159,17	150,00	(9,17)	(458,50)	(66,62)	(391,88)
2.	Роба „Б“	100	73,46	75,00	1,54	154,00	23,38	130,62
Свега						(304,50)	(43,24)	(261,26)

Напомена: Уобичајено је да се негативни износи обиљежавају заградама.

Контролна питања:

328. Шта је роба?
329. Шта се подразумева под трговином на велико?
330. Шта се подразумева под трговином на мало?
331. Које су вриједности робе?
332. Објаснити облике разлика у цијени робе.
333. Када се саставља калкулација у трговини?
334. Који рачуни у контном плану су предвиђени за евиденцију робе?
335. Објаснити које податке пружа и како се може класификовати рачун 501 - *Набавна вриједност продате робе.*
336. Која документа се користе у вези евидентирања робе?
337. Гдје се у трговини на велико може налазити роба?
338. Гдје се евидентира роба у трговини на велико?
339. Које податке пружа аналитичка евиденција робе у трговини на велико и за шта се користе ти подаци.
340. Где се у трговини на мало налази роба?
341. По којој вриједности се исказује роба у малопродајним објектима?
342. Гдје се евидентира роба у малопродајним објектима?
343. Који рачуни у контном плану су предвиђени за евиденцију робе у малопродајним објектима?
344. Објаснити рачун 1340 - *Роба у промету на мало.*
345. Објаснити рачун 1344 - *Укалкулисани порез на додату вриједност.*
346. Објаснити рачун 1349 - *Разлика у цијени робе у промету на мало.*
347. Набројати промјене повећања стања робе у продавници.
348. Набројати промјене смањења стања робе у продавници.

349. Зашто се нивелација цијена на ниже обавезно мора књижити црвеним сторном?
350. Која документација се појављује у вези евиденције робе у продавници?

3. КРАТКОРОЧНА ЛИКВИДНА СРЕДСТВА

3.1. Евиденција потраживања од купаца

3.1.1. Основна питања

Дефинисање: Појам *потраживања* уопштено представља све тражбине које се односе на будући прилив новца. Потраживања од купаца представљају потраживања која настају из пословних трансакција по основу продаје робе, производа или услуга или неког другог средства. Ради се о праву да се од купаца по основу продаје производа, роба или вршења услуга наплати одређена сума новца уз договорене услове (рок и начин наплате).

Потраживања од купаца спадају у групу промтних, тј. текућих потраживања¹²⁸. Ради се о потраживању које настаје продајом производа, роба, услуга, али и продајом друге имовине: нематеријалних улагања, основних средстава, дугорочних финансијских пласмана, материјала, краткорочних финансијских пласмана и готовинских еквивалената.

Потраживања по основу продаје настају ако су испуњени следећи законски услови:

- да је заснован дужничко-повјерилачки однос у складу са *Законом о облигационим односима* ("Службени лист СФРЈ" бр. 29/78, 39/85, 45/89, 57/89 и "Службени лист СРЈ" бр. 31/93), што значи да су производи, односно роба (или нека друга имовина) испоручени или да је услуга извршена и
- да је извршен обрачун и испостављен одговарајући књиговодствени документ: фактура, рачун, обрачун, уговор, привремена ситуација и сл.

Супротно наведеном, потраживање које тек треба да настане као резултат чврсто преузете обавезе да се прода роба или изврше услуге не признаје се као потраживање све док једна страна не изврши уговор. На примјер, ако предузеће прими наруџбину за испоруку неког предмета куповине и продаје, по том основу се не признаје потраживање. Оваква ситуација траје све до испоруке предмета куповине и продаје. Дакле, планиране будуће трансакције, без обзира што могу бити потпуно извјесне, нису потраживања.

¹²⁸Поред ових краткорочна потраживања могу бити и у облику: датих аванса, депозита и кауција, потраживања од извозника, од запослених, итд.

Настанак потраживања најчешће је непосредно везан са настанком прихода по основу продаје.

Вредновање: Потраживања од купаца признају се у тренутку продаје робе, односно преноса власништва или у тренутку стварног извршења услуге и почетно се вреднују по њиховој набавној вриједности. Њу чини фер вриједност датог средства или пружене услуге. Овако утврђене вриједности се умањују за импаритетне губитке (губитке због обезвређења) и исправке вриједности због немогућности наплате.

Проблематика вредновања потраживања у страној валути регулисана је и *МРС 21 Учинци промјена курса размјене страних валута*. У току обрачунског периода потраживања у страној валути се могу вредновати по просјечном средњем курсу одређеног периода (недеље, месеца), с тим да се на датум биланса преостала ненаплаћена потраживања у страној валути вреднују по званичном средњем курсу стране валуте који важи на тај дан.

Евиденције: Евиденције о потраживањима од купаца, која се често називају и трговачка потраживања, спроводе се у:

1. главној књизи и дневнику главне књиге финансијског књиговодства и
2. у аналитичкој евиденцији, тј. у аналитици купаца.

У овим евиденцијама књиже се само вриједносне промјене у вези потраживања, с тим што се у аналитичкој евиденцији те промјене разврставају по сваком купцу понаособ. Аналитичка евиденција купаца, између осталог, служи за усаглашавање стања тих потраживања са купцима.

Попусте на продајну цијену продавац може књижити када се ти попусти искористе (попусти на количину, попусти на услове плаћања) или примјеном система антиципирања таквих попушта. Попуст који се евидентирају накнадно (у моменту продаје није позната чињеница да ће купац остварити право на попуст, као што је плаћање прије уговореног рока), рачуноводствено се обухватају на следећи начин:

Нека потраживања од продаје износе 10.000,00 КМ, а накнадно остварени попуст (рачун измирен прије рока) износи 500,00 КМ:

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	2010	6010	Купци у земљи Приходи од продаје робе на домаћем тржишту <i>Фактура за продату робу</i>	10.000,00	10.000,00
2.	2410		Пословни рачун – домаћа валута	9.500,00	
	6019		Одобрени попусти на продају	500,00	
		2010	Купци у земљи <i>Извод – наплата потраживања</i>		9.500,00

Рачуни: За евидентирање потраживања од купаца у финансијском књиговодству предвиђена је група 20 - *Потраживања по основу продаје*. У оквиру ове групе предвиђени су рачуни за различите врсте купаца: купци - повезана правна лица, купци у земљи, купци у иностранству, као и рачун на коме се евидентира исправка вриједности потраживања од купаца (тј. износ индиректног отписивања).

Рачун 201 - *Купци у земљи* служи да се на њему евидентирају све промјене у вези потраживања која настају у односима са купцима из земље. За овај рачун се може рећи следеће:

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном плану);
2. Ради се о рачуну стања и то средства;
3. То је активно-пасиван рачун;
4. Није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења;
5. То је рачун из финансијског књиговодства;
6. Даље се рашчлањава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању синтетички (представнички) рачун;
7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њему је, углавном, променљив на више и на ниже;
9. У питању је рачун са непотпуним салдом - његов корективни рачун је рачун 209 - *Исправка вриједности потраживања од купаца*.

Салдо рачуна 201 - *Купци у земљи* показује номинални износ тренутних потраживања од купаца за испоручене им производе, робу или извршене услуге, или друге предмете куповине и продаје.

Дуговна страна овог рачуна показује збир почетног стања и свих повећања потраживања од почетка пословне године до посматраног тренутка.

Потражна страна овог рачуна показује збир свих смањења (наплата потраживања, сторнирање, и сл.) од почетка пословне године до посматраног тренутка.

На рачуну 209 - *Исправка вриједности потраживања од купаца* евидентира се отпис потраживања од купаца (индиректна метода отписивања). За овај рачун се може рећи следеће:

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном плану);
2. Ради се о рачуну стања (корективни) и то средства;
3. То је пасиван рачун;
4. Није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења;
5. То је рачун из финансијског књиговодства;
6. Углавном се даље рашчлањава у посебној аналитичкој - помоћној евиденцији, па је, дакле, у питању синтетички (представнички) рачун;
7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њему је, углавном, променљив на више и на ниже;
9. У питању је корективни рачун рачуна 201- *Купци у земљи* (али и других рачуна ове групе). Уз помоћ рачуна 209 стање на рачунима потраживања од продаје се са номиналног износа потраживања своди на реално наплативе износе потраживања. Према томе, ова два рачуна узета заједно показују колико се очекује да ће се моћи да наплати потраживања од купаца.

Салдо рачуна 209 - *Исправка вриједности потраживања од купаца* показује номинални износ потраживања за која се очекује да неће моћи да се наплате.

Промјене: Код евиденције купаца, тј. књижења промјена у вези потраживања од купаца, треба нагласити да се смањење стања тог потраживања углавном дешава услед плаћања од стране купаца. Међутим, смањење на рачунима везаним за потраживања може настати и због отписивања тих потраживања. Отписивање може бити директно и индиректно. *Директна метода* отписивања значи да се непосредно смањује стање на рачуну потраживања уз истовремено повећање стања на рачуну осталих расхода (578 – *Расходи по основу исправке вриједности и отписа потраживања*). Директно отписивање се врши ако је немогућност наплате извјесна и документована. *Индиректна метода* отписивања значи да се смањење не спроводи директно на рачуну потраживања, већ на његовом корективном рачуну 209 - *Исправка вриједности потраживања од купаца*, уз истовремено повећање стања на поменутом рачуну осталих расхода.

Документа: Књиговодствена документа која се појављују у вези промјена код потраживања од купаца могу бити документа везана за платни промет (готовински и безготовински), документа у вези са продајом готових

производа, робе, услуга и других средстава (фактуре односно записници са прилозима као што су отпремнице) и др.

Испостављене фактуре купцима заводе се у књигу излазних фактура.

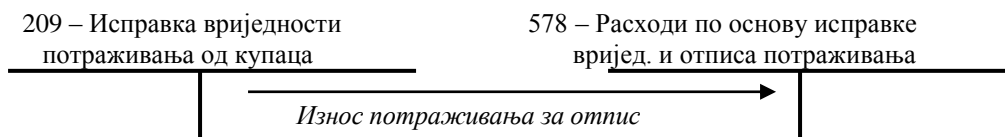
3.1.2. Ненаплатива потраживања

Када привредни субјекти продају своје производе, услуге или робу на одгођено плаћање полазе од претпоставке да ће настала потраживања по том основу бити наплаћена. Међутим, продаја на одгођено плаћање везана је и за ризике наплате који се повећавају са повећавањем рокова одгоде, тако да је скоро уобичајено да се један износ неће наплатити у остављеним роковима, или се неће наплатити никако, што посебно долази до изражаја у нестабилним условима привређивања. Само потраживање представља текућу - ликвидну имовину предузећа. Свако потраживање које се дефинише као ненаплативо представља губитак те имовине и евидентира се у билансу успјеха на страни расхода. У поступку евидентирања ових губитака појављују се проблеми са примјеном начела сучељавања (приходе је потребно сучељавати са расходима који су настали у поступку генерисања тих прихода) будући да приход по основу продаје може настати у једном рачуноводственом периоду, губитак из основа процјене ненаплативости потраживања у наредном рачуноводственом периоду, али и евентуална накнадна наплата тих потраживања у сљедећем рачуноводственом периоду.

Пожељно је да се ненаплатива потраживања прате и исказују појединачно по купцима, и стим у вези потребно је дефинисати рачуноводствене политике у којима се утврђују критеријуми на основу којих се потраживања третирају као ненаплатива. У пракси постоје два начина исказивања тих потраживања.

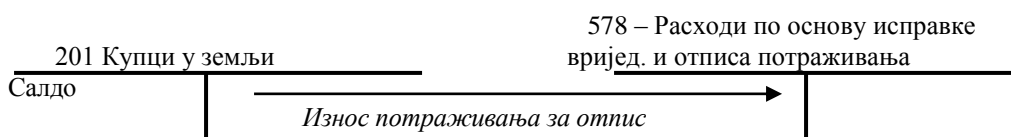
Први начин полази од претпоставке да су потраживања ненаплатива, те да се по том основу подузимају активности наплате (спорови...) али принцип опрезности налаже да се за те износе изврши корекција њиховог износа. Ова потраживања номинално и даље остају исказана у књигама предузећа, с тим да се таквим потраживањима додјељује корективни рачун – рачун исправке, тако да се ова потраживања у билансу стања исказују у нето износу, а губитак из тог основа исказује се на страни расхода у билансу успјеха. Дакле, таква потраживања нису искњижена из имовине предузећа, али се исказују у нето износу. Овакав начин евидентирања ових потраживања уобичајено се назива индиректним отписом, што се шематски може приказати на сљедећи начин:

Индиректна метода:



Други начин темељи се на процјени да одређена потраживања нису уопште наплатива (купац престао да постоји као правни субјект и сл.) када се врши директно отписивање ових потраживања, и то тако да се не користе корективни рачуни, него се затвара поражна страна рачуна потраживања, а тај износ се у билансу успјеха исказује на страни расхода. Директан отпис потраживања може се шематски приказати на следећи начин:

Директна метода:



Управљање потраживањима захтјева њихову процјену која подразумјева и процјену расхода који могу настати у наредном периоду из тог основа. За утврђивање тог износа користе се различите методе, као што је метод постотка нето продаје, метод старости доспијећа потраживања и сл.

3.1.2.1 Метод постотка нето продаје

Метод постотка нето продаје заснива се на постојећим искуствима настанка губитака из основа ненаплативости потраживања у претходним периодима и пројекције таквих искустава за наредни период одговарајући на питање који је то износ нето продаје текућег периода ненаплатив у наредном периоду. Нека је претпоставка да је у претходна три периода предузеће стварно имало следеће стање ненаплативих потраживања:

Година	Нето продаја (KM)	Губици од ненаплаћених потраживања	Проценат (%) насталих губитака
20x1	480.000,00	7.200,00	1,50
20x2	520.000,00	10.100,00	1,94
20x3	555.000,00	9.900,00	1,78
Укупно:	1.555.000,00	27.200,00	1,75

Ако је предузеће у текућем рачуноводственом периоду имало нето продају у износу од 575.000,00 КМ, очекивани износ губитака из основа ненаплативости потраживања утврђује се на основу просјечне стопе настанка тих губитака у претходна три периода од 1,75%:

$$575.000,00 \times (1,75 / 100) = 10.062,50 \text{ КМ.}$$

Код примјене овог метода потребно је напоменути да се нето продаја утврђује као разлика бруто (укупне) продаје са одложеним роковима плаћања (искључује се готовинска продаја код које нема ризика наплативости) умањена за одobreне попусте, поврат и сл. Овако утврђени износ повећава стање исправке ненаплативих потраживања. Будући да се ова метода у великој мјери ослања на претходна искуства потребно је претходно тестирати поузданост постотка нето продаје у претходним раздобљима у функцији промјена у условима пословања у текућем периоду.

3.1.2.2 Метод старости доспијећа потраживања

Овај метод заснива се на анализи старости доспијећа рачуна, што подразумјева састављање списка потраживања свих купаца по роковима доспијећа. Полази се од претпоставке да ако је рок доспијећа потраживања истекао реална је претпоставка настанка губитака из тог основа. Што је период кашњења већи то је настанак тих губитака извјеснији. Уобичајени временски интервал који се користи за разврставање потраживања јесте тридесет дана. За сваку од утврђених категорија кашњења у погледу наплате примјењује се процијењени проценат ненаплативости (може и на бази претходних искустава) на основу чега се добију износи очекиваних губитака (исправке вриједности потраживања) по појединим категоријама и укупно (у КМ):

Купац	Укупан износ	Није доспјело	Истекло 1 – 30 дана	Истекло 31 – 60 дана	Истекло 61 – 90 дана	Преко 90 дана
"А"	25.000,00		25.000,00			
"Б"	42.000,00	8.000,00		22.000,00	12.000,00	
"В"	12.000,00					12.000,00
"Г"	38.000,00	28.000,00	5.000,00		5.000,00	
Остали	33.000,00	25.000,00		5.000,00		3.000,00
Укупно	150.000,00	61.000,00	30.000,00	27.000,00	17.000,00	15.000,00
Проц %		1,00	3,00	8,00	30,00	50,00
Исправ.	16.270,00	610,00	900,00	2.160,00	5.100,00	7.500,00

Након утврђивања процијењеног износа губитака, за наведени износ на стању рачуна исправке ће извршити корекција.

3.1.3. Рачуноводствено обухватање

1. Купцу је продата роба у вриједности од 30.000,00 КМ. Набавна вриједност продате робе је 26.000,00 КМ. Купцу је у фактури дат рабат од 5%. У фактури је обрачунат и ПДВ у износу од 4.141,00 КМ (стопа 17%).
2. Купац је на текући (пословни) рачун предузећа уплатио дио своје обавезе у износу од 20.500,00 КМ.
3. Купцу је на основу уговора накнадно одобрен додатни рабат од 2% на вриједност набављене робе (вриједност по одбитку рабата из фактуре), јер је сходно уговореним условима премашао годишњу квоту куповина, па ће за накнадно одобрени рабат умањити уплате за будуће набавке које буде имао. Од купца је добијена потврда да је извршио корекцију свог улазног ПДВ.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	2010	6010	Купци у земљи	28.500,00	
			Приходи од продаје робе на домаћем тржишту		24.359,00
		4700	ПДВ по издатим фактурама		4.141,00
			<i>За продајну вријед. продате робе</i>		
1а.	5010		Набавна вриједност продате робе	26.000,00	
		1310	Роба у складишту		26.000,00
			<i>За набавну вријед. продате робе</i>		
2.	2410		Пословни рачун – домаћа валута	20.500,00	
		2010	Купци у земљи		20.500,00
			<i>За наплаћени износ</i>		
3.	2010		Купци у земљи	(570,00)	
		6018	Накнадно одобрени попусти		(487,18)
		4700	ПДВ по издатим фактурама		(82,82)
			<i>За накнадно одобрен рабат</i>		

Напомена: Накнадно одобрени рабати могу се књижити и на други начин који подразумијева евиденцију насталих расхода у оквиру класе 5 на посебном рачуну накнадно одобрених попушта, као и на потражној страни рачуна купаца у земљи, што се може приказати на сљедећи начин:

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
3.	5799		Накнадно одобрени попусти	487,18	
		4700	ПДВ по издатим фактурама		(82,82)
		2010	Купци у земљи		570,00
			<i>За продајну вријед. продате робе</i>		

Међутим, наведени начин је мање рачуноводствено коректан будући да се не ради о стварно насталим расходима (него о смањењу прихода) нити о стварној наплати потраживања (него о опросту дуга накнадним одобравањем попушта.

4. Почетком године на рачуну 2019 – *Исправка вриједности потраживања од купаца* исказан је потражни салдо у износу од 10.000,00 КМ. На крају обрачунског периода предузеће је направило обрачун исправки вриједности потраживања од купаца за текући период.
5. У наредном обрачунском периоду добијен је спор против предузећа "Метал" д.о.о. Брчко и то предузеће је уплатило своју обавезу.
6. На крају обрачунског периода предузеће је направило обрачун исправки вриједности потраживања од купаца.

Обрачун исправке потраживања за текући период (ред. бр. 4.):

Ред. бр.	Купац	Износ потраживања	Износ исправке	Разлог за исправку
1.	"Микро" д.о.о. Бијељина	10.000,00	4.000,00	Покренут је поступак стечаја
2.	"Метал" д.о.о. Брчко	20.000,00	20.000,00	У току је судски спор (предмет бр. 56/66/2004)
Укупно			24.000,00	
Претходно стање рачуна 2019			10.000,00	
Износ додатног обезвјеђења			14.000,00	

Обрачун исправке потраживања на крају периода (ред. бр. 6.)

Ред. бр.	Купац	Износ потраживања	Износ исправке	Разлог за исправку
1.	"Микро" д.о.о. Бијељина	10.000,00	8.000,00	Процјена могућности наплате на основу рјешења трговинског суда о намирењу обавеза стечајног дужника
2.	"Зидар" д.о.о. Зворник	10.000,00	10.000,00	У току је судски спор (предмет бр. 5/66/2005)
Укупно			18.000,00	
Претходно стање рачуна 2019			24.000,00	
Укидање обезвјеђења			6.000,00	

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
4.	5890	2019	Обезвређење потраживања Исправка вриједности потраживања од купаца <i>За књижење исправке</i>	14.000,00	14.000,00
5.	2410	2010	Пословни рачун – домаћа валута Купци у земљи <i>За наплату потраживања</i>	20.000,00	20.000,00
6.	2019	6890	Исправка вриједности потраживања од купаца Приходи од усклађивања вриједности потраживања <i>За укидање дијела исправке</i>	6.000,00	6.000,00

Контролна питања:

351. Шта су то потраживања од купаца?
352. Како се вреднују потраживања од купаца?
353. Гдје се врши евидентирање потраживања од купаца?
354. Које податке пружа аналитичка евиденција купаца?
355. У којој рачунској групи и на којим рачунима се евидентирају потраживања од купаца?
356. Објаснити податке које пружа рачун 201 - *Купци у земљи* и како се овај рачун може класификовати.
357. Објаснити податке које пружа рачун 209 - *Исправка вриједности потраживања од купаца* и како се овај рачун може класификовати.
358. Шта значи индиректно, а шта директно отписивање потраживања?
359. Које су промјене у вези потраживања од купаца?
360. Која су документа у вези потраживања од купаца?
361. Објаснити метод постотка нето продаје.
362. Објаснити метод старости потраживања.

3.2. Готовина и готовински еквиваленти*3.2.1. Дефинисање, признавање и вредновање*

Дефинисање и признавање: За плаћање прибављених средстава (у облику ствари и права), као и за плаћање, на други начин насталих, обавеза, неопходно је располагати одговарајућим новчаним средствима, тј. готовином.

Готовина обухвата готовину у благајни и депозите по виђењу (на пословним рачунима у домаћој и страној валути, као и на рачунима издвојених новчаних средстава и отворених акредитива). Уобичајени начин стицања готовине јесте генерисањем новца из рачуна потраживања. При томе се ова готовина може стицати директном наплатом потраживања од купаца, а може и продајом тих потраживања финансијским организацијама које се називају *фактор*, а послови продаје називају се *факторинг*. Ризик наплате и даље остаје на предузећу. Ако се потраживања продају са преносом ризика наплате, такви послови се називају *форфетинг* а купац потраживања *форфетер*.

Готовина се може стицати и кориштењем зајмова, прије свега од финансијских организација, при чему су присутни различити инструменти обезбјеђења њиховог враћања укључујући и залог потраживања.

Пословање готовином представља *платни промет* који се може обављати као готовински и безготовински, у зависности од тога да ли се у платним трансакцијама користи ефективни новац или „обрачунски“ новац на пословним рачунима..

Текући (транзакциони) рачуни (пословни, жиро рачуни) су они рачуни који се отварају код једне или више пословних банака и са којих њихови власници (који су и учесници у платном промету) безготовински измирују своје обавезе или преносе новчана средства другим учесницима у платном промету.

Благајна је организациони дио предузећа преко кога се обавља највећи дио готовинског платног промета предузећа, тј. врше готовинска плаћања и готовинске наплате.

Готовински еквиваленти су краткорочна, високоликвидна улагања која могу да се брзо конвертују у познате износе готовине¹²⁹, уз безначајан ризик од промјене вриједности. Готовински еквиваленти су, најчешће, у облику: краткорочних државних обвезница, благајничких и комерцијалних записа, депозитних сертификата, банкарских акцепата, мјеница, чекова, племенитих метала (нпр. златних полуга) и сл.

Примарна сврха посједовања готовинских еквивалената је најчешће због измирења краткорочних финансијских обавеза, а рјеђе инвестирања или коришћења за неке друге сврхе.

¹²⁹ Израз „познате износе готовине“ значи да не постоје проблеми око одређивања износа готовине који се може добити за те готовинске еквиваленте.

Готовина а priori спада у текућу имовину предузећа, мада би она готовина која је искључиво намијењена за набавку сталне имовине могла бити третирана и као стална имовина (ради се о ликвидном средству, али код кога ће промјеном његовог облика требати много времена да се опет трансформише у готовину).

Вредновање: Готовина и готовински еквиваленти се вреднују у складу са *МРС 39 Финансијски инструменти: Признавање и мјерење* и другим релевантним *Међународним стандардима финансијског извјештавања*.

Приликом њиховог прибављања (почетно вредновање) вредновање се врши у висини плаћеној за његово прибављање тј. у висини датог другог средства (вредновање се, дакле, врши по трошку набавке). У случају да се ради о готовини у иностраној валути она се вреднује по званичном средњем курсу стране валуте. Племенити метали и предмети од племенитих метала процјењују се најмање у висини вриједности изведене из цијене племенитих метала на свјетском тржишту.

3.2.2. Евиденције и рачуни

Евиденције: Евидентирање готовине и готовинских еквивалената се врши у главној књизи и дневнику главне књиге финансијског књиговодства. За евидентирање готовине у благајни обавезно се води *благајнички дневник*, као једна од помоћних књига у књиговодству. У благајнички дневник се свакодневно, хронолошки, уписују све уплате и исплате новца у благајну. Као прилог благајничком дневнику служе документа на основу којих су извршене уплате и исплате новца: налог благајни за исплату, налог благајни за наплату, благајнички чек, општа уплатница и др.

Рачуни: За књиговодствено праћење стања и промјена стања готовине у званичном контном оквиру предвиђено је више рачуна у *групи 24 - Готовински еквиваленти и готовина*. На рачунима у оквиру ове групе поред готовине исказују се и готовински еквиваленти (хартине од вриједности, племенити метали, депозити по виђењу, предмети од племенитих метала). За евиденцију стања и промјена стања новца на пословном рачуну ("жиралног" новца) у контном оквиру предвиђен је рачун *241 – Пословни рачун – домаћа валута*. Због двоструке документације која се појављује код промјена повезаних са подизањем или уплатом новца из благајне рачун 241 се даље рашчлањава на најмање два четвороцифрена рачуна (о чему ће касније више бити говора). Рачун *241- Пословни рачун – домаћа валута* може да се сврста на следећи начин:

1. У питању је стварно отворен рачун (постоји у контном оквиру);
2. Ради се о рачуну стања и то средстава;
3. То је активан рачун;

4. Није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводе књижења
5. То је рачун из финансијског књиговодства;
6. Даље се рашчлањава се у посебној аналитичкој евиденцији, па је, дакле, у питању синтетички рачун;
7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њему је промјенљив и на више и на ниже (није кумулативан рачун);
9. То је рачун са потпуним салдом - нема корективног рачуна;

Салдо овог рачуна показује тренутно стање новца на пословном рачуну. Промет дуговне стране показује збир почетног стања и свих прилива новчаних средстава на пословном рачуну од почетка пословне године до посматраног тренутка. Промет потражне стране показује збир свих одлива новчаних средстава на пословном рачуну од почетка пословне године до посматраног тренутка. Паралелно са овим рачуном са истим карактеристикама отвара се и рачун 242 – *Пословни рачун – страна валута*.

За евиденцију "готовог" новца у званичном контном оквиру предвиђени су рачуни 246 – *Благајна – домаћа валута* и 247 – *Благајна - страна валута*. За рачуне 246 и 247 важе исте напомене као и за рачун 241. Салдо рачуна 246 и 247 показује тренутно стање новца у благајни. Промет дуговне стране показује збир почетног стања и свих уплата новца (повећање стања) у благајни од почетка пословне године до посматраног тренутка. Промет потражне стране показује збир свих исплата новца (смањење стања) у благајни од почетка пословне године до посматраног тренутка.

Промјене: Промјене готовине и готовинских еквивалената су вриједносне, и то у облику повећања и смањења. За поједине готовинске еквиваленте могу се пратити и количински подаци, као што су, на примјер, тежина злата и предмета од злата, чистоћа злата, итд. Због различитости ових средстава прикази промјена дају се при обради конкретних рачуна тих средстава. Сва повећања или смањења новчаних средстава предузећа посљедица су његовог појављивања као учесника у платном промету (плаћању обавеза или наплати потраживања и др.).

Документа: Документа у вези са готовином и готовинским еквивалентима се могу класификовати на различите начине (уплатна и исплатна, улазна и излазна, изворна и изведена и сл.) а најзначајнија су и најчешћа:

- документа платног промета,
- извод са пословног рачуна,
- дневник благајне, са припадајућом документацијом (налози благајни за наплату и за исплату и њихови прилози и сл.),
- обрачуни вриједности готовинских еквивалената.

3.2.3. Рачуноводствено обухватање

1. Из благајне је извршена уплата (полог пазара) у износу од 10.000,00 КМ на пословни рачун предузећа. Дневник благајне достављен је на контролу и књижење. (Дневник благајне се саставља за сваки дан посебно ако је у том дану било уплата или исплата, и доставља се књиговодству наредног дана),
2. У изводу пословног рачуна – домаћа валута евидентирана је уплата новца у износу од 10.000,00 КМ.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	2419	2460	Прелазни рачун – домаћа валута Благајна – домаћа валута <i>Дневник благајне</i>	10.000,00	10.000,00
2.	2410	2419	Пословни рачун – домаћа валута Прелазни рачун – домаћа валута <i>Извод пословног рачуна</i>	10.000,00	10.000,00

Објашњење уз књижења:

Иако су наведене као двије промјене, очито је да се ради о једној књиговодственој промјени¹³⁰ - о полагању готовине у износу од 10.000,00 КМ из благајне на пословни рачун. Оно што карактерише ово полагање новца је постојање двоструке књиговодствене документације. Први књиговодствени докуменат је *благајнички дневник* са одговарајућим прилозима. Други књиговодствени документ је *извод са пословног рачуна*. Пошто постоје два документа за једну промјену мора се наћи рјешење да се њиховим књижењем не дуплира књижење на пословном рачуну и благајни. Рјешење се састоји у увођењу, најмање, једног прелазног рачуна. Ради се о рачуну организационо-техничког карактера¹³¹. Овај рачун може да буде или у оквиру рачуна 241 или у оквиру рачуна 246, и ако је у досадашњој пракси овај рачун отворан у оквиру рачуна 241. У наведеном примјеру прелазни рачун смјештен је у оквиру рачуна 241, па се може рећи да постојање прелазног рачуна представља разлог за даље рашчлањавање рачуна *241 – Пословни рачун – домаћа валута*.

3. За потрбе благајне (благајнички максимум) подигнуто је 5.000,00 КМ са пословног рачуна предузећа. Дневник благајне је доставље на контролу и књижење.

¹³⁰ Наравно, има се у виду и раније дата напомена да свака књиговодствена промјена, у ствари, изазива најмање промјене на два рачуна, тј. један рачун дугује а други потражује.

¹³¹ Рачуни организационо-техничког карактера не представљају ни рачуне средстава, ни извора средстава, ни прихода, ни расхода. Они само помажу да књиговодство лакше рјеша неки проблем. Конкретно, у питању је проблем постојања двоструке документације.

4. У изводу пословног рачуна евидентирано је подизање новца у износу од 5.000,00 КМ.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
3.	2460	2419	Благајна – домаћа валута Прелазни рачун – домаћа валута <i>Дневник благајна</i>	5.000,00	5.000,00
4.	2419	2410	Прелазни рачун – домаћа валута Пословни рачун – домаћа валута <i>Извод текућег (пословног) рачуна</i>	5.000,00	5.000,00

Правило је да се уз прелазни рачун користи онај рачун на кога се односи документат који се књижи. Ако се књижи благајнички дневник, уз прелазни рачун користи се рачун благајне. Ако се књижи извод са пословног рачуна, уз прелазни рачун користи се пословни рачун.

5. Са пословног рачуна – домаћа валута, према изводу број: 4. издвојена су новчана средства на посебан рачун у износу од 35.000,00 КМ за финансирање изградње објекта, и уплаћен аванс извођачу радова у износу од 15.000,00 КМ.
6. Према изводу са издвојеног рачуна број 2. извршена је исплата извођачу радова за прву привремену ситуацију у износу од 10.000,00 КМ.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
5.	2430 0280	2410	Издвојена новчана средства Аванси за некретнине, постројења Пословни рачун – домаћа валута <i>Извод број: 4.</i>	35.000,00 15.000,00	50.000,00
6.	4320	2430	Добављачи у земљи Издвојена новчана средства <i>Извод са издвојеног рачуна</i>	10.000,00	10.000,00

Контролна питања:

363. Шта се подразумева под новчаним средствима, тј. готовином?
364. Шта је безготовински, а шта готовински платни промет?
365. Шта је пословни рачун и који платни промет се обавља преко њега?
366. Шта је благајна и који платни промет се обавља преко ње?
367. По којој вриједности се вреднује готовина у домаћој валути?
368. По којој вриједности се вреднује готовина у иностраној валути?

- 369. По којој вриједности се вреднује готовина и готовински еквиваленти у билансу стања?
- 370. У ком књиговодству се евидентира готовина на пословном рачуну и у благајни?
- 371. У оквиру које класе се евидентира готовина и готовински еквиваленти?
- 372. Која се рачунска група користи за пословни рачун и рачун благајне?
- 373. Објаснити податке које пружа рачун 241 – *Пословни рачун – домаћа валута* и које су његове карактеристике?
- 374. Објаснити податке које пружа рачун: 246 – *Благајна - домаћа валута* и које су његове карактеристике?
- 375. Објаснити податке које пружа рачун 2419 - *Прелазни рачун* и које су његове карактеристике?
- 376. Која је документација у вези промјена стања на пословном рачуну, у благајни, на прелазном рачуну и на текућем рачуну?

3.3. Временска разграничења

3.3.1. Основна питања

Дефинисање: Финансијски извјештаји се припремају на начелу настанка пословног догађаја. По овом начелу учинци пословних промјена и других догађаја се признају и евидентирају у пословним књигама у моменту настанка (а не када се готовина или њен еквивалент прими или исплати) и укључују у финансијске извјештаје у периодима на које се односе.

Циљ књиговодства је, дакле, да пружи податке о висини оствареног периодичног резултата. Оно у те сврхе мора да за сваки обрачунски период "веже" приходе и расходе (трошкове) који се односе на тај обрачунски период. Одређивање прихода и расхода који се односе на конкретан обрачунски период није увјек једноставно. Ти проблеми разграничења расхода и прихода између појединих обрачунских периода настају због:

1. унапријед плаћених¹³² трошкова (или расхода) који се односе на два или више обрачунских периода - *ради се о износима унапријед плаћених трошкова који се односе на период до 12 месеци, посматрано од датума биланса. Унапријед се може вршити плаћање за све трошкове. Најчешће је у питању плаћање за закупнине, рекламе, премије осигурања, претплате за часописе...* Приликом признавања овог средства неопходно је тачно одредити временски период у којем ће настати престанак његовог признавања, тј. када ће се признати расходи уз смањење овог временског разграничења;

¹³²Под појмом "плаћања" подразумева се, не само конкретан одлив новца из предузећа по основу настанка трошкова, већ и пристизање фактуре за настале трошкове од добављача.

2. настанка трошкова (или расхода) који се односе на два или више обрачунских периода а биће плаћени у неком од наредних обрачунских периода - *ради се о износима унапријед обрачунатих трошкова који се односе на период до 12 мјесеци, посматрано од датума биланса. Унапријед се може вршити обрачунавање свих трошкова. Најчешће су у питању трошкови закупнине, рекламе, премије осигурања, претплате за часописе... Приликом признавања ове обавезе неопходно је тачно одредити временски период у којем ће настати престанак њеног признавања, тј. када ће се признати обавезе (углавном према добављачима) уз смањење овог временског разграничења;*

3. унапријед наплаћених¹³³ прихода који се односе на два или више обрачунских периода - *ради се о обавезама по основу унапријед наплаћених прихода, чије ће фактурисање бити урађено у периоду до 12 мјесеци, посматрано од датума биланса. Приликом признавања ове обавезе неопходно је тачно одредити временски период у којем ће настати престанак њеног признавања, тј. када ће се признати настанак прихода уз смањење овог временског разграничења;*

4. настанка прихода који неће бити наплаћен у текућем, већ у неком наредном обрачунском периоду - *ради се о износима остварених а не фактурисаних прихода, чије ће фактурисање бити урађено у периоду до 12 мјесеци, посматрано од датума биланса. Приликом признавања овог средства неопходно је тачно одредити временски период у којем ће настати престанак његовог признавања, тј. када ће се признати потраживање уз смањење овог временског разграничења.*

Временско разграничавање прихода и расхода који припадају једном обрачунском периоду од прихода и расхода који припадају неком другом обрачунском периоду технички се у књиговодству спроводи преко рачуна временских разграничења: активних и пасивних.

Активна временска разграничења су специфичан облик средстава. Ради се о "потраживању" обрачунског периода од наредног. С обзиром да обрачунски период траје до 12 мјесеци активна временска разграничења се сврставају у краткорочна средства. Ова разграничења се могу вршити за:

- унапријед плаћене расходе,
- потраживања за нефактурисане приходе,
- разграничавање трошкова по основу обавеза,
- одлагање пореских средстава.

¹³³Под појмом "наплате" подразумјева се, не само конкретан прилив новца у предузеће у вези са настаком прихода, већ и издавање фактуре, тј. фактурисање оствареног прихода.

Пасивна временска разграничења су специфичан облик обавеза. Ради се о "обавези" обрачунског периода према наредном. С обзиром да обрачунски период траје до 12 мјесеци, пасивна временска разграничења се сврставају у краткорочне обавезе. Ова разграничења могу се вршити за:

- унапријед обрачунате расходе периода,
- обрачунате приходе будућег периода,
- разграничење зависних трошкова набавке,
- одложене приходе и примљене донације,
- разграничавање прихода по основу потраживања,
- одлагање пореских обавеза.

Временско разграничење се може вршити и у току једне пословне године уколико предузеће саставља периодичне обрачуне.

Вредновање: Временска разграничења се почетно вреднују по њиховој набавној вриједности. Њу чини фер вриједност датог или примљеног средства или пружене или примљене услуге. Овако утврђене вриједности се умањују за импаритетне губитке (губитке због обезвређења) и исправке вриједности због немогућности наплате.

Евиденције: Евидентирање временских разграничења (евиденција стања и промјена стања) се врши у главној књизи финансијског књиговодства (на рачунима прописаним контним оквиrom) и дневнику главне књиге финансијског књиговодства. У случају потребе води се аналитичка евиденција временских разграничења.

Рачуни: У контном оквиру су предвиђене двије групе за рачуне временских разграничења:

1. 28 - *Активна временска разграничења* и
2. 49 - *Пасивна временска разграничења*.

3.3.2. Рачуноводствено обухватање

а) Унапријед плаћени трошкови:

1. Почетком јануара мјесеца предузеће се претплатило на "Жуту књигу" (фактура је на 5.000,00 КМ плус ПДВ у износу од 850,00 КМ.). Извршена је исплата са пословног рачуна. С обзиром да предузеће има намјеру да саставља полугодишњи обрачун, књижење је извршено преко рачуна временских разграничења и на трошкове се преноси износ претплате који се односи на прву половину године.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	2800	4320	Унапријед плаћени расходи	5.000,00	5.850,00
	2700		ПДВ у примљеним фактурама	850,00	
			Добављачи у земљи		
			<i>За примљену фактуру</i>		
1а.	4320	2410	Добављачи у земљи	5.850,00	5.850,00
			Пословни рачун – домаћа валута		
			<i>За унапријед плаћену претплату</i>		
1б.	5500	2800	Трошкови непроизводних услуга	2.500,00	2.500,00
			Унапријед плаћени расходи		
			<i>Претплата за прво полугодиште</i>		

За рачуноводствено обухватање ових трошкова кориштен је рачун трошкова непроизводних услуга (550) у оквиру кога се може отворити посебан аналитички рачун, и ако се може у оквиру рачуна осталих нематеријалних трошкова (559) отворити посебан аналитички рачун (примјер: 5593). Ово тим прије што у финансијским извјештајима сви рачуни групе 55 – *Нематеријални трошкови* (осим рачуна 555- *Трошкови пореза* и 556 – *Трошкови доприноса*) представљају једну позицију.

б) Обрачунати а ненаплаћени приходи:

1. Предузеће је у новембру мјесецу дало у закуп зграду. Мјесечни нето износ закупнине је 2.000,00 КМ. Наплата закупнине је квартална, тј. прва наплата ће бити крајем јануара наредне године. Извршен је обрачун за новембар мјесец.

2. Извршен је обрачун за децембар мјесец.

3. Извршен је обрачун за јануар мјесец. Закупцу је испостављена фактура на износ од 6.000,00 КМ плус ПДВ у износу од 1.020,00 КМ. Закупац је платио закупнину за претходна три мјесеца.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	2810	6510	Потраживања за нефактурисани приход	2.000,00	2.000,00
			Приходи од закупнина		
			<i>За обрачунате приходе од закупнине за новембар мјесец</i>		
2.	2810	6510	Потраживања за нефактурисани приход	2.000,00	2.000,00
			Приходи од закупнина		
			<i>За обрачунате приходе од закупнине за децембар мјесец</i>		

II дио: Примјена система двојног књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
3.	2810	6510	Потраживања за нефактурисани приход Приходи од закупнина <i>За обрачунате приходе од закуп- нине за јануар мјесец</i>	2.000,00	2.000,00
3б.	2010	2810	Купци у земљи Потраживања за нефактурисани приход	7.020,00	6.000,00
		4700	ПДВ по издатим фактурама <i>За фактурисани приход</i>		1.020,00
3в.	2410	2010	Пословни рачун – домаћа валута Купци у земљи <i>За уплату рачуна - извод</i>	7.020,00	7.020,00

в) Обрачунати а н плаћени расходи:

1. Почетком новембра мјесеца предузеће је узело у закуп пословни простор. Уговорена је мјесечна закупнина у износу од 5.000,00 КМ, с тим да се плаћање врши по истеку 3 мјесеца. На датум биланса обрачуната је закупнина за новембар и децембар мјесец.

2. Крајем јануара наредне године предузећу је испостављена фактура за закуп и оно је са текућег (пословног) рачуна платило закупнину у износу од 15.000,00 КМ плус ПДВ у износу од 2.550,00 КМ.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	5330	4900	Трошкови закупа Унапред обрачунати расходи <i>За обрачунате трошкове закупнине за новембар и децембар мјесец</i>	10.000,00	10.000,00
2.	5330		Трошкови закупа	5.000,00	
	4900		Унапријед обрачунати расходи	10.000,00	
	2700		ПДВ у примљеним фактурама	2.550,00	
		4320	Добављачи у земљи <i>За фактуру добављача</i>		17.550,00
2б.	4320	2410	Добављачи у земљи Пословни рачун – домаћа валута <i>За плаћене трошкове закупнине</i>	17.550,00	17.550,00

з) Унапред наплаћени приходи:

1. Предузеће је у новембру мјесецу дало у закуп зграду. Мјесечни нето износ закупнине је 2.000,00 КМ. Наплата закупнине је квартална, и наплаћује се унапријед. Предузећу је уплаћена закупнина и оно је испоставило рачун на износ од 6.000,00 КМ, плус ПДВ у износу од 1.020,00 КМ.

2. На датум биланса извршен је обрачун за текућу годину.

3. Наредне године извршен је обрачун за јануар мјесец.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	2410	4910	Пословни рачун – домаћа валута	7.020,00	
			Обрачунати приходи будућег периода		6.000,00
		4700	ПДВ по издатим фактурама		1.020,00
			<u>За унапријед наплаћену закупнину</u>		
2.	4910		Обрачунати приходи будућег периода	4.000,00	
		6510	Приходи од закупнине		4.000,00
			<u>За приход од закупнине за новембар и децембар мјесец</u>		
3.	4910		Обрачунати приходи будућег периода	2.000,00	
		6510	Приходи од закупнина		2.000,00
			<u>За приходе од закупнине за јануар мјесец</u>		

Контролна питања:

377. Шта је циљ књиговодства у вези утврђивања резултата пословања предузећа?
378. Који проблеми настају у вези додјеливања прихода и расхода њиховим обрачунским периодима?
379. Које рачунске групе су предвиђене у контном оквиру за временска разграничења?
380. Да ли се и у којим ситуацијама рачуни временских разграничења користе за разграничење прихода и расхода у оквиру једног обрачуноског периода?
381. Која су документа у вези временских разграничења?

4. КАПИТАЛ

4.1. Извори пословних средстава

Пословање предузећа условљено је посједовањем одређене имовине. С обзиром да се имовина књиговодствено посматра са два аспекта, то значи да предузеће располаже са средствима и са изворима средстава, тј. капиталом - сопственим и позајмљеним.

Вредновање извора се, углавном, врши према њиховим номиналним вриједностима (у висини књиговодствене вриједности, односно у висини проистеклој из одговарајуће пословне и финансијске трансакције).

Евиденције извора средстава зависе од врсте извора средстава. Вриједносно стање и вриједносне промјене стања свих извора средстава се обавезно евидентира у финансијском књиговодству у главној књизи и дневнику главне књиге. Поједине врсте капитала се евидентирају и у одговарајућим аналитичким евиденцијама.

За евидентирање стања и промјена стања пословних извора у званичном контном оквиру користе се двије класе: *класа 3* и *класа 4*, које припадају класама финансијског књиговодства:

- у оквиру *класе 3* евидентира се сопствени капитал (основни капитал, резерве и нераспоређена добит).
- у оквиру *класе 4* евидентирају се дугорочна резервисања и обавезе.

Промјене на изворима средстава, тј. капиталу јављају се, како у облику повећања, тако и у облику смањења.

1. Два су основна облика реалног повећања (сопственог и позајмљеног) капитала:
 - а) прибављањем, тј. привлачењем капитала споља:
 - приликом оснивања и
 - у току пословања (повећање улога оснивача, узимање кредита, настајање краткорочних обавеза из текућег пословања: обавезе према добављачима, држави за порезе итд.),
 - б) расподјелом оствареног позитивног резултата предузећа.
2. Сходно наведеном, два су основна облика смањења капитала:
 - а) одливом капитала:
 - враћањем дугова и
 - повлачењем оснивачког капитала из предузећа,
 - б) пословањем са губитком, тј. покрићем оствареног губитка.

Контролна питања:

- 382. Шта се подразумева под капиталом?
- 383. Како се вреднује капитал?
- 384. Које су књиговодствене евиденције капитала?
- 385. На којим рачунима се евидентира капитал?
- 386. Које су књиговодствене промјене на капиталу?

4.2. Основни капитал

4.2.1. Основна питања

Дефинисање и признавање: *Оквир за припремање и приказивање финансијских извјештаја* сопствени капитал дефинише као преостали интерес у средствима предузећа након одбитка свих његових обавеза. Капитал, заправо, представља удио власника у предузећу. Из основне рачуноводствене једначине капитал се добије из релације:

$$\text{Капитал} = \text{Имовина} - \text{Обавезе}$$

Основни капитал, који се рачуноводствено посматрано, евидентира на рачунима групе 30 - *Основни капитал*, представља најзначајнију позицију сопственог капитала и он обухвата, у зависности од облика организовања предузећа, акцијски капитал (обичне и приоритетне акције), удјеле друштава са ограниченом одговорношћу, задружне удјеле, улоге, државни капитал и остали основни капитал. Који од ових облика капитала се појављује код конкретних предузећа зависи од облика организовања. Тако, ако је предузеће – друштво организовано као акционарско друштво, као основни капитал може се појавити само акцијски капитал. Код друштава са ограниченом одговорношћу могу се као основни капитал појавити само удјели друштава са ограниченом одговорношћу, код ортачких и командитних друштава јављају се улози, код државних предузећа – државни капитал и сл. У случају да се држава појављује као власник акција у акционарском друштву, њен капитал у том друштву не третира се као државни капитал него као акцијски капитал. Висина основног капитала исказана у билансу стања мора одговарати висини капитала регистрованог код надлежног регистрационог суда. Исто тако, свака промјена висине основног капитала мора се регистровати код истог суда.

Вредновање: Почетно вредновање капитала врши се у висини оснивачког улога власника капитала, тј. у вриједности средстава која су по том основу унесена у предузеће и која су постала власништво предузећа. Од овог правила се може одступити ако је уговором о оснивању или упису капитала предвиђено да се новопридошлом власнику капитала призна мање учешће у

капиталу од висине средстава које је уложио. У том случају разлика се признаје као дио капитала у облику емисионе премије. У случају када се капитал уписује и улог уплаћује у инострану валуту врши се прерачун по званичном средњем курсу на дан уписивања и дан уплате. Разлика између противвриједности домаће валуте на дан уписивања и на дан уплате третира се као емисиона премија;

Евиденције: Евидентирање капитала (евиденција стања и промјена стања) се врши у главној књизи финансијског књиговодства (на рачунима прописаним контним оквиром) и у дневнику главне књиге финансијског књиговодства. Поједине врсте основног капитала захтјевају додатне евиденције (било аналитичке или друге помоћне евиденције). Рачуни који се користе у поступку прибављања основног капитала на страни активе зависе од појавног облика капитала који се уноси (новац, грађевински објекти, опрема и сл.). Карактеристично је да се на страни капитала може појавити категорија "*уписани неуплаћени капитал*". Овај капитал обухвата се на рачунима групе 31 - *Уписани неуплаћени капитал*, а може се односити само на обичне акције, приоритетне акције и удјеле. На примјеру рачуна 300 – *Акцијски капитал* – *обичне акције* може се илустровати класификовање рачуна основног капитала:

1. У питању је стварно отворени рачун (постоји у контном оквиру);
2. Ради се о рачуну стања и то рачуну капитала;
3. То је пасиван рачун;
4. Није у питању симболички рачун, дакле, на њему се спроводи књижење;
5. То је рачун из финансијског књиговодства;
6. Рашчлањава се, по потреби, у посебним аналитичким - помоћним евиденцијама, па је, дакле, у питању синтетички рачун (по жељи предузећа може се рашчланити у помоћној књизи – књизи акционара);
7. То је рачун главне књиге;
8. Салдо на њему је промјенљив и на више и на ниже (није кумулативни рачун);
9. То је рачун са потпуним салдом – нема корективног рачуна.

Дуговна страна овог рачуна показује сва смањења акцијског капитала од почетка пословне године до посматраног тренутка.

Потражна страна овог рачуна показује збир почетног стања и свих повећања акцијског капитала од почетка пословне године до посматраног тренутка.

Салдо овог рачуна показује номиналну вриједност акцијског капитала посматраног тренутка.

4.2.2. Рачуноводствено обухватање основног капитала

Промјене на рачунима капитала могу бити по основу:

1. повећања:

- 1/ уплатом капитала приликом оснивања предузећа и
- 2/ у току пословања:
 - увећањем оснивачког капитала додатним улагањима,
 - остварењем добити,
 - расподјелом добити на основни капитал,
 - приватизацијом и
 - по другим основама у складу са релевантним законским прописима (на примјер, смањењем резерви у корист повећања основног капитала);

2. смањења:

- 1/ повлачење улога,
- 2/ статусном промјеном,
- 3/ остварењем губитка,
- 4/ покрићем губитка и
- 5/ по другим основама у складу са релевантним законским прописима.

Документа у вези са наведеним промјенама су:

- документа платног промета - уколико је уплата извршена на пословни рачун,
- благајничка документа - уколико је уплата извршена у благајну,
- инвентар ствари које се уносе са обавезном процјеном вриједности и прихватањем те процјене од стране власника, уколико улагач у предузеће као свој улог уноси неко средство.

Примјер 1: У овом примјеру илуструје се оснивање акционарског друштва:

1. Уговором о оснивању затвореног акционарског друштва (марта 20xx. године) оснивачи су одредили да до дана регистрације друштва:

- уплате уговором дефинисаног износа од 400.000,00 КМ, што је и урађено уплатом на привремени рачун отворен код пословне банке (износ не може бити мањи од законом прописаног минимума) и
- унесу опрему чија је процијењена вриједност 200.000,00 КМ (опрема је предата друштву - акционар је физичко лице). Све акције друштва су обичне акције.

2. По оснивању друштва пословна банка је новчана средства пребацила са привременог на отворени текући (пословни) рачун акционарског друштва.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	2490	3000	Новчана средства чије је кориштење временски ограничено	400.000,00	600.000,00
	0220		Постројења и опрема	200.000,00	
			Акцијски капитал - обичне акције		
			<i>Упис капитала</i>		
2.	2410	2490	Пословни рачун – домаћа валута	400.000,00	400.000,00
			Новчана средства чије је кориштење временски ограничено		
			<i>За пренос средстава</i>		

Напомене: Обична акција је инструмент капитала који њеном власнику даје право на учешће у управљању акционарским друштвом, право на учешће у његовој добити и право на дио ликвидационе масе тог друштва, а у складу са одлуком о емисији акција. Обична акција је подређена свим другим класама инструмената капитала (на примјер, у односу на обичне акције, преференцијално право /првенство/ у вези са исплатама дивиденди имају преференцијалне акције). Као посебна врста обичних акција постоје конвертибилне акције које законити ималац може замјенити у друге хартије од вриједности по унапријед одређеној сразмјери. Право замјене може бити неограничено или временски ограничено;

Примјер 2: У овом примјеру илуструје се повећање основног капитала новим удјелима:

1. Друштво са ограниченом одговорношћу има два члана чији су удјели по 50.000,00 КМ. Измјенама уговора о оснивању чланови друштва са ограниченом одговорношћу су се сагласили да се основни капитал повећа пријемом новог улагача чији ће удио такође бити 50.000,00 КМ. Нови члан друштва је уплатио свој удио и започета је процедура уписа повећања основног капитала у регистру надлежног (привредног) суда. Од суда је стигло обавјештење о прихватању уписа повећања основног капитала.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	2410	3120	Пословни рачун – домаћа валута	50.000,00	50.000,00
			Уписани неуплаћени удјели		
			<i>За уписане удјеле</i>		
1а.	3120	3020	Уписани неуплаћени удјели	50.000,00	400.000,00
			Удјели д.о.о.		
			<i>За пренос средстава - упис</i>		

Напомене: Удјели друштва са ограниченом одговорношћу нису хартије од вриједности и они се не могу стицати нити се њима може располагати упућивањем јавне понуде. Друштво са ограниченом одговорношћу је привредно друштво које оснива једно или више правних и/или физичких лица у својству чланова друштва, ради обављања одређене дјелатности под заједничким пословним именом. Друштво с ограниченом одговорношћу је најзаступљенији облик привредног организовања у Републици Српској.

Контролна питања:

- 387. Шта чини сопствени капитал?
- 388. Како се вреднује основни капитал?
- 389. У ком књиговодству и којим евиденцијама се евидентира основни капитал?
- 390. У оквиру које класе и на којим рачунима се евидентира основни капитал?
- 391. На примјеру једног рачуна основног капитала објаснити податке које пружа и карактеристике тог рачуна?
- 392. Која се документација појављује у вези прибављања основног капитала?

4.3. Карактеристике корпоративног организовања

Уобичајено је да се под "корпорацијом" подразумјева засебно, самостално правно лице основано од стране више лица која имају законски легитимитет за то и чији је правни идентитет одвојен од правног идентитета његових оснивача. У стручној литератури и лексиконима корпорација (лат. *corporatio*) представља удружење више лица са својством правног лица ради остварења заједничког циља. У организационом смислу корпорација представља удружење два или више правних и/или физичких лица настало уговором са задатком, да у својству правног лица, остварује за рачун својих оснивача оне привредне или друге циљеве који су предвиђени у уговору о оснивању.

Данас је опште прихваћено становиште да је корпорација као облик организовања привредних друштава у којима је акцијски капитал – основни капитал, најприхватљивији облик организовања. Као предности истичу се:

1. *Посебан правни субјективитет*, што подразумјева да има своја средства, способност куповине и продаје, склапања уговора, вођења спорова, запошљавања и слично, а све то одвојено од правног субјективитета оснивача,
2. *Ограничена одговорност*, што подразумјева да корпорација за своје активности одговара само до висине властите имовине, али не и до висине имовине њених оснивача – власника, чија одговорност је ограничена само до висине њиховог учешћа у капиталу корпорације,

3. *Акумулација капитала* је лакша и једноставнија, будући да су акције власнички папири и лако су доступне потенцијалним инвеститорима неовисно од висине расположивих средстава, тако да једна корпорација може да буде у својини великог броја власника,¹³⁴

4. *Трансфер својине*, под чиме се подразумева пренос акција од једног власника другом власнику, је доста брз и једноставан, будући да за то постоје добро организована и развијена тржишта, а да при томе куповина и продаја акција не утиче на извршавање основне функције корпорације, нити захтјева сагласности осталих власника,

5. *Трајност пословања* која значи да пословни вијек корпорације није везан за пословни вијек било кога оснивача, односно власника, и да њихов престанак животних или пословних активности не значе и престанак пословних активности корпорације, будући да се њено трајање дефинише законским прописима и актима о оснивању,

6. *Систем управљања* у коме су надлежности и одговорности подјељене од власника које заступа управни одбор преко могућности делегирања одговорности по различитим нивоима и линијама, а што је могуће одвајањем својине и управљања, а што опет доводи до професионализације овог другог.

Корпоративни облик има и лоших страна међу којима се помињу владина регулатива, систем опорезивања, подвојеност својине и контроле и сл.

Контролна питања:

393. Шта се подразумева под корпорацијом?

394. Које су предности корпоративног организовања?

4.4. Акцијски капитал и зарада по акцији

Основни капитал акционарског друштва подјељен је на већи број јединица које се уобичајено називају дионице или акције, при чему су акције истог рода исте у погледу остваривања права њихових ималаца. Ако акционарско друштво има само један род акција тада се ради о *обичним* или *редовним* акцијама. Међутим, друштво може емитовати и акције које власницима, односно улагачима омогућују одређене предности, односно погодности (исплата дивиденди по фиксној стопи прије расподеле дивиденди по основу редовних акција, првенство учешћа у ликвидационој маси и сл.) које се називају *приоритетне* или *повлашћене* акције. Од врсте повластица које носе ове акције и оне се међусобно разликују (кумулативне, некумулативне и сл.).

¹³⁴ Као примјер истиче се Coca Cola.

Двије су вриједности које се у пословању са акцијама морају разумјевати. То су:

- *Номинална вриједност*, која представља вриједност исписану на самом плашту акције и она представља максималну одговорност акционара за обавезе друштва (данас су акције дематеријализоване и нема класичног плашта односно “папира“ те се под номиналном вриједношћу подразумјева вриједност уписана у књигу акционара која се уобичајено води код Централног регистра хартија од вриједности,
- *Тржишна вриједност*, која представља стварну вриједност акција по којој се оне могу куповати и продавати.

Примјер 3:

Акционарско друштво издаје 1.000 редовних акција номиналне вриједности 10,00 КМ по акцији. Појединачна продајна цијена једне акције износи 12,00 КМ.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	2410	3000 3200	Пословни рачун – домаћа валута Акцијски капитал – обичне акције Емисиона премија <i>За уписане акције</i>	12.000,00	10.000,00 2.000,00

За разумјевање пословања са акцијским капиталом потребно је разумјевање и следећих појмова:

- *Одобрене акције*, представљају број и износ акција које друштво може емитовати у складу са статутом друштва,
- *Издате акције*, представљају стварно емитоване (продате) акције у поступку емисије,
- *Дивидендне акције* су акције које су настале расподјелом остварене добити у виду емисије нових акција, што се обично ради сразмјерно постојећем учешћу акционара у акцијском капиталу друштва, и по правилу се ради о обичним, редовним акцијама,
- *Дијељене акције* настају повећањем броја редовних акција у промету уз пропорционално смањење номиналне вриједности. Карактеристично за ову трансакцију јесте то што се она не евидентира на рачунима главне књиге, него се само наводи у забиљешкама, односно нотама уз финансијске извјештаје. При томе се акције могу дијелити у било коме жељеном односу,

- *Трезорске акције*, представљају дијелове властитог акцијског капитала, које су биле претходно емитоване а друштво их је, уз одређена правила, купило без да их је при томе поништило или трајно повукло.

Код пословања акцијама, посебно у поступку оснивања акционарских друштава могуће је да се акције емитују у замјену за имовину у облику ствари (грађевински објекти, опрема и сл.)

Примјер 4:

Акционарско друштво издаје 1.000 редовних акција номиналне вриједности 10,00 КМ по акцији у замјену за грађевинске објекте. Тржишна вриједност грађевинских објеката је 15.000,00 КМ. При томе није позната тржишна вриједност акција.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потражује
1.	0210		Грађевински објекти	15.000,00	
		3000	Акцијски капитал – обичне акције		10.000,00
		3200	Емисиона премија <i>За уписане акције</i>		5.000,00

Примјер 5:

Акционарско друштво издаје 1.000 редовних акција номиналне вриједности 10,00 КМ по акцији у замјену за грађевинске објекте. Тржишна вриједност акција је 20.000,00 КМ док тржишна вриједност грађевинских објеката није позната (ради се о паушалним пословима).

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	0210		Грађевински објекти	20.000,00	
		3000	Акцијски капитал – обичне акције		10.000,00
		3200	Емисиона премија <i>За уписане акције</i>		10.000,00

Примјер 6:

1. Акционарско друштво емитује 1.000 редовних акција номиналне вриједности 10,00 КМ по акцији. Појединачна продајна цијена једне акције износи 15,00 КМ.

2. Од емитованих 1.000 акција друштво откупљује 600 акција ради даље продаје по вриједности од 20,00 КМ по акцији.

3. Друштво накнадно продаје 300 акција по појединачној продајној цијени од 25,00 KM по акцији.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	2410	3000 3200	Пословни рачун – домаћа валута Акцијски капитал – обичне акције Емисиона премија <i>За уписане акције</i>	15.000,00	10.000,00 5.000,00
2.	2370	2410	Откупљене сопствене акције Пословни рачун – домаћа валута <i>За откуп сопствених акција</i>	12.000,00	12.000,00
3.	2410	3000 3200	Пословни рачун – домаћа валута Акцијски капитал – обичне акције Емисиона премија <i>За уписане акције</i>	7.500,00	6.000,00 1.500,00

У наведеном примјеру код откупа властитих акција кориштен је **метод трошка** по коме се рачун акцијског капитала терети по набавној вриједности купљених акција занемарујући при томе номиналну вриједност првог издавања и примљене износе по том основу. Према другом методу који се назива **метод номиналне вриједности**, рачун акцијског капитала терети се по номиналној вриједности. Добијени резултати и ефекти по капитал су исти, а разлика је у односу акцијског капитала и емисионе премије.

Примјер 7:

Израчунати књиговодствену вриједност акција ако су дати сљедећи подаци:

1. Укупан акцијаки капитал 1.000.000,00 KM
2. Емитоване приоритетне кумулативне акције 10.000 по 12,00 KM
3. Обрачуната кумулативна дивиденда 12.000,00 KM
4. Емитоване обичне акције 880.000 по 10,00 KM
5. Откупљене сопствене обичне акције 10.000 комада

Рјешење:

Књиговодствена вриједност приоритетних акција израчунава се тако што се укупна вриједност приоритетних акција увећана за кумулативну дивиденду дијели са бројем емитованих приоритетних акција.

Књиговодствена вриједност обичних акција израчунава се тако што се укупна вриједност акција обичних акционара (укупан акцијски капитал минус акцијски капитал приоритетних акционара) умањен за откупљене сопствене акције дијели са бројем обичних акција.

1. Укупан акцијски капитал	1.000.000
2. Акцијски капитал приоритетних акционара	
2.1. Акцијски капитал (10.000 * 12)	120.000
2.2. Кумулативна дивиденда	<u>12.000</u> <u>132.000</u>
3. Акцијски капитал обичних акционара (3 = 1 – 2)	868.000
4. Број емитованих обичних акција	88.000
5. Откупљене сопствене акције	1.000
6. Број обичних акција	87.000

Књиговодствена вриједност приоритетних акција = 132.000 / 10.000 = 13,20
КМ по акцији,

Књиговодствена вриједност обичних акција = 868.000 / 87.000 = 9,98 КМ по
акцији.

Примјер 8:

Израчунати добит по акцији ако је у обрачунском периоду остварена добит од 360.000 КМ, а у акционарском друштву број акција по периодима био је следећи:

Јануар – Март:	100.000 обичних акција,
Април – Септембар	120.000 обичних акција
Октобар – Децембар	130.000 обичних акција

Рјешење:

Израчунавање пондерисаног броја акција:

1.	100.000 * 1 / 4 (године) = 25.000
2.	120.000 * 1 / 2 (године) = 60.000
3.	130.000 * 1 / 4 (године) = <u>32.500</u>
Укупно:	<u>117.500</u>

Израчунавање добити по акцији:

Добит по акцији = Остварена добит (360.000 КМ) / Пондерисани број акција
(117.500) = 3,06 КМ по акцији.

4.5. Остали облици сопственог капитала

Према важећој билансној шеми (за предузећа и задруге) сопствени капитал чине:

1. Основни капитал,
2. Уписани неуплаћени капитал,
3. Резерве,
4. Ревалоризационе резерве и нереализовани добици и губици,
5. Нераспоређени добитак и
6. Губитак до висине капитала (као корективна позиција).

Према важећем контном оквиру, осим основног капитала који се обухвата на групи рачуна 30 – *Основни капитал*, сопствени капитал чине:

31 – Уписани неуплаћени капитал кога чине уписане неуплаћене акције (310) и уписани неуплаћени удјели (311). Ради се о облику властитог капитала који се уписује на основу аката о оснивању привредног друштва уз обавезу накнадног уноса односно уписа у складу са процедуром о оснивању. Вреднују се у номиналном износу, односно у домаћој валути као противвриједност стране валуте на дан уписа.

32 – Резерве, и то:

320 – Емисиона премија, која представља позитивну разлику између продајне вриједности акција и њихове номиналне вриједности утврђене одлуком о емисији акција. Вриједност емисионе премије у књигама друштва неће се мијењати у редовним трансакцијама тим акцијама на тржити хартија од вриједности све до евентуалног откупа властитих акција и њихове поновне продаје,

321 – Законске резерве представљају оне резерве које је друштво обавезно (по закону) да сваке године издваја из остварених резултата пословања, све док те резерве не достигну минимално утврђену висину¹³⁵ основног капитала,

322 – Статутарне резерве које друштво може да формира из остварених резултата пословања и да их користи у складу са сопственим потребама, с тим да таква могућност (начин формирања и намјена) мора бити предвиђена у статуту друштва,

33 – Ревалоризационе резерве и нереализовани добици и губици, и то:

330 – Ревалоризационе резерве по основу ревалоризације сталних средстава без дугорочних финансијских пласмана гдје се исказују позитивни ефекти промјене фер вриједности нематеријалних улагања, некретнина, постројења и опреме, инвестиционих некретнина које се амортизују и биолошких средстава која се амортизују.

¹³⁵ Тренутно је то 10%.

331 – *Ревалоризационе резерве по основу прерачуна финансијских извјештаја у другу функционалну валуту, односно валуту приказивања*, гдје се исказују резерве по основу ефеката прерачуна у другу функционалну валуту односно валуту приказивања који се укључују у финансијске извјештаје извјештајног правног лица.

332 – *Нереализовани добици по основу финансијских средстава расположивих за продају*, исказују се позитивни ефекти промјене цијена тих средстава на берзи.

333 – *Нереализовани губици по основу финансијских средстава расположивих за продају*, исказују се негативни ефекти промјене цијена тих средстава на берзи.

334 – *Остале ревалоризационе резерве*.

34 – *Нераспоређени добитак*, и то:

340 – *Нераспоређени добитак ранијих година* где се евидентира кумулирани дио нето добити предузећа остварене у претходним годинама која није распоређена према могућим намјенама. У корист или на терет овог рачуна евидентирају се и ефекти по основу промјене рачуноводствене политике и исправке материјално значајне грешке. Овај добитак може да се користи за:

- покриће губитака из ранијих година,
- повећање основног капитала,
- исплату дивиденди акционарима,
- исплату премија менаџерима и запосленим,
- издвајање у законске и статутарне резерве ако исте нису довољне.

341 – *Нераспоређени добитак текуће године* представља дио остварене нето добити текуће године која није распоређена за друге намјене и која се преноси у наредну годину, гдје се по билансу отварања преносе као нераспоређени добитак ранијих година,

342 – *Нераспоређени вишак прихода над расходима*, користи се код непрофитних правних лица која на овом рачуну исказују кумулисани вишак остварених прихода над расходима.

343 – *Нето приход од самосталне дјелатности*, користе предузетници који пословне књиге воде по систему двојног књиговодства и исказују остварени вишак прихода над расходима.

35 – *Губитак до висине капитала*, и то:

350 – *Губитак ранијих година*, који представља кумулирани губитак из претходних година који није покривен нити на један од могућих начина. У корист или на терет овог рачуна евидентирају се и ефекти по основу промјене рачуноводствене политике и исправке материјално значајне грешке.

351 – *Губитак текуће године* представља износ оствареног негативног финансијског резултата у текућем обрачунском периоду, који се по билансу отварања у наредни обрачунски период преноси као губитак ранијих година. Карактеристично је да се овај губитак не може покривати у текућем обрачунском периоду у коме је настао, него тек након његовог исказивања у наредном обрачунском периоду.

Контролна питања:

- 395. Шта су одобрене а шта издате акције?
- 396. Која је разлика између дивидендних акција и обичних акција?
- 397. Које су карактеристике дијељених акција?
- 398. Објасните пословање трезорским акцијама.
- 399. Које су све облици осталог капитала?
- 400. Шта представљају резерве?
- 401. Шта представљају ревалоризационе резерве?
- 402. Шта обухватају нереализовани добици и губици?
- 403. Шта представља нераспоређени добитак?
- 404. Шта представља губитак?

5. РЕЗЕРВИСАЊА И ОБАВЕЗЕ

5.1. Резервисања

5.1.1. Дефинисање резервисања

Израз "**резервисање**" има најмање два значења:

1. У питању је *обавеза неизвјесног или рока доспијећа или износа*. Неизвјесност рока доспијећа се превасходно односи на неизвесност када ће обавеза морати да се измири, а у мањој мјери и на то да ли ће се измиривати. Ради се о специфичним обавезама. Њихов настанак није везан за пријем неког средства, као што је то случај са обавезама према добављачима. У питању су "обавезе" текућег и прошлих обрачунских периода према будућим обрачунским периодима. Наиме, трошкови и ризици су настали у текућем или неком од претходних обрачунских периода, а приспјеће фактура и обрачуна у вези са насталим трошковима и ризицима ће бити у сљедећем или у неком од наредних обрачунских периода. Резервисање као "обавеза" се разликује од "обичних" обавеза из пословних односа, као што је обавеза према добављачима за купљени материјал, у сљедећем:

- код обавеза из пословних односа тачно је прецизиран њихов износ и вријеме доспијећа, што са резервисањем није случај, јер је код њих у питању "обавеза неодређеног вијека доспијећа и износа";
- код обавеза из пословних односа, углавном, је могуће прецизно одредити повјериоца, тј. лице према коме предузеће има обавезу, док су код резервисања честе ситуације када је обавеза ширег јавног значења, тј. постоји према друштву (поготову када се ради о резервисањима за обнављање природних богатстава или отклањања еколошких штета чији је изазивач предузеће).

У односу на временска разграничења неизвјесност код резервисања је много већа.

2. Резервисање је и поступак признавања, вредновања и престанка признавања резервисања као обавеза (у наставку овог излагања под резервисањем углавном ће се подразумевати обавезе предузећа).

Под резервисањима не треба подразумевати резерве, на неком рачуну остављен новац или неко друго средство којим ће се измирити нека обавеза. Сврха формирања резервисања је да се сваком обрачунском периоду додјеле расходи који се на њега односе. Ова констатација ће се касније поткријепити примјером књижења.

5.1.2. Признавање и вредновање

Признавање: Резервисање се у финансијским извјештајима признаје када су испуњени сви сљедећи услови:

1. **Предузеће има садашњу обавезу (законску или изведену) као резултат прошлог догађаја** - биланс стања и биланс успјеха као дјелови финансијских извјештаја приказују финансијски положај неког предузећа на датум биланса, а не његов могући положај у будућности. Због тога се резервисање не врши за будуће активности које ће, у будућности, произвести обавезе због којих ће доћи до одлива ресурса са економским користима. *На примјер, пословни догађај генералне поправке камиона, који ће се десити за неколико година од његове набавке, не може бити основ за вршење резервисања, јер ће се тако поправљени камион користити у времену које слиједи након те поправке, па ће у том периоду бити извршено амортизовање уложеног износа. Сем тога, ради се о обавезама које предузеће може избјећи. У наведеном примјеру генерална поправка камиона се може избјећи на сљедећи начин: да се камион више не користи или да се прода. Предузеће, дакле, нема никакву обавезу да изврши ту генералну поправку, сем, можда економског интереса да то уради, ако процијени да му је исплативије да изврши поправку него да купује нови камион;*
2. **Вјероватно је да ће подмирење обавезе захтјевати одлив ресурса са економским користима** - овај услов садржи два подуслова која морају бити испуњена:
 - а) **Први подуслов је да је у питању одлив ресурса (средстава) са економским користима.** *На примјеру ископа кварцног пјеска то се може образложити на сљедећи начин: За сада не постоји чаробни штапић којим се за трен, без икаквих трошкова, може извршити рекултивација земљишта из кога се пјесак вади. Она се може извршити само радом машина и радне снаге и употребом садница, а то има своју економску цијену.*
 - б) **Други подуслов је да је већа вјероватноћа да ће до тог одлива доћи него вјероватноћа да неће;**
3. **Поузданом процјеном може се утврдити износ обавезе** - саставни дио посла резервисања је процјењивање.

У наставку се даје неколико примјера пословних догађаја који испуњавају критеријуме за признавање резервисања и могући контрарачун у ставу за књижење у којем се врши признавање резервисања, а затим се наводи неколико примјера који не испуњавају критеријуме за признавање резервисања:

Резервисање се може извршити, на примјер, за:

1. давање гаранција купцима робе или производа предузећа, ако трошкови евентуалних гаранција падају на терет предузећа,
2. давање гаранције (јемства) другом предузећу за измирење његових обавеза у случају да оно западне у финансијске проблеме,
3. еколошко загађење околине од стране предузећа, у случају када постоји законска обавеза отклањања загађења,
4. еколошко загађење околине од стране предузећа, у случају када не постоји законска обавеза отклањања загађења, али се предузеће јавности обавезало да ће загађење отклонити,
5. ископ пјеска, где постоји законска обавеза рекултивисања земљишта на коме се налази лежиште (ако лежиште не исцрпи до краја, већ раније престане са ископом пјеска, то предузеће не ослобађа обавезе да изврши рекултивацију земљишта).

Вредновање: Износи по којима се признају резервисања треба да буду најбоља процјена издатака које би било неопходно учинити ако би се на датум биланса подмиривале садашње обавезе проистекле из прошлих догађаја.

Процјене исхода (да ли постоји садашња обавеза и да ли ће морати да се измири и када) и финансијског учинка (висине садашње обавезе и издатака које би требало учинити ако би се измиривала на датум биланса) ради руководство предузећа (или лице /служба/ коју би оно ангажовало). При том процјењивању најчешће је нужно користити и просуђивање.

Ради побољшања процјене пожељно је да руководство (уколико је у могућности) користи услуге независних стручњака. При процјени се узимају у обзир и догађаји који су се десили непосредно након *датума биланса*, ако могу да утичу на процјењивање.

У ситуацијама када процјена резервисања обухвата велики број ставки, садашња обавеза се процјењује пондерисањем (израчунавањем просјечне вриједности) свих могућих исхода вјероватноћа везаних за њих.

Када постоји континуирани обим могућих исхода и свака тачка у том низу је вјероватна као и било која друга, користи се просјечна величина трошка у оквиру неке групе.

Примјер:

Предузеће је у пословној години до датума биланса продало 10.000 комада својих електричних шпорета. На њих је дало гаранцију од 12 мјесеци. Процијењује се да ће се трошкови гаранције кретати у следећим оквирима:

% кварова	Бисина трошкова поправки
5%	0,00 КМ. - 100,00 КМ.
5%	100,01 КМ. - 200,00 КМ.
7%	200,01 КМ. - 300,00 КМ.
8%	300,01 КМ. - 500,00 КМ.
75%	неће се покварити

Обрачун би био следећи:

% кварова	Број комада	Просјечна висина трошкова поправки по групи	Висина трошкова поправки
5%	500	50,00 КМ	25.000,00 КМ
5%	500	150,00 КМ	75.000,00 КМ
7%	700	250,00 КМ	175.000,00 КМ
8%	800	400,00 КМ	320.000,00 КМ
Укупно			595.000,00 КМ

Дакле, за 120.000 шпорет-мјесеци (10.000 ком. шпорета x 12 мј. гаранције) резервисање износи 595.000,00 КМ односно резервисање за један мјесец гаранције за један шпорет износи 4,958333 КМ.

Резервисање од 595.000,00 КМ. значи следеће: у текућој години предузеће је продало шпорете и приказало приходе. У следећој години шпорети ће се кварити. Њихова поправка кошта и није "поштено" да трошкове те поправке трпи наредна година у којој ти шпорети нису ни продати. Те трошкове треба додијелити оној години у којој су и исказани приходи. Дакле, уз формирање резервисања (као обавезе текуће према наредној години у којој ће настати поправке) признају се расходи резервисања, чиме се оправдано смањује резултат текуће године.

5.1.3. Рачуноводствено обухватање

Евиденције: Евидентирање промјена на резервисањима се врши у главној књизи финансијског књиговодства (на рачунима прописаним контним оквиром) и дневнику главне књиге финансијског књиговодства. Нема пријеке потребе отварати посебне аналитичке евиденције. У случају потребе у оквиру

троцифрених, синтетичких рачуна вршило би се у главној књизи њихово даље рашчлањавање.

Рачуни: У оквиру *групе 40 - Дугорочна резервисања* предвиђени су рачуни за резервисања. Класификовање рачуна резервисања је на сличан начин као и осталих рачуна обавеза. Класификација у контном оквиру урађена је на следећи начин:

- 400 - Резервисања за трошкове у гарантном року,
- 401 - Резервисања за трошкове обнављања природних богатстава,
- 402 - Резервисања за задржане кауције и депозите,
- 403 - Резервисања за трошкове реструктурирања,
- 404 - Резервисања за накнаде и бенефиције запослених,
- 405 - Остала дугорочна резервисања.

Промјене и обрачуни: На примјеру резервисања за обнављање природних богатстава приказаће се промјене које настају у вези са резервисањем:

1. **формирање резервисања:** за утврђени износ резервисања задужује се *рачун 542 – Трошкови резервисања за обнављање природних богатстава*, а одобрава *рачун 401 – Резервисања за трошкове обнављања природних богатстава*. Основ за књижење ове промјене је обрачун резервисања;
2. **настанак пословног догађаја по основу којег је вршено резервисање:**
 - ако је радове за *рачун* предузећа извршило неко друго предузеће за износ испостављене фактуре задужује се *рачун 401* (а ако на њему нема довољно формираног резервисања за износ који премашује постојеће резервисање задужује се *рачун 542*) и одговарајући *рачун* из *групе 27* за износ улазног ПДВ, а одобрава се *рачуну* добављача;
 - ако радове изводи само предузеће за директне трошкове се задужује *рачун 401*, а одобрава *рачуну* залиха, а за износ припадајућих индиректних трошкова (вриједност радова без утрошеног материјала) задужује *рачун 401* а одобрава *рачуну 620 (Приходи од активирања и потрошње робе)* и/или *рачун 621 (Приходи од активирања и потрошње учинака)*;

Дакле, када настане одлив средстава по основу обавезе за коју је претходно извршено резервисање, стварни трошкови се не исказују поново као расход, већ се књижење спроводи задужењем рачуна резервисања, а у корист одговарајућег рачуна обавеза (према врстама) или одговарајућег рачуна средстава (залихе, новчана средства) - у зависности од карактера резервисања, врсте настале обавезе и начина на који је она измирена;

3. **додатно признавање на крају године:** за утврђени износ резервисања задужује се *рачун 542 – Трошкови резервисања за обнављање природних богатстава* а одобрава *рачун 401 – Резервисања за трошкове обнављања природних богатстава*. Основ за књижење ове

промјене је обрачун резервисања, као и обрачун дисконтовања резервисања; и

4. **престанак признавања на крају године или потпуни престанак признавања у току годину:** за утврђени износ престанка признавања резервисања задужује се рачун 401 - Резервисања за трошкове обнављања природних богатстава а одобрава рачун 679 – Приходи од смањења обавеза, укидања неискоришћених дугорочних резервисања и остали непоменути приходи. Основ за књижење ове промјене је обрачун резервисања.

Документа: Документа везана за ове трошкове би била: обрачуни резервисања, улазне фактуре, требовања и др.

Рачуноводствено обухватање дугорочних резервисања може се приказати на примјеру резервисање за обнављање шума:

1. Предузеће за газдовање шумама на рачуну 401 (Резервисања за трошкове обнављања природних богатстава) има потражни салдо од 80.000,00 КМ. За заштиту шуме од губара добијена је фактура од добављача у износу од 40.000,00 КМ (на овај износ у фактури је обрачунат и ПДВ у износу од 6.800,00 КМ). За заштиту од губара утрошено је са залиха пестицида у износу од 30.000,00 КМ.
2. На датум биланса на основу одредби општег акта и увидом у непосредно стање шуме утврђен је потребан износ резервисања од 20.000,00 КМ.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	4010		Резервисања за трошкове обнављања природних богатстава	70.000,00	
	2700		ПДВ у примљеним фактурама	6.800,00	
		4320	Добављачи у земљи		46.800,00
		1018	Остали непоменути материјал		30.000,00
			<i>За извршене радове</i>		
2.	5420		Трошкови резервисања за обнављања природних богатстава	20.000,00	
			Резервисање за трошкове обнављања природних богатстава		
		4010	<i>За додатно признавање резервисања</i>		20.000,00

Напомена: Да на почетку године није било формираног резервисања у текућој години би био исказан расход у износу од 70.000,00 КМ колико је износила вриједност радова.

Контролна питања:

- 405. Шта су резервисања и зашто се врше?
- 406. Које су врсте резервисања у предузећу?
- 407. По којој вриједности се исказују резервисања?
- 408. У којим евиденцијама се књиже резервисања?
- 409. На којим рачунима у оквиру класе 5 се евидентирају трошкови резервисања?
- 410. Објаснити које податке пружа рачун 542 - Трошкови резервисања за обнављање природних богатстава и како се тај рачун може класификовати.
- 411. На којим рачунима у оквиру класе 4 се евидентирају резервисања?
- 412. Објаснити које податке пружа рачун 400 - Резервисања за трошкове у гарантном року и како се тај рачун може класификовати.
- 413. На којем рачуну у оквиру класе 6 се евидентирају приходи приликом укидања дугорочних резервисања?
- 414. На основу које документације се врши дугорочно резервисање?

5.2. Обавезе

5.2.1. Основна питања

Полазећи од основне рачуноводствене једначине: $A=K+O$ уочава се да су обавезе једна од три основне категорије биланса стања одакле произилази и њихов значај за предузеће и потреба да се обавезама управља. Обавезе као категорија значајне су за остваривање основних циљева предузећа, а то су ликвидност и профитабилност.

Непотребно високо учешће обавеза у структури пасиве угрожава финансијску стабилност предузећа, ствара високе трошкове по основу камата и сл. Са друге стране, недовољно присуство обавеза може угрозити репродуктивни циклус, било због немогућности набавке фактора производње, било због недостатка новчаних средстава из других извора (банкарски кредити).

Према дефиницији из кодекса рачуноводствених начела обавезе се дефинишу као садашње обавезе правног лица произашле из претходних догађаја за чије се измирење очекује да ће створити одлив ресурса који остварују економске користи. Оне, дакле, представљају дужност или одговорност да се нешто изврши на одређени дан и на одређени начин.

Измирење обавеза може да се изврши на више начина.¹³⁶

- плаћањем готовином,
- трансфером других средстава,
- пружањем услуга у вриједности обавеза,
- замјеном једне обавезе неком другом обавезом по фер вриједности,
- конверзијом обавезе у власнички капитал (ако је то дозвољено прописима),
- престанак обавезе због истека рока или услед застарјелости по закону,
- одустајањем повјериоца од потраживања и сл.

За потребе управљања обавезама неопходно је разликовати садашње обавезе и будуће обавезе.

Садашње обавезе представљају обавезе које су већ настале и које су евидентирани у пословним књигама, те за које постоји обавеза њиховог измирења.

Будуће обавезе настају садашњим пословним активностима, као што су одлуке о набавкама, задужењима по основу кредита и сл. при чему обавезе настају када се те одлуке реализују.

Овакво разликовање обавеза има значај за процјену и планирање ликвидности и солвентности предузећа. Ове обавезе називају се и *потенцијалне обавезе*. Комитет за међународне рачуноводствене стандарде дефинише да се ове обавезе књиже када је а) обавеза вјероватна и б) њену висину могуће разумно процијенити.

За управљање обавезама значајна је и њихова класификација на:

а) **Обавезе чији се износ може тачно утврдити**, и оне се називају још и поуздано утврдивим обавезама, као што су обавезе према добављачима, по основу примљених кредита, обавезе по издатим хартијама од вриједности, обрачунатим зарадама и накнадама зарада, обрачунатим порезом на додатну вриједност и сл.

б) **Процијењене обавезе**, које представљају дуговања предузећа а за које није могуће утврдити тачан износ прије датума њиховог измирења. Такве обавезе су порез на добит, гдје обавеза постоји али се износ не може утврдити прије утврђивања висине добити као основице за обрачун пореза, затим порези на покретну и непокретну имовину, обавезе по основу издатих гаранција и сл.

¹³⁶ Проф. др Мехмед Јахић: "Финансијско рачуноводство" Завод за рачуноводство и ревизију Ф БиХ, Сарајево, 2003.

Према контној структури обавезе су класификоване као:

- 41 – Дугорочне обавезе,
- 42 – Краткорочне финансијске обавезе,
- 43 – Обавезе из пословања,
- 44 – Обавезе из специфичних послова,
- 45 – Обавезе за зараде и накнаде зарада,
- 46 – Друге обавезе,
- 47 – Порез на додату вриједност,
- 48 – Обавезе за остале порезе, доприносе и друге дажбине.

5.2.2. *Дугорочне обавезе – управљачка питања*

Дефинисање и признавање: Дугорочне обавезе су обавезе које доспијевају у року дужем од годину дана од дана чинидбе, односно од дана биланса. Ради се о обавезама које се могу конвертовати у капитал, дугорочним обавезама по кредитима, емитованим дугорочним хартијама од вриједности и осталим дугорочним обавезама.

Вредновање: Обавезе се вреднују у висини очекиваног одлива средстава са економским користима за предузеће.

На финансијске обавезе које, су према *МРС 21- Учинци промјена курсева размјене страних валута*, монетарне ставке исказане у страном валути, примјењује се тај Стандард. Почетно признавање обавезе у страном валути се врши примјеном девизног курса који важи на датум трансакције. Након почетног признавања трансакције у страном валути, на сваки *датум биланса* треба монетарне ставке у страном валути исказати примјеном закључног курса. Добици и губици од промјене курсева на монетарној обавези исказују се као приходи или расходи.

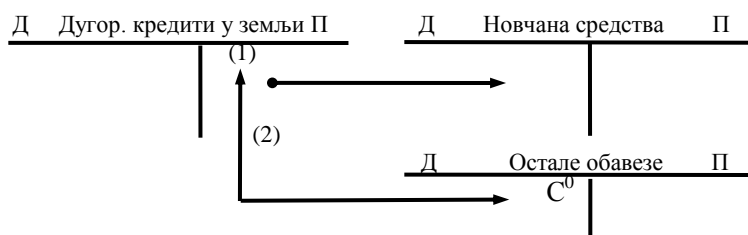
Евиденције: Евидентирање промјена на рачунима *групе 41 – Дугорочне обавезе* се врши у главној књизи финансијског књиговодства (на рачунима прописаним контним оквиром), дневнику главне књиге финансијског књиговодства и по потреби у аналитичкој евиденцији. У случају да предузеће има мањи број дугорочних обавеза умјесто отварања аналитичке евиденције може приступити даљем рашчлањавању троцифрених рачуна у главној књизи.

Подаци из главне књиге служе за састављање пасиве биланса стања и као контролни ослонац за провјеру стања одговарајуће аналитике. Уколико се води аналитика, онда се у њој за сваку поједину дугорочну обавезу отвара посебна картица. На тој картици се, поред података о висини обавезе, могу обезбиједити и остали битни подаци за праћење те обавезе: рок враћања, услови враћања, каматна стопа, камата, начин обрачуна камате, итд. Аналитичка евиденција служи, прије свега, финансијској служби предузећа.

5.2.3. Рачуноводствено обухватање дугорочних обавеза

Рачуни: За евиденцију дугорочних обавеза предвиђена је група 41 - *Дугорочне обавезе*. У оквиру ове групе налази се и рачун 413 - *Дугорочни кредити у земљи*. На примјеру овог рачуна може се приказати како се сврставају рачуни *групе 41*: Рачуни су предвиђени контним оквиром и могу се аналитички рашчлањивати према конкретним потребама предузећа, припадају билансу стања на страни пасиве а салдо на рачуну је промјењив на више и на ниже, што значи да није кумулативан рачун. *Салдо* овог рачуна показује тренутну висину обавезе по основу дугорочних кредита према повјериоцима из земље посматраног тренутка. *Потражна* страна овог рачуна показује збир почетног стања и свих повећања ове врсте обавезе од почетка пословне године до посматраног тренутка. *Дуговна* страна овог рачуна показује смањења ове врсте обавезе од почетка пословне године до посматраног тренутка.

Промјене: Графички приказ промјена прибављања дугорочних обавеза може да изгледа:



Легенда:

- 1 - Прибављање позајмљеног капитала у виду уплате новца на пословни рачун,
- 2 - Прибављање позајмљеног капитала у виду смањења других обавеза.

У вези коришћења дугорочних кредита могуће су двије ситуације:

- банка износ одобреног кредита уплаћује на пословни рачун предузећа,
- банка износ одобреног кредита директно уплаћује добављачу (партнеру) предузећа и умјесто предузећа измирује његову обавезу.

Документа: Документа у вези са дугорочним обавезама су:

1. документа платног промета - уколико је уплата извршена на пословни рачун предузећа,
2. кредитни извод и друга документа платног промета,
3. обрачуни камата.

Књижења:

1. Предузеће је на кредит купило опрему у износу од 100.000,00 КМ и то под сљедећим условима:
 - годишња камата је 5%,
 - анuitети су једнаки и плаћају се на крају године,
 - рок отплате је 4 године и
 - ПДВ је 17.000,00 КМ и он није предмет кредитирања.
2. Предузеће је уплатило први анuitет.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	0220 2700	4130 4320	Постројења и опрема ПДВ у примљеним фактурама Дугорочни кредити у земљи Добављачи у земљи <i>За куповину опреме на кредит</i>	100.000,00 17.000,00	100.000,00 17.000,00
2.	4130 5610	2410	Дугорочни кредити у земљи Расходи камата Пословни рачун – домаћа валута <i>За плаћен анuitет</i>	23.201,18 5.000,00	28.201,18

План отплате кредита:

Табела: Отплате по добијеном кредиту

у КМ

Год.	Остатак главнице на крају периода	Камата	Смањење главнице	Анuitет
1	2	3	4	5
	100.000,00			
I	76.798,82	5.000,00	23.201,18	28.201,18
II	52.437,57	3.839,94	24.361,24	28.201,18
III	26.858,27	2.621,88	25.579,30	28.201,18
IV	0,00	1.342,91	26.858,27	28.201,18
Σ		12.804,73	100.000,00	112.804,73

Образац за израчунавање анuitета је:

$$a = K \times \frac{p^n(p-1)}{p^n-1}$$

гдје је:

а - анuitет,
К - главница,
п = 1+п/100,

- п - каматна стопа,
- н - вријеме отплаћивања кредита.

Контролна питања:

- 415. У чему је значај и како се дефинишу обавезе?
- 416. На који се начине обавезе могу измиривати?
- 417. Шта су садашње а шта будуће обавезе?
- 418. Шта су поуздано утврдиве а шта процијењене обавезе?
- 419. Како се обавезе класификују према контном оквиру?
- 420. У чему је разлика између сопствених и позајмљених извора?
- 421. Каква је подјела позајмљених извора према року враћања?
- 422. Шта чини дугорочне обавезе?
- 423. По којој вриједности се вреднују дугорочне обавезе у домаћој валути?
- 424. По којој вриједности се вреднују дугорочне обавезе у иностраној валути?
- 425. У ком књиговодству се евидентирају дугорочне обавезе?
- 426. У којим евиденцијама се евидентирају дугорочне обавезе?
- 427. Чему служе подаци о дугорочним обавезама из главне књиге?
- 428. Који подаци се налазе у аналитичкој евиденцији дугорочних обавеза?
- 429. Чему служе подаци из аналитичке евиденције дугорочних обавеза?
- 430. У којој се класи евидентирају дугорочни извори средстава?
- 431. Која се рачунска група користи за дугорочне обавезе?
- 432. На примјеру једног рачуна дугорочних обавеза објаснити податке које пружа и карактеристике тог рачуна?
- 433. Која је документација у вези коришћења дугорочних кредита?

5.2.4. Краткорочне обавезе

Краткорочне обавезе представљају оне обавезе предузећа које за измирење доспјевају у року од годину дана од њиховог настанка или од дана билансирања. То су, практично дугови који се измирују краткорочном имовином или стварањем других краткорочних обавеза унутар рока од годину дана или пословног циклуса рачунајући од датума биланса. Ове обавезе настају током свакодневног пословања предузећа. Основне категорије краткорочних обавеза јесу:

- 1) **Краткорочне финансијске обавезе** у које се сврставају:
 - Краткорочне финансијске обавезе према повезаним правним лицима,
 - Обавезе по емитованим краткорочним хартијама од вриједности,
 - Краткорочни кредити у земљи,
 - Краткорочни кредити у иностранству,
 - Дио дугорочних кредита који доспијева за плаћање до једне године,
 - Дио дугорочних обавеза по финансијском лизингу који доспијева за плаћање до једне године,

- Краткорочне обавезе по фер вриједности кроз биланс успјеха,
 - Остале краткорочне финансијске обавезе.
- 2) **Обавезе из пословања** које обухватају:
- Примљени аванси, депозити и кауције,
 - Добављачи – повезана правна лица,
 - Добављачи у земљи,
 - Добављачи у иностранству,
 - Остале обавезе из пословања.
- 3) **Обавезе из специфичних послова** које обухватају:
- Обавезе према увознику,
 - Обавезе на основу извоза за туђи рачун,
 - Обавезе на основу комисионе и консигнационе продаје.
- 4) **Обавезе за зараде и накнаде зарада** које обухватају:
- Обавезе за нето зараде и накнаде, осим накнада зарада које се рефундирају,
 - Обавезе за порезе на зараде и накнаде зарада, осим зарада које се рефундирају,
 - Обавезе за доприносе на зараде и накнаде зарада, осим зарада које се рефундирају,
 - Обавезе за нето накнаде зарада које се рефундирају,
 - Обавезе за порезе на зараде које се рефундирају,
 - Обавезе за доприносе на зараде које се рефундирају,
 - Обавезе за остала нето лична примања,
 - Обавезе за порез на остала лична примања,
 - Обавезе за доприносе на остала лична примања.
- 5) **Друге обавезе** које обухватају:
- Обавезе по основу камата и трошкова финансирања,
 - Обавезе за дивиденде,
 - Обавезе за учешће у добитку,
 - Обавезе према запосленим,
 - Обавезе према члановима управног и надзорног одбора,
 - Обавезе према физичким лицима за накнаде према уговору,
 - Обавезе за нето приход од самосталне дјелатности,
 - Остале обавезе.
- 6) **Порез на додатну вриједност** које обухватају:
- Порез на додатну вриједност по издатим фактурама,
 - Порез на додатну вриједност по примљеним авансима,
 - Порез на додатну вриједност по основу сопствене потрошње,
 - Порез на додатну вриједност по основу продаје за готовину,
 - Обавезе за порез на додатну вриједност по основу разлике између обрачунатог и аконтативног пореза на додатну вриједност
- 7) **Обавезе за остале порезе, доприносе и друге дажбине** које обухватају:
- Обавезе за акцизе,
 - Обавезе за порез на добитак,

- Обавезе за порезе, царине и друге дажбине из набавке или на терет трошкова,
- Обавезе за доприносе који терете трошкове,
- Обавезе за порез на додатну вриједност плаћен при увозу,
- Остале обавезе за порезе, доприносе и друге дажбине.

Посебно је значајно питање признавања и процјене краткорочних обавеза како би се избјегло прецјењивање имовине, дугорочних обавеза или финансијског резултата, те за исправно исказивање нето вриједности имовине. Признавање и процјена краткорочних обавеза значајна је и за планирање новчаних прилива и одлива.

5.2.5. Обавезе према добављачима

Обавезе према добављачима спадају у групу обавеза из пословања, и представљају најзаступљенију категорију обавеза у предузећу, те им се с тога и посвећује посебна пажња. И ако се ове обавезе класификују на: обавезе према добављачима – повезаним правним лицима, обавезе према добављачима у земљи и на обавезе према добављачима у иностранству, основне карактеристике ових обавеза су исте или сличне. Разлике се односе на начин настајања и измиривања, док су им са становишта потребе управљања истим карактеристике исте.

Дефинисање и признавање: Обавезе према добављачима представљају краткорочне изворе средстава. Ове обавезе, углавном, настају куповином од добављача одговарајућих фактора процеса рада (сталне имовине, материјала, робе, услуга и др.).

Вредновање: Обавезе према добављачима се процјењују у висини номиналне вриједности проистекле из одговарајуће пословне и финансијске трансакције, односно у висини очекиване исплате по том основу, ако је она виша.

Евиденције: Евиденције о обавезама према добављачима спроводе се у:

1. главној књизи и дневнику главне књиге финансијског књиговодства и
2. аналитичкој евиденцији добављача, тј. аналитици добављача¹³⁷.

У овим евиденцијама књиже се само вриједносне промјене, с тим што се у аналитичкој евиденцији те промјене разврставају по сваком добављачу понаособ. Аналитичка евиденција добављача служи за:

- праћење обавеза према појединим добављачима у смислу њиховог измиривања о року,

¹³⁷ Књиговодство предузећа ће формирати аналитику добављача у случају да има релативно већи број добављача.

- усаглашавање стања наших обавеза са евиденцијама код добављача и др.

Рачуни: За евидентирање обавеза према добављачима користе се рачуни:

431 - *Добављачи – повезана правна лица,*

432 - *Добављачи у земљи,*

433 - *Добављачи у иностранству.*

Рачуни на којима се евидентирају обавезе према добављачима могу се карактерисати на сличан начин као и дугорочни кредити у земљи, односно као и други рачуни који се односе на ове билансне позиције. Ради се о рачунима са потпуним салдом - нема корективног рачуна, те у пасиву биланса стања “улазе” са цјелокупним износом свог салда.

Збир *дуговне* стране овог рачуна показује измирење обавеза према добављачима од почетка пословне године до посматраног тренутка. *Потражна* страна показује збир почетног салда и свих повећања обавеза према добављачу од почетка пословне године до посматраног тренутка. *Салдо* овог рачуна показује тренутни износ наше обавезе према добављачу за испоручене нам материјалне и друге факторе процеса рада или извршене нам услуге.

Промјене: Промјене обавеза према добављачима могу бити и у облику повећања и смањења. Повећање обавеза према добављачима, углавном, настаје куповином од добављача фактора процеса рада, а смањења, углавном, настају плаћањем, односно на други начин измиривањем тих обавеза или добијањем попушта од добављача.

Измирење обавеза према добављачима може се извршити:

- плаћањем са текућег (пословног) рачуна,
- компензацијом,
- цесијом,
- асигнацијом,
- преузимањем дуга,
- опростом дуга и
- издавањем хартија од вриједности.

Документа: Документа на основу којих се врши евиденција обавеза према добављачима најчешће су:

1. фактура добављача са прилозима (отпремница...),
2. комисијски записник,
3. књижна писма,
4. инструменти платног промета и др.

Примјер 1:

1. Од добављача је купљен материјал у вриједности од 40.000,00 КМ (у фактури је исказан и ПДВ по стопи од 17% у износу од 6.800,00 КМ).

2. Са текућег (пословног) рачуна извршено је плаћање обавезе по фактури.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	1010 2700	4320	Материјал у складишту ПДВ у примљеним фактурама Добављачи у земљи <i>За куповину по фдактури</i>	40.000,00 6.800,00	46.800,00
2.	4320	2410	Добављачи у земљи Пословни рачун – домаћа валута <i>За исплату по изводу</i>	46.800,00	46.800,00

Контролна питања:

434. Које обавезе обухватају краткорочне финансијске обавезе?
435. Које обавезе обухватају обавезе из пословања?
436. Које обавезе обухватају обавезе из специфичних послова?
437. Које обавезе обухватају обавезе за зараде и накнаде зарада?
438. Које обавезе обухватају обавезе за порезе, доприносе и друге дажбине?
439. Које обавезе обухватају друге обавезе?
440. Шта спада у обавезе према добављачима и шта улази у ове обавезе?
441. По којој вриједности се процјењују ове обавезе?
442. Гдје се спроводи евиденција обавеза према добављачима?
443. Објаснити рачун 432 - *Добављачи у земљи* - податке које пружа и његове карактеристике.
444. Навести врсте промјена које утичу на стање обавеза према добављачима.
445. Приказати дијаграмом пословне промјене које се односе на обавезе.
446. Која документација се појављује у вези књижења пословних промјена на рачуну обавеза према добављачима?

6. ОБРАЧУН ТРОШКОВА

Начин евидентирања обрачуна трошкова зависи од примјењеног контног оквира. У нашој земљи је тренутно важећи контни оквир заснован на билансном принципу. За обрачун трошкова предвиђена је *класа 9 - Обрачун трошкова и учинака*.

Обрачун трошкова треба, између осталог, да одговори на питања: где су у предузећу трошкови настајали и у вези са чиме су настајали. За пружање одговора на ова два питања у класи 9 предвиђени су рачуни *мјеста трошкова* и *носиоца трошкова*.

Обрачун трошкова спада у сложеније послове у рачуноводству, где до изражаја више долазе поступци и методе обрачуна трошкова него само књижење добијених резултата. Имајући то у виду, а и намјену овог уџбенике само ће се дати кратак осврт на различите системе обрачунавања трошкова и калкулације цијена коштања.

Контролна питања:

- 447. Од чега зависи начин евидентирања обрачуна трошкова?
- 448. Која класа је предвиђена за обрачун трошкова?
- 449. На која питања у вези трошкова одговара обрачун трошкова?

6.1. Системи обрачуна трошкова

Постоји више различитих система обрачуна трошкова. Не постоји јединствена класификација система обрачуна трошкова, због тога што се они могу класификовати по различитим критеријумима. Двије су најважније класификације:

1. У зависности од тога који трошкови се укључују у цијену коштања носилаца трошкова, системи обрачуна трошкова дијеле се на:

- систем обрачуна по стварним трошковима и
- систем обрачуна по планским¹³⁸ трошковима.

У систему обрачуна по стварним трошковима у цијену коштања се укључују стварни трошкови (код стварних трошкова количинска и вриједносна компонента трошкова је стварна), док се у систему обрачуна по планским трошковима у цијену коштања укључују плански трошкови (код планских трошкова количинска и вриједносна компонента трошкова је планска).

¹³⁸ Умјесто планских могу се у цијену коштања укључивати стандардни трошкови.

2. Зависно од тога да ли се у цијену коштања носилаца трошкова укључују сви трошкови пословања или, пак, само дио тих трошкова, системи обрачуна трошкова могу бити:

- систем обрачуна по потпуним и
- систем обрачуна по непотпуним трошковима.

Код првог система у цијену коштања носилаца трошкова укључују се сви трошкови пословања. Полази се, наиме, од схватања да, у крајњој линији, сви трошкови предузећа настају због остварења одређеног производног програма, без обзира на то што неки од њих настају непосредно а неки посредно. Због тога се овај систем обиљежава и као апсорпциони систем обрачуна трошкова.

За разлику од њега, систем обрачуна по непотпуним трошковима укључују у цијену коштања носилаца само дио трошкова пословања. У оквиру ове групе система обрачуна трошкова најпознатији је систем обрачуна по *варијабилним трошковима*, код кога се у цијену коштања укључују само варијабилни трошкови. И систем обрачуна по стварним и систем обрачуна трошкова по планским трошковима могу бити и системи обрачуна по потпуним и по непотпуним трошковима.

Потребно је напоменути да сваки од наведених система обрачуна трошкова пружа податке за потребе билансирања, контроле и пословне политике. Међутим, подобност података за поједине потребе које пружају поједини системи није иста. Према томе, одређивање за дати систем обрачуна трошкова првенствено зависи од података којима се придаје примаран значај. Да би се могло говорити о подобности података које пружају поједини системи обрачуна трошкова, мора се добро познавати њихова методологија. Пошто предмет овог уџбеника није методологија обрачуна трошкова кратко се може напоменути да је предност на страни система обрачуна по планским трошковима.

Контролна питања:

450. Који су критеријуми за класификацију система обрачуна трошкова?
451. Које су подјеле система обрачуна трошкова према трошковима који су укључени у цијену коштања носилаца трошкова?
452. Објаснити систем обрачуна по стварним трошковима.
453. Објаснити систем обрачуна по планским трошковима.
454. Које су подјеле система обрачуна трошкова према томе да ли су у цијену коштања носилаца трошкова укључени сви трошкови пословања или само дио тих трошкова?
455. Објаснити систем обрачуна по потпуним трошковима.
456. Објаснити систем обрачуна по непотпуним трошковима.

6.2. Калкулације цијена коштања

Један од бројних послова које предузеће треба да уради у оквиру обрачуна трошкова јесте и избор и израда калкулације цијена коштања. Под калкулацијом цијене коштања може се подразумевати:

- рачунски поступак за изналажење цијене коштања по јединици посматрања, и
- одређени документ о позицијама из којих се састоји цијена коштања јединице посматрања.

Са становишта примјењеног система обрачуна трошкова калкулације цијене коштања могу да буду:

- калкулације цијене коштања по пуним и калкулације цијене коштања по непотпуним трошковима;
- калкулације цијене коштања по стварним трошковима и калкулације цијене коштања по планским трошковима или по неким другим трошковима (стандардни, просјечни и др.).

Са становишта времена у којем се састављају калкулације цијене коштања могу бити:

- претходне и
- накнадне.

Претходне калкулације цијене коштања често се називају и предкалкулације цијене коштања. Предкалкулација представља скуп поступака срачунатих на утврђивање цијене коштања јединице производа или услуге прије отпочињања њихове производње (без обзира да ли се раде за познатог купца или за сопствено складиште).

Накнадна калкулација цијене коштања подразумева скуп поступака усмјерених на утврђивање цијене коштања јединице учинка након што је његова производња обављена.

Калкулације цијене коштања се могу подијелити и према примјењеном методу. Основ за ову подјелу су методи, односно рачунски поступци који су примјењени за утврђивање цијене коштања јединице производа. Методе калкулације морају бити прилагођене условима производње и продаје, односно "коначним" учинцима за које се рачунају. "Коначни" учинци, односно носиоци трошкова се уобичајено дијеле на:

- носиоце трошкова у масовној производњи и
- носиоце трошкова у производњи по индивидуалним поруџбинама.

Сагласно томе, уобичајено разликујемо двије основне методе калкулација:

- 1/ дивизиона калкулација цијене коштања и
- 2/ додатна калкулација цијене коштања.

Дивизиона калкулација се примјењује у условима масовне производње. Предузећа која имају масовну производњу израђују у већим количинама једну врсту или пак, ограничен број сродних врста производа и то стално на исти начин, који је одређен постројењима у предузећу. Уз то у већини случајева производи се за лагер, одакле се врши и продаја. У оваквом типу производње укупна количина производње позната је, по правилу, тек крајем обрачунског периода. Маса производа као носилац трошкова може се јавити у три варијанте:

- маса истоврсних, хомогених производа (производња у фабрикама цемента, каменоломима, пиварама и сл.),
- маса ограниченог броја различитих производа који се израђују од истог основног материјала и који имају исту супстанцу (производња у фабрикама лима, ексера и сл.) и
- маса ограниченог броја различитих производа који се израђују од истог основног материјала, у истом производном процесу, али који се по супстанци међусобно разликују - купловани производи (производња у рафинеријама нафте, пољопривреди, кланичној индустрији, и сл.).

Свакој од наведених врста масе производа као носиоца трошкова одговара одређена врста дивизионе калкулације:

- маси истоврсних производа одговара чиста дивизиона калкулација,
- маси ограниченог броја различитих производа одговара дивизиона калкулација помоћу еквивалентних бројева и
- маси купованих производа одговара дивизиона калкулација купованих производа.

Додатна калкулација цијене коштања се примјењује у условима производње по индивидуалним поруџбинама. У предузећима која имају производњу по индивидуалним поруџбинама она се обавља на основу тзв. индивидуалних поруџбина. За сваку од њих, прије почетка израде, врши се посебна припрема, што није случај код масовне производње. У оваквом типу производње укупна количина производње позната је, по правилу, прије почетка производње. Иначе, производња по индивидуалним поруџбинама заступљена је у конфекцијама, фабрикама намјештаја, бродоградњи, грађевинарству, фабрикама машина, фабрикама за прераду воћа, итд. Свака индивидуална поруџбина представља посебност са потпуно самосталним процесом производње. Ово без обзира на то што се производња по свим индивидуалним поруџбинама обавља мање - више на истим постројењима. Суштина је, наиме, у томе што се постројења користе увијек само за ову или само за неку другу индивидуалну поруџбину, тј. само за једну врсту производа, али никада истовремено за двије или више индивидуалних

поруџбинае, тј. производа. На једном постројењу у датом времену може се производити само једна врста производа. У томе је смисао производно - техничке самосталности индивидуалних поруџбина, за разлику од масе ограниченог броја производа који се производе у исто вријеме и на истим постројењима. Управо због тога је могуће обухватање и праћење трошкова за сваку индивидуалну поруџбину понаособ. То истовремено значи да се она јавља као посебни носилац трошкова.

Свака од наведених метода калкулације се примјењује независно од примјењеног система обрачуна трошкова. Обадвије калкулације се (и дивизиона и додатна) подједнако примјењују и у систему обрачуна по стварним трошковима и у систему обрачуна по стандардним трошковима. Такође, на примјену ових метода нема утицаја да ли се примјењује систем обрачуна по пуним трошковима (апсорпциони) или систем обрачуна по непотпуним трошковима. Исто тако, ова два метода калкулације цијене коштања примјењују се и при изради накнадних али и при изради предкалкулација цијене коштања.

Контролна питања:

- 457. Шта се подразумјева под калкулацијом цијене коштања?
- 458. Које су врсте калкулација са становишта примјењеног система обрачуна трошкова?
- 459. Које су врсте калкулације са становишта времена у којем се састављају?
- 460. Које су врсте калкулације према методу израчунавања цијене коштања?
- 461. Објаснити методу дивизионе калкулације.
- 462. Објаснити методу додатне калкулације.

6.3. Нематеријални трошкови

Дефинисање: Нематеријалним трошковима сматрају се се трошкови непроизводних услуга, репрезентације, премија осигурања, трошкови платног промета, чланарина, пореза, доприноса и остали нематеријални трошкови. Ради се о трошковима јер се износи књижени на рачунима ове групе могу укључити у цијену коштања (сем ако се не ради о трошковима насталим у набавци, управи или продаји) и имају обрачунску шансу да се кроз њихово укључивање у цијену коштања залиха пренесу у наредну годину.

Вредновање: Трошкови непроизводних услуга се вреднују у висини исказаној на фактури добављача или неком другом документу по основу којих се врши признавање ових трошкова.

Евиденције: Евидентирање промјена на рачунима нематеријалних трошкова се врши у главној књизи финансијског књиговодства (на рачунима прописаним

контним оквиrom) и дневнику главне књиге финансијског књиговодства. Нема потребе отварати посебне аналитичке евиденције, сем да се у оквиру одређених синтетичких рачуна врши њихова прецизније класификација.

Рачуни: Нематеријални трошкови се евидентирају на рачунима *групе 55 - Нематеријални трошкови*.

Промјене: Промјене код трошкова у принципу, па тако и код нематеријалних трошкова су углавном у облику повећања. Ријетке су промјене код којих долази до смањења трошкова, у којим случајевима се ради о исправкама претходно извршених евиденција.

Документа: Документа везана за ове трошкове су доста разноврсна, а уобичајено се јављају: улазне фактуре и разни обрачуни.

Примјер:

1. Предузеће је платило тромесечну обавезу пореза на имовину у износу од 12.500,00 КМ.

2. Предузеће је добило фактуру на износ од 1.000,00 КМ за објављени оглас у новинама (у износу фактуре исказан је ПДВ у износу од 170,00 КМ).

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	5550	2410	Трошкови пореза Пословни рачун – домаћа валута <i>За плаћени порез на имовину</i>	12.500,00	12.500,00
2.	5590		Остали нематеријални трошкови	1.000,00	
	2740	4320	ПДВ у примљеним фактурама	170,00	1.170,00
			Добављачи у земљи <i>За фактуру за оглас</i>		

Контролна питања:

463. Који трошкови се сматрају нематеријалним?
464. У којој евиденцији се књиже нематеријални трошкови?
465. Која класа и која група рачуна је у контном оквиру предвиђена за књижење нематеријалних трошкова?
466. Која документација се може појавити у вези књижења нематеријалних трошкова?

7. БИЛАНС УСПЈЕХА УСЛУЖНИХ И ТРГОВАЧКИХ ПРЕДУЗЕЋА

7.1. Основне напомене

Услужна дјелатност, односно предузеће чија је основна активност пружање услуга, као што су рекламне агенције и адвокатске канцеларије, ревизорске куће, рачуноводствене агенције, наплаћују своје професионалне услуге путем накнада или провизија.

Трговачка дјелатност, односно предузећа чија је основна дјелатност трговина производима и робама, с друге стране, остварује добит куповином или продајом производа и роба.

Трговачка предузећа се разликују од услужних предузећа, прије свега, у томе што она имају робу расположиву за продају купцима, односно **залихе**, и баве се читавим низом трансакција које се називају **оперативни (пословни) циклус**. Ако услужна и трговачка предузећа посматрамо и са аспекта тржишта на којем наступају поново се могу уочити одређене разлике. За разлику од услужних предузећа која наступају на **тржиштима крајње потрошње**, трговачка предузећа су више везана за **тржишта пословне потрошње**, гдје се не обавља само продаја него и куповина сировина, погона, опреме, залиха, већ произведених дијелова, итд... Из овог разлога трговинске трансакције се могу подјелити у двије основне категорије, а то су:

- продајне трансакције и
- куповне трансакције.

Циљ трговачког предузећа јесте да „*купи јефтиније а да прода скупље*“ што и представља основну пословну филозофију ових предузећа.

7.2. Биланс успјеха услужних предузећа

У билансу успјеха услужних предузећа исказују се приходи и расходи које је услужно предузеће остварило у току периода, при чему је њихова структура условљена дјелатности којом се конкретно услужно предузеће бави. Сама структура исказивања остварених прихода и расхода условљена је прописаним образцима биланса успјеха који се јединствено примјењују и за остала (производна, трговинска и друга) предузећа. Према тој структури класификоване су и основне категорије прихода и расхода:

- Пословни,
- Финансијски,
- Остали,

- Усклађивање вриједности имовине,
- Промјене рачуноводствених политика и исправке грешака,
- Остали добици и губици у периоду.

Пословни приходи су основна категорија прихода и представљају приходе које предузеће остварује у току редовног пословања, и које планира да оствари и у току будућих обрачунских периода. У ову групу прихода спадају: приходи од продаје робе, од продаје сопствених производа, од пружања услуга, а све на домаћем и иностраном тржишту, као и приходи по наведеним основама који се остваре у пословању са повезаним правним лицима. У ову категорију прихода спадају и промјене вриједности залиха учинака (недовршена производња, полупроизводи, недовршене услуге и готови производи), и то тако да се за повећање вриједности залиха учинака повећавају пословни приходи, а за смањење вриједности залиха учинака ови се приходи смањују. Исто важи и за промјене вриједности инвестиционих некретнина и биолошких средстава која се не амортизују.

Финансијски приходи настају обрачуном камата по основу датих кредита и по другим основама, као позитивне курсне разлике, приходи од ефеката валутне клаузуле и итд.

Остали приходи представљају категорију прихода која се не може поуздано предвидјети и који нису непосредно везани са редовно пословање предузећа, али се у току обрачунског периода могу јавити. То се, прије свега, односи на добитке по основу продаје нематеријалних улагања, некретнина, постројења, опреме, инвестиционих некретнина, биолошких средстава и других средстава предузећа укључујући и учешћа у капиталу и дугорочне хартије од вриједности, те утврђени вишкови, наплаћена отписана потраживања, смањење обавеза по различитим основама и сл.

Приходи од усклађивања вриједности имовине представљају позитивне ефекте промјене фер вриједности нематеријалних улагања, некретнина, постројења, опреме, инвестиционих некретнина, биолошких средстава и залиха до висине претходно исказаних расхода за та средства по основу вриједносног усклађивања, као и других укидања исправки вриједности по основу вриједносног усклађивања.

Приходи по основу промјене рачуноводствених политика представљају приходе који настану промјеном дефинисаних рачуноводствених политика, осим оних који се признају кроз корекцију почетног стања пренесеног финансијског резултата из претходних година, док *приходи по основу исправке грешака из ранијих година* представљају приходе који настају исправком грешака из претходних обрачунских периода мањег материјалног значаја.

Пословни расходи су расходи које је предузеће начинило у току редовног пословања, у сврху стицања прихода, који су неопходни за наставак пословања и служења купцима. У редовне расходе спадају: набавна вриједност продате робе, трошкови материјала, трошкови бруто зарада, накнада зарада и остали лични расходи, трошкови производних услуга, трошкови амортизације и резервисања, нематеријални трошкови и други.

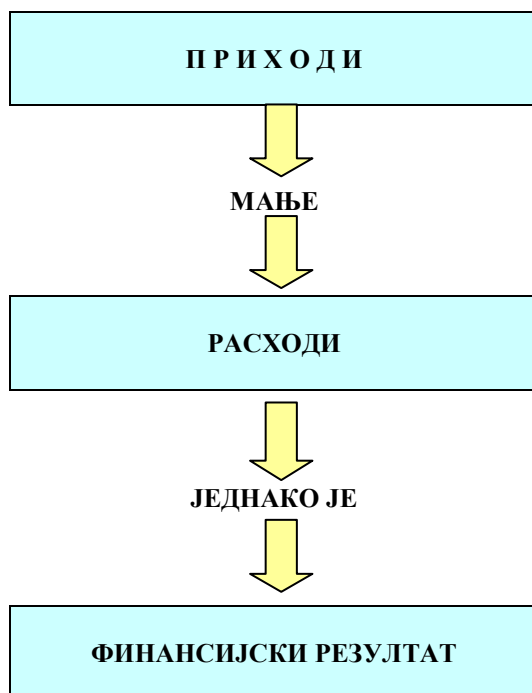
Финансијски расходи се воде као расходи по основу камата, негативне курсне разлике, отписи дугорочних финансијских пласмана, расходи по основу валутне клаузуле и остали финансијски расходи.

Остали расходи представљају смањење вриједности средстава или повећање обавеза по чијем основу се не очекује примање било какве накнаде. Јављају се у прекидним интервалима али ипак негативно утичу на позиције средстава предузећа. У остале расходе спадају губици по основу продаје и расходовања нематеријалних улагања, некретнина, постројења, опреме, инвестиционих некретнина, обустављене производње, биолошких средстава и других средстава предузећа укључујући и учешћа у капиталу и дугорочне хартије од вриједности, те утврђени мањкови, исправка вриједности или отпис потраживања, и сл.

Расходи од усклађивања вриједности имовине или како се још називају *расходи по основу обезвређења имовине*, представљају негативне ефекте промјене фер вриједности нематеријалних улагања, некретнина, постројења, опреме, инвестиционих некретнина, биолошких средстава, дугорочних и краткорочних финансијских пласмана и залиха, хартија од вриједности и других потраживања.

Расходи по основу промјене рачуноводствених политика представљају расходе који настану промјеном дефинисаних рачуноводствених политика, по основу којих није извршена корекција почетног стања пренесеног финансијског резултата из претходних година, док *расходи по основу исправке грешака из ранијих година* представљају расходе који настају исправком грешака из претходних обрачунских периода мањег материјалног значаја.

Шематски приказ структуре биланса успеха предузећа:



Примјер 1:

На основу следећих података потребно је саставити биланс успјеха услужног предузећа Д.О.О. "Ревидере" Бијељина у периоду од 01.01. до 31.12.2011. године:

	(у КМ)
○ Пословни приходи	60.000
○ Финансијски расходи	7.000
○ Остали расходи	6.000
○ Приходи од усклађивања вриједности имовине	3.000
○ Пословни расходи	21.000
○ Остали приходи	1.000
○ Финансијски приходи	11.000
○ Расходи од усклађивања вриједности имовине	1.600
○ Приходи од промјене рачуноводствених политика	8.000
○ Расходи по основу исправке грешака	800
○ Порез на добит (по стопи 10%)	израчунати
○ Нето добит	израчунати

Напомена: Када се на основу ових података састави биланс успјеха и израчуна **нето добитак**, потребно је израчунати колика је **вриједност укупних прихода и укупних расхода**.

Рјешење:

	(у КМ)
• Пословни приходи	60.000
• Пословни расходи	21.000
• Пословни добитак	39.000
• Финансијски приходи	11.000
• Финансијски расходи	7.000
• Добитак редовне активности	43.000
• Остали приходи	1.000
• Остали расходи	6.000
• Губитак по основу осталих прихода и расхода	(5.000)
• Приходи од усклађивања вриједности имовине	3.000
• Расходи од усклађивања вриједности имовине	1.600
• Добитак од усклађивања вриједности имовине	1.400
• Приходи од промјене рачуноводствених политика	8.000
• Расходи по основу исправке грешака	800
• Добитак прије опорезивања	46.600
• Текући и одложени порез на добит (10%)	4.660
• Нето добитак периода	41.940
• Међудивиденде и други видови расподеле	0
• Остали добици и губици у периоду	0
• Укупан нето добитак у обрачунском периоду	41.940

✚ **Укупни приходи периода**

83.000 КМ

✚ **Укупни расходи периода**

36.400 КМ

Примјер 2:

На основу следећих података потребно је саставити биланс успјеха услужног предузећа Д.О.О. "Ревидере" Бијељина у периоду од 01.01. до 31.12.2011. године:

	(у КМ)
• Приходи од продаје робе на домаћем тржишту	31.700
• Приходи по основу исправке грешака из ранијих година	2.610
• Трошкови производних услуга	1.321
• Губици по основу продатог материјала	7.345
• Приходи од усклађивања вриједности опреме	1.200
• Приходи од камата	68
• Приходи од продаје учинака повезаним правним лицима	26.000
• Финансијски расходи од повезаних правних лица	20
• Трошкови амортизације	760
• Порез на добит (по стопи 10%)	израчунати

Напомена: Када се на основу ових података састави биланс успјеха и израчуна **нето добитак**, потребно је израчунати колика је **вриједност укупних прихода и укупних расхода**.


Рјешење:

	(у КМ)
А) ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ И РАСХОДИ	
I. ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ	57.700
- Приходи од продаје учинака повезаним правним лицима	26.000
- Приходи од продаје робе на домаћем тржишту	31.700
II. ПОСЛОВНИ РАСХОДИ	2.081
- Трошкови производних услуга	1.321
- Трошкови амортизације	760
Б) ПОСЛОВНИ ДОБИТАК	55.619
В) ПОСЛОВНИ ГУБИТАК	0
Г) ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ И РАСХОДИ	
I. ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ	68
- Приходи од камата	68
II. ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ	20
- Финансијски расходи од повезаних правних лица	20
Д) ДОБИТАК РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ	55.667
Ђ) ГУБИТАК РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ	0
Е) ОСТАЛИ ПРИХОДИ И РАСХОДИ	
I. ОСТАЛИ ПРИХОДИ	0
II. ОСТАЛИ РАСХОДИ	7.345
- Губици по основу продатог материјала	7.345
Ж) ДОБИТАК ПО ОСНОВУ ОСТАЛИХ ПРИХОДА И РАСХОДА	0
З) ГУБИТАК ПО ОСНОВУ ОСТАЛИХ ПРИХ. И РАСХОДА	7.345

И) ПРИХОДИ И РАСХОДИ УСКЛАЂИВАЊА ВРИЈЕДНОСТИ ИМОВИНЕ	0
I. ПРИХОДИ ОД УСКЛАЂИВАЊА ВРИЈЕД. ИМОВИНЕ	0
II. РАСХОДИ ОД УСКЛАЂИВАЊА ВРИЈЕД. ИМОВИНЕ	0
Ј) ДОБИТАК ПО ОСНОВУ УСКЛАЂИВАЊА ВРИЈЕДНОСТИ ИМОВИНЕ	0
К) ГУБИТАК ПО ОСНОВУ УСКЛАЂИВАЊА ВРИЈЕДНОСТИ ИМОВИНЕ	
Л) ПРИХОДИ ПО ОСНОВУ ПРОМЈЕНЕ РАЧУНОВОД. ПОЛИТИКА И ИСПРАВКЕ ГРЕШАКА ИЗ РАНИЈИХ ГОДИНА	3.810
- Приходи од промјене рачуноводствених политика	1.200
- Приходи по основу исправке грешака из ранијих год.	2.610
Љ) РАСХОДИ ПО ОСНОВУ ПРОМЈЕНЕ РАЧУНОВОД. ПОЛИТИКА И ИСПРАВКЕ ГРЕШАКА ИЗ РАНИЈИХ ГОДИНА	0
	52.132
	52.132
М) ДОБИТАК И ГУБИТАК ПРИЈЕ ОПОРЕЗИВАЊА	0
- Добитак прије опорезивања	5.213
- Губитак прије опорезивања	46.919
Н) ТЕКУЋИ И ОДЛОЖЕНИ ПОРЕЗ НА ДОБИТ	46.919
Њ) НЕТО ДОБИТ И НЕТО ГУБИТАК ПЕРИОДА	0
- Нето добитак текуће године	
- Нето губитак текуће године	0
О) МЕЂУДИВИДЕНДЕ И ДРУГИ ВИДОВИ РАСПОДЈЕЛЕ ДОБИТКА У ТОКУ ПЕРИОДА	0
П) ОСТАЛИ ДОБИЦИ И ГУБИЦИ У ПЕРИОДУ	0
I. ДОБИЦИ УТВРЂЕНИ ДИРЕКТНО У КАПИТАЛУ	0
II. ГУБИЦИ УТВРЂЕНИ ДИРЕКТНО У КАПИТАЛУ	0
Р) ОСТАЛИ ДОБИЦИ И ГУБИЦИ У ПЕРИОДУ	0
С) ПОРЕЗ НА ДОБИТАК КОЈИ СЕ ОДНОСИ НА ОСТАЛЕ ДОБИТКЕ И ГУБИТКЕ	
Ђ) УКУПАН НЕТО РЕЗУЛТАТ У ОБРАЧУНСКОМ ПЕРИОДУ	46.919
I. УКУПАН НЕТО ДОБИТАК У ОБРАЧУНСКОМ ПЕРИОДУ	0
II. УКУПАН НЕТО ГУБИТАК У ОБРАЧУНСКОМ ПЕРИОДУ	

 **Укупни приходи периода**

61.578 KM

 **Укупни расходи периода**

9.446 KM

Примјер 3:

На основу слједећих података потребно је саставити биланс успјеха услужног предузећа Д.О.О. "Ревидере" Бијељина у периоду од 01.01. до 31.12.2011. године.

А) ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ И РАСХОДИ	
І. ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ	85.000
- Приходи од продаје учинака повезаним правним лицима	30.000
- Приходи од продаје робе на домаћем тржишту	x
- Повећање вриједности залиха учинака	2.500
ІІ. ПОСЛОВНИ РАСХОДИ	28.000
- Трошкови зарада, накнада зарада и остали лични расходи	14.000
- Трошкови производних услуга	1.000
- Трошкови амортизације	42.000
Б) ПОСЛОВНИ ДОБИТАК	0
В) ПОСЛОВНИ ГУБИТАК	1.500
Г) ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ И РАСХОДИ	1.000
І. ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ	x
- Приходи од камата	2.500
- Позитивне курсне разлике	500
ІІ. ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ	2.000
- Финансијски расходи од повезаних правних лица	x
- Расходи по основу валутне клаузуле	0
Д) ДОБИТАК РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ	4.000
Ђ) ГУБИТАК РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ	4.000
Е) ОСТАЛИ ПРИХОДИ И РАСХОДИ	4.000
І. ОСТАЛИ ПРИХОДИ	7.000
- Наплаћена отписана потраживања	x
ІІ. ОСТАЛИ РАСХОДИ	5.000
- Губици по основу продатог материјала	0
- Расходи по основу заштите од ризика	3.000
Ж) ДОБИТАК ПО ОСНОВУ ОСТАЛИХ ПРИХОДА И РАСХОДА	
З) ГУБИТАК ПО ОСНОВУ ОСТАЛИХ ПРИХОДА И РАСХОДА	x
И) ПРИХОДИ И РАСХОДИ УСКЛАЂИВАЊА ВРИЈЕДНОСТИ ИМОВИНЕ	3.000
І. ПРИХОДИ ОД УСКЛАЂИВАЊА ВРИЈЕД. ИМОВИНЕ	0
- Приходи од усклађивања вриједности опреме	3.000
ІІ. РАСХОДИ ОД УСКЛАЂИВАЊА ВРИЈЕД. ИМОВИНЕ	0

Ј) ДОБИТАК ПО ОСНОВУ УСКЛАЂИВАЊА ВРИЈЕДНОСТИ ИМОВИНЕ	4.000
К) ГУБИТАК ПО ОСНОВУ УСКЛАЂИВАЊА ВРИЈЕДНОСТИ ИМОВИНЕ	x 2.800
Л) ПРИХОДИ ПО ОСНОВУ ПРОМЈЕНЕ РАЧУНОВОД. ПОЛИТИКА ИИСПРАВКЕ ГРЕШАКА ИЗ РАНИЈИХ ГОДИНА	0
- Приходи од промјене рачуноводствених политика	x
- Приходи по основу исправке грешака из ранијих год.	x
Љ) РАСХОДИ ПО ОСНОВУ ПРОМЈЕНЕ РАЧУНОВОД. ПОЛИТИКА ИИСПРАВКЕ ГРЕШАКА ИЗ РАНИЈИХ ГОДИНА	0 4.500 x
М) ДОБИТАК И ГУБИТАК ПРИЈЕ ОПОРЕЗИВАЊА	x 0
- Добитак прије опорезивања	0
- Губитак прије опорезивања	
Н) ТЕКУЋИ И ОДЛОЖЕНИ ПОРЕЗ НА ДОБИТ	0
Њ) НЕТО ДОБИТ И НЕТО ГУБИТАК ПЕРИОДА	
- Нето добитак текуће године	0
- Нето губитак текуће године	1.500
О) МЕЂУДИВИДЕНДЕ И ДРУГИ ВИДОВИ РАСПОДЈЕЛЕ	0
ДОБИТКА У ТОКУ ПЕРИОДА	0
П) ОСТАЛИ ДОБИЦИ И ГУБИЦИ У ПЕРИОДУ	
I. ДОБИЦИ УТВРЂЕНИ ДИРЕКТНО У КАПИТАЛУ	
II. ГУБИЦИ УТВРЂЕНИ ДИРЕКТНО У КАПИТАЛУ	
Р) ОСТАЛИ ДОБИЦИ И ГУБИЦИ У ПЕРИОДУ	39.000
С) ПОРЕЗ НА ДОБИТАК КОЈИ СЕ ОДНОСИ НА ОСТАЛЕ ДОБИТКЕ И ГУБИТКЕ	0
Ћ) УКУПАН НЕТО РЕЗУЛТАТ У ОБРАЧУНСКОМ ПЕРИОДУ	
I. УКУПАН НЕТО ДОБИТАК У ОБРАЧУНСКОМ ПЕРИОДУ	
II. УКУПАН НЕТО ГУБИТАК У ОБРАЧУНСКОМ ПЕРИОДУ	

Напомена: Када се на основу ових података састави биланс успјеха и израчуна **нето добитак**, потребно је израчунати колика је **вриједност укупних прихода и укупних расхода**.

Рјешење:

	У КМ
А) ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ И РАСХОДИ	
I. ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ	85.000
- Приходи од продаје учинака повезаним правним лицима	30.000
- Приходи од продаје робе на домаћем тржишту	52.500
- Повећање вриједности залиха учинака	2.500
II. ПОСЛОВНИ РАСХОДИ	43.000
- Трошкови зарада, накнада зарада и остали лични расходи	28.000
- Трошкови производних услуга	14.000
- Трошкови амортизације	1.000
Б) ПОСЛОВНИ ДОБИТАК	42.000
В) ПОСЛОВНИ ГУБИТАК	0
Г) ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ И РАСХОДИ	1.500
I. ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ	1.000
- Приходи од камата	500
- Позитивне курсне разлике	2.500
II. ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ	500
- Финансијски расходи од повезаних правних лица	2.000
- Расходи по основу валутне клаузуле	41.000
Д) ДОБИТАК РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ	0
Ђ) ГУБИТАК РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ	4.000
Е) ОСТАЛИ ПРИХОДИ И РАСХОДИ	4.000
I. ОСТАЛИ ПРИХОДИ	7.000
- Наплаћена отписана потраживања	2.000
II. ОСТАЛИ РАСХОДИ	5.000
- Губици по основу продатог материјала	0
- Расходи по основу заштите од ризика	3.000
Ж) ДОБИТАК ПО ОСНОВУ ОСТАЛИХ ПРИХОДА И РАСХОДА	
З) ГУБИТАК ПО ОСНОВУ ОСТАЛИХ ПРИХОДА И РАСХОДА	3.000
И) ПРИХОДИ И РАСХОДИ УСКЛАЂИВАЊА ВРИЈЕДНОСТИ ИМОВИНЕ	3.000
I. ПРИХОДИ ОД УСКЛАЂИВАЊА ВРИЈЕДНОСТИ ИМОВИНЕ	0
- Приходи од усклађивања вриједности опреме	0
II. РАСХОДИ ОД УСКЛАЂИВАЊА ВРИЈЕДНОСТИ ИМОВИНЕ	
Ј) ДОБИТАК ПО ОСНОВУ УСКЛАЂИВАЊА ВРИЈЕДНОСТИ ИМОВИНЕ	4.000
К) ГУБИТАК ПО ОСНОВУ УСКЛАЂИВАЊА	1.200
	2.800

ВРИЈЕДНОСТИ ИМОВИНЕ	
Л) ПРИХОДИ ПО ОСНОВУ ПРОМЈЕНЕ РАЧУНОВОД. ПОЛИТИКА И ИСПРАВКЕ ГРЕШАКА ИЗ РАНИЈИХ ГОДИНА	0
- Приходи од промјене рачуноводствених политика	45.000
- Приходи по основу исправке грешака из ранијих год.	0
Љ) РАСХОДИ ПО ОСНОВУ ПРОМЈЕНЕ РАЧУНОВОД. ПОЛИТИКА И ИСПРАВКЕ ГРЕШАКА ИЗ РАНИЈИХ ГОДИНА	4.500
	40.500
	40.500
М) ДОБИТАК И ГУБИТАК ПРИЈЕ ОПОРЕЗИВАЊА	0
- Добитак прије опорезивања	
- Губитак прије опорезивања	0
Н) ТЕКУЋИ И ОДЛОЖЕНИ ПОРЕЗ НА ДОБИТ	
Њ) НЕТО ДОБИТ И НЕТО ГУБИТАК ПЕРИОДА	0
- Нето добитак текуће године	1.500
- Нето губитак текуће године	0
О) МЕЂУДИВИДЕНДЕ И ДРУГИ ВИДОВИ РАСПОДЈЕЛЕ	0
ДОБИТКА У ТОКУ ПЕРИОДА	
П) ОСТАЛИ ДОБИЦИ И ГУБИЦИ У ПЕРИОДУ	
I. ДОБИЦИ УТВРЂЕНИ ДИРЕКТНО У КАПИТАЛУ	
II. ГУБИЦИ УТВРЂЕНИ ДИРЕКТНО У КАПИТАЛУ	39.000
Р) ОСТАЛИ ДОБИЦИ И ГУБИЦИ У ПЕРИОДУ	
С) ПОРЕЗ НА ДОБИТАК КОЈИ СЕ ОДНОСИ НА ОСТАЛЕ ДОБИТКЕ И ГУБИТКЕ	0
Ћ) УКУПАН НЕТО РЕЗУЛТАТ У ОБРАЧУНСКОМ ПЕРИОДУ	
I. УКУПАН НЕТО ДОБИТАК У ОБРАЧУНСКОМ ПЕРИОДУ	
II. УКУПАН НЕТО ГУБИТАК У ОБРАЧУНСКОМ ПЕРИОДУ	

✚ Укупни приходи периода

97.500 КМ

✚ Укупни расходи периода

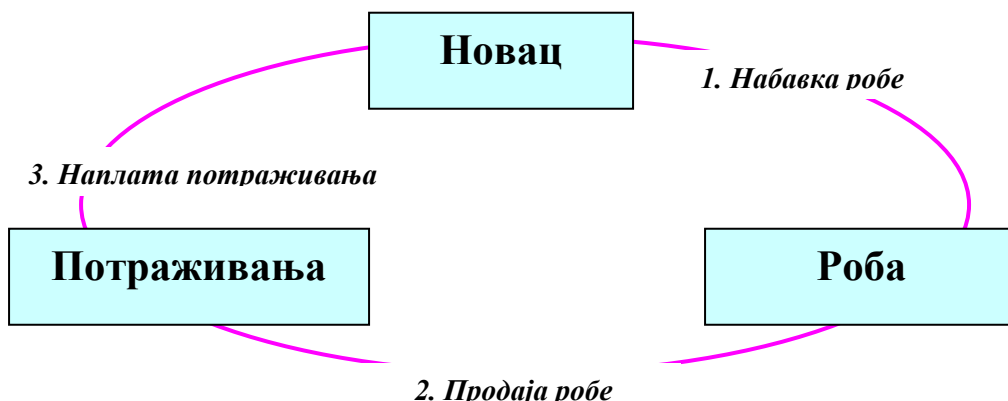
58.500 КМ

7.3. Биланс успјеха трговачког предузећа

Трговинске трансакције, које су у основи пословања трговинских предузећа, могу се подијелити у двије основне категорије: *куповне* трансакције и *продајне* трансакције. Предмети куповине и продаје у трговинским предузећима јединствено се класификују као **роба**, без обзира на појавни облик тих предмета (шећер, ексери, камиони и сл.). Карактеристика пословања ових предузећа јесте улагање значајних средстава у залихе робе и бржи обрт тих средстава, што подразумева посебну пажњу у погледу управљања тим активностима. Пословни циклус трговачког предузећа састоји се од основних активности:

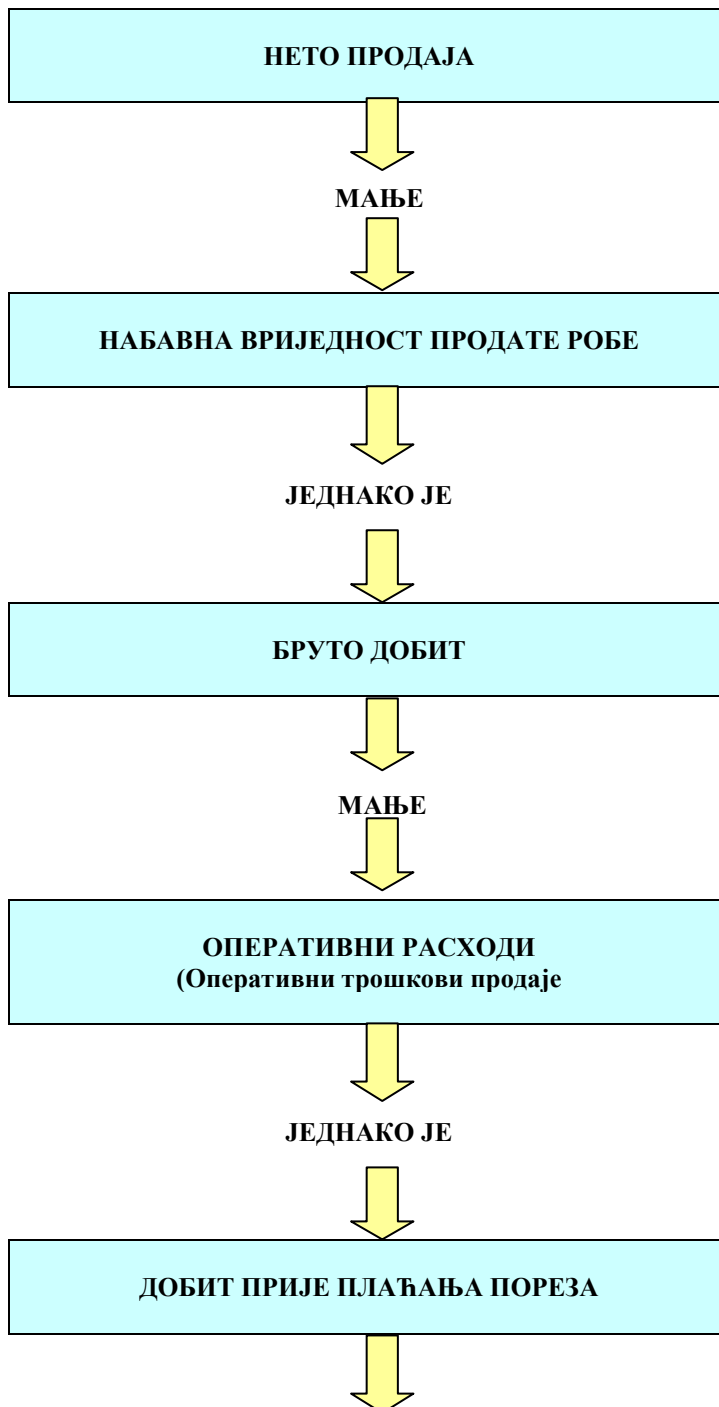
- 1) набавка трговинске тобе,
- 2) продаја трговинске робе,
- 3) потраживања од купаца,

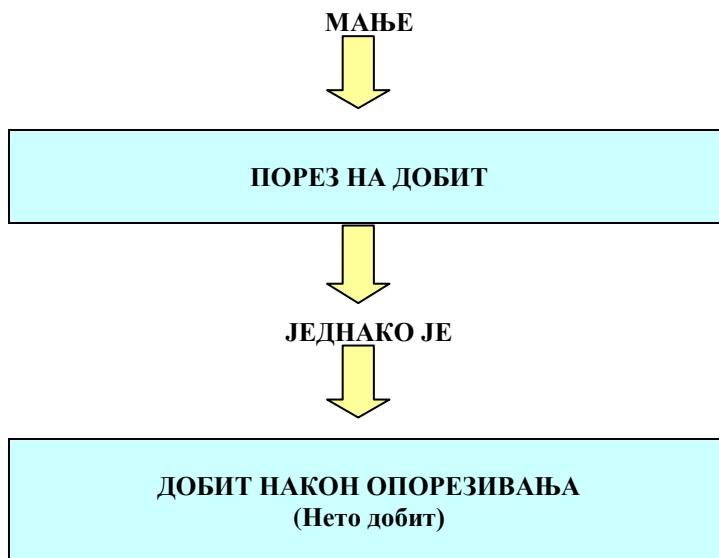
што се може представити на следећи начин:



Продаја трговинске робе у билансима стања и билансима успјеха има посебно карактеристичне позиције. У билансу стања у оквиру залиха евидентира се вриједност робе која у себи може да садржи и порез на додату вриједност и разлику у цијени, због чега је у оквиру рачуна на којима се евидентира роба потребно отворити посебне рачуне за евиденцију ових позиција у структури цијене робе. У билансу успјеха посебну и најзначајнију позицију трошкова представља набавна вриједност продате робе. Основне компоненте биланса успјеха могу се графички приказати на следећи начин:

КОМПОНЕНТЕ БИЛАНСА УСПЈЕХА ТРГОВАЧКОГ ПРЕДУЗЕЋА





Специфичност израчунавања *нето добити* код трговачких предузећа у односу на услужна предузећа огледа се у томе што код трговачких предузећа прво се израчунава *брutto добит* а затим *нето добит*

7.3.1. Основне категорије

Нето продаја: Први, важан дио биланса успјеха трговачког предузећа је *нето продаја*, или већ једноставно продаја. Нето продаја се састоји од бруто примитака од продаје робе умањених за поврат робе или исправке (умањења фактуре због оштећења или лошег квалитета робе) или било какве дозвољене попусте. **Бруто продаја** се састоји од укупне готовинске продаје и укупне продаје на кредит у току датог рачуноводственог периода. Чак и ако готовина неће бити наплаћена до слjedeћег рачуноводственог периода, приход се, по принципу обрачунске основе, признаје као зарађен, када власништво над робом, у моменту продаје, пређе са продавца на купца. **Поврат продате робе и смањења износа на фактури** су поврати готовине, кредита и смањења продајних цијена оним купцима који су примили оштећену или на било који други начин незадовољавајућу робу. Ако су купцима дати други попусти или смањења због рекламација и ти износи треба да буду одбијени од бруто продаје. Према томе важи:

$$\text{Нето продаја} = \text{Бруто продаја} - \text{Поврат од продаје или попусти}$$

Набавна вриједност продате робе: Набавна вриједност продате робе, представља износ који је трговац платио за робу продату у току рачуноводственог периода, што је други важан дио биланса успјеха трговачког

предузећа. Метод израчунавања набавне вриједности продате робе је понекад збуњујући, јер он мора узети у обзир и залихе расположиве на почетку обрачунског периода, и залихе расположиве на крају обрачунског периода, или крајње залихе. *Крајње залихе се појављују у билансу стања на крају рачуноводственог периода и постају почетне залихе за наредни рачуноводствени период.*

Бруто добит: Сљедећа важна компонента биланса успеха трговачког предузећа је *бруто добит*, или бруто маржа, а то је разлика између **нето прихода од продаје и набавне вриједности продате робе**. Да би били успјешни, трговци морају продавати робу по цијени која је већа од њене набавне цијене, односно, **бруто добит** мора бити довољно велика да могу да се плате оперативни расходи и осигура довољна добит, након што се измире пореске обавезе (плати порез на добит). Управу интересује и износ и постотак бруто добити. *Постотак бруто добити се израчунава дијелењем износа бруто добити са нето продајом.*

$$\text{Бруто добит} = \text{Нето продаја} - \text{Набавна вриједност продате робе}$$

Оперативни расходи: Трећа, основна компонента биланса успеха трговачког предузећа су *оперативни расходи*, који се групишу по категоријама, као што су *трошкови продаје и општи и административни расходи*. **Трошкови продаје** обухватају трошкове складиштења (чувања и припреме робе за продају); излагања, рекламирања и друге промотивне трошкове продаје; вршење продаје; трошкове испоруке робе купцима, ако трошак испоруке сноси продавац. **У опште и административне расходе** спадају општи канцеларијски расходи који укључују расходе који се односе на укупно пословање. *Пажљиво планирање и контрола оперативних расхода могу знатно побољшати профитабилност компаније.*

$$\text{Оперативни расходи} = \text{Трошкови продаје} + \begin{matrix} \text{Општи и} \\ \text{административни} \\ \text{расходи} \end{matrix}$$

Добит прије опорезивања (плаћања пореза на добит): Добит прије опорезивања је важно мјерило профитабилности јер оно показује колику добит је предузеће остварило из редовног пословања. Ова категорија представља разлику између *бруто добити и оперативних расхода*. Добит прије опорезивања се често користи за поређење профитабилности два или више предузећа или погона (одјелења) унутар једног предузећа.

$$\text{Добит прије опорезивања} = \text{Бруто добит} - \text{Оперативни расходи}$$

Порез на добит: Пети, битан елемент, биланса успјеха трговачког предузећа је порез на добит. Порези на добит се посебно наводе у билансу успјеха, зато што их прописује закон и стога се могу мање контролисати од стране управе него остали елементи биланса.

Нето добит: *Нето добит*, задњи износ или „коначни резултат“ биланса успјеха је износ који преостане након што се од *брutto добити* одбију *оперативни расходи* и *порез на добит*. Она је битно мјерило успјешности пословања предузећа, јер представља износ пословне зараде која се обрачунава акционарима. То је износ који се преноси на задржане зараде из свих активности које током године генеришу добит.

$$\text{Нето добит} = \text{Добит прије опорезивања} - \text{Порез на добит}$$

7.3.2. Набавна вриједност по периодичном и сталном систему вођења залиха

Као што је већ истакнуто, залихе су кључни фактор у одређивању набавне вриједности продате робе. Самим тим, сваки трговац мора да има користан и поуздан систем одређивања и количине и набавне вриједности расположиве робе. Два основна рачуноводствена система вођења залиха су **периодични** и **стални** систем вођења залиха.

По **периодичном систему вођења залиха**, расположиве залихе се периодично утврђују, обично на крају рачуноводственог периода. Током периода се не води детаљна евиденција стварног стања залиха. Набавна вриједност продате робе по периодичном систему се одређује на следећи начин:

1. Почетне залихе (крајње залихе из претходног периода)
2. Куповина (набавка) у току периода
3. Поврат или попусти од куповине
4. *Нето набавна вриједност робе* ($4=2-3$)
5. Зависни трошкови набавке
6. *Нето трошак набавке* ($6=4+5$)
7. *Роба расположива за продају* ($7=1+6$)
8. Крајње залихе (31.12. текуће године)
9. *Набавна вриједност продате робе* ($9=7-8$)

Примјер:

На основу података из биланса успјеха трговачког предузећа потребно је израчунати *набавну вриједност продате робе за 2011. годину по периодичном систему вођења залиха:*

	(у КМ)
• Залихе 31.12.2011.године	45.000
• Куповина / набавка	60.000
• Залихе 31.12.2010.године	80.000
• Зависни трошкови набавке	10.000
• Нето трошак набавке	65.000
• Поврат од куповине	5.000
• Набавна вриједност продате робе	израчунати

Рјешење:

		(у КМ)
▪ Почетне залихе		80.000
▪ Куповина / набавка	60.000	
▪ Поврат од куповине	<u>5.000</u>	
▪ Нето набавна вриједност	55.000	
▪ Зависни трошкови набавке	<u>10.000</u>	
▪ Нето трошак набавке		<u>65.000</u>
▪ Роба расположива за продају		145.000
▪ Крајње залихе		<u>45.000</u>
▪ Набавна вриједност продате робе		100.000

Код **сталног система вођења залиха** води се евиденција количина и обично, набавне вриједности појединих ставки, када се купе или продају. По овом систему, набавна вриједност сваке ставке се евидентира на рачуну *залихе* онда када се ставка купи. Чим се роба прода, њен трошак се преноси са рачуна *залиха* на рачун *набавна вриједност продате робе*. Тако је све вријеме салдо рачуна *залиха* једнак *набавној вриједности расположиве робе*, а салдо *набавна вриједност продате робе*, једнак *набавној вриједности робе продате купцима*. Рачун набавке се не користи у сталном систему вођења залиха.

1. *Почетне залихе* = *роба расположива за продају*
2. *Крајње залихе*
3. ***Набавна вриједност продате робе (3=1 – 2)***

Примјер:

На основу података из биланса успјеха трговачког предузећа потребно је израчунати *набавну вриједност продате робе за 2011. годину по континуираном (сталном) систему вођења залиха.*

	(у КМ)
• Залихе 31.12.2010.године	90.000
• Набавка у току периода (прва)	20.000
• Набавка у току периода (друга)	30.000
• Залихе 31.12.2011.године	40.000
• Набавна вриједност продате робе	израчунати

Рјешење:

Први дио:

	(у КМ)
• Почетне залихе	90.000
• Набавка у току периода (прва)	20.000
• <u>Набавка у току периода (друга)</u>	<u>30.000</u>
• Роба расположива за продају	140.000

Напомена: Прво је потребно израчунати вриједност робе расположиве за продају, која представља збир почетних залиха и свих набавки у току периода.

Други дио:

	(у КМ)
• Роба расположива за продају	140.000
• <u>Крајње залихе</u>	<u>40.000</u>
• Набавна вриједност продате робе	100.000

Напомена: У биланс успјеха трговачког предузећа само се евидентира други дио израчунавања набавне вриједности продате робе.

Примјер:

Саставити биланс успјеха трговачког предузећа за 2011. годину по периодичном систему вођења залиха ако су познати следећи подаци:

	(у КМ)
• Општи и административни расходи	20.000
• Залихе 31.12.2010. године	70.000
• Поврат / исправке набавке	4.000
• Бруто продаја	400.000

II дио: Примјена система двојног књиговодства

• Порез на добит	20.000
• Куповина / набавка	54.000
• Поврат од продаје	40.000
• Залихе 31.12.2011. године	10.000
• Трошкови продаје	30.000
• Нето добит	Израчунати

Рјешење:

Биланс успјеха за 2011. годину

(у
КМ)

Бруто продаја			400.000
<u>Поврат од продаје</u>			<u>40.000</u>
Нето продаја			360.000
Почетне залихе		70.000	
Куповина / набавка	54.000		
<u>Поврат / исправка куповине</u>	<u>4.000</u>		
<u>Нето набавна вриједност</u>		50.000	
Роба расположива за продају		120.000	
<u>Крајње залихе</u>		<u>10.000</u>	
<u>Набавна вриједност продате робе</u>			110.000
Бруто добит			250.000
<u>Оперативни расходи</u>			
Трошкови продаје		30.000	
<u>Општи и административни расходи</u>		<u>20.000</u>	
<u>Укупни оперативни расходи</u>			50.000
Добит прије опорезивања			200.000
<u>Порез на добит</u>			<u>20.000</u>
Нето добит			180.000

Примјер:

Саставити биланс успјеха трговачког предузећа за 2011. годину по континуираном систему вођења залиха ако су познати сљедећи подаци:

(у КМ)

• Трошкови општег осигурања	4.000
• Набавка у току периода (прва)	150.000
• Порез на добит	21.500
• Залихе 31.12.2010. године	90.000
• Трошкови рекламе	3.000
• Набавка у току периода (друга)	160.000
• Расходи канцеларијског материјала	6.000

II дио: Примјена система двојног књиговодства

• Залихе 31.12.2011. године	30.000
• Трошкови превоза	2.000
• Нето продаја	600.000
• Нето добит	Израчунати

Рјешење:

Напомена: Да би саставили шему биланса успјеха по континуираном систему вођења залиха прво је потребно израчунати вриједност робе расположиве за продају.

	(у КМ)
1. Почетне залихе	90.000
2. Набавка у току периода (прва)	150.000
3. Набавка у току периода (друга)	160.000
4. Поба расположива за продају	400.000

Биланс успјеха за 2011. годину

(у

КМ)

Нето продаја			600.000
Роба расположива за продају		400.000	
<u>Крајње залихе</u>		<u>30.000</u>	
<u>Набавна вриједност продате робе</u>			<u>370.000</u>
Бруто добит			230.000
<i>Оперативни расходи:</i>			
<u>Трошкови продаје</u>			
Трошкови превоза	2.000		
Трошкови рекламе	3.000		
Укупни трошкови продаје		5.000	
<u>Општи и административни расходи</u>			
Трошкови општег осигурања	4.000		
Расходи канцеларијског материјала	6.000		
Укупни општи и админист. расходи		10.000	
<u>Укупни оперативни расходи</u>			<u>15.000</u>
Добит прије опорезивања			<u>215.000</u>
<u>Порез на добит</u>			21.500
Нето добит			193.500

Примјер:

Саставити биланс успјеха трговачког предузећа за 2011. и 2012. годину по периодичном систему вођења залиха ако су познати сљедећи подаци:

(у КМ)

<i>Елементи</i>	<i>2011. година</i>	<i>2012. година</i>
• Бруто продаја	700.000	израчунати
• Трошкови канцеларијског материјала	6.000	израчунати
• Залихе 31.12.2010. године	25.000	
• Трошкови промоције	4.000	израчунати
• Поврат од куповине	5.000	10.000
• Трошкови осигурања	10.000	5.000
• Трошкови транспорта	2.000	5.000
• Нето продаја	израчунати	700.000
• Залихе 31.12.2009. године	60.000	
• Трошкови амортизације зграда	8.000	9.000
• Поврат од продаје	60.000	20.000
• Залихе 31.12.2011. године		10.000
• Набавка у току периода	80.000	60.000
• Порез на добит (по стопи од 10 %)		
• Укупни трошкови продаје	израчунати	израчунати
• Укупни општи и административни расходи		10.000
• Нето добит	израчунати	15.000
		израчунати

Рјешење:

(у КМ)

<i>Елементи</i>	<i>2011. година</i>	<i>2012. година</i>
Бруто продаја	700.000	720.000
<u>Поврат од продаје</u>	<u>60.000</u>	<u>20.000</u>
Нето продаја	640.000	700.000
Почетне залихе	60.000	25.000
Куповина / набавка	80.000	70.000
<u>Поврат / исправка куповине</u>	<u>5.000</u>	<u>10.000</u>
<u>Нето набавна вриједност</u>	<u>75.000</u>	60.000
<u>Трошкови осигурања</u>	<u>10.000</u>	<u>5.000</u>

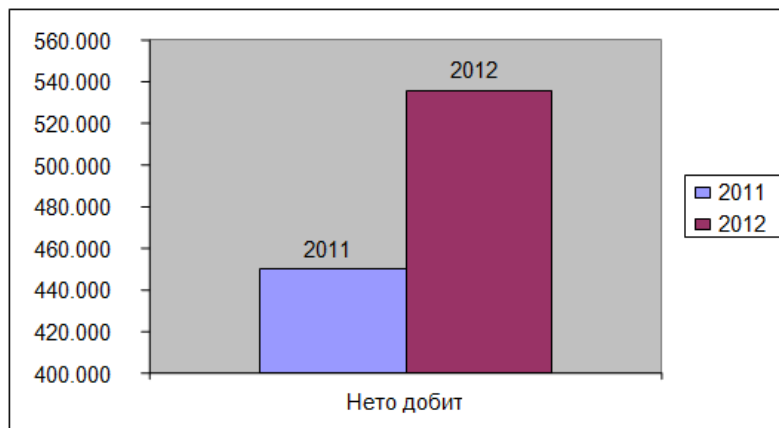
II дио: Примјена система двојног књиговодства

<u>Нето трошак набавке</u>	85.000	65.000
Роба расположива за продају	145.000	90.000
<u>Крајње залихе</u>	<u>25.000</u>	<u>10.000</u>
<u>Набавна вриједност продате робе</u>	120.000	80.000
Бруто добит	520.000	620.000
<i>Оперативни расходи</i>		
<u>Трошкови продаје</u>		
Трошкови промоције	4.000	5.000
Трошкови транспорта	<u>2.000</u>	<u>5.000</u>
Укупни трошкови продаје	6.000	10.000
<u>Општи и административни расходи</u>		
Расходи амортизације зграда	8.000	9.000
Трошкови канцеларијског материјала	<u>6.000</u>	6.000
Укупни општи и административни расходи	14.000	15.000
<u>Укупни оперативни расходи</u>	<u>20.000</u>	<u>25.000</u>
Добит пре опорезивања	500.000	595.000
<u>Порез на добит</u>	<u>50.000</u>	<u>59.500</u>
Нето добит	450.000	535.500

Порез на добит 2011. годину = (500.000 КМ x 10 % / 100) = 50.000 КМ

Порез на добит 2012. годину = (595.000 КМ x 10 % / 100) = 59.500 КМ

Графички приказ профитабилности трговачког предузећа:



Примјер:

Саставити биланс успеха трговачког предузећа за 2010, 2011. и 2012. годину по периодичном систему вођења залиха ако су познати сљедећи подаци:

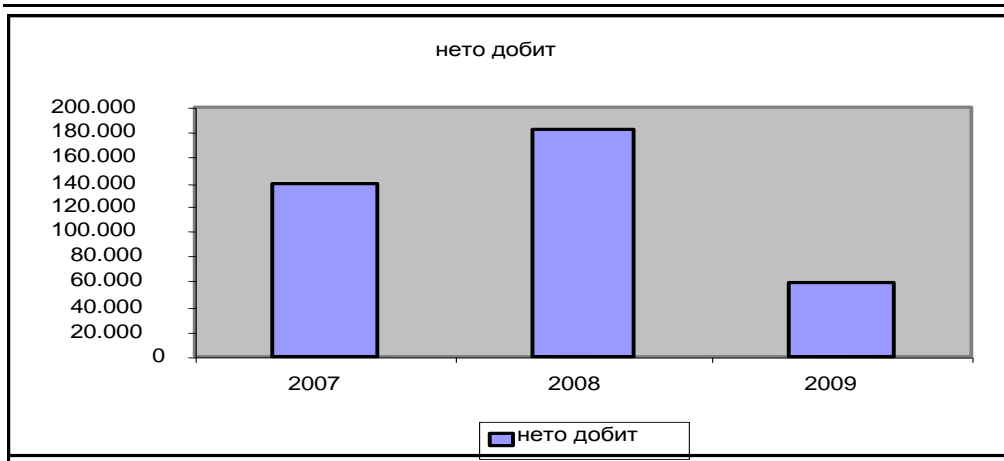
(у КМ)

<i>Елементи</i>	<i>2010. година</i>	<i>2011. година</i>	<i>2012. година</i>
Бруто продаја	500.000	x	x
Поврат од продаје и исправке	x	40.000	48.000
<i>Нето продаја</i>	x	520.000	x
Почетне залихе	80.000	x	x
Набавка / куповина	x	300.000	384.000
Поврат од куповине и исправке	15.000	x	52.000
Нето набавна вриједност робе	x	255.000	x
Укључена возарина	10.000	25.000	x
Нето трошак набавке	x	x	340.000
Роба расположива за продају	290.000	350.000	430.000
Крајње залихе	70.000	x	78.000
Набавна вриједност продате робе	x	260.000	x
Бруто добит	230.000	x	92.000
<i>Оперативни расходи</i>			
<u>Трошкови продаје</u>	8.000	11.000	4.000
Трошкови транспорта	x	5.500	3.000
Трошкови рекламе продаје	12.000	x	9.000
Трошкови осигурања продаје	26.000	23.000	x
Укупни трошкови продаје			
<u>Општи и административни расходи</u>	7.000	x	7.000
Расходи канцеларијских плата	24.000	20.000	x
Расходи за опште осигурање	x	36.000	12.000
Укупни општи и административни расходи	x	x	x
Укупни оперативни расходи	x	x	x
<i>Добит прије опорезивања</i>	x	x	x
<i>Порез на добит (по стопи 10 %)</i>	x	x	x
Нето добит			

Рјешење:

(у КМ)

Елементи	2010. година	2011. година	2012. година
Бруто продаја	500.000	560.000	492.000
Поврат од продаје и исправке	50.000	40.000	48.000
<i>Нето продаја</i>	450.000	520.000	444.000
Почетне залихе	80.000	70.000	90.000
Набавка / куповина	215.000	300.000	384.000
Поврат од куповине и исправке	15.000	45.000	52.000
Нето набавна вриједност робе	200.000	255.000	332.000
Укључена возарина	10.000	25.000	8.000
Нето трошак набавке	210.000	280.000	340.000
Роба расположива за продају	290.000	350.000	430.000
Крајње залихе	70.000	90.000	78.000
Набавна вредност продате робе	220.000	260.000	352.000
Бруто добит	230.000	260.000	92.000
<i>Оперативни расходи</i>			
<u>Трошкови продаје</u>			
Трошкови транспорта	8.000	11.000	4.000
Трошкови рекламе продаје	6.000	5.500	3.000
Трошкови осигурања продаје	12.000	5.500	9.000
Укупни трошкови продаје	26.000	23.000	16.000
<u>Општи и административни расходи</u>			
Расходи канцеларијских плата	7.000	16.000	7.000
Расходи за опште осигурање	24.000	20.000	5.000
Укупни општи и административни расходи	31.000	36.000	12.000
<i>Укупни оперативни расходи</i>	57.000	59.000	28.000
<i>Добит прије опорезивања</i>	153.000	201.000	64.000
<i>Порез на добит</i>	15.300	20.100	6.400
Нето добит	137.700	180.900	57.600



7.3.3. Облици кондезованог биланса успјеха

Биланси успјеха услужних и трговачких предузећа, као они о којима је било ријечи у претходном дијелу, помажу управи код интерне анализе успјешности пословања предузећа.

Међутим, када се ради о извјештавању намјењеном вањским корисницима, биланс успјеха се обично презентује у скраћеном облику. Скраћени финансијски извјештаји представљају само главне категорије детаљних финансијских извјештаја.

Постоје два уобичајена облика кондезованог биланса успјеха и то „*Мултистен*“ и „*Синглестен*“.

а) „*Мултистен*“ – скраћена шема биланса успјеха

Овај облик биланса успјеха се изводи из нето добити на исти, постепен, начин као и детаљни биланс успјеха, са том разликом да су овдје дати укупни износи само значајнијих категорија. Обично се детаљно приказују оперативни трошкови, као што су укупни износи пословних расхода, те општи и административни расходи. Код *мултистен* биланса успјеха прво се израчунава добит из редовног пословања тако што се од бруто добити одузму оперативни расходи. Затим се на добит из редовног пословања додају остварени приходи из ванредних (осталих) дјелатности предузећа (приходи од улагања, као што су дивиденде и камате од акција и обвезница; камате зарађене од кредита и мјеница с продуженим роком датом купцима, и сл.), и одузимају ванредни расходи (расход за камату, расходи као посљедице позајмљивања кредита чији је рок отплате продужен).

Добит из редовног пословања = Бруто добит – Оперативни расходи

Добит из редовног пословања + *Вишак других прихода у односу на друге расходе*

Добит из редовног пословања – *Вишак других расхода у односу на друге приходе*

б) „Синглестеп“ - скраћена шема биланса успјеха

Облик биланса успјеха са једним подзбиром назива се „синглестеп“. Карактеристика овог облика је што изводи добит и пореза на добит једним поступком, стављајући главне категорије прихода у први дио биланса, а главне категорије трошкова и расхода, у други дио. Корпорације користе овај облик биланса успјеха, тако да укључује све трошкове и расходе, као одбитак од прихода од продаје, како би дошле до редовне добити прије обрачуна пореза на добит и утврђивања финансијског резултата.

Напомена: Сваки од наведених облика биланса успјеха има своје предности. Сложени биланс показује компоненте које су коришћене у извођењу нето добити; предност простог биланса је у његовој једноставности. **Порез на добит код кондезованих облика биланса успјеха је приказан као засебна ставка, као што је случај и са сложеним билансом успјеха.**

Примјер:

На основу сљедећих података саставити скраћену шему "Мултистеп" и „Синглестеп“ биланса успјеха и израчунати *зараду по акцији* ако је износ одобренних издатих акција које се налазе изван предузећа 5.000 КМ.

	(у КМ)
• Добит од камате	16.000
• Бруто добит	203.000
• Порез на добит	22.000
• Општи и административни трошкови	32.000
• Расход за камату	8.000
• Поврат од продаје и попусти	45.000
• Бруто продаја	500.000
• Укупни оперативни расходи	59.000
• Нето добит	израчунати

Рјешење:**„Мултистен“**

		(у КМ)
Бруто продаја		500.000
<u>Поврат од продаје</u>		<u>45.000</u>
Нето продаја		455.000
<u>Набавна вриједност продате робе</u>		<u>252.000</u>
Бруто добит		203.000
<u>Оперативни расходи</u>		
Трошкови продаје	27.000	
<u>Општи и административни расходи</u>	32.000	
<u>Укупни оперативни расходи</u>		<u>59.000</u>
Добит из редовног пословања		144.000
Остали приходи	16.000	
Остали расходи	8.000	
Вишак осталих прихода у односу на друге расходе		<u>8.000</u>
Добит прије опорезивања		152.000
<u>Порез на добит</u>		<u>22.000</u>
Нето добит		130.000
Зарада по акцији		26

Зарада по акцији = Нето добит / бројем акција које се налазе ван предузећа

Зарада по акцији = 130.000 КМ / 5.000 акција = 26 КМ по једној акцији

Напомена: Зарада по акцији, која у пракси често има назив **добит по акцији**, се такође искључиво везује за извјештаје корпорација, зато што је власништво у корпорацијама представљено акцијама.

„Синглестен“

		(у КМ)
Нето продаја		455.000
<u>Добит од камата</u>		<u>16.000</u>
Укупни приходи		471.000
Набавна вриједност продате робе	252.000	
Укупни оперативни расходи	59.000	
Расходи од камате	8.000	
<u>Укупни расходи</u>		<u>319.000</u>
Добит прије опорезивања		152.000
<u>Порез на добит</u>		<u>22.000</u>
Нето добит		130.000
Зарада по акцији		26

Примјер:

На основу сљедећих података саставити скраћену шему "Мултистеп" и „Синглустеп“ Биланса успјеха и израчунати *зараду по акцији* ако је износ одобрених издатих акција које се налазе изван предузећа 4.000 КМ.

	(у КМ)
• Добит од камате	5.000
• Трошкови продаје	20.000
• Порез на добит	32.200
• Општи и административни трошкови	25.000
• Расход за камату	7.800
• Поврат од продаје и попусти	60.000
• Бруто продаја	560.000
• Набавна вриједност продате робе	320.000
• Нето добит	израчунати

Рјешење:

„Мултистеп“

		(у КМ)
Бруто продаја		560.000
<u>Поврат од продаје</u>		<u>60.000</u>
Нето продаја		500.000
<u>Набавна вриједност продате робе</u>		<u>320.000</u>
Бруто добит		180.000
<u>Оперативни расходи</u>		
Трошкови продаје	20.000	
Општи и административни расходи	<u>25.000</u>	
<u>Укупни оперативни расходи</u>		45.000
Добит из редовног пословања		135.000
Добит од камате	5.000	
Расход од камате	<u>7.800</u>	
Вишак других расхода у односу на друге приходе		(2.800)
Добит прије опорезивања		132.200
<u>Порез на добит</u>		<u>32.200</u>
Нето добит		100.000
Зарада по акцији		25

Зарада по акцији = Нето добит / бројем акција које се налазе ван предузећа

Зарада по акцији = 100.000 КМ / 4.000 акција = 25 КМ по једној акцији
„Синглустеп“

		(у КМ)
Нето продаја		500.000
<u>Добит од камата</u>		<u>5.000</u>
Укупни приходи		505.000
Набавна вриједност продате робе	320.000	
Укупни оперативни расходи	45.000	
Расходи од камате	7.800	
<u>Укупни расходи</u>		<u>372.800</u>
Добит прије опорезивања		132.200
<u>Порез на добит</u>		<u>22.000</u>
Нето добит		100.000
Зарада по акцији		25

8. ПРЕДЗАКЉУЧНЕ РАДЊЕ, КЊИЖЕЊА НА ДАТУМ БИЛАНСА И ОБРАЧУН

На крају пословне године потребно је извршити обрачун вриједности ставки биланса стања и биланса успјеха. Предуслов за обављање ових послова је спровођење предзакључних радњи и књижења на дан 31.12.20xx. године. Ради се у суштини о двије врсте посла, у оквиру којих се обављају и потребна књижења:

- међусобно усаглашавање књиговодствених евиденција и
- усаглашавање књиговодственог стања са стварним стањем.

8.1. Међусобно усаглашавање књиговодствених евиденција

Обавеза међусобног усаглашавања књиговодствених евиденција прописана је *Законом о рачуноводству и ревизији*. То усаглашавање је предуслов исправном спровођењу пописа средстава и обавеза и састављању финансијских извјештаја. С тим у вези потребно је урадити више послова:

1. *Прво*, потребно је извршити провјеру аритметичке тачности књижења у главној књизи – тада се провјерава да ли је збир књижења на дуговним странама рачуна идентичан збиру књижења на потражним странама рачуна. За ову провјеру подобан је пробни биланс;
2. *Друго*, с обзиром да су у пробном билансу израчуната и салда рачуна, потребно је извршити провјеру карактера салда рачуна. Наиме, поједини рачуни могу имати искључиво дуговни или искључиво потражни салдо. Појава супротног салда на неком рачуну указује на насталу грешку. Провјеру салда треба урадити и за симболичке рачуне (групе и класе, као и троцифрене рачуне који су у аналитичком контном плану предузећа рашчлањени на четвороцифрене рачуне, итд.);

3. *Треће*, потребно је провјерити да ли збир књижења у главној књизи одговара збиру књижења у дневнику главне књиге - на који начин се контролише да ли су сви исконтирани ставови за књижење пренесени на рачуне. Ову провјеру треба урадити како за финансијско, тако и за погонско књиговодство (тј. *класу 9*);
4. *Четврто*, на крају се врши слагање синтетичких рачуна са припадајућим им аналитикама. Збир салда свих рачуна неке аналитике мора одговарати салду њиховог представничког, тј. синтетичког рачуна и обрнуто. То важи и за збир промета лијеве и десне стране рачуна. За потребе ове провјере у оквиру сваке аналитике потребно је направити пробни биланс аналитике.

Контролна питања:

465. Шта се прво мора урадити да би се извршио попис средстава и извора средстава?
466. Који послови спадају у послове међусобног усаглашавања пословних књига?
467. У којим роковима треба вршити међусобно усаглашавање пословних књига?

8.2. Усаглашавање књиговодственог стања са стварним стањем

После извршеног међусобног усаглашавања књиговодствених евиденција може се приступити усаглашавању књиговодственог стања са стварним стањем. Обавеза овог усаглашавања прописана је *Законом о рачуноводству и ревизији*.

У оквиру овог посла потребно је урадити:

1. корекцију салда рачуна стања, укључујући и расходовање средстава,
2. декомпоновање салда активно-пасивних рачуна,
3. временско разграничење расхода и прихода
4. усклађивање финансијских извјештаја за догађаје који су се десили након датума биланса.

Контролна питања:

468. Зашто мора да се врши усаглашавање књиговодственог стања са стварним стањем?
469. Који су послови у оквиру усаглашавања књиговодственог стања са стварним стањем?
470. Када се обављају послови усаглашавања књиговодственог стања са стварним стањем?

8.2.1. *Корекција салда рачуна стања*

Корекција салда рачуна стања подразумјева свођење књиговодственог на стварно стање. Због тога је неопходно **пописом** утврдити стварно стање имовине и обавеза, што је дефинисано и прописима који регулишу област рачуноводства и ревизије. Сем тога, тим прописима је дефинисано и да правна лица и предузетници најмање једном годишње врше усклађивање међусобних финансијских пласмана, потраживања и обавеза.

У вези са пописом неопходно је нагласити:

1. **Врсте пописа и рокове обављања пописа:** - према редовности обављања разликује се:
 - 1/ *редовни попис* - спроводи се на крају пословне године са стањем на дан 31. децембра и
 - 2/ *ванредни попис* - поред редовног пописа, предузеће врши попис и усклађивање стања и приликом примопредаје дужности, промјене продајних цијена производа и робе, статусне промјене, власничке трансформације, итд. Предузеће може својим општим актом (нпр. *Правилником о рачуноводству*) предвидјети да се за поједина средства попис врши у току године и ван наведених случајева;
2. **Предмет пописа** су средства и обавезе предузећа;
3. **Ко врши попис** - попис врши пописна комисија. У комисију за попис не могу бити одређена лица која рукују, односно која су задужена за средства која се пописују, њихови непосредни руководиоци, као ни лица која воде аналитичку евиденцију те имовине. Комисији за попис, прије почетка пописа, могу се дати листе са сљедећим подацима: номенклатурни бројеви, називи и јединице мјера средстава која се пописују;
4. **Поступак пописа** - рад комисије за попис обухвата:
 - утврђивање, мјерење, пребројавање и ближе описивање пописаних средстава и уношење тих података у пописне листе;
 - уписивање у пописне листе количинских промјена насталих између дана пописивања и дана под којим се попис врши, са коначним утврђивањем стања на дан под којим се врши попис - овај посао се ради јер се, теоријски посматрано, посао пописа не може обавити 31.12. у 24.00 часова;
 - уношење књиговодственог количинског стања средстава у пописне листе;
 - утврђивање количинских разлика између стања утврђеног пописом и књиговодственог стања, тј. утврђивање вишкова и мањкова;
 - уношење цијена пописане имовине;
 - вриједносно обрачунавање пописане имовине.
5. **Састављање извјештаја о извршеном попису** – након извршеног пописа комисија саставља “*Извјештај о извршеном попису*”. Овај

извјештај садржи: узроке неслагања између стања утврђеног пописом и књиговодственог стања, приједлоге у вези са утврђеним разликама и пописаним средствима (пребијање мањкова и вишкова насталих по основу замјене, начин накнађивања мањкова и оприходовања вишкова, расходовање неупотребљивих средстава, исправке сумњивих и спорних потраживања, отписивања застарјелих потраживања, оприходовање застарјелих обавеза и др.); начин књижења: примједбе и објашњења радника који рукују, односно који су задужени материјалним и новчаним вриједностима о утврђеним разликама, као и друге примједбе; друге приједлоге комисије за попис у вези са пописом;

6. **Ко и које одлуке доноси у вези пописа** - надлежни орган предузећа разматра извјештај о извршеном попису у присуству руководиоца пописне комисије и руководиоца рачуноводства и одлучује по приједлозима комисије за попис. Извјештај о извршеном попису, заједно са пописним листама и актима надлежног органа предузећа, доставља се на књижење ради усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем;

Примјер:

1. У предузећу је по годишњем попису утврђен мањак материјала за израду чија је просјечна набавна вриједност 5.000,00 КМ. По одлуци надлежног органа износ мањка се књижи на терет расхода. На износ утврђеног мањка обрачунат је ПДВ у износу од 850,00 КМ.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	5760	1010	Мањкови изузев мањкова учинака	5.850,00	5.000,00
		4720	Материјал у складишту		
			ПДВ по основу сопствене потрошње		850,00
			<i>За утврђени мањак</i>		

Контролна питања:

472. Како се називају поступци утврђивања стварног стања?
 473. Шта је неопходно знати у вези вршења пописа?
 474. Да ли је вршење пописа обавезно?
 475. Према редовности састављања који постоје пописи?
 476. Када се ради редован попис?
 477. Када се ради ванредан попис?
 478. Шта се пописује?
 479. Ко врши попис?

480. Какав је састав пописне комисије?
481. Шта обухвата рад пописне комисије?
482. Шта комисија саставља по извршеном попису?
483. Шта садржи Извјештај о извршеном попису?
484. Ко разматра Извјештај о извршеном попису?
485. Да ли се мањак сматра прометом?

8.2.2. Декомпоновање салда активно-пасивних рачуна

Наплате унапријед од купаца евидентирају се на *рачуну 430 - Примљени аванси, депозити и кауције*. Међутим, у пракси се може десити да купац приликом плаћања обавезе за раније испоручене производе, робу или извршене услуге, плати и нешто више него што је износила његова обавеза, јер ће ускоро уследити нове испоруке производа, роба или услуга. У том случају аналитички рачун таквог купца има потражни салдо, тј. предузеће дугује купцу. То би даље значило да ни салдо синтетичког рачуна купаца не би показивао потраживање од купаца, јер би у том износу дошло до мијешања потраживања и обавеза према купцима. Да би се избјегла таква ситуација треба у току израде финансијских извјештаја извршити преглед аналитике купаца. Уколико на неком аналитичком рачуну купаца салдо буде потражни потребно је износ тог салда “скинути” са тог аналитичког рачуна, што обавезно значи и са синтетичког рачуна *201 - Купци у земљи* и прекњижити на рачун *430 - Примљени аванси, депозити и кауције*. Овим књижењем обезбјеђује се да салдо рачуна *201 - Купци у земљи* показује искључиво потраживање од купаца а да се евентуалне обавезе према купцима исказују на рачуну *430 - Примљени аванси, депозити и кауције*.

Слична је ситуација и са добављачима, само што се ту ради о потреби да салдо рачуна *432 - Добављачи у земљи* показује искључиво обавезе према добављачима за испоручене нам производе, робу и извршене услуге, а да потраживања од њих за плаћања извршена унапред буду исказана на рачуну *151 - Дати аванси за залихе и услуге осталим правним лицима*, или неком другом рачуну датих аванса.

Осим за наведена два рачуна приказано поступање се, по потреби, ради и за остале рачуне потраживања, пласмана и обавеза.

На почетку наредног рачуноводственог периода у оквиру отварања почетног стања потребно је извршити враћање наведених износа на рачуне са којих је извршено преношење.

У вези са овим потребно је напоменути да се посао декомпоновања салда активно-пасивних рачуна може урадити и на слjedeћи, у пракси често коришћен начин:

Не спроводи се прекњижавање на рачунима, већ се само при састављању финансијских извјештаја, тј. при попуњавања образаца биланса стања спроводи декомпоновање салда активно-пасивних рачуна. На примјер, ако је салдо рачуна обавеза 100.000,00 КМ а у оквиру тог износа је и износ од 1.000,00 КМ

колико је једном добављачу више плаћено (на том аналитичком рачуну добављача је дуговни салдо од 1.000,00 КМ), у образац биланса стања на позицији обавеза не би се унео износ од 100.000,00 КМ већ 101.000,00 КМ., с тим да би се у активи позиција потраживања исказала у већем износу за 1.000,00 КМ него што је салдо рачуна потраживања.

Контролна питања:

486. Зашто се врши декомпоновање салда активно-пасивних рачуна?

487. Како се врши декомпоновање салда активно-пасивних рачуна?

8.2.3. Временско разграничење расхода и прихода

При састављању финансијских извештаја потребно је, ако то није урађено у току године, извршити временско разграничење расхода и прихода. То значи да би требало прегледати све расходе и приходе и уколико се неки од њих односи на наредни обрачунски период, извршити њихово смањење уз истовремено повећање временских разграничења. Исто тако требало би уз контакте са комерцијалним сектором или неким другим организационим дијелом предузећа који се бави продајом провјерити да ли има прихода и расхода који су настали а да није испостављена одговарајућа документација. Уколико их има треба саставити неопходну документацију и извршити књижење на одговарајућим рачунима прихода и расхода уз истовремено књижење и на рачунима временских разграничења.

Контролна питања:

488. Шта у пословима предзакључних радњи треба урадити са прокњиженим приходима и расходима?

489. Шта се провјерава у сарадњи са другим службама у предузећу у вези прихода и расхода?

490. Шта треба урадити у случају да се констатује да постоје неевидентирани приходи и расходи текуће године?

8.2.4. Усклађивање финансијских извјештаја за догађаје који су се десили након датума биланса

У периоду од датума биланса (31.12.20xx. године) па све до дана објелодањивања финансијских извјештаја може се десити пословни догађај чије ефекте на имовину, обавезе, капитал, приходе или расходе треба прокњижити под датумом 31.12.20xx. године, иако је промјена настала у наредној пословној години. Наведено поступање предвиђено је *МРС 10: Догађаји након датума биланса стања*.

У наставку даје се приказ два примјера таквих промјена:

1. Предузеће након датума биланса добија извршину судску пресуду: На примјер, пресудом се предузећу налаже да неком другом лицу исплати одређену суму новца или да преда неку ствар или учини услугу. У овом случају предузеће треба да:

- изврши прилагођавање већ признатог стања (на примјер, повећа износ својих већ исказаних обавеза до висине обавезе коју ће имати по судској пресуди),
- призна стање које је пресуђено (на примјер, призна износ обавезе, ако је није раније исказао у својим пословним књигама).

Примјер:

Ако је пресудом од, на пример 15.01.2010. године предузеће дужно да плати своју обавезу у износу од 1.000,00 КМ. за камату, књижење за 2009. годину би, под условом да је основна обавеза већ била евидентирана у књиговодству предузећа, било:

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	5610	4290	Расходи камата Остале краткорочне финансијске обавезе <i>За расходе камата</i>	1.000,00	1.000,00

2. Предузеће након датума биланса добија информацију која указује да је реална вриједност неког његовог средства умањена на датум биланса, или да је умањење вриједности веће од, у билансу, већ извршеног умањења. На примјер: Над комитентом предузећа (купцем) отворен је стечајни поступак. У овом случају предузеће треба да изврши индиректно отписивање потраживања од купаца настала у пословној години за коју се састављају финансијски извјештаји, а која још није наплатио (процјену висине отписивања могле би да ураде стручне службе предузећа – на пр. комерцијала заједно са финансијском службом). Ово отписивање се ради јер је и у вријеме за које се састављају финансијски извјештаји финансијска ситуација купца била лоша (за овакво поступање треба да буде испуњена и претпоставка да комитент предузећа није "преко ноћи" постао неликвидан и доспио у ситуацију да се над њим отвори поступак стечаја).

Примјер:

Над купцем је 10.01.2010. године отворен поступак стечаја. Ненаплаћено потраживање од купца је 2.000,00 КМ, од чега је 1.500,00 КМ. потраживање из претходне пословне године, тј. пословне године за коју се састављају

финансијски извјештаји. Извршено је 100% индиректно отписивање. Књижење за 2009. годину би било:

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	5780	2090	Расходи по основу исправке вриједности и отписа потраживања Исправка вриједности потраживања од купаца <i>За индиректно отписивање</i>	1.500,00	1.500,00

Контролна питања:

491. Објаснити шта значи усклађивање финансијских извјештаја за догађаје који су се десили након датума биланса.
492. Навести два примјера пословних догађаја који су се десили након датума биланса а за које се врши усклађивање финансијских извјештаја текућег периода.

8.3. Вредновање нематеријалних улагања, некретнина, постројења и опреме по фер вриједности

При састављању финансијских извјештаја врши се накнадно вредновање свих средстава и обавеза предузећа. У претходним излагањима обрађено је накнадно вредновање изучаваних средстава и обавеза. у наставку ће се обрађивати вредновање по фер вриједности нематеријалних улагања, некретнина, постројења и опреме. Ради се о поступцима (моделу ревалоризације) предвиђеним *МРС 16: Некретнине, постројења и опрема* и *МРС 38: Нематеријална улагања*.

Према *моделу ревалоризације* након почетног признавања средства (у облику нематеријалног улагања, некретнине, постројења или опреме) се на *датум биланса* вреднују по својој фер вриједности утврђеној на тај *датум биланса*. Ако му је фер вриједност утврђена на неки ранији датум вреднује се у висини те фер вредности умањеној за обрачунату амортизацију (од датума ревалоризације до *датума биланса*) и обрачунате губитке због обезвређења (од датума ревалоризације до датума биланса). Услов да се за неко средство може примјенити *модел ревалоризације* је да се његова фер вриједност може поуздано утврдити.

Разлози за примјену *модела ревалоризације* за вредновање некретнине, постројења и опрема након почетног признавања могу да буду:

1. значајно опадање вриједности националне валуте;
2. промјене на тржишту некретнина, постројења и опреме које могу да доведу до значајних разлика између садашње вриједности средстава и

њихове фер вриједности, што се може илустровати следећим примјерима:

- код компјутерске опреме по појављивању неког новог уређаја, на примјер скенера, цијене су много веће него после годину или двије. Може се десити да и садашња књиговодствена вриједност скенера старог двије године буде знатно изнад тржишне вриједности новог и технички још бољег скенера;
- привредни субјект има земљиште на периферији града. Како се град шири тако расту и цијене земљишта.

У параграфу 32. *МРС 16* наведено је да се фер вриједност земљишта и објеката, по правилу, утврђује проценом коју врше професионални квалификовани (стручно оспособљени) процјењивачи на основу тржишних доказа. У пракси често постоји неслагање око тога да ли *МРС 16* изричито захтјева или не захтјева од привредног субјекта да утврђивање фер вриједности некретнина морају обавити професионални квалификовани процјењивачи. Наведени параграф није наредбодавне природе. Сем тога, у њему није изричито наведено да такву процјену морају урадити професионални квалификовани процјењивачи. Параграф 76 *МРС 16* поставља захтјев да се изврши објелодањивање чињенице да у процјену није био укључен независни процјенитељ. Ради даљег појашњења да ли се захтјева или не захтјева професионални квалификовани процјењивач може се навести смјерница коју садржи параграф 32. *МРС 40 Инвестиционе некретнине*: привредном субјекту се препоручује, али се од њега не захтјева да утврди фер вриједност улагања у некретнине на основу процјене независног, признатог овлашћеног процјењивача који има скорије искуство у процјени улагања у некретнине на сличним локацијама и исте категорије. С обзиром да се као инвестициона некретнина класификује исто оно земљиште и грађевински објекти који могу бити под дјелокругом *МРС 16* само да им је намена другачија, сматра се да *МРС 16* не захтјева али сматра нормалним да процјену некретнина уради професионални квалификовани процјењивач.

Фер вриједност средства у облику постројења и опреме обично је његова тржишна вриједност утврђена проценом. То је износ за који се неко средство може размијенити између упознатих вољних страна у оквиру независне трансакције. Када су у питању постројења и опрема *МРС 16* не пружа смјернице ко треба да врши процјену њихових фер вриједности.

Када због специфичне природе неког средства у облику некретнине, постројења или опреме не постоји тржишни доказ његове фер вриједности или се такво средство ријетко продаје, осим као дио континуираног пословања, привредни субјект треба да процјени његову фер вриједност користећи *методу приносне вриједности* или га вреднује по његовом *амортизованом трошку замјене*. Примјери средстава за која не постоји тржишни доказ њихове фер вриједности могу бити: велики тржни центри, велике управне зграде, производне хале у неразвијеним подручјима, постројења посебне намјене, итд.

Метода приносне вриједности подразумјева утврђивање прилива и одлива готовине по основу средства током његовог вијека употребе у привредном субјекту. Ова метода је нарочито погодна за утврђивање фер вриједности некретнина које се издају. Ако се овом методом утврђује фер вриједност, на примјер, управне зграде привредног субјекта, прилив готовине би се процијенио у висини издатака за закуп који би привредни субјект имао уколико би морао да изнајми такву зграду.

Амортизовани трошак замјене се добија када се на процјењен трошак набавке истоврсног новог средства примјени процјењени проценат остатка вриједности (неутошене вриједности) средства. Ова метода се може примјенити код средстава код којих је могуће утврдити набавну вриједност истоврсног новог средства.

Ревалоризација се може радити на било који датум у току обрачунског периода. Ревалоризацију треба радити довољно често да књиговодствени износ не би значајније одступао од износа фер вриједности на *датум биланса*. Стандарди не врши квантификовање "значајнијег одступања", па привредни субјект треба сам да просуди када је вријеме да врши ревалоризацију. Ако се привредни субјект определио за *модел ревалоризације*, треба на *датум сваког биланса* да врши провјеру да ли су се стекли услови да ревалоризује средства. Ако је привредни субјект ревалоризацију урадио на неки датум у току обрачунског периода, на крају тог обрачунског периода треба да обрачуна амортизацију за средства од дана ревалоризације до краја обрачунског периода и након тога треба да провјери да ли добијене књиговодствене вриједности средстава значајније одступају од њихових фер вриједности које би се утврдиле на дан на који саставља обрачун, тј. на *датум биланса*. Ако се покаже да је у питању значајније одступање урадио би ревалоризацију и на *датум биланса*.

Учесталост ревалоризовања зависи од промјене фер вриједности средства (у облику некретнине, постројења или опреме) које се ревалоризује. Ако је та промјена довела до знатније разлике фер вриједности у односу на његову књиговодствену вриједност, треба урадити ревалоризацију тог средства. Као што је наведено, Стандарди не дају смјернице до ког нивоа разликовања наведене двије вриједности не треба радити ревалоризацију.

Код појединих средстава промјене могу бити интензивније и чешће у односу на нека друга средства. Код средстава где су те промјене рјеђе и мањег интензитета и када нема инфлације довољно би било ревалоризацију радити сваке треће, четврте или пете године.

Стандарди не дају смјернице да ли се, ако се примјењује *модел ревалоризације*, врши ревалоризација средства на дан његовог расходања или продаје, што значи да и не забрањује вршење те ревалоризације.

Када се неко средство (у облику некретнине, постројења или опреме) ревалоризује, треба ревалоризовати цјелокупну ревалоризациону групу којој то средство припада. То се ради да би се избјегло да се у финансијским извјештајима у оквиру једне ревалоризационе групе нађу средства

ревалоризована на различите датуме. Ревалоризационе групе обједињују средства сличне врсте, сличне употребе у пословању привредног субјекта и средства чије се тржишне цијене слично мијењају.

С обзиром да средства имају набавну и отписану вриједност Стандарди дају смјернице за поступање са овим вриједностима приликом ревалоризације, тј. допушта два поступка. То се може илустровати на сљедећем примјеру:

Књиговодствене вриједности постројења прије ревалоризације су:

Редни број	Вриједности	Износи (КМ)
1.	Набавна вриједност	100.000,00
2.	Отписана вриједност	20.000,00
3.	Садашња вриједност (књиговодствена нето вриједност)	80.000,00

Ревалоризацијом је утврђена нова књиговодствена вриједност постројења у износу од 90.000,00 КМ. Књижење извршити по оба начина предвиђена МРС 16 Некретнине, постројења и опрема:

Први начин поступања предвиђен МРС 16 Некретнине, постројења и опрема - сразмјерно се коригују набавна и отписана вриједност средства тако да садашња вриједност (нето књиговодствени износ средства) након ревалоризације буде једнака његовој процјењеној фер вриједности:

Прерачун вриједности по основу ревалоризације би могао да изгледа:

(у КМ)

Р. б.	Вриједности	Прије ревалоризације	%	Послије ревалоризације	Ефекти процјене
1.	Набавна вриједност	100.000,00	100	112.500,00	+12.500,00
2.	Отписана вриједност	20.000,00	20	22.500,00	+2.500,00
3.	Садашња вриједност (књиговодствена нето вриједност)	80.000,00	80	90.000,00	

С обзиром да је позната садашња вриједност (90.000,00 КМ) која чини 80% набавне вриједности до набавне вриједности се долази на сљедећи начин: 90.000,00 КМ : 80%. Након тога израчунава се отписана вриједност која чини 20% набавне вриједности.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Редни број	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	0220	0229	Постројења и опрема	12.500,00	
			Исправка вриједности постројења и опреме		2.500,00
		3330	Ревалоризационе резерве по основу ревалоризације сталних средстава без дугорочних финансијских пласмана		10.000,00
			<i>За извршену ревалоризацију</i>		

Други начин поступања предвиђен МРС 16 Некретнине, постројења и опрема - набавна вриједност се своди на процјењену фер вриједност а отписана вриједност се своди на нулу (на овај начин садашња вриједност се своди на процјењену фер вриједност):

Прерачун вриједности по основу ревалоризације би могао да изгледа:

(у КМ)

Р. б.	Вриједности	Прије ревалоризације	%	Послије ревалоризације	Ефекти процјене
1.	Набавна вриједност	100.000,00	100	90.000,00	(10.000,00)
2.	Отписана вриједност	20.000,00		0,00	(20.000,00)
3.	Садашња вриједност (књиговодствена нето вриједност)	80.000,00	100	90.000,00	

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Редни број	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дуг.	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	0220	0239	Постројења и опрема	(10.000,00)	
			Исправка вриједности постројења и опреме		(20.000,00)
		3330	Ревалоризационе резерве по основу ревалоризације сталних средстава без дугорочних финансијских пласмана		10.000,00
			<i>За извршену ревалоризацију</i>		

Контролна питања:

- 493. Који Стандард регулише вредновање по фер вриједности некретнина, постројења и опреме а који нематеријалних улагања?
- 494. Како се средства вреднују по *моделу фер вриједности*?
- 495. Који су разлози за примјену *модела фер вриједности*?
- 496. Ко може да врши процјену фер вриједности?
- 497. Када се врши процјена фер вриједности?
- 498. Који су начини утврђивања фер вриједности?
- 499. Који су начини књижења утврђене фер вриједности?

9. УТВРЂИВАЊЕ РЕЗУЛТАТА

9.1. Методе утврђивања резултата

У рачуноводственој теорији постоје двије основне методе за утврђивање периодичног резултата. То су:

- 1. метода укупних трошкова (Gesamtkostenverfahren) и
- 2. метода трошкова продатих учинака (Umsatkkostenverfahren).

Метода укупних трошкова почива на схватању да се периодични резултат предузећа обрачунава и утврђује на бази података о укупним приходима, текућим трошковима и залихама посматраног обрачунског периода. Укупним приходима супротстављају се укупни трошкови кориговани са износом промјена вриједности одговарајућих залиха (кориговањем трошкова текућег периода са износом промјена вриједности одговарајућих залиха добијају се трошкови садржани у продатим производима, тј. расходи, који су од трошкова већи у случају смањења залиха и обрнуто). Могућа је варијанта и да се приходи умјесто трошкова коригују са износом промјена вриједности одговарајућих залиха (као што је то урађено у званичном обрасцу биланса успјеха). Постоји неколико варијанти методе укупних трошкова. У зависности од тога *које се врсте залиха узимају у обзир* разликују се:

- 1/ метода укупних потпуних трошкова - користе се подаци о промјенама вриједности залиха материјала, робе, недовршене производње и готових производа и
- 2/ метода укупних непотпуних трошкова - користе се подаци о промјенама вриједности залиха недовршене производње и готових производа.

У зависности од тога *који подаци о залихама се користе* код обрачуна периодичног резултата разликују се:

- 1/ метода укупних трошкова по бруто принципу - користе се подаци о вриједности залиха на почетку и на крају обрачунског периода и
- 2/ метода укупних трошкова по нето принципу - користе се подаци о промјени вриједности залиха у посматраном обрачунском периоду.

Метода укупних потпуних трошкова може бити и по бруто и по нето принципу. Исто важи и за методу укупних непотпуних трошкова.

Метода трошкова продатих учинака је одраз идеје да утврђивање периодичног резултата предузећа подразумјева сучељавање укупних прихода односног обрачунског периода и њима одговарајућих, припадајућих расхода, тј. трошкова садржаних у продатим учинцима.

У наставку се указује на неке карактеристике појединих метода.

Када је у питању утврђивање глобалног резултата предузећа метода укупних трошкова има одређене предности над методом трошкова продатих учинака. Наиме, метода трошкова продатих учинака истиче у први план само активност продаје. Као компоненте односног биланса успјеха појављују се само приходи и расходи у вези реализованих учинака, без обзира када су произведени, у текућем или претходним обрачунским периодима. За разлику од ове методе приликом билансирања успјеха по методи укупних трошкова респектује се, де факто, цјелокупна пословна активност предузећа, и то како продаја тако и производња, јер се настали трошкови кориговањем за промјене на залихама свде на расходе обрачунског периода за који се утврђује резултат. Метода укупних трошкова обезбијеђује, дакле, и податке о висини укупних трошкова пословања привредног субјекта у цјелини (чиме је створена претпоставка за њихово упоређење како са планираним трошковима пословања текућег обрачунског периода, тако и са оствареним трошковима пословања претходних обрачунских периода).

За потребе утврђивања резултата по ужим организационим дијеловима предузећа, групама производа, производима, итд. примјена методе укупних трошкова, углавном, није погодна, па се за те потребе користи метод трошкова продатих учинака.

Имајући у виду напријед речено може се закључити да методу укупних трошкова треба користити за идентификовање укупног или глобалног периодичног резултата предузећа као цјелине, док методу трошкова продатих учинака треба примјенити за обезбјеђење аналитичких података о резултату пословања неопходних за управљање и руковођење односним предузећем. Ову логику слиједи и контни оквир заснован на билансном принципу, па се за утврђивање резултата у оквиру финансијског књиговодства користи метода укупних трошкова, а у оквиру класе 9 метода трошкова продатих учинака.

Контролна питања:

500. Које су методе за утврђивање резултата?
501. На ком схватању почива метода укупних трошкова?
502. Шта се код методе укупних трошкова супротставља приходима?
503. У зависности од тога које се врсте залиха узимају у обзир које постоје варијанте методе укупних трошкова?

- 504. У зависности од тога који се подаци о залихама користе које постоје варијанте методе укупних трошкова?
- 505. Шта је суштина методе трошкова продатих учинака?
- 506. Каква је предност методе укупних трошкова у односу на методу трошкова продатих учинака?
- 507. За шта је погодна метода укупних трошкова?
- 508. За шта је погодна метода трошкова продатих учинака?
- 509. Која се метода утврђивања резултата користи у финансијском књиговодству?
- 510. Која се метода утврђивања резултата користи у класи 9?

9.2. Утврђивање резултата

Процедура утврђивања (периодичног и коначног) резултата у привредним друштвима одређена је контном структуром и билансним шемама и поједностављено се може представити на следећи начин:

Разлика прихода и расхода исказаних у финансијском књиговодству, при чему су укључене и промјене вриједности залиха учинака, представља бруто резултат текућег периода. Добијени резултат се коригује за износ пореза на добит како би се добио нето резултат текуће године. Утврђивање износа пореза на добит текуће године врши се у пореском билансу и пореској пријави, што значи да рачуноводствена добит и пореска добит не морају бити исказане у истом износу. Након утврђивања и књижења износа пореза на добит резултат се може утврдити књижењем преко рачуна или састављањем обрасца биланса успеха.

Уколико су приходи већи од збира расхода и пореза на добит предузеће је остварило нето добит. У супротном, предузеће је остварило нето губитак. Овако утврђени резултат није и коначни резултат текуће године, јер постоје пословне промјене и обрачуни који доводе до директног кориговања резултата текуће године, као што су:

- исправка грешака из ранијих периода,
- пренос ревалоризационе резерве на резултат текуће године по основу продаје или расходања сталних средстава итд.

Ово значи да је могућа ситуација у којој предузеће има веће прихода од збира расхода и пореза на добит а да, ипак, на крају рачуноводственог периода исказе губитак - ако наведене промјене које се директно књиже на резултату текуће године буду таквог типа и интензитета да се умјесто нето добити исказе нето губитак.

Финансијски извјештаји за претходну годину у којима се утврђује резултат састављају се и предају надлежном државном органу до крају фебруара текуће године.

Примјер утврђивања резултата:

1. Предузеће на дан 31.12. текуће године на рачунима *расхода* има исказано сљедеће стање:

Рачун	Назив рачуна	Износ (КМ)
501	Набавна вриједност продате робе	700.000,00
520	Трошкови бруто зарада	48.000,00
530	Трошкови услуга на изради учинака	45.000,00
540	Трошкови амортизације	7.000,00
555	Трошкови пореза	800,00
556	Трошкови доприноса	30.000,00
561	Расходи камата	4.000,00
579	Расходи по основу расхоровања залиха материјала и робе и остали тасходи	3.000,00

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Редни број	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дугује	Потр.		Дугује	Потраж.
1.	599		Пренос расхода	837.800,00	
		501	Набавна вриједност продате робе		700.000,00
		520	Трошкови бруто зарада		48.000,00
		530	Трошкови услуга на изради учинака		45.000,00
		540	Трошкови амортизације		7.000,00
		555	Трошкови пореза		800,00
		556	Трошкови доприноса		30.000,00
		561	Расходи камата		4.000,00
		579	Расходи по основу расхоровања залиха		3.000,00
			<i>За пренос расхода</i>		
1а.	711		Укупни расходи	837.800,00	
		590	Пренос расхода		837.800,00
			<i>За пренос расхода</i>		
1б.	712		Пренос укупног резултата	837.800,00	
		711	Укупни расходи		837.800,00
			<i>За пренос расхода</i>		

2. Предузеће на дан 31.12. текуће године на рачунима *прихода* има исказано сљедеће стање:

Рачун	Назив рачуна	Износ (КМ)
601	Приходи од продаје робе на домаћем тржишту	800.000,00
611	Приходи од продаје учинака на домаћем тржишту	100.000,00

II дио: Примјена система двојног књиговодства

661	Приходи од камата	3.000,00
679	Приходи од смањења обавеза, укидања неискориштених дугорочних резервисања и остали непоменути приходи	10.000,00

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Редни број	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дугује	Потр.		Дугује	Потраж.
2.	601		Приходи од продаје робе на домаћем тржишту	800.000,00	
	611		Приходи од продаје учинака на домаћем тржишт	100.000,00	
	661		Приходи од камата	3.000,00	
	679		Приходи од смањења обавеза, укидања неискориштених дугорочних резервисања и остали непоменути приходи	10.000,00	
		690	Пренос прихода <i>За пренос прихода</i>		913.000,00
2а.	690		Пренос прихода	913.000,00	
		710	Укупни приходи <i>За пренос прихода</i>		913.000,00
2б.	710		Укупни приходи	913.000,00	
		712	Пренос укупног резултата <i>За пренос прихода</i>		913.000,00

3. Предузеће је уплатило са текућег (пословног) рачуна 6.120,00 КМ пореза на добит. Утврдити коначан нето финансијски резултат.

Дневник главне књиге финансијског књиговодства

Редни број	Број рачуна		Опис промјене	Износ	
	Дугује	Потр.		Дугује	Потраж.
3.	721	481	Порески расходи периода Обавезе за порез на добитак <i>За обавезу за порез на добит</i>	6.120,00	6.120,00
3а.	481		Обавезе за порез на добитак	6.120,00	
		241	Пословни рачун – домаћа валута <i>За обавезу за порез на добит</i>		6.120,00
3б.	712		Пренос укупног резултата	6.120,00	
		721	Порески расходи периода <i>Пренос пореза на добит</i>		6.120,00
4.	712		Пренос укупног резултата	69.080,00	
		341	Нераспоређени добитак текуће године <i>Пренос резултата</i>		69.080,00

Литература

Књиге:

1. Adolph Math, Milton F. Usry, Cost Accounting, Planning and Control, South-Western Publishing CO, 1990 год.;
2. Балабан Неђо и др., Информациони системи у менаџменту, Савремена администрација, Београд 2002;
3. Бандин др Јелена и др., *Рачуноводство*, Економски факултет, Суботица, 1993. год.;
4. Barry Epstein, Abbas Ali Mirza, Interpretation and Application of International Accounting Standards, John Wiley&Sons, INC, 2002;
5. Богићевић Јасмина, *Улога рачуноводства у оцени бонитета предузећа*, магистарски рад одбрањен на Економском факултету у Београду, 1992. год.;
6. Vasarhelyi Miklos, Artificial Intelligence In Accounting And Auditing, Volume 3, Rutgers University, 1989. год.;
7. Gray/Needles, Финансијско рачуноводство, СРР РС, Бања Лука, 2001. год.;
8. Група аутора, Примена новог контног оквира за предузећа и задруге, СРРС Београд 1997. год.;
9. Група аутора, Рачуноводство, Економски факултет, Суботица, 1993. год.;
10. Група аутора, Рачуноводствене политике и одговорност управе за њихов одабир те примјену Међународних рачуноводствених стандарда у максимализирању добитка, Хрватски рачуновођа, Загреб 1999. год.;
11. Група аутора, Увод у рачуноводство, СРРС, Београд 1994. год.;
12. Дендић, др Душан, Основи финансијског рачуноводства, ДП "Проналазаштво", Београд, 2000. год.;
13. Дендић, др Душан, Менаџмент контрола у функцији снижавања трошкова, Економски факултет Приштина, 2000. год.;
14. Ђерковић др Зоран и Петровић мр Зоран, *Рачуноводство*, ВЕШ Ваљево, 2003. год.;
15. Жагер Латарома и Жагер Лајош, Анализа финансијских извјештаја, Масмедиа, Загреб, 1999. год.;
16. Жаркић-Јоксимовић Невенка, Управљачко рачуноводство: рачуноводство за менаџере, Факултет организационих наука, Београд 1995. год.;
17. Јахиућ, др Мехмед, Финансијско рачуноводство, Завод за рачуноводство и ревизију ф БиХ, Сарајево, 2003. год.;
18. J. R. Duson, Accounting for non - accounting students, Prentice Hall, New York, 2001. год.;
19. Јокић др Драгослав, Предузетништво, НИЦ Ужице, Београд, 2001. год.;
20. Kenneth C. Laudon, Jane P. Laudon, Management Information Systems, sixth edition, Prentice Hall, 2000. год.;

21. Кисић др Драгутин, Организација рачуноводства, треће измењено и допуњено издање, Научна књига, Београд 1990. год;
22. Клобучар, др Јанко, Рачуноводство, Економски факултет, Сарајево, 2003. год.
23. Ковачевић др Радмила, Организација рачуноводства, Информатор, Загреб 1984. год;
24. Ковачевић др Михаило, Развој организације рачуноводства, Београд 1957. год;
25. Ковачевић др Михаило, Системи обрачуна трошкова, Привредни преглед, 1983. год;
26. Комазец др Гордана, Управљање истраживањем и развојем, Мегатренд универзитет примењених студија, Београд 2002. год;
27. Марковски проф. др. Слободан, Трошкови у пословном одлучивању, треће допуњено издање, Информатор, Загреб, 1983. год;
28. Meigs B. W. and Meigs F.R., Accounting: The Basis for Business Decisions, Sevent Edition, Mc Grow - Hill International Edition, New York, 1987. год;
29. Мијатовић др. С. Оливера, Организација књиговодства *с посебним освртом на југословенске услове*, СРФРС, Београд 1991. год;
30. O'Brien, James A., Management information systems: a managerial and user perspective, Richard D Irwin, INC, Boston, 1990. год.;
31. Pauline Weetman, Management Accounting in introduction, 2 - edition;
32. Pauline Weetman, Financial & Management accounting an introduction, 2 edition;
33. Peter Atrill & Eddie McLaney, Accounting and finance for non specialists;
34. Петровић мр Зоран, Организација књиговодства, скрипта, ВЕШ "Прота Матеја Ненадовић" Ваљево, 1993. год;
35. Петровић Зоран, Приручник за примену контног оквира за предузећа и задруге, ИПЦ, Београд, 2004. год;
36. Петровић Зоран, Приручник за примену Међународних стандарда финансијског извештавања, ИПЦ, Београд, 2005. год;
37. Петровић Зоран, Ракочевић Ђорђије, Приручник за примену Међународних рачуноводствених стандарда, ИПЦ, Београд, 2004. год;
38. Петровић Зоран, Радовић Рајко, Рачуноводство, Универзитет Синергија, Пословни факултет Вишеград, 2006. год.
39. Поповић др Благоје, Организација рачуноводства, Ријека 1978. год;
40. Радовић, др Рајко, Лалић Срђан, Финансијско рачуноводство кроз примјере, Факултет спољне трговине Бијељина, 2006. год.
41. Richard Lewis, David Pendrill, Advanced financial accounting, 6 - edition;
42. Robert F. Meigs, Wlater B. Meigs, Рачуноводство, Темelj пословног одлучивања, девето издање, МАТЕ, Загреб, 2003. год.;
43. Robert N. Anthony, Leslie K., Pearlman, Essentials of Accounting, 7- edition;
44. S. Mark Young, Readings in management accounting, 3- edition, 2003. год.;
45. СРРС, Рачуноводствена начела; Југословенски рачуноводствени стандарди; кодекс професионалне етике рачуновођа, Београд 1994. год;

46. СРРС, Примена Међународних рачуноводствених стандарда и Стандарда ревизије, 2001. год;
47. Станишић др Милован, Рачуноводство, Универзитет Сингидунум, Београд, 2005. год;
48. Станишић др Милован, Мрдовић др Богдан, Управљачко рачуноводство, Факултет за финансијски менаџмент и осигурање, Београд, 2003. год;
49. Стевановић др Никола, Обрачун трошкова, Економски факултет, Београд, 2000. год;
50. Стевановић др Никола, Системи обрачуна трошкова у функцији управљања, Економски факултет, Београд, 1983. год;
51. Видаковић, др Слободан, Рачуноводство, Београд, 1999. год.
52. Тодоровић др Зоран, Потреба и могућности коришћења рачуноводствених стандарда у Југославији, СРПЦГ, Подгорица 2002. год;
53. Charles T. Horngren & George Foster, Accounting for Management Control, An Introduction, Third Edition, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1974. год.;
54. Ханић др Хасан, Митровић др Јован, Ћосић др Драган, *Увод у теорију система*, Виша пословна школа Београд, Београд, 1999. год.;
55. Ханић др Хасан, Крсмановић др Стевица, *Управљачки информациони системи*, Економски факултет, Београд, 1999. год.;
56. Wezgandt, Kieso, Kimmerl, *Financial Accounting*, 4th Edition, John Wiley & Sons, Inc, 2003. год.;
57. Wilkinson, J., *Accounting Information System: Essential Concepts and Applications*, New York; John Wiley & Sons, 1993. год.

Професионална регулатива:

1. Међународни рачуноводствени стандарди, IASB, London, 2004. год.;
2. Југословенски рачуноводствени стандарди
3. Рачуноводствена начела,
4. Кодекс професионалне етике рачуновођа,

CIP - Каталогизација у публикацији
Народна и универзитетска библиотека
Републике Српске, Бања Лука

657(075.8)

РАДОВИЋ, Рајко

Основе финансијског рачуноводства /
Рајко Радовић, Наташа Босиочић. - Бијељина
: Факултет пословне економије, 2014
(Бијељина : Графосемберија). - 377 стр. :
граф. прикази, табеле ; 25 цм

Тираж 300. - Напомене уз текст. -
Библиографија: стр. 375-377.

ISBN 978-99955-45-15-4

1. Босиочић, Наташа [аутор]

COBISS.RS-ID 4176664