

GLAVA XI. RAČUNOVODSTVENI ASPEKT PRIMARNIH TROŠKOVA I RASHODA U FINANSIJSKOM KNJIGOVODSTVU

1. POJMOVNO ODREĐENJE I ZNAČAJ TROŠKOVA

Predmet obračuna troškova u savremenim uslovima, a manje-više i kroz sve faze razvoja samih metoda obračuna, bili su uglavnom troškovi poslovanja preduzeća i učinci kao rezultat poslovnih aktivnosti u vezi s kojima i nastaju trošenja, odnosno troškovi uopšte, pa i troškovi poslovanja trgovinskih preduzeća. Istorijski gledano, svako preduzeće je svojom poslovnom aktivnošću na stvaranju određenih učinaka (proizvoda ili usluga) izazivalo trošenja odgovarajućih dobara i usluga, odnosno elemenata (činilaca) poslovnog procesa. Otuda se u literaturi ustalilo da se, u opštem pojmovnom smislu, pod *troškovima* podrazumijeva upravo novčani izraz trošenja svih elemenata poslovnog procesa – sredstava za rad, predmeta rada, radne snage, energije i usluga, koji svrsishodno učestvuju u samom stvaranju određenih učinaka – proizvoda ili usluga. No, pojmovno određenje troškova zahtijeva istovremeno i neka dodatna razjašnjenja.

Naime, ovako shvaćeni troškovi kao predmet obračuna i kalkulisanja su istovremeno *uži i širi pojam od rashoda* u finansijskom knjigovodstvu i zvaničnom Iskazu o ukupnom rezultatu /Bilansu uspjeha/. Predmet obračuna troškova ne moraju biti finansijski, a mogu biti neposlovni i revalorizacioni rashodi, ali i rashodi koji nijesu izazvani ciljevima proizvodnje i prodaje učinaka. S druge strane, troškovi u obračunskom i kalkulativnom smislu mogu obuhvatati i iznose koji su viši nego rashodi u Iskazu o ukupnom rezultatu /Bilansu uspjeha/, kao što je slučaj s dodatnim kalkulativnim troškovima obračunatim u cilju očuvanja (održavanja) kapitala preduzeća saglasno odabranom konceptu kapitala i rezultata, a u uslovima kada to ili nije uopšte predviđeno obavezujućom regulativom, ili pak kada ona nije adekvatna zaštita kapitala u inflatornim uslovima privređivanja.

Druga razlika je često uslovljena kalkulativnom stavkom oportunitetnih troškova, za koje se inače ne pojavljuju izdaci, pa s obzirom na svoju prirodu i karakteristike nijesu predmet finansijskog knjigovodstva.

Sumiranjem navedenog, generalni zaključak je da rashodi, za razliku od troškova, obuhvataju sve odlive vrijednosti koji se odnose na onaj vremenski period za koji se obračunava rezultat: smanjenje odgovarajućih računa aktive i povećanje obaveza¹.

Na kraju, izloženo pojmovno određenje troškova podrazumijeva i odgovarajuće izdatke koji se, kao obaveza prema društvenoj zajednici zbog samog postojanja i poslovanja preduzeća, plaćaju periodično u obliku poreza, doprinosa, članarina itd. a koji su u zvaničnom kontnom okviru svrstani u kategoriju nematerijalnih troškova u okviru konta Nematerijalni troškovi.

Inače, značaj troškova za uspješnost poslovnih poduhvata i aktivnosti preduzeća veoma je rano i pravilno shvaćen u praksi. No, ekonomska literatura je počela poklanjati veću pažnju proučavanju troškova tek tokom XIX vijeka, a računovodstvena krajem XIX i naročito početkom XX vijeka. To interesovanje je vremenom dobijalo na širini i intenzitetu te se danas može reći da se troškovi, svakako više nego bilo koji drugi računovodstveni termin, upotrebljavaju u svakodnevnom životu ljudi, poslovanju i upravljanju preduzećima i nacionalnim privredama.²

Troškovi su postali funkcija ekonomije preduzeća, jedan od najvažnijih faktora rezultata rada, najkvalitetniji pokazatelj uspješnosti poslovanja preduzeća kao cjeline i njegovih segmenata. Međutim, na njih se najneposrednije reflektuju gotovo sve manjkavosti tržišnog mehanizma, privredno-sistemskih rješenja, mjera ekonomske politike, interne – objektivne i subjektivne, slabosti u preduzeću i drugi uticaji. Troškovi su, nema sumnje, imali i imaju centralnu ulogu i značaj u upravljanju poslovnim aktivnostima preduzeća na liniji realizacije

¹ Đukanović, S., Zakić, V., *Osnovi računovodstva, Viša poslovna škola, Novi Sad, 2006. godine str. 106.*

² Heitger, L. and Matulich, S., *Cost Accounting, Mc Graw – Hill Book Company, Njujork, 1985, str. 24.*

njegovih ciljeva. Zbog svega toga, danas se u literaturi **značaj troškova** smatra toliko implicitnim u poslovanju preduzeća da se on gotovo uopšte i ne naglašava ili posebno potencira.

No, čini se da i danas izostaje nužna pažnja, cjelovitije promišljanje i aktivan odnos menadžmenta naših preduzeća prema snižavanju troškova u konkretnim poduhvatima i poslovnim aktivnostima. Pažnja je manje-više još uvijek primarno usredsređena na traganje za mogućnostima da se što bolje iskoristi ukupna pozicija preduzeća u primarnoj raspodjeli i, povećanjem prodajnih cijena, ostvari što veći poslovni rezultat. Negativne implikacije ovakvog odnosa opšte su poznate. Očigledno, zaboravlja se da su troškovi, s obzirom na njihove refleksije na egzistencijalnost preduzeća, pa i ukupnih nacionalnih ekonomija, osnovno područje na kome se može djelovati radi povećanja ekonomičnosti, efikasnosti i racionalnosti, a samim tim i povećanja finansijskog rezultata. Isto tako se zaboravlja da je samo povećanje finansijskog rezultata, kao posljedica smanjenja troškova poslovanja preduzeća, jedini ispravan put i način povećanja dobitka i preduzetničkog načina razmišljanja, jer upravo samo on vodi i povećanju nacionalnog dohotka, za razliku od povećanja finansijskog rezultata kao posljedice povećanja prodajnih cijena kada dolazi samo do preraspodjele nacionalnog dohotka zemlje.³

2. KLASIFIKACIJA TROŠKOVA I RASHODA PREDUZEĆA

Poznavanje različitih podjela troškova, te shvatanje njihove prirode i osnovnih karakteristika omogućava lakše sagledavanje njihovih ponašanja u različitim uslovima, uspješnu realizaciju ciljeva obračuna troškova i kalkulisanja, i uopšte, uspješnije upravljanje troškovima i internom ekonomijom na liniji realizacije ciljeva preduzeća. U literaturi se mogu sresti brojne podjele troškova u kojima su troškovi grupisani s različitim aspektata, koje su po pravilu motivisane svrhom kojoj treba da služi određena grupacija troškova. Inače, najveći broj podjela troškova podstaknut je zahtjevima prakse obuhvatanja i obračuna troškova za različite ciljeve i svrhe. Iako gotovo sve podjele troškova koje se nalaze u relevantnoj literaturi i praksi imaju opravdanje i značaj za proučavanje i praktičnu primjenu, obračunski i/ili kalkulativni zahtjevi dozvoljavaju grupisanje različitih podjela u dvije osnovne skupine i to:

- *grupa tradicionalnih (osnovnih) klasifikacija troškova*, kao podjele koje su već duže vremena ustaljene u literaturi i koje se manje-više odnose na klasične zahtjeve i sisteme obračuna troškova, i
- *grupa savremenih (novijih) kategorija i klasifikacija troškova*, kao one podjele troškova i samih vrsta troškova koje su novija tekovina teorije troškova, obračuna troškova ili savremene prakse, i koje se uglavnom odnose na savremene sisteme obračuna troškova.

Razumljivo, i ovakvo grupisanje treba shvatiti relativno, više u smislu pokušaja njihovog omeđavanja kao predmeta obračuna i kalkulisanja saglasno suštini troškovne problematike i ciljevima obračuna troškova.

U okviru prve grupe, iako se u domaćoj i stranoj literaturi mogu sresti i drugi pristupi pri klasifikaciji troškova, smatramo prikladnom klasifikaciju poznatog američkog profesora računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva Čarlsa Horngrena,⁴ koja s još nekim pridodatim aspektima izgleda kako slijedi.

Dakle, s aspekta **osnovnih prirodnih grupa**, odnosno prirodnih vrsta troškova, sve troškove je moguće podijeliti na:⁵

³ Šigeo, dr. Š., **Šta je to Toyota Sistem**, prevod, „Praksa“ br. 5/86, Podgorica, str. 230.

⁴ Horngren, C., *Cost Accounting*, A. **Managerial Emphasis**, 5/E, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, Nju Džersi, 1982, str. 33–34.

⁵ Ova klasifikacija, nazivi vrsta troškova i njihov redosljed prilagođeni su zahtjevima i redosljedu raščlanjivanja u našem aktuelnom kontnom okviru za preduzeća.

- a) nabavnu vrijednost prodate robe,
- b) troškove materijala,
- c) troškove zarada, naknada zarada i ostale lične rashode,
- d) troškove proizvodnih usluga,
- e) troškove amortizacije i rezervisanja, i
- f) nematerijalne troškove.

S aspekta **vremena obračunavanja** troškove dijelimo na:

- a) stvarno nastale ili istorijske troškove, i
- b) planirane ili standardne troškove.

S aspekta njihovog **ponašanja (reagovanja)** u odnosu na promjene u obimu aktivnosti troškove možemo podijeliti na:

- a) varijabilne troškove,
- b) fiksne troškove, i
- c) mješovite ostale troškove.

Prema **stepenu prosječnosti** podjela je na:

- a) ukupne troškove, i
- b) prosječne troškove po jedinici učinka.

Prema **funkcionalnim područjima** (funkcionalna klasifikacija) imamo podjelu na:

- a) troškove proizvodnje,
- b) troškove prodaje i
- c) troškove administracije.

Prema **mogućnosti** njihovog **uključivanja** na nosioce troškova ili obračuna po izabranim segmentima dijele se na:

- a) direktne troškove i
- b) indirektne troškove.

Prema **vremenskom i bilansnom terećenju** troškova podjela se vrši na:

- a) troškove proizvoda, i
- b) troškove perioda.

Za obračun troškova veoma je važna i podjela troškova s aspekta **pojavljivanja** troškova u toku poslovnog procesa, po kome se mogu razlikovati:

- a) primarni troškovi, i
- b) sekundarni troškovi.

Polazeći od pojmovnog određenja rashoda preduzeća, uobičajeno je njihovo klasifikovanje s aspekta **redovnosti** javljanja na:

- a) redovne rashode, i
- b) ostale rashode.

2.1. PODJELA TROŠKOVA PREMA PRIRODNIM VRSTAMA

Podjela troškova **prema prirodnim vrstama** treba da omogući lakše razvrstavanje troškova u odgovarajuće, manje-više homogene, osnovne ili prirodne grupe. Iako se u literaturi veoma često nalaze nejednake klasifikacije i grupisanja ovih troškova, ipak se u

osnovi polazi od pripadnosti troškova odgovarajućim grupama osnovnih činilaca poslovnog procesa, što se inače značajno podudara i s osnovnim grupama i kontima primarnih troškova za preduzeće kao cjelinu.

Nabavna vrijednost prodate robe predstavlja direktne troškove robe, odnosno redovne poslovne rashode po osnovu prodate robe po izlaznim fakturama kupcima. Nabavna vrijednost robe obuhvata neto fakturnu vrijednost (neto vrijednost robe po fakturi dobavljača) i direktne zavisne troškove nabavke robe (troškove utovara, transporta, istovara, skladištenja i slično) i PDV ukoliko je sadržan. Prilikom prodaje robe, postignuta prodajna cijena – vrijednost po fakturi, predstavlja prihod od prodate robe, odnosno potraživanje od kupaca, dok se za izlaz robe iz magacina odobrava konto zaliha robe u magacinu, a zadužuje konto nabavna vrijednost prodate robe, kao konto poslovnih rashoda.

U grupu **troškova materijala** spada vrijednost utrošenog osnovnog, pomoćnog, kancelarijskog i drugih vrsta materijala, zatim vrijednost troškova otpisa sitnog inventara, ambalaže i auto guma, utrošeni rezervni djelovi, voda i slični troškovi. U nekim klasifikacijama se u ovu grupu svrstavaju i **troškovi energije**. No, s obzirom na njihovo značajno strukturno učešće u ukupnim troškovima preduzeća opravdano ih, naročito u stranoj literaturi, izdvajaju u posebnu grupu koja obuhvata novčane vrijednosti utrošenog goriva (ugalj, drvo, nafta, mazut, benzin), električne energije, pare, gasa i sl.

Troškovi rada, odnosno troškovi zarada, naknada zarada i ostalih ličnih rashoda zaposlenih obuhvataju ukalkulisane bruto zarade zaposlenih i ukalkulisane bruto naknade zarada. Dakle, u pitanju su, prema odgovarajućim kriterijumima i mjerilima, obračunate i ukalkulisane obaveze po osnovu uloženog rada u konkretnom obračunskom periodu. Inače, u radno intenzivnim preduzećima ova grupa troškova može imati značajno strukturno učešće u ukupnim troškovima.

Troškovi proizvodnih usluga obuhvataju vrijednost transportnih usluga u javnom saobraćaju, troškove PTT usluga, troškove usluga na izradi proizvoda, na održavanju, troškove zakupnina i ostalih usluga.

Troškovi otpisa osnovnih sredstava – amortizacije, kao vrijednosni izraz trošenja osnovnih sredstava, utvrđuju se primjenom odgovarajućih metoda otpisivanja, obično na bazi odgovarajućih amortizacionih stopa koje se primjenjuju na određene grupe osnovnih sredstava. U računovodstvenoj literaturi,⁶ naročito njemačkoj, ima autora koji u ovu grupu troškova – pored amortizacije, svrstavaju i troškove održavanja, premije osiguranja i kamate na kredite za osnovna sredstva.

Troškovi usluga nematerijalnog karaktera obuhvataju razne vrste neproizvodnih usluga, kao i doprinose, naknade i članarine koje preduzeće plaća drugim preduzećima, zaposlenim radnicima, spoljnim saradnicima, komorama i drugim udruženjima, te organima i institucijama društvene zajednice.

2.2. PODJELA TROŠKOVA PREMA VREMENU OBRAČUNAVANJA

Druga podjela – **podjela prema vremenu obračunavanja** na stvarne (istorijske) i planske (standardne) troškove svakako ima istorijski i analitički značaj, ali i posebnu važnost kod obračuna troškova i kalkulisanja. **Stvarni ili istorijski troškovi su troškovi koji su već nastali odnosno koji su već izazvani aktivnostima preduzeća. Osnova su**, istorijski gledano, prvog apsorpcionog sistema obračuna troškova – **obračuna na bazi stvarnih troškova**, koji je obavljan nakon što je proces proizvodnje ili aktivnosti bio završen. Nedovoljna iskazna moć, prije svega kašnjenje informacija iz ovog sistema obračuna, s jedne strane, i poznavanje kategorije **standardnih ili planskih troškova**, kao troškova koji su proizvod planiranih utrošaka na bazi odgovarajućih normi (standarda) u njihovoj potrošnji i njihovih planskih cijena, s druge strane, doveli su početkom ovog vijeka do pojave savremenog sistema obračuna troškova – **obračun na bazi planskih (standardnih) troškova**. Pored toga što su

⁶ Vidjeti: Markovski, dr S., *Troškovi u poslovnom odlučivanju*, II izdanje, Informator, Zagreb, 1978. god., str. 18.

poslužili kao osnova novom – savremenom sistemu obračuna, za planske ili standardne troškove se čak može tvrditi da su prvi troškovi koji su bili inspirisani i orijentisani poslovnim i upravljačkim zahtjevima.⁷

2.3. *PODJELA TROŠKOVA PREMA NAČINU REAGOVANJA NA PROMJENE U OBIMU PROIZVODNJE*

Treća podjela – *podjela prema načinu reagovanja na promjene u obimu aktivnosti* – spada u red najznačajnijih, ne samo u teoriji troškova i računovodstvu, nego i u ukupnom sistemu informisanja. Osnovne karakteristike ovih kategorija troškova su poznate. Suština je da se troškovi preduzeća nalaze u rasponu između dvije krajnosti koje se, inače, u svom čistom obliku na duži rok u praksi preduzeća veoma rijetko srijeću.

Na jednom kraju su *fiksni troškovi* preduzeća tj. one vrste troškova čiji se apsolutni iznosi u kratkom roku ne mijenjaju s promjenama obima aktivnosti, te koji imaju pravolinijsko kretanje i koeficijent reagibilnosti jednak nuli. Prosječni fiksni troškovi po jedinici učinka opadaju s porastom obima aktivnosti, i obrnuto – rastu s padom obima aktivnosti.

Drugu krajnost čine *varijabilni troškovi* koji se kreću proporcionalno, u istoj srazmjeri, s promjenama u obimu aktivnosti. Oni takođe imaju pravolinijsko ponašanje, dok im je koeficijent reagibilnosti uvijek jednak jedinici. Prosječni varijabilni troškovi po jedinici učinka su konstantni – isti.

Otuda je, sa stanovišta upravljanja troškovima, osnovna ideja i svrha razdvajanja troškova po ovom osnovu, nastojanje da se optimalno iskoristi regresija, odnosno osujeti progresija fiksnih troškova po jedinici, a samim tim i ukupnih troškova po jedinici, koje su posljedice povećanja, odnosno smanjenja obima aktivnosti.

Međutim, daleko je veći broj onih vrsta troškova koji se u stvarnosti nalaze između ove dvije kategorije troškova, koji se u ukupnom iznosu mijenjaju s obimom aktivnosti, ali s osnovnom karakteristikom nepravilnog kretanja – stepenasto, pravolinijski ali neproporcionalno, rastuće krivolinijski i opadajuće krivolinijski. Znači, riječ je o značajnoj grupi heterogenih vrsta troškova koji se u računovodstvenoj literaturi najčešće srijeću pod nazivom *mješoviti ili semivarijabilni troškovi*.

Savremeni računovodstveni aspekt tretmana troškova zahtijeva razdvajanje kategorije mješovitih troškova na dio koji predstavlja fiksnu i dio koji predstavlja njihovu varijabilnu komponentu. Osnovna svrha ovog razgraničenja jeste da se utvrđena fiksna komponenta doda fiksnim, a varijabilna komponenta varijabilnim proporcionalnim troškovima. Nakon ovoga dobijaju se dvije relativno čiste kategorije troškova s kojima se operiše u računovodstvu uz teorijski prihvatljivu pretpostavku o pravolinijskom kretanju u njihovom ukupnom iznosu. Praktična strana podjele mješovitih troškova i prihvatljiva aproksimacija pravolinijskog kretanja ukupnih troškova ukazala je na mogućnost jednostavnog – olakšanog kalkulisanja, a time i na upravljačku upotrebljivost i značaj ove tematike.

Pravilno, prihvatljivo tačno razdvajanje mješovitih troškova na fiksnu i varijabilnu komponentu odnosno njihova homogenizacija izuzetno je važna i bitna pretpostavka pouzdanog obračuna troškova i kalkulisanja, a potom i korišćenja informacija o troškovima u poslovnoj politici, posebno u politici cijena preduzeća. Računovodstvena teorija i savremena praksa poznaju više metoda za razdvajanje predmetnih kategorija troškova. Razumljivo, tačnost razdvajanja ovih troškova je u značajnoj mjeri uslovljena selektiranom i primijenjenom metodom. Danas su poznate i u literaturi obrađene brojnije metode,⁸ a zajednička im je karakteristika aproksimativnost rezultata, što je dobrim dijelom uslovljeno samom prirodom vrsta troškova i faktorima njihove reagibilnosti, i s druge strane, veća primjena iskustvenih metoda – posebno metode procjene, u praksi preduzeća.

⁷ Arnstein, E.W. and Gilabert, F., *Direct Costing*, AMACDM, New York, 1980, str. 2–6.

⁸ O tome opširnije vidjeti: Vitez, dr I., *Metode obračuna u privrednim organizacijama*, Školska knjiga, Zagreb, 1969. god., str. 227.

2.4. PODJELA TROŠKOVA PREMA STEPENU PROSJEČNOSTI

Četvrta podjela – *podjela prema stepenu prosječnosti*, odnosno *podjela na ukupne i prosječne* ili troškove po jedinici, takođe ima svoju kalkulativnu i analitičku važnost. Pod *ukupnim troškovima* poslovanja treba razumjeti vrijednosne izraze ukupnih utrošaka elemenata procesa reprodukcije u smislu već razmotrenog pojmovnog i suštinskog određenja troškova. Znači, misli se na ukupne troškove na nivou preduzeća, mada obračuni troškova i kalkulacije obezbjeđuju i troškove po užim segmentima: po funkcionalnim područjima, pogonima, mjestima troškova i ukupnim učincima.

„*Prosječni troškovi* predstavljaju vrijednost koja proizilazi iz odnosa odgovarajućeg koncepta ukupnih troškova i obima aktivnosti za isti obračunski period izraženog pogodnom jedinicom mjere.“⁹ Prosječni troškovi se dalje mogu dijeliti na prosječne troškove po prirodnim vrstama troškova, kao i na prosječne fiksne i varijabilne i sl. Prosječni ili troškovi po jedinici moraju biti oprezno interpretirani. „Pravilo je: prosječni troškovi su često korisni, ali oni moraju biti interpretirani s krajnjom oprežnošću, naročito ako su u formi fiksnih troškova po jedinici.“¹⁰

2.5. PODJELA TROŠKOVA PREMA FUNKCIONALNIM PODRUČJIMA U PREDUZEĆU

Peta podjela troškova obično se naziva *funkcionalna klasifikacija troškova*, jer troškovi nastaju upravo kao posljedica aktivnosti svih funkcionalnih područja u preduzeću. Sa stanovišta segmentacije ukupnih troškova, njihovog obračuna i kalkulisanja, međufunkcionalnog koordiniranja i upravljanja, ova podjela sve više dobija na značaju. Naime, i pored prisustva različitih organizacionih oblika preduzeća u različitim granama i grupacijama, radi se o dekomponovanju troškova, „koje može biti veoma korisno u razumijevanju troškovne strukture različitih oblika organizacija“.¹¹

Ipak, dominantna funkcionalna klasifikacija troškova u računovodstvenoj literaturi je sljedeća:

- a) *troškovi proizvodnje*, u užem ili širem smislu, koji pored prvih uključuju još i troškove nabavke i troškove tehničko-tehnološkog upravljanja;
- b) *troškovi prodaje ili marketinga*, i
- c) *troškovi opšteg upravljanja i administracije*.

Troškovi proizvodnje se obično raščlanjuju na tri važna elementa i to:

- a) direktni troškovi materijala,
- b) direktni troškovi rada – zarade zaposlenih u neposrednoj proizvodnji,
- c) opšti troškovi proizvodnje.

Interesantno je napomenuti da se u stranoj terminologiji troškova¹² prve dvije kategorije srijeću pod nazivom osnovni troškovi, a druge dvije – direktni troškovi rada (lični dohoci) i opšti troškovi proizvodnje – kao konverzioni troškovi.

Troškovi prodaje i troškovi opšteg upravljanja i administracije obično se nazivaju neproizvodnim troškovima.

Razumljivo, moguće su i postoje i druge klasifikacije troškova s funkcionalnog stanovišta.

⁹ Stevanović, dr N., op. cit., str. 37.

¹⁰ Horngren, T.C., op. cit., str. 26.

¹¹ Garrison, R., *Managerial Accounting, Business Publications, Inc. Plano, 1982. str. 28.*

¹² Garrison, R., op. cit., str. 29 i Horngren, C., op. cit., str. 27.

2.6. PODJELA TROŠKOVA PREMA NOSIOCIMA ILI MJESTIMA TROŠKOVA

Podjela troškova *prema mogućnostima i načinu uključivanja u obračun* po mjestima i nosiocima troškova, *na direktne i indirektne* od posebnog je značaja pri obračunu troškova i kalkulisanju. Aspekt ove podjele – mogućnost neposrednog ili posrednog uključivanja (obračunavanja) određenih troškova u cijenu koštanja poslovnog učinka – jasno izražava težnju za povećanjem iskazne moći kalkulacije cijene koštanja u pogledu njene opšte strukture i promjena u njoj, saglasno osnovnim ciljevima obračuna troškova.

Direktni ili pojedinačni troškovi su oni troškovi koji se upravo neposredno, direktno mogu uključiti (obračunati) u cijenu koštanja učinaka. *Indirektni troškovi* se mogu, za razliku od direktnih, uključiti ili obračunati u cijenu koštanja učinaka samo posrednim putem – primjenom adekvatno selektiranih tzv. ključeva ili kriterijuma za njihovu alokaciju saglasno principu uzročnosti.

U okviru ove klasifikacije troškova, u literaturi se srijeće i jedan širi aspekt. Naime, ukupni troškovi se mogu diferencirati na direktne i indirektne, ali ne samo sa stanovišta učinaka, već i iz ugla drugih obračunskih nosilaca u organizacionom smislu, na primjer mjesta troškova, kao i sa stanovišta širih područja odgovornosti za troškove i sl. U ovom slučaju neće biti podudarnosti u direktnim troškovima, jer se uključivanjem ovog kriterijuma praktično širi krug vrsta direktnih troškova.

2.7. PODJELA TROŠKOVA PREMA VREMENSKOM I BILANSNOM TEREĆENJU

Podjela ukupnih troškova *na troškove proizvoda i troškove perioda* određena je takođe funkcionalnom podjelom troškova, ali i zastupljenim sistemom obračuna troškova.

Pod troškovima proizvoda podrazumijevaju se upravo troškovi proizvodnog funkcionalnog područja – direktni troškovi proizvodnog funkcionalnog područja, direktni troškovi materijala, direktni troškovi rada i opšti troškovi proizvodnje. Za razliku od njih, troškovi neproizvodnih funkcionalnih područja se uobičajeno smatraju *troškovima perioda* i pokrivaju se na teret ostvarenih prihoda od prodaje učinaka u tekućem periodu. Razgraničenje troškova na troškove proizvoda i troškove perioda obično je predmet i zakonskog regulisanja, bez obzira na primijenjeni sistem obračuna troškova koji, inače, jasno razdvajaju troškove na ove dvije kategorije u zavisnosti od zastupljenosti odgovarajućeg sistema. Ova klasifikacija od posebnog je značaja sa stanovišta bilansiranja rashoda tekućeg perioda i zalih nedovršene proizvodnje, poluproizvoda i gotovih proizvoda.

2.8. PODJELA TROŠKOVA S ASPEKTA POJAVLJIVANJA U TOKU POSLOVNOG CIKLUSA

Podjela troškova *na primarne i sekundarne troškove* od posebnog je metodološkog značaja u obračunu troškova. *Primarni troškovi* su oni troškovi koji nastaju po prvi put u procesu poslovnih aktivnosti preduzeća. Sekundarni troškovi su oni troškovi koji se pojavljuju dva ili više puta u poslovnom procesu preduzeća. *Sekundarni troškovi* dakle predstavljaju novčane izraze trošenja internih usluga. Na primjer, vrijednosno izražen utrošak mazuta u kotlarnici predstavlja primarni trošak energije za preduzeće, ali pošto kotlarnica proizvodi paru za zagrijavanje i predaje je drugim organizacionim jedinicama preduzeća, u cijeni pare biće sadržani i troškovi mazuta, koji sada kao troškovi pare po drugi put čine troškove. Otuda im i naziv sekundarni, jer se sada pojavljuju po drugi put u procesu poslovnih aktivnosti. Njihovo poznavanje je važno radi eliminacije njihovog višestrukog uticaja kao unutrašnjih vrijednosti na konačne učinke.

Izložene klasifikacije troškova i sažeta tumačenja njihovih pojmovnih određenja i karakteristika mogu se svrstati u klasična računovodstvena shvatanja ovih kategorija. Obračun troškova sa svojom metodologijom i kalkulacijom i inače kao osnovni nosilac podataka o troškovima najčešće objezbjeđuje manje-više sve pokazatelje i informacije o razmatranim

kategorijama troškova. Pomenute i druge kategorije troškova uglavnom su rezultat razvoja teorije troškova, kao transponovanih zahtjeva privredne prakse u vezi s uspješnom realizacijom ciljeva preduzeća.

3. ODNOS UTROŠAKA, TROŠKOVA I IZDATAKA

Osnivanje i poslovanje svakog preduzeća u osnovi je uslovljeno svrshodnim stvaranjem određenih poslovnih učinaka – proizvoda ili usluga. Realizacijom tog procesa stvaranja nužno dolazi do trošenja elemenata procesa poslovnih aktivnosti preduzeća. Dakle, njihovim trošenjem nastaju novi korisni proizvodi ili usluge, jer se utrošeni elementi tog procesa ne uništavaju već se ponovo reprodukuju u obliku novih učinaka.

Upravo ovako shvaćeno trošenje u reprodukcijom smislu može se posmatrati s tehničkog i s ekonomskog stanovišta, što čini osnovu razlikovanja utrošaka i troškova.

Naime, količine trošenja ili utrošaka elemenata poslovnih aktivnosti (proizvodnje) preduzeća: materijala, energije, sredstava za rad, usluga i radne snage – izražene fizičkim jedinicama mjere, predstavljaju tehničko-tehnološki fenomen, odnosno taj tehnički aspekt reprodukcijom trošenja. Ako se pak utrošene količine elemenata proizvodnje, odnosno, poslovnih aktivnosti uopšte, izraze vrijednosno u novčanim jedinicama, kao proizvod utrošaka i odgovarajućih cijena, onda je riječ o troškovima kao ekonomskom fenomenu, odnosno ekonomskom aspektu reprodukcijom trošenja.

Dakle, **utrošci** elemenata poslovnih aktivnosti predstavljaju fizički izražene količine materijala, energije, sredstava za rad, usluga i radne snage, koji se reprodukcijom troše u procesu stvaranja novih učinaka – proizvoda ili usluga. **Troškovi**, kako je i ranije već naglašeno, predstavljaju novčani izraz tih utrošaka u vezi sa stvaranjem novih učinaka.

Jasno je da se pojmovno određenje utrošaka (trošenja) vezuje samo za količinsku komponentu, dok ovako shvaćeno određenje troškova ukazuje na dvije komponente: količinsku i cjenovnu (vrijednosnu); dakle svaki iznos troškova predstavlja proizvod utrošene količine i cijene odgovarajućeg potrošenog elementa za stvaranje novih učinaka.

Za razliku od ovako shvaćenih troškova, **izdaci** predstavljaju sve novčane isplate, bilo iz blagajne bilo sa žiro ili deviznog računa, odnosno sve odlive novčanih sredstava preduzeća u određenom obračunskom periodu. Između troškova i izdataka postoje određene sličnosti i znatne razlike a samo izuzetna podudarnost. *Sličnosti* proizilaze iz činjenice da i jedni i drugi nastaju u vezi s poslovanjem preduzeća i da imaju djelimično ista dejstva na poslovni uspjeh preduzeća. *Razlike* proizilaze iz same njihove prirode i suštinskog određenja i uglavnom se ogledaju u sljedećem:

- prvo, da izdaci kao plaćanja nijesu najčešće izraz utrošenih vrijednosti u poslovnoj aktivnosti preduzeća;
- drugo, da neki izdaci mogu da se transformišu u troškove, a potom u nove izdatke; i
- treće, da neki izdaci nikada nijesu bili i ne mogu biti troškovi.

Gledano s aspekta njihovog vremenskog nastajanja, u smislu razlika to praktično znači da trošak može nastati sada a izdatak ranije, kasnije ili nikada.¹³ Za *podudarnost* između troškova i izdataka se može reći da postoji samo kao hipotetički slučaj koji se rijetko sreće u praksi preduzeća. Obično se za primjer uzima slučaj kada se sav nabavljeni i odmah isplaćeni materijal istovremeno utroši.

Inače, za obračun troškova nije od značaja izdavanje novca, odnosno plaćanja činilaca (elemenata) poslovnih aktivnosti. Knjigovodstveno obuhvatanje novčanih tokova uopšte, pa samim tim i izdavanja novca kao odliva gotovinskih sredstava vrši se u okviru finansijskog, odnosno glavnog sintetičkog knjigovodstva, dok se praćenje kretanja predmeta rada i sredstava za rad u fizičkim jedinicama mjere, količinski, ali i vrijednosno, vrši i u posebnim analitičkim knjigovodstvima – materijalnom knjigovodstvu i knjigovodstvu osnovnih sredstava. Za obračun troškova je svakako višestruko značajno trošenje činilaca poslovnih aktivnosti, zatim njihova cjenovna komponenta i konačno sami troškovi kao njihov proizvod.

¹³ Detaljnije vidjeti: Kovačević, dr M., *Sistem obračuna troškova*, Privredna štampa, Beograd, 1982. god. str. 12–13.

Ovo se posebno odnosi na zahtjeve za standardizacijom troškova u uslovima zastupljenosti obračuna po standardnim troškovima, zatim po standardnim varijabilnim troškovima, ali i uopšte zbog neophodnosti što realnije periodizacije troškova putem vrednovanja zaliha nedovršene proizvodnje, poluproizvoda i gotovih proizvoda.

4. POJAM, PRIZNAVANJE I PODJELA RASHODA

Shodno zvaničnoj profesionalnoj računovodstvenoj regulativi, rashodi se definišu kao „smanjenje ekonomske koristi tokom obračunskog perioda u obliku odliva ili umanjenja imovine ili nastankom obaveze koje imaju za rezultat smanjenje akcijskog kapitala, koje nije ono smanjenje koje se odnosi na raspodjele učesnicima u akcijskom kapitalu.“¹⁴ Okvir za pripremanje i prezentaciju finansijskih iskaza ističe da rashode treba priznati u sljedećim situacijama:

- ✓ *Rashodi se priznaju u bilansu uspjeha kada smanjenje budućih ekonomskih koristi nastalo smanjenjem imovine ili povećanjem obaveza može pouzdano da se odmjeri.* Ovo znači da se priznavanje rashoda vrši istovremeno s priznavanjem povećanja obaveza ili smanjenja imovine.
- ✓ *Rashodi se priznaju u bilansu uspjeha na osnovu direktne veze nastalih troškova i ostvarenih specifičnih stavki prihoda.* Ovaj proces, koji se često naziva sučeljavanjem troškova s prihodima, uključuje istovremeno ili kombinovano priznavanje prihoda i rashoda koji su direktan rezultat istih transakcija ili drugih događaja¹⁵.
- ✓ *Kada se očekuje da će se ekonomske koristi povećati tokom nekoliko obračunskih perioda, a povezanost s prihodom može se utvrditi samo u širem smislu ili indirektno, rashodi se priznaju u bilansu uspjeha na osnovu postupka sistemske i racionalne alokacije*¹⁶.
- ✓ *Rashod se priznaje odmah u bilansu uspjeha kada neki izdatak ne proizvodi buduće ekonomske koristi ili kada (i do iznosa u kom) buduće ekonomske koristi ne ispunjavaju uslove ili su prestale da ispunjavaju uslove za priznavanje u bilansu stanja u vidu sredstva.*
- ✓ *Rashod se takođe priznaje u bilansu uspjeha u slučajevima kada obaveza nastane, a nije priznata kao sredstvo*¹⁷.

Prema Pravilniku o Kontnom okviru, rashodi pripadaju **klasi 5**, a čine ih:

- 1) *poslovni (operativni) rashodi* koji nastaju kao posljedica stvaranja učinaka, ali njihovo detaljno određenje zavisi prije svega od korišćenog metoda obračuna

¹⁴ Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (IFRS), Druga knjiga, Savez Revizora i Računovođa Srbije, Beograd, 2004, paragraf 70. Ističemo da su MRS koji uređuju priznavanje, odmjeravanje i prezentaciju rashoda odnosno evidentiranje rashoda u poslovnim knjigama: MRS 2 – Zalihe; MRS 11 – Ugovor o izgradnji; MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema; MRS 17 – Lizing; MRS 19 – Primanja zaposlenih; MRS 21 – Učinci promjena kursa stranih valuta; MRS 23 – Troškovi pozajmljivanja; MRS 28 – Ulaganje u pridružena pravna lica; MRS 36 – Umanjenje vrijednosti imovine; MRS 37 – Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina; MRS 38 – Nematerijalna imovina i MRS 39 – Finansijski instrumenti priznavanje i mjerenje.

¹⁵ Npr.: različite komponente rashoda koje čine troškove prodatih proizvoda (odnosno nabavnu vrijednost robe) priznaju se u isto vrijeme kad i prihod od prodaje roba. Ovo načelo je jedno od najvažnijih načela finansijskog izvještavanja koje ukazuje na to da je nastanak rashoda nužna pretpostavka nastanka prihoda.

Međutim, primjena koncepta povezivanja po ovom okviru ne dozvoljava priznavanje stavki u bilansu stanja, koje ne ispunjavaju definiciju imovine ili obaveza u bilansu stanja.

¹⁶ Ovo je često neophodno za priznavanje rashoda povezanih s trošenjem sredstava kao što su: nekretnine, postrojenja i oprema, gudvil, patenti i zaštitni znakovi; u takvim slučajevima rashod se iskazuje kao amortizacija. Namjera je da se ovim procedurama raspodjele priznaju rashodi u obračunskim periodima u kojima su ekonomske koristi u vezi s ovim stavkama potrošene ili isteknu.

¹⁷ Npr., obaveza po garanciji za neki proizvod.

periodičnog finansijskog rezultata preduzeća¹⁸. Navedenu kategoriju rashoda formiraju sljedeće grupe računa:

50 – NABAVNA VRIJEDNOST PRODATE ROBE

51 – TROŠKOVI MATERIJALA

52 – TROŠKOVI ZARADA, NAKNADA ZARADA I OSTALI LIČNI RASHODI

53 – TROŠKOVI PROIZVODNIH USLUGA

54 – TROŠKOVI AMORTIZACIJE I REZERVISANJA

55 – NEMATERIJALNI TROŠKOVI

2) *finansijski rashodi* koji nastaju kao posljedica korišćenja odnosno upravljanja (u najvećem broju slučajeva) tuđim imovinskim sredstvima, a čini ih grupa računa:

56 – FINANSIJSKI RASHODI

3) *ostali rashodi* nijesu posljedično vezani za stvaranje učinaka, već za pojavu gubitaka pri prodaji djelova imovine preduzeća (osnovna sredstva, materijal, HOV i sl.). Čine ih sljedeće grupe računa:

57 – OSTALI RASHODI

58 – RASHODI PO OSNOVU USKLAĐIVANJA VRIJEDNOSTI IMOVINE

59 – GUBITAK POSLOVANJA KOJE JE OBUSTAVLJENO, RASHODI IZ PRETHODNIH IZVJEŠTAJNIH PERIODA I PRENOS RASHODA.

Sumiranjem svega navedenog, a oslanjajući se na Okvir za pripremanje i prezentaciju finansijskih iskaza, rashodi obuhvataju¹⁹:

- rashode koji nastaju u toku redovnih aktivnosti preduzeća, npr. troškove prodatih proizvoda, zarade i amortizacije. Oni obično imaju oblik odliva ili trošenja dijela imovine kao što su gotovina i gotovinski ekvivalenti, zalihe, nekretnine, postrojenja i oprema,
- gubitke koji predstavljaju rashode koji mogu ali ne moraju nastajati u toku redovnih aktivnosti preduzeća. Gubici predstavljaju umanjeње ekonomskih koristi te po prirodi nijesu različiti od drugih rashoda. Gubicima se smatraju razne štete i gubici zbog prodaje nekurentnih zaliha što znači da nijesu uvijek povezani s ostvarivanjem prihoda,
- nerealizovane gubitke, npr. one proizašle iz efekata porasta kursa strane valute u vezi sa zaduživanjem preduzeća u toj valuti,
- kada se gubici priznaju u bilansu uspjeha, obično se prikazuju zasebno, zbog toga što je saznanje o njima korisno pri donošenju ekonomskih odluka. Gubici se prikazuju na neto osnovi, nakon umanjeња za odgovarajuće prihode.

5. KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE POSLOVNIH RASHODA

Pod *poslovnim rashodima* u poslovanju preduzeća podrazumijevaju se primarni troškovi razvrstani u grupe računa:

50 – NABAVNA VRIJEDNOST PRODATE ROBE

51 – TROŠKOVI MATERIJALA

52 – TROŠKOVI ZARADA, NAKNADA ZARADA I OSTALI LIČNI RASHODI

53 – TROŠKOVI PROIZVODNIH USLUGA

¹⁸ Detaljnije o tome vidjeti: Ilić, G., i grupa autora, *Finansijsko računovodstvo*, Ekonomski fakultet – Beograd, Beograd 1997. godine, str. 234.

¹⁹ Navedeno je preuzeto iz internog materijala Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore.

54 – TROŠKOVI AMORTIZACIJE I REZERVISANJA
55 – NEMATERIJALNI TROŠKOVI

5.1. TROŠKOVI MATERIJALA

Troškovi materijala, prema Pravilniku o Kontnom okviru, u okviru *grupe računa 51*, sadrže sljedeće sintetičke račune:

- 510 – Nabavka materijala
- 511 – Troškovi materijala za izradu
- 512 – Troškovi ostalog materijala (režijskog)
- 513 – Troškovi goriva i energije

Troškovi materijala predstavljaju vrijednosni (cjenovni) izraz utroška (trošenja) materijala, shvaćenog u širem smislu, kao činioca procesa poslovnih aktivnosti preduzeća. Sastoje se od dvije komponente: *količinske* (utrošak materijala) i *cjenovne* (nabavna cijena za pojedinu vrstu materijala), pa se njihov obračun vrši množenjem navedenih komponenti, odnosno:

$$Um \times ncm = Tm$$

Gdje je:

- **um** – utrošak materijala (količina, komad...);
- **ncm** – nabavna cijena materijala (dobija se kao zbir fakturane cijene određene vrste materijala i pripadajućih zavisnih troškova nabavke).

Ova kategorija troškova spada u grupu najvažnijih i najsloženijih troškova u proizvodnim preduzećima, ne samo zbog njihovog značajnog učešća u poslovnim i ukupnim rashodima preduzeća, već i zbog kvalitativno marketinških razloga u vezi s gotovim proizvodima čiju supstancu čine²⁰.

Troškovi materijala nastaju izdavanjem materijala u proces proizvodnje. Kao rezultat toga, smanjuje se količina materijala na zalihama, a povećavaju primarni troškovi proizvodnje – troškovi materijala. Međutim, jedan od glavnih metodološko-obračunskih problema u pogledu izdavanja, kao i adekvatnog obračuna troškova materijala jeste utvrđivanje njihove realne vrijednosti. Stoga vrednovanje, odnosno obračun utrošenog materijala pretpostavlja izbor odgovarajućih *cijena* i *metoda* za obračun troškova materijala. Računovodstvena literatura poznaje više različitih pristupa, ali se kao osnovne metode mogu smatrati metoda knjigovodstvenog obuhvatanja troškova materijala obračunatih pod:

- **stvarnim nabavnim cijenama**,
- **dnevnim cijenama**,
- **planskim nabavnim cijenama**²¹.

5.1.1. Obračun i knjiženje troškova materijala obračunatih po NV

Obračun troškova materijala se vrši u pomoćnim knjigama dok se postupak knjigovodstvenog obuhvatanja obavlja u finansijskom knjigovodstvu. Zavisno od izbora određenih metodološko-obračunskih rješenja, postupka obračuna i knjigovodstvene evidencije izdatog materijala u proces proizvodnje, isti podliježe sljedećim etapama. Sumarno:

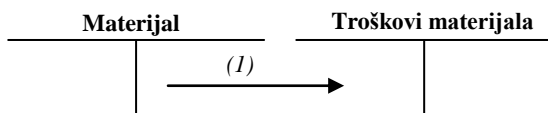
- u *analitičkoj evidenciji*:
 - (I) obračun troškova materijala vrši se na način da se izdata količina materijala množi s nabavnom cijenom²²;

²⁰ Zbog kalkulacionih zahtjeva ovi troškovi se najčešće iskazuju kao direktni i opšti troškovi materijala, a u finansijskom knjigovodstvu se evidentiraju uglavnom na osnovu trebovanja po vrstama kao troškovi sirovina, osnovnog materijala, pomoćnog materijala, sitnog inventara, ambalaže, rezervnih djelova, kancelarijskog i ostalog (režijskog) materijala, kao i troškovi goriva i energije.

²¹ Navedeni metod neće biti predmet našeg razmatranja.

- u *sintetičkoj evidenciji*:
- (II) postupak *knjigovodstvenog evidentiranja* vrši se na način da se:
- za vrijednost izdatog materijala odobrava račun -Materijal i zadužuje račun -Troškovi materijala.

Grafički prikaz navedenog knjiženja izgleda ovako:



Polazeći od sumarnog pristupa obračuna, u okviru metode obračuna troškova materijala evidentiranih po NV mogu se razlikovati sljedeća metodološko-obračunska rješenja:

- po *ulaznim partijama* (nabavkama) materijala,
- *evidencija materijala po vrstama materijala*.

Obračun troškova materijala po stvarno plaćenim cijenama po *ulaznim partijama* (nabavkama) materijala podrazumijeva takvu organizaciju magacinskog i analitičkog materijalnog knjigovodstva koja zahtijeva otvaranje onoliko analitičkih računa za svaku vrstu materijala koliko se puta taj materijal nabavlja. Izdavanjem materijala u proces proizvodnje na osnovu trebovanja materijala s tačno date partije (nabavke) nastaje trošak materijala koji se obračunava množenjem izdatih količina sa stvarnom nabavnom cijenom odnosno partije.

PRIMJER I RJEŠENJE

1) Ukoliko bi se brašno u toku jednog obračunskog perioda nabavilo tri puta i to:

- 1.000 kg po nabavnoj cijeni 2 €/kg – 01. 01. 200x. godine,
- 500 kg po nabavnoj cijeni 3 €/kg – 20. 01. 200x. godine,
- 1.500 kg po nabavnoj cijeni 3,5 €/kg – 15. 02. 200x. godine.

to bi se svaka nabavka posebno evidentirala na analitičkim računima (**I etapa**) u materijalnom knjigovodstvu²³, odnosno,

01. 01. 201x. godine		20. 01. 201x. godine		15. 02. 201x. godine	
Brašno	br. partije 1	Brašno	br. partije 2	Brašno	br. partije 3
1.000 x 2 = 2.000	500 x 2 = 1.000	500 x 3 = 1.500		1.500 x 3,5 = 5.250	

Izdavanje materijala se vrši, kao što je već naglašeno, prema trebovanju materijala s tačno date partije (nabavke), a zatim se obračun troškova materijala vrši množenjem izdatih količina sa stvarnom nabavnom cijenom odnosno partije. Ako pretpostavimo da je prema trebovanju materijala izdato 500 kg brašna po cijeni od 2 €/kg, u našem slučaju troškovi materijala bi iznosili 1.000 €.

Navedeni metod evidencije izdavanja materijala nema značajnu primjenu osim u situaciji kada preduzeće izuzetno rijetko nabavlja materijal i kada ne postoje velike zalihe istog u sopstvenom magacinu.

Nije rijedak slučaj da se evidencija materijala organizuje tako da se na jednom analitičkom računu evidentiraju sve nabavke određene vrste materijala bez obzira na datum nabavke kao i cijenu po kojoj se nabavlja. Ovakav način evidencije nosi naziv *evidencija materijala po vrstama materijala*. Polazeći od prethodno navedenog *primjera*, imamo sljedeće:

²² Prilikom nabavke materijala potrebno je uraditi zbirnu i pojedinačnu kalkulaciju kako bi se ZTN dodijelili fakturnim vrijednostima za pojedine vrste nabavljenog materijala.

²³ Takođe je bitno da zalihe materijala (u našem slučaju brašna) i fizički budu odvojene.

Brašno

(1) 01. 01.	1.000 x 2 = 2.000	
(2) 15. 01.	500 x 3 = 1.500	
(3) 15. 02.	1.500 x 3,5 = 5.250	
	3.000	8.750

Na osnovu analitičkog konta materijala -Brašno, zapaža se da je u navedenom periodu nabavljeno 3.000 kg brašna čija je ukupna vrijednost 8.750 €. Međutim, kako se na jednom istom analitičkom računu evidentiraju, tj. miješaju sve nabavke materijala, javlja se problem *izbora* nabavne cijene koja će se koristiti u obračunu troškova materijala prilikom njegovog izdavanja iz magacina.

Budući da je problematika utvrđivanja visine troškova veoma ozbiljna, jer u značajnoj mjeri određuje uspješnost poslovanja preduzeća, to preduzeću na raspolaganju stoje sljedeće metode vrednovanja utrošenog materijala:

- **Fifo metod** (*first in – first out*), odnosno metod gdje se prva ulazna (cijena) uzima u obračun kao prva izlazna cijena. Dakle, Fifo metoda polazi od pretpostavke da vrijednosni redosljed nabavke materijala treba da određuje i vrijednosni tok trošenja materijala, ili uopšte izlaza materijala, kao na primjer prodaje, otpisa i slično, što praktično znači da se prve i sve naredne utrošene količine materijala obračunavaju odnosno množe s najstarijim nabavnim cijenama materijala.

POJAŠNJENJE I RJEŠENJE

U našem slučaju, ukoliko se za obračun utrošene količine materijala koristi metod FIFO za istu izdatu količinu od 500 kg brašna, to bi trošak iznosio 1.000 €:

Brašno		
(1) 01. 01.	1.000 x 2 = 2.000	
(2) 15. 01.	500 x 3 = 1.500	
(3) 15. 02.	1.500 x 3,5 = 5.250	
	3.000	8.750

Knjiženje u dnevniku:

Red. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
4)	<i>Troškovi materijala za izradu Materijal -po trebovanju br. 4-</i>	1.000	1.000

Metoda FIFO se pokazala pogodnom za procjenjivanje zaliha samo kada cijene nabavki imaju tendenciju smanjenja, što je u skladu s načelom opreznosti. U našoj praksi metoda FIFO ima veliku primjenu u onim djelatnostima u kojima je važan rok upotrebe zaliha²⁴.

- **Metoda prosječne (ponderisane) nabavne cijene** polazi od pretpostavke da za vrednovanje (obračun) troškova materijala ne treba uzimati ni jednu konkretnu, pojedinačnu nabavnu cijenu materijala, već da utrošene količine treba obračunati kao troškove, množenjem s prosječnim nabavnim cijenama za konkretnu (odnosnu) vrstu izdatog materijala.

²⁴ Na primjer: u ugostiteljstvu (restorani, katering itd), važno je zbog kvarljivosti namirnica uvijek prvo upotrijebiti namirnice koje su prvo nabavljene, pa tek onda namirnice koje su kasnije nabavljene.

POJAŠNJENJE i RJEŠENJE

Prosječna nabavna cijena se izračunava dijeljenjem ukupne vrijednosti zaliha (salda) s količinom materijala na zalihama (stanju), odnosno:

$$\text{PNC} = \frac{8.750}{3000} = 2,91$$

Razumljivo je samo po sebi da svaka nova nabavka materijala dovodi do promjene salda i stanja, što za posljedicu ima neophodnost ponovnog utvrđivanja prosječne nabavne cijene poslije svake nabavke. Polazeći od naprijed date pretpostavke o količini izdatog materijala po trebovanju, troškovi materijala korišćenjem metode prosječne nabavne cijene obračunavaju se na sljedeći način:

Brašno

(1) 01. 01. 1.000 x 2 = 2.000	500 x 2,91 = 1.458,3 (4)
(2) 15. 01. 500 x 3 = 1.500	
(3) 15. 02. 1.500 x 3,5 = 5.250	

Knjiženje u dnevniku:

Red. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
4)	Troškovi materijala za izradu Materijal -po trebovanju br. 7-	1.458,3	1.458,3

Nadalje, činjenica je da različite metode vrednovanja troškova materijala daju i različite iznose troškova za iste količine utrošenog materijala, pa samim tim i različite iznose periodičnog rezultata, što ukazuje na neophodnost adekvatnog izbora i konzistentne primjene selektiranih metoda.

Ističemo da od izbora navedenih metoda vrednovanja utrošenog materijala direktno zavisi i iznos troškova koji će biti evidentiran na računu 511, odnosno tako utvrđeni troškovi zaliha materijala se knjiže na teret računa 511.

Rukovodstvo pravnog lica treba da utvrdi – izabere metod obračuna izlaza zaliha po kojem će vršiti obračun troškova materijala i to unese u svoje računovodstvene politike, uz objelodanjivanje. Prema MRS-2 Zalihe, pravno lice treba da koristi istu metodu za obračun izlaza zaliha za sve zalihe slične vrste ili namjene, dok je za zalihe različite vrste ili namjene opravdana primjena različitih metoda za utvrđivanje troška. **Jednom odabrana metoda mora se koristiti u najmanje jednom obračunskom periodu.** Ukoliko pravno lice procijeni da odabrana metoda nije svrsishodna u određenom vremenskom periodu usljed poremećaja tržišta ili fluktuacije cijena, ono može promijeniti metod obračuna što bi predstavljalo promjenu računovodstvene politike u smislu MRS-8²⁵.

Računovodstvene politike cijena (MRS 2) uslovljene su: rokovima trajanja zaliha, starošću zaliha i kvalitetom, a sve radi uticaja na troškove proizvodnje (kod proizvodnih i proizvodno–uslužnih preduzeća).

5.1.2. Obračun i knjiženje troškova materijala obračunatih po dnevnim cijenama

Metoda dnevne cijene podrazumijeva obračun utroška materijala po cijenama ponovne nabavke na dan obračuna troškova za izdati – utrošeni materijal. Jasno je da ova metoda napušta koncept prethodne metode – metode efektivno plaćenih, stvarnih nabavnih cijena materijala, iako se cijena ponovne nabavke po strukturi ne razlikuje od stvarne nabavne cijene pošto je čini neto fakturna cijena i svi zavisni troškovi nabavke materijala. Suštinska

²⁵ Preuzeto iz materijala Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore.

razlika je u određivanju cijena ponovne nabavke na odabrani dan vrednovanja (obračuna) troškova materijala, a koji se u računovodstvenoj literaturi manje-više svodi na:

- dan stvarne ponovne nabavke izdatog (utrošenog) materijala,
- dan utroška materijala, i
- dan prodaje učinaka (gotovih proizvoda) u kojima je sadržan, ugrađen materijal.

Sve navedene metode imaju svoje prednosti i slabe strane, počev od njihove jednostavnosti, mogućnosti kontrole troškova, ostvarivanja ažurnosti, te njihove podobnosti za primjenu u uslovima rasta cijena i nestabilnim uslovima privređivanja uopšte.

Navedeno možemo potkrijepiti sljedećim primjerima²⁶:

PRIMJER i RJEŠENJE

- 1) Na osnovu trebovanja br. 7, za potrebe proizvodnje izdat je pomoćni materijal obračunat po prosječnoj nabavnoj cijeni u vrijednosti od 2.000 €.
- 2) Na osnovu trebovanja br. 10, iz magacina su izdati rezervni djelovi za kamion, koji su po radnom nalogu ugrađeni u vrijednosti od 1.200 €.
- 3) Prema zapisniku komisije, izvršen je otpis sitnog inventara u upotrebi u iznosu od 700 €.
- 4) Prema trebovanju br. 12, iz priručnog magacina je izdat razni materijal za održavanje čistoće u poslovnim prostorijama u iznosu od 300 €.
- 5) Na osnovu trebovanja br. 14, iz ekonomata (magacina kancelarijskog materijala) izdat je razni kancelarijski materijal u vrijednosti od 400 €.
- 6) Troškovi utrošene električne energije po fakturi Elektro distribucije br. 124 za tekući mjesec iznose 1.500 €, dok je PDV 285 €.
- 7) Po fakturi komunalnog preduzeća br. 41, utrošena voda u tekućem mjesecu iznosi 120 €, a PDV po stopi 7% je 8,40²⁷.
- 8) Prema specifikaciji faktura „Jugopetrola“, u toku mjeseca utrošeno je goriva za vozila iz osnovne djelatnosti (kamione) u iznosu od 750 €, a iskazani PDV je 142,50.

Knjiženje u dnevniku:

R.b r.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	Troškovi pomoćnog materijala Pomoćni proizvodni materijal - po trebovanju br. 7-	2.000	2.000
2)	Troškovi rezervnih djelova Rezervni djelovi na zalih - po trebovanju br. 10-	1.200	1.200
3)	Troškovi otpisa sitnog inventara Alat i sitan inventar u upotrebi - prema zapisniku komisije-	700	700
4)	Troškovi materijala za održavanje higijene Materijal za održavanje higijene - po trebovanju br. 12-	300	300.-
5)	Troškovi kancelarijskog materijala Kancelarijski materijal - po trebovanju br. 14-	400	400
6)	Troškovi goriva i energije Ulazni PDV Dobavljači u zemlji - po fakturi br. 124-	1.500 285	1.785
7)	Troškovi vode Ulazni PDV Dobavljači u zemlji	120 8,40	128,40

²⁶ Polazimo od pretpostavke da smo PDV obveznici.

²⁷ Na troškove vode se obračunava PDV od 7%.

	- po fakturi br. 41-		
8)	Troškovi goriva i energije Ulazni PDV Dobavljači u zemlji - po specifikaciji faktura-	750 142,50	892,50

5.1.3. Vraćanje neutrošenog materijala na zalihe

Nerijetko se dešava i situacija da se materijal ne utroši u potpunosti, nego ga je potrebno vratiti na zalihe. Ukoliko se desi navedeno, postupak knjigovodstvenog evidentiranja se vrši istim stavom za knjiženje kao i prilikom izdavanja materijala u upotrebu, ali metodom crvenog storna za svaki od navedenih računa (koje treba stornirati za vraćeni iznos zaliha).

5.1.4. Troškovi materijala koji se ne skladišti

U praksi česti su slučajevi neposrednog iskazivanja troškova na osnovu fakture dobavljača, tj. bez prethodnog skladištenja zaliha materijala. Uglavnom se troškovi sirovina i materijala koji se ne iskazuju kao zalihe odnose na utrošak materijala koji nema za posljedicu značajne iznose troškova. Međutim, mogući su slučajevi kada se troškovi materijala iskazuju u značajnom iznosu, a prije potrošnje se ne evidentiraju u **klasi 1**.

U vezi s tim, posebno za školske svrhe, dajemo osvrt na troškove gradnje koje evidentira izvođač (dobavljač), odnosno građevinska preduzeća u skladu s MRS 11 – *Ugovori o izgradnji*. Zapravo, u toku izgradnje građevinskog objekata, materijal za gradnju (cement, cigla, gvožđe, šljunak i dr.) ima značajno učešće u troškovima gradnje, ali se prije utroška najčešće ne iskazuje kao zaliha građevinskog materijala u analitičkom knjigovodstvu. Stoga, za stvarno nabavljene količine, prema računima dobavljača za pojedini objekat, odnosno gradilište, zadužuje se objekat, odnosno gradilište. Preduzeće treba da vodi analitičko knjigovodstvo za one vrste materijala koje predaje direktno na gradilište, ako te vrste materijala ima i na skladištu.

Dakle, za sve vrste materijala koje drži na izdvojenom mjestu van gradilišta, preduzeće mora voditi analitičke račune materijala, tim prije što može doći do vraćanja neutrošenih količina materijala s gradilišta. Vraćanje materijala u skladišta na osnovu dokumenta evidentira se kao smanjenje troškova (storniranjem) i povećanje zaliha. Pri premještanju materijala s jednog na drugo gradilište, evidentira se promjena u okviru evidencije troškova gradilišta, odnosno uvećavaju se troškovi jednog, a umanjuju troškovi drugog gradilišta.

5.1.5. Trošak sitnog inventara

U dijelu obrtne imovine, kada se obrađivala problematika zaliha, pojašnjene su karakteristike sitnog inventara i razlozi koji dovode do svrstavanja sitnog inventara u ovu kategoriju poslovne imovine preduzeća. Upravo iz tog razloga se u ovom dijelu nećemo baviti pojmovnim određenjem i karakteristikama sitnog inventara, nego će u fokusu našeg interesovanja biti trošak koji je povezan s upotrebom sitnog inventara.

Postoje dvije metode za obračun troška sitnog inventara:

- metoda otpisa **100 %** ili metoda **potpunog** (jednokratnog) otpisa;
- metoda **50 %** otpisa;
- metoda **kalkulativnog** (povremenog) otpisa.

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

Metoda **50 % otpisa** podrazumijeva da se prilikom izdavanja sitnog inventara u upotrebu s 50 % njegove vrijednosti zadužuje račun Troškovi preko korektivnog računa Ispravka vrijednosti sitnog inventara, dok se preostalih 50 % vrijednosti sitnog inventara odnosi na inventar na zalihama. Na kraju se s 50 % naknadno terete troškovi i odgovarajući račun te se razdužuje korektivni račun.

PRIMJER

1) Prema trebovanju u upotrebu je izdat sitan inventar za 100 €. Tri mjeseca nakon njegove upotrebe Komisija je konstatovala da je neupotrebljiv. Otpis sitnog inventara se vrši metodom 50 % otpisa.

RJEŠENJE

Knjiženje u **dnevniku**:

R.b.	Opis	duguje	potražuje
1a)	Troškovi sitnog inventara Ispravka vrijednosti sitnog inventara - za otpis sitnog inventara 50 %-	50	50
1b)	Troškovi sitnog inventara Ispravka vrijednosti sitnog inventara - za otpis sitnog inventara 50 %-	50	50
1c)	Ispravka vrijednosti sitnog inventara Sitan inventar -za izvršeno rashodovanje sitnog inventara-	50	50

Metoda **kalkulativnog** ili povremenog otpisa podrazumijeva da se inventar otpisuje u više iznosa koji se izračunavaju na osnovu njegovog normiranog vijeka trajanja (vremenski metod) ili normiranog učinka (funkcionalni metod). Funkcionisanje metode kalkulativnog otpisivanja možemo pojasniti uz pomoć sljedećeg hipotetičkog primjera: Ukoliko smo 1. oktobra stavili u upotrebu sitan inventar, to znači da 1. oktobra ne nastaje trošak sitnog inventara, nego je potrebno na mjesečnom nivou otpisivati i kalkulirati trošak sitnog inventara.

S praktičnog aspekta ovaj metod je najispravniji, ali je tehnički veoma komplikovana njegova primjena tako da se uobičajava primjenjivati kod skupljih sredstava za rad koja su po vijeku trajanja svrstana u sitan inventar.

PRIMJER:

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

RJEŠENJE

Knjiženje u *dnevniku*:

R.b.	Opis	duguje	potražuje
1a)	<i>Sitan inventar u upotrebi</i> <i>Sitan inventar</i> <i>- po trebovanju-</i>	150	150
1b)	<i>Troškovi sitnog inventara</i> <i>Ispravka vrijednosti sitnog inventara</i> <i>- za otpis sitnog inventara za mjesec oktobar-</i>	50	50

5.2. NABAVNA VRIJEDNOST REALIZOVANE ROBE

Prodaja robe, kao druga faza (R-N₁) u kružnom kretanju sredstava preduzeća, predstavlja osnovni zadatak i smisao osnivanja i poslovanja preduzeća. Dakle, nabavka robe nije sama sebi cilj, već samo preduslov za realizaciju akta prodaje robe i ostvarivanje odgovarajuće razlike u cijeni (potencijalnog prihoda) radi pokrića troškova poslovanja i ostvarivanja određenog pozitivnog finansijskog rezultata – dobitka.

Na *računima grupe 50* -Nabavna vrijednost prodate robe, obuhvaćeni su sljedeći sintetički računi:

500 – Nabavka robe

501 – Nabavna vrijednost prodate robe

502 – Nabavna vrijednost prodatih nekretnina pribavljenih radi prodaje.

S obzirom na *način i vrijeme plaćanja* prodate robe, moguće je razlikovati prodaju robe:

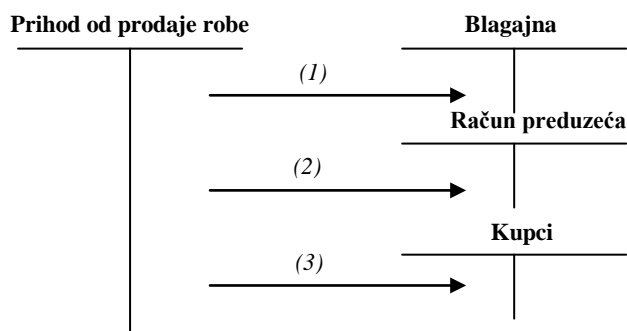
- s plaćanjem prije isporuke robe, tzv. avansna prodaja s plaćanjem unaprijed,
- za gotovo (neposredna prodaja robe za gotov novac),
- za odgovarajuće hartije od vrijednosti,
- putem bezgotovinskog, virmanskog načina plaćanja,
- putem odloženog bezgotovinskog plaćanja,
- s odloženim plaćanjem putem potrošačkih kredita,
- putem kompenzacije, što podrazumijeva prodaju određene robe uz istovremenu kupovinu za isti iznos neke druge robe od partnera koji je, poput našeg preduzeća, istovremeno u ulozi i kupca i prodavca.

Cirkulacija knjigovodstvenih dokumenata je u najvećoj mjeri uslovljena tokom procesa poslovnih aktivnosti u konkretnom preduzeću, odnosno tokovi procesa poslovnih aktivnosti određuju tok – hodogram kretanja dokumenata. Kretanje – hodogram izlaznih faktura u trgovinskom preduzeću prikazan je sljedećim šemama:

Razumljivo je po sebi da se prodaja robe u gotovom kao i prodaja putem HOV – čekova, obveznica, blagajničkih zapisa – obavlja u prodajnim objektima preduzeća na malo, da su i ostali oblici prodaje mogući pri poslovanju preduzeća na malo, ali daleko više karakteristični u poslovanju preduzeća pri prodaji robe na veliko. Treba imati u vidu da od ovakvog načina prodaje i naplate prodate robe zavisi i način *knjigovodstvenog obuhvatanja* prodaje robe, mada u globalu princip knjiženja prodaje robe ostaje uvijek isti. Naime, uvijek će prodaja robe biti knjižena

- (1) u korist računa Prihodi od prodaje robe, a na teret odgovarajućeg računa uslovljenog načinom plaćanja, npr. ako je roba prodana za: gotovo -konto Blagajna,
- (2) na teret bezgotovinskog plaćanja -konto Račun preduzeća,
- (3) na teret računa na kredit, odnosno uz uslov da se plaćanje izvrši virmanskim putem preko računa (što je i najčešći slučaj) – konto Kupci itd.

Grafički prikaz knjiženja na računima glavne knjige:



Obračun i knjiženje nabavne vrijednosti realizovane robe²⁸ različiti su u zavisnosti od toga da li su zalihe robe prethodno evidentirane po:

- **nabavnoj vrijednosti (veleprodaja)** ili,
- **prodajnoj vrijednosti (veleprodaja i maloprodaja).**

Na kraju, bitno je napomenuti da kako se zalihe robe mogu evidentirati po nabavnoj ili pak prodajnoj vrijednosti, u dijelu knjiženja NVRR postoje sličnosti, ali i eventualne razlike, koje se ogledaju u sljedećem:

- kada se zalihe robe vode po **nabavnim cijenama**²⁹ (veleprodaja), prvi knjigovodstveni stav se knjiži po prodajnoj vrijednosti (Kupci, Blagajna, Račun preduzeća duguje, dok Prihodi od prodane robe potražuju), dok se drugi stav – interni obračun prodaje knjiži po nabavnoj vrijednosti (NVRR duguje, dok Zalihe robe u skladištu ili prodavnici potražuju);
- kada se zalihe robe knjiže po **prodajnim cijenama** (veleprodaja (bez PDV-a) i maloprodaja (sa PDV-om)), postupak knjigovodstvenog evidentiranja se vrši takođe posredstvom dva knjigovodstvena stava. Zbog specifičnosti knjiženja, u nastavku će se dati detaljnije, kako teorijsko-šematsko tako i praktično pojašnjenje, iz razloga što je potrebno uključiti i dodatna konta zavisno od toga da li je u pitanju veleprodaja ili maloprodaja.

5.2.1. Obračun i knjiženje NVRR

Obračun i knjiženje NVRR, pri čemu je roba u veleprodaji prethodno bila evidentirana po NV

Utvrđivanje NVRR, pri čemu je roba prethodno evidentirana po NV, u zavisnosti od toga kako je organizovana analitička evidencija (materijalna i magacinska), podrazumijeva suočavanje s izborom između mogućnosti korišćenja obračuna NVRR:

- **po partijama,**
- **po vrstama robe.**

Oba metoda su u cjelosti identična s prethodno opisanim slučajevima u vezi s obračunom troška materijala. Naime, ukoliko je magacinska i analitička evidencija robe organizovana tako da se roba evidentira *po partijama*, to podrazumijeva da se za svaku nabavljenu količinu robe otvori onoliko analitičkih kartica koliko se ta roba nabavlja. Postupak obračuna NVRR se vrši množenjem prodane količine s nabavnom vrijednošću konkretne partije.

²⁸ U daljem tekstu NVRR.

²⁹ Napomena: nijesmo obuhvatili magacin iz razloga što se iz magacina roba nikada ne prodaje.

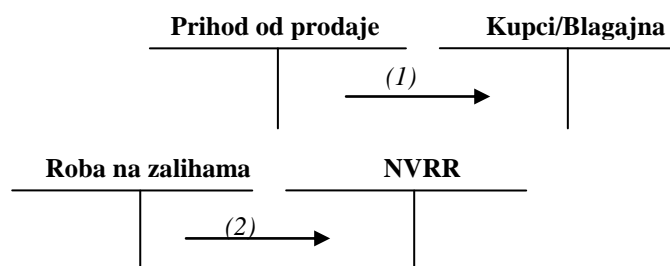
U drugom slučaju, kada je riječ o evidenciji robe *po vrstama*, javlja se problem izbora nabavne cijene, tako da se u obračunu NVRR može koristiti jedan od opisanih metoda: *FIFO*, *metod prosječne (ponderisane) cijene*, *specifične identifikacije* i u posebnim slučajevima *metod prodaje na malo*³⁰.

Napomena: U ovom dijelu nećemo pojašnjavati karakteristike pojedinih metoda za obračun izdate odnosno prodane robe iz trgovinskih preduzeća iz razloga što su bile predmet detaljnije elaboracije kod troškova materijala. Ovo iz razloga što materijal kao i roba pripadaju zalihama (klasa I), što znači da podliježu primjeni istih metoda obračuna. U dijelu gdje postoje razlike i gdje ocijenimo da je to opravdano, uradićemo detaljnije pojašnjenje, pa će stoga u nastavku kod NVRR kao poslovnog rashoda koji se javlja kod trgovinskih preduzeća fokus biti stavljen na knjiženje.

Kada se izvrši obračun NVRR, sljedeći korak se odnosi na knjigovodstveno evidentiranje, koje se realizuje posredstvom dva knjigovodstvena stava:

- (1) *prvi knjigovodstveni stav* knjiži se po prodajnoj vrijednosti (Kupci, Blagajna, Račun preduzeća duguje, dok Prihodi od prodane robe potražuju), dok se,
- (2) *drugi stav* – interni obračun prodaje knjiži se po nabavnoj vrijednosti (Nabavna vrijednost prodane robe duguje, dok Zalihe robe u skladištu ili prodavnici potražuju).

Grafički prikaz navedenog knjiženja izgleda ovako:



Ovaj drugi stav se često zove „*interni obračun prodaje*“ i po pravilu se knjiži zbirno za svu prodatu robu tokom mjeseca.

Konto NVRR predstavlja konto rashoda, budući da prodajom, tj. realizacijom robe nastaju rashodi.

Knjiženje paralelnog stava zavisi od načina plaćanja, ali i od toga po kojim cijenama se knjiži (vodi) roba u robnom knjigovodstvu.

Navedeno potkrepljujemo *primjerom* koji ukazuje na knjiženja prodaje robe u preduzeću:

PRIMJER:

- 1) *Prodali smo raznu robu iz skladišta na veliko u vrijednosti od 30.000 €, koja se vodi po nabavnoj cijeni od 25.000 €. Obaveze za PDV obračunate su po stopi od 19%. Plaćanje će biti izvršeno virmanom u roku od 20 dana.*
- 2) *Prema specifikaciji faktura, iz prodavnice br. 7 raznim kupcima je prodana roba u vrijednosti od 23.800 € s 10 % rabata. Kupci su obavezu za preuzetu robu platili na tekući račun.*
- 3) *Prodavnica br. 6, „Kolonijal“ predala je blagajni dnevni pazar od prodane robe u prodavnici br. 6 i to: za gotovo u iznosu od 5.500 €; za čekove građana 3.000 € i za kreditne kartice (visa kartice) 1.500 €.*
- 4) *Čekovi građana i visa kartice su naplaćene preko tekućeg računa, a dnevni pazar je iz blagajne položen na žiro račun.*

³⁰ *MRS 2 – Zalihe – dozvoljava primjenu i ove metode, pod uslovom da se njenom primjenom dobijaju rezultati (visina zaliha i visina troškova nastalih prodajom zaliha) približno prethodno navedenim metodama. Zapravo, standard ističe da bi se primijenila ova metoda neophodno je da se ispune sljedeći uslovi: a) da se zalihe sastoje od velikog broja izmjenjivih stavki; b) da zalihe imaju slične marže; c) da je nepraktično koristiti druge metode.*

R J E Š E N j E

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1.	Kupci u zemlji Prihodi od prod. robe na veliko Obaveze za PDV u izdatim faktur. - za prodatu raznu robu-	35.700	30.000 5.700
1a)	Nabavna vrijednost robe na veliko Roba u predmeta na veliko u skla. - za otpremljenu robu iz skl. na veliko-	25.000	25.000
2.	Kupci u zemlji Dati rabati pri prodaji robe Prihodi od prod. robe u prod. Obaveze za PDV u izdatim faktur. - po specifikaciji faktura-	21.420 2.380	20.000 3.800
2a)	Tekući račun Kupci u zemlji - za uplatu kupaca na žiro račun-	21.420	21.420
3.	Blagajna Čekovi građana Ostali kupci – kredit. kart. Prihod od prod. robe u prod. br. 6 - za predat dnevni pazar-	5.500 3.000 1.500	10.000
4.	Tekući račun Čekovi građana Ostali kupci – kred. kart Blagajna - za uplaćene čekove, kartice i pazar-	10.000	3.000 1.500 5.500

PRIMJER:

1) Prodavnica br. 8 „Elektron“ odobrila je građaninu NN kratkoročni (tromjesečni) potrošački kredit radi kupovine robe u vrijednosti od 8.000 € uz prosječnu kamatu od 10 % i obavezno gotovinsko učešće od 20 %. PDV se obračunava po stopi od 19%. Sastaviti obračun i proknjižiti realizaciju odobrenog kredita.

R J E Š E N j E

Obračun kredita	
1) Vrijednost kupljene robe	8.000 €
2) PDV(1*19%)	1.520 €
3) 20 % gotovinsko učešće ((1+2)*20 %)	1.904 €
4) Iznos robe kupljene na kredit ((1+2)-3))	7.616 €
5) 10 % prosječne kamate	761,60 €
6) Ukupno zaduženje po kreditu (4+5)	8.377,60
7) Mjesečna rata (1/3 mjeseca)	2.792,53 €

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Potraživanja za potrošački kredit	8.377,60	
	Blagajna	1.904	
	Prihodi od prodaje robe iz prod. br. 8		8.000
	Razgraničeni prihodi		761,6
	Obaveze za PDV u izdatim fakturama		1520
	- za prodatu robu na kredit-		

Obračun i knjiženje NVRR, pri čemu je roba u veleprodaji prethodno evidentirana po PC

Obračun i knjiženje NVRR, pri čemu je roba prethodno evidentirana po PC, može se vršiti kako u veleprodaji tako i u maloprodaji, uz napomenu da postoji značajna suštinska razlika u dijelu knjiženja, što će biti predmet razmatranja u nastavku. Prije toga, još jednom ističemo da se pri obračunu prodajne vrijednosti prilikom nabavke robe, nezavisno od toga da li je u pitanju veleprodaja ili maloprodaja, ista dobija zbrajanjem NV i RUC. Stoga, prilikom knjigovodstvenog evidentiranja prodaje robe (nezavisno da li je u pitanju prodaja iz veleprodaje (prethodno evidentirana roba po PC) ili iz maloprodaje), treba razmotriti da li se vrši prodaja:

- cjelokupnih zaliha robe ili pak,*
- jednog dijela.*

U slučaju prodaje *cjelokupnih zaliha robe*, NVRR se utvrđuje po već poznatom postupku i to kao razlika između PC i ukupnog iznosa obračunate RUC³¹. Međutim, pri prodaji jednog dijela zaliha robe, a u cilju realnog obračuna NVRR, neophodno je izračunati srazmjerni dio razlike u cijeni³², a koji se odnosi na onaj dio robe koji je prodat, odnosno:

$$PC - SDRUC = NVRR$$

U pogledu SDRUC u literaturi se može sresti nekoliko načina za njeno izračunavanje.

Uobičajeno se koristi:

$$SDRUC = \frac{\text{Vrijednost prodane robe po PC} * S^0 \text{ računa RUC}}{\text{Vrijednost zaliha robe po PC}}$$

Međutim, pored navedenog moguće je koristiti i sljedeće obrasce:

I način:

$$\text{Stopa pros. razl. u cijeni} = \frac{\text{Ukalk. razlika u cijeni} * 100}{\text{Ukupna nab. kol. robe po prod. cijenama}}$$

$$\text{Ostvarena razlika u cijeni} = \frac{\text{Ostvareni promet robe} * \text{Stopa prosječne razlike u cijeni}}{100}$$

II način:

$$\text{Stopa (koef.) prometa} = \frac{\text{Vrijednost prodane robe (ostvoreni prihod od prod. robe)}}{\text{Početne zalihe} + \text{Ukupna nabavka robe po prod. cijeni}} * 100$$

³¹ U ovom slučaju, RUC bi bila ostvarena, tj. realizovana razlika u cijeni.

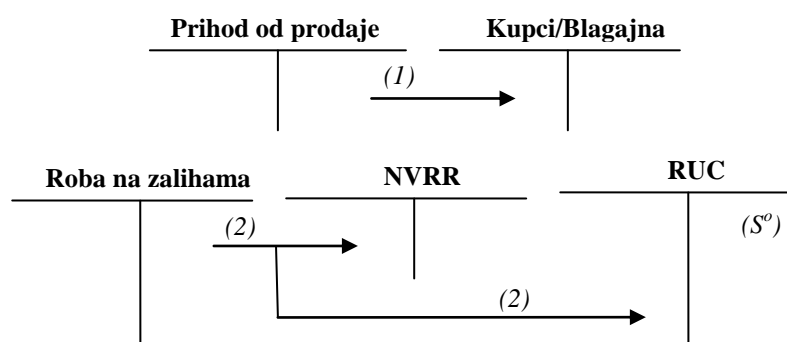
³² U daljem tekstu SDRUC.

$$\text{Ostvarena razlika u cijeni} = \frac{\text{Ukalkulisana razlika u cijeni} * \text{Stopa (koef.) prometa}}{100}$$

Dakle, prodaja robe iz veleprodajnog objekta, pri čemu je prilikom nabavke ista evidentirana po PC, ukazuje da se postupak *knjigovodstvenog obuhvatanja* vrši posredstvom dva knjigovodstvena stava:

- (1) *prvi knjigovodstveni stav* se realizuje po prodajnoj vrijednosti (Kupci, Blagajna, Račun preduzeća duguje, dok Prihodi od prodate robe potražuju), dok se
- (2) *drugi stav* – interni obračun prodaje, knjiži na sljedeći način:
 - Roba na zalihama potražuje za vrijednost prodate robe po PC, NVRR duguje za vrijednost nabavne vrijednosti prodate robe, dok račun RUC duguje za dio vrijednosti RUC koji se odnosi na robu koja je realizovana.

Grafički prikaz navedenog knjiženja bi izgledao ovako:



Kao što se da zapaziti, na kontu Roba u skladištu (zalihama) evidentira se roba po prodajnoj cijeni, a na odgovarajućem analitičkom kontu Razlika u cijeni robe, tako da saldo ova dva konta pokazuje NVRR. Na kraju obračunskog perioda vrši se obračun ostvarene razlike u cijeni i s istim iznosom koriguje nabavna vrijednost prodate robe na odgovarajućem analitičkom kontu NVRR, a ona kao komponenta na strani rashoda ulazi u obračun periodičnog finansijskog rezultata preduzeća.

Navedeno utvrđivanje i knjiženja ostvarene razlike u cijeni robe na veliko može se ilustrovati sljedećim primjerom:

PRIMJER

PS na rn Roba je 15.000, PS na rn RUC je 1.000.

1) Prodato je 500 komada (1/2) robe A (pc je 24 €/kom), tako da faktura koja je ispostavljena kupcu glasi na iznos od 12.000 € i PDV se obračunava po stopi od 19%. Uraditi zbirnu kalkulaciju
Izvršiti potrebna knjiženja.

RJEŠENJE

	KALKULACIJA	IZNOS
1	Vrijednost robe bez PDV-a (500*24)	12.000
2	Porez 19%	2.280
	UKUPNO s PDV-om	14.280

Knjiženje u dnevniku:

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	<i>Kupci</i> <i>Prihod od prodaje robe iz</i> <i>veleprodaje</i> <i>Izlazni PDV</i> <i>- za prodatu robu u toku obrač. perioda-</i>	14.280	12.000 2.280
1a)	<i>NVRR u veleprodaji</i> <i>RUC u veleprodaji</i> <i>Roba u veleprodaji</i> <i>- za ostvarenu razliku u cijeni-</i>	11.200 ³³	800 ³⁴ 12.000 ³⁵

Evidencija prodaje robe u maloprodajnim objektima (s ukalkulisanim PDV-om)

Za razliku od obračuna ostvarene razlike u cijeni na veliko, u prodajnim objektima na malo – prodavnicama:

- 1) Roba se vodi na kontu Roba u prodavnici, po prodajnim cijenama s uključenim iznosom PDV-a, koji se evidentira na kontu Ukalkulisani PDV.
- 2) Razlika u cijeni za ovakav način prodaje evidentira se na odgovarajućem analitičkom računu Ukalkulisana razlika u cijeni robe u prodavnici (URUC)
- 3) Saldo ova tri konta predstavlja nabavnu vrijednost robe.

Na kraju obračunskog perioda neophodno je utvrditi:

- 4) Ostvarenu razliku u cijeni i s tim iznosom korigovati nabavnu vrijednost prodane robe suprotnim knjiženjem ili storno stavom s dugovne strane konta NVRR, na dugovnu stranu konta RUC.
- 5) Takođe je potrebno izvršiti korekciju i za iznos PDV-a, odnosno iznos PDV-a isključiti iz iznosa koji je proknjižen na kontu NVRR na malo.

Ovdje još treba napomenuti da je, pored prethodnih knjiženja, neophodno iz:

- 6) Prihoda od prodane robe s odgovarajućeg analitičkog konta Prihodi od prodane robe, isključiti iznos PDV-a, jer PDV nije prihod preduzeća poreskog obveznika, već je to prihod države (državnih, republičkih i opštinskih budžeta) koji preduzeće samo za njih naplaćuje, uz istovremeni prenos na potražnu stranu konta Obaveze za poreze (Izlazni PDV).

Primjer koji slijedi ukazuje na postupak utvrđivanja i knjigovodstvenog obuhvatanja ostvarene razlike u cijeni robe na malo:

PRIMJER

- 1) Dobavljač je isporučio trgovini na malo 300 kom. robe „A“ po cijeni od 50 €/kom. (bez PDV-a). Dobavljač je ispostavio fakturu br. 7/19. Roba je otpremljena u maloprodajni objekat s RUC od 20 %. Uraditi kalkulaciju maloprodajne cijene.
- 2) Prodato je robe u vrijednosti od 10.000 €.

³³ 12.000 € - 800 €.

³⁴ $\frac{12.000 \times 1.000}{15.000} = 800$

³⁵ Vrijednost prodatih zaliha robe.

R J E Š E N J E

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	<i>Roba u maloprodaji</i> <i>Ulazni PDV</i> <i>Dobavljač</i> <i>Razlika u cijeni</i> <i>Ukalkulisani PDV</i> <i>-po fakturi br. 7/19-</i>	21.420 2.850	17.850 3.000 3.420
2)	<i>Kupci</i> <i>Prihod od prodaje</i> <i>Izlazni PDV</i> <i>-za prodati dio zaliha robe-</i>	10.000	8.403,36 1.596,64 ³⁶
2a)	<i>Nabavna vrijednost realizovane robe</i> <i>Ukalkulisani PDV</i> <i>RUC u malo</i> <i>Roba u maloprodaji</i> <i>- za korekciju po osnovu razlike u cijeni i PDV-a-</i>	7.002,8 1.596,6 1.400,6	10.000

Pojašnjenje prethodnog knjiženja

Na osnovu ovog obračuna proizilazi da pri ovakvom načinu evidencije prodaje robe NVRR treba korigovati za iznos od 1.400,6 €, koliko iznosi ostvarena razlika u cijeni i ukalkulisani PDV (1.596,6 €), tako da NVRR iznosi **7.002,8 €**.

Na kraju, bitno je napomenuti da se obračunata (ukalkulisana) razlika u cijeni robe, kada se roba vodi po **prodajnim cijenama**, evidentira na kontu Razlika u cijeni, a ovaj konto se može dalje analitički raščlaniti na različite načine, obično kao razlika u cijeni robe u skladištu na veliko, na malo, u prodavnici, robe namijenjene izvozu itd. Važno je napomenuti da se ukalkulisan PDV proizvoda (robe) koji se dodaje na prodajnu cijenu robe i evidentira na kontu Ukalkulisani PDV ne smatra razlikom u cijeni, odnosno prihodom jer ne predstavlja prihod konkretnog preduzeća, kao poreskog obveznika, već predstavlja prihod države (fiskusa), a preduzeće se pojavljuje samo u ulozi posrednika u transferu prikupljenih budžetskih sredstava države putem poreza, odnosno samo u ulozi inkasanta.

5.2.1.1. Knjigovodstveno obuhvatanje sniženja i povećanja prodajnih cijena robe

Povećanje i sniženje prodajnih cijena robe su poslovne promjene koje se nerijetko događaju u poslovanju preduzeća. Ako je knjigovodstveno praćenje robe u preduzeću organizovano po nabavnim cijenama, onda njihovo povećanje ili smanjenje ne tangira razliku u cijeni i PDV-u robe u prodajnim objektima. No, povećanje i sniženje cijena robe se uglavnom vrši u prodajnim objektima, gdje se roba vodi po prodajnim cijenama s PDV-om. Povećanju ili sniženju cijena robe prethodi popis robe u prodajnom objektu komisijskim putem. Razlozi koji rukovodstvo preduzeća navode na ovaj korak mogu biti brojni i različiti, a najčešće su:

1. opšta situacija na tržištu u pogledu tražnje za robom,
2. monetarni poremećaji na tržištu i privredi i, s tim u vezi,
3. promjene u prodajnoj i naročito politici prodajnih cijena,

³⁶ 15,97%*10.000.

4. pojava na zalihama robe s usporenom prodajom, nekurentne robe (demodirana, vansezonska i sl.), oštećene robe itd.

Knjiženja povećanja i sniženja cijena robe vrše se uglavnom na osnovu popisnih lista u kojima se obračunavaju efekti promjena cijena.

Povećanje cijena se knjigovodstveno obuhvata:

- 1) zaduživanjem konta Roba u prodavnici, a odobravanjem korespondirajućih konta Ukalkulisani PDV i Ukalkulisana razlika u cijeni robe u prodavnici.

Knjigovodstveno obuhvatanje povećanja cijena je dato u primjerima koji slijede:

PRIMJER:

1. Na osnovu zapisnika o izvršenom popisu robe, izvršeno je povećanje cijene robe u prodavnici br. 5 „Kolonijal“ u ukupnoj vrijednosti od 3.500 €. Utvrđeni iznos povećanja cijene predstavlja nivelaciju cijena.

2. Izvršeno je povećanje cijene roba u prodavnici br. 2 „Stil“ zbog povećanja PDV-a u ukupnom iznosu od 1.700 €.

3. U prodavnici br. 6 „Kolonija“ izvršeno je povećanje cijena robe, čije se cijene slobodno formiraju, a ista ne podliježe obavezi obračunavanja PDV-a, za iznos od 1.000 €.

R J E Š E N J E

Knjiženje u dnevniku:

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Roba u prodavnici br. 5 „Kolonijal“ Ukal. razlika u cijeni robe u prod. br. 5 - za povećanje cijene robe u prod. br. 5-	3.500	3.500
2)	Roba u prodavnici broj 2 „Stil“ Ukalkulisani PDV - za povećanje cijena robe zbog povećanja PDV-	1.700	1.700
3)	Roba u prodavnici br. 6 „Kolonija“ Ukal. razlika u cijeni robe u prod. br. 6 - za izvršenu nivelaciju cijena-	1.000	1.000

Knjigovodstveno obuhvatanje **sniženja cijena robe** vrši se

- 2) samo storno stavom, ili obrnutim stavom, što je ilustrovano primjerom koji slijedi.

PRIMJER:

1) Na osnovu zapisnika o sniženju cijene roba u prodavnici br. 7 „Park“ i odluke organa upravljanja, utvrđeno je sniženje cijene za ukupni iznos od 2.400 € (vrijednost prije sniženja cijene 7.200 €, poslije sniženja 4.800 €). U ovom sniženju sadržan je i PDV u ukupnom iznosu od 480 €, dok iznos od 1.920 €, predstavlja sniženje na teret razlike u cijeni.

2) Cijena robe, koja se slobodno formira, u prodavnici br. 2 „Stil“ snižena je za iznos od 500 €. U istom sniženju nije sadržan PDV.

R J E Š E N j E

Knjiženje u *dnevniku*:

R.br	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
4)	<i>Roba u prodavnici br. 7 „Park“ Ukalkulisani PDV Ukal. razlika u cijeni robe u prod. br. 7 - za sniženje cijene robe po zapisniku-</i>	2.400	480 1920
5)	<i>Ukal. razlike u cijeni robe u prod. br. 2 „Stil“ Roba u prodavnici br. 2 „Stil“ - za izvršeno sniženje cijena-</i>	500	500

5.3. TROŠKOVI ZARADA I NAKNADA

Troškovi zarada i naknada predstavljaju novčani izraz angažovanja i trošenja radne snage zaposlene u preduzeću. Troškovi zarada (plata), naknada po osnovu zarada za vrijeme koje zaposleni nijesu proveli na poslu i ostali lični troškovi (rashodi) kao troškovi subjektivnog činioca poslovnih aktivnosti preduzeća su kvalitativno značajno različita kategorija troškova. Specifičnosti se ispoljavaju u njihovoj motivacionoj ulozi, javnom karakteru i posebnom interesu statistike. Predmet su kolektivnog ugovaranja i pluralizma interesa između poslodavca – preduzeća, zaposlenih, sindikata i države. Nadoknađuju se iz prihoda koji su nastali realizacijom učinaka preduzeća. Bitno je napomenuti da se moment nastanka troška po osnovu zarada ne mora poklapati (najčešće to i nije slučaj) s momentom nastanka isplate po osnovu zarade. Naime, trošak zarada obično nastaje prije isplate novčanih sredstava po osnovu zarade.

Na računima grupe 52 -**Troškovi zarada, naknada zarada (bruto) i ostali lični rashodi** iskazuju se troškovi po osnovu obračunatih zarada i naknada zarada koje se ne refundiraju (za godišnji odmor, rad na dane državnih praznika, bolovanje na teret poslodavca i sl.) a u korist računa 450, 451 i 452.

MRS 19 -**Primanja zaposlenih**, uređeno je računovodstveno obuhvatanje primanja zaposlenih od strane poslodavaca. Kategorije primanja određuju se na osnovu zakonskih i drugih propisa, kolektivnim pregovaranjem zaposlenih i poslodavaca a tako uređene predmet su računovodstvenog obuhvatanja ovim standardom.

Prema Standardu, primanja zaposlenih se priznaju u iznosu u kom su obračunata:

- a) kao obaveze i,
- b) kao rashod, osim ako neki drugi MRS ne zahtijeva ili dopušta uključivanje tih primanja u vrijednost imovine.

Obračun primanja zaposlenih i način utvrđivanja uređeni su domaćim propisima iz oblasti radnog zakonodavstva i ti propisi određuju u kojoj mjeri i u kojim slučajevima je moguće primijeniti MRS 19 -**Primanja zaposlenih** na računovodstveno evidentiranje tih primanja, što znači da uvijek treba poći od važećih propisa. Iz tog razloga nije moguća potpuna primjena ovog standarda. S obzirom na to da se primanja zaposlenih priznaju u iznosu u kom su obračunata, i to kao obaveza i kao rashod, osim ako neki drugi MRS ne zahtijeva ili dopušta uključivanje tih primanja u vrijednost imovine u pogledu računovodstvenog evidentiranja.

Dakle, troškovi ličnih zarada se *obračunavaju* prema odgovarajućim kriterijumima, osnovama i mjerilima koji su definisani opštim ili posebnim kolektivnim ugovorima, ili na

osnovu njih usvojenih pravilnika o ličnim zaradama (platama) i naknadama, kao opštim aktima svakog preduzeća. Kriterijumi za određivanje visina neto zarada mogu biti različiti. Najčešće se kao kriterijumi postavljaju ostvareni učinak, kvalitet posla, složenost posla, stepen stručnosti, uslovi rada, vrijeme provedeno na radu, minuli rad i drugi. Na utvrđene iznose bruto zarada obračunavaju se obavezni porezi i doprinosi na zarade i naknade zarada, kao troškovi koji čine komponentu troškova bruto ličnih zarada. Oporezivi dohodak od prihoda po osnovu ličnih primanja predstavlja bruto lično primanje i obuhvata:

- neto lično primanje, porez na dohodak i doprinose koje plaća osiguranik – zaposleni,
- doprinose koji padaju na teret poslodavca.

S računovodstvenog aspekta, veoma su značajna pitanja koja se tiču: a) minimalne zarade; b) poreske stope; c) obračuna bruto zarade i c) knjigovodstvenog evidentiranja.

Utvrđena minimalna zarada zaposlenog za standardni radni učinak i puno radno vrijeme za prosječno 176 časova u mjesecu iznosi najmanje 30 % prosječne zarade u Crnoj Gori u prethodnom polugodištu. U slučaju da ukupna zarada zaposlenog za puno radno vrijeme ili vrijeme koje se izjednačava s punim radnim vremenom, iznosi manje od minimalne zarade zaposlenom se isplaćuje zarada u visini minimalne zarade. Minimalna zarada zaposlenog predstavlja osnovicu za plaćanje poreza i doprinosa iz i na zaradu.

Stopa poreza na dohodak iznosi 9% od poreske osnovice³⁷. Zbog uticaja brojnih okolnosti, zakonska regulativa iz oblasti utvrđivanja i obračuna plata je bila veoma podložna promjenama. Prema zakonskim odredbama, novina u dijelu oporezivanja ličnih primanja se odnosi na uvođenje tzv. kriznog poreza³⁸. Pojašnjenja radi, prema novom Zakonu o porezu na dohodak propisano je da se porez na lična primanja obračunava, obustavlja i uplaćuje prilikom svake isplate primanja, prema propisima koji važe na dan isplate, tako da na se isplate ličnih primanja koja su iznad 720 € na mjesečnom nivou, počev od 08. 02. 2013. god. obračunava porez po višoj stopi³⁹.

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

Dakle, bruto zarada obuhvata neto zaradu, porez na dohodak fizičkih lica i doprinose za obavezno socijalno osiguranje iz zarade koju plaća osiguranik (zaposleni).

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

$$\text{ZARADA} = \text{Startni dio zarade}^{40} + (\text{Koeficijent složenosti}^{41} \text{ uvećan za minuli rad}^{42} \times \text{Obračunska vrijednost koeficijenta})^{43}$$

³⁷ Posljednje zakonske dopune Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica, objavljene su u „Sl.listu CG“ br. 6/13, a ta rješenja se primjenjuju od 8. februara o.g. Primjena ovih rješenja je privremenog karaktera i važi od kraja 2013. godine.

³⁸ Napomena: Navedena rješenja su u primjeni od 8. februara 2013. godine. U 2015. godini, krizni porez je ostao na snazi, pri čemu je smanjen s 15 na 13%.

³⁹ Napomena: Oporezivanje po višoj stopi se odnosi samo na lična primanja, dok se ostali izvori dohotka (samostalna djelatnost, ugovori o djelu, prihodi od izdavanja u zakup, kapitalni dobici i prihodi od kapitala) bez obzira na iznos prihoda oporezuju po stopi od 9%.

⁴⁰ **Startni dio zarade u bruto iznosu, koji čini topli obrok i 1/12 regresa za korišćenje godišnjeg odmora, za period:**

- 1) od 1. januara do 30. juna 2011. godine iznosi najmanje 55% obračunske vrijednosti koeficijenta tj. (49,5 €),
- 2) od 1. jula do 31. decembra 2011. godine iznosi najmanje 60 % obračunske vrijednosti koeficijenta tj. (54,0 €),
- 3) od 1. januara do 30. juna 2012. godine iznosi najmanje 65% obračunske vrijednosti koeficijenta tj. (58,5 €),
- 4) od 1. jula do 31. decembra 2012. godine iznosi najmanje 70 % obračunske vrijednosti koeficijenta tj. (63,0 €).

⁴¹ Koeficijent složenosti je utvrđen ugovorom o radu, odnosno Opštim ili granskim kolektivnim ugovorom za određenu stručnost i složenost poslova.

Zarada za radno vrijeme **manje** od 176 časova u mjesecu obračunava se po formuli:

$$\text{ZARADA} = \frac{(\text{Startni dio zarade} + \text{Koeficijent složenosti uvećan za minuli rad} \times \text{Obračunska vrijednost koeficijenta})}{176}$$

Dakle, na kraju svakog mjeseca vrši se obračun zarada zaposlenih i tako obračunate zarade knjiže se kao trošak tekućeg mjeseca. Stoga, za preduzeće obračunate (ukalkulisane) bruto zarade i naknade imaju karakter kratkoročnih obaveza prema:

- zaposlenima, za neto zarade i naknade, i
- odgovarajućim društvenim (državnim) fondovima, za obračunate poreze i doprinose, a koji se moraju izmiriti u rokovima dospijeca.

U nastavku se daje primjer obračuna zarada.

PRIMJER:

Obračunati zaradu radnici A. F. ukoliko je koeficijent složenosti 3. Radnica ima:

- **10 godina** radnog staža na osnovu čega joj se zarada za minuli rad uvećava za 5%;
- puno radno vrijeme od **176 sati** tokom mjeseca. Preduzeće ima 9 zaposlenih.

POJAŠNJENJE i RJEŠENJE obračuna zarada

Startni dio zarade je **70 %** od obračunske vrijednosti koeficijenta (**90 €**)

$$70 \% * 90 \text{ €} = 63,00 \text{ €}^{44}$$

Obračun zarada:

Koeficijent	Obračun	Bruto	
3,00	63,00 + 3 * 1,05 * 90	346,50	
		bruto	346,50
Red. br.	Stavke	% Iznos	Iznos
1	Porez	9% od bruto	31,19
2	Doprinosi na teret zaposlenog :		83,14
	a) Doprinos za fond PIO	15% od bruto	51,96
	b) Doprinos za zdravstvo	8,5% od bruto	29,45
	c) Doprinos za osiguranje od nez.	0,5% od bruto	1,73
3	Neto zarada (bruto -1 -2)		263,36
4	Doprinosi na teret poslodavca		39,88
	a) Doprinos za fond PIO	5,5% od bruto	19,06
	b) Doprinos za zdravstvo	3,8% od bruto	13,17
	c) Doprinos za osiguranje od nez.	0,5% od bruto	1,73
	d) Doprinos za prevenciju radne invalidnosti	0,2% od bruto	0,69

⁴² Napomena: Zarada zaposlenog se uvećava za svaku započetu godinu radnog staža na sljedeći način:

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

Npr., ukoliko zaposleni ima 26 godina i 1 dan radnog staža (dakle 27 godina), izračunati uvećanje po osnovu minulog staža. Uvećanje = 10 god x 0,5% godišnje + 10 god x 0,75% godišnje + 7 god x 1% godišnje = 19,5% uvećanja ili 1,195 u obračunu zarada.

⁴³ **Obračunska vrijednost koeficijenta** složenosti utvrđena je u mjesečnom bruto iznosu od najmanje 90 €. Međutim, sva preduzeća u privredi su prihvatila ovu obračunsku vrijednost kao minimalni uslov, pri čemu ista u skladu sa svojim finansijskim mogućnostima mogu odrediti veći iznos obračunskog koeficijenta.

⁴⁴ U skladu s Uputstvom za obračun bruto zarada (detaljnije pogledati: <http://www.sucg.me/system/documents/69/original/Uputstvo%20za%20obracun%20bruto%20zarada.pdf?1297632121>, od 05. 02. 2014. godine)

	e) Doprinos za Privrednu komoru ⁴⁵	0,27% od bruto	0,93
	f) Doprinos za fond rada	0,2% od bruto	0,69
	g) Doprinos za rehabilitaciju inv. lica ⁴⁶	0	0
5	Prerez u Podgorici ⁴⁷	15% od poreza	4,67

Knjigovodstvena evidencija zarada zaposlenih se vrši:

- *na analitičkim karticama* gdje se za svakog radnika ponaosob obračunavaju i evidentiraju podaci o ostvarenim zaradama i naknadama zarade;
- *u sintetičkoj evidenciji*.

Analitička evidencija odnosno kvantifikacija obračunatih troškova ličnih zarada i naknada, tj. obaveza po tom osnovu vrši se u platnom spisku a na osnovu obračunskih – radnih lista i drugih evidencija kadrovske i obračunsko-poenterske službe preduzeća. Platni spisak odnosno platni spiskovi mogu biti rekapitulirani, segmentirani i zbirno iskazani na različite načine, ali se troškovi ličnih zarada i naknada uglavnom iskazuju po mjestima troškova i drugim selektiranim organizacionim cjelinama te kao troškovi direktnih ličnih zarada izrade, obračunatih po učinku, vremenu ili premijama – bonus sistemom plaćanja, ličnih zarada (plata) režije (proizvodne i upravno-prodajne) i kao troškovi ostalih ličnih rashoda.

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

45 – OBAVEZE PO OSNOVU ZARADA I NAKNADA ZARADA

- 450 – Obaveze za neto zarade i naknade zarada, osim naknada zarada koje se refundiraju*
- 451 – Obaveze za porez na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog*
- 452 – Obaveze za doprinose na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog*
- 453 – Obaveze za poreze i doprinose na zarade i naknade zarada na teret poslodavca*
- 454 – Obaveze za neto naknade zarada koje se refundiraju*
- 455 – Obaveze za poreze i doprinose na naknade zarada na teret zaposlenog koje se refundiraju*

456 – Obaveze za poreze i doprinose na naknade zarada na teret poslodavca koje se refundiraju

52 – TROŠKOVI ZARADA, NAKNADA ZARADA I OSTALI LIČNI RASHODI

- 520 – Troškovi zarada i naknada zarada (bruto)*
- 521 – Troškovi poreza i doprinosa na zarade i naknade zarada na teret poslodavca*
- 522 – Troškovi naknada po ugovoru o djelu*
- 523 – Troškovi naknada po autorskim ugovorima*
- 524 – Troškovi naknada po ugovoru o privremenim i povremenim poslovima*
- 525 – Troškovi naknada fizičkim licima po osnovu ostalih ugovora*

⁴⁵ Članice Komore koje imaju do 5 zaposlenih plaćaju godišnje članarinu u paušalnom iznosu u visini od 50,00 €, a ukoliko imaju 5 i više zaposlenih plaćaju članski doprinos Privrednoj komori Crne Gore po stopi od 0,27%.

⁴⁶ Što se tiče doprinosa za rehabilitaciju invalidnih lica treba voditi računa o broju zaposlenih u preduzeću. Poslodavac koji ima do 10 zaposlenih nema obavezu plaćanja ovog doprinosa, a poslodavac koji ima manje od 20, a više od 10 zaposlenih, a nema zaposlenih lica sa invaliditetom, dužan je svakog mjeseca, prilikom isplate zarada i naknade zarada zaposlenih, uplatiti poseban doprinos. Stopa posebnog doprinosa iznosi 5% od prosječne mjesečne zarade u Crnoj Gori ostvarene u godini koja prethodi plaćanju doprinosa.“

⁴⁷ U skladu sa opštinskim propisima prerez u Podgorici i Cetinju iznosi 15 % od poreze, u Budvi je 10 %, a u ostalim opštinama u CG je 13 %. Prerez se obračunava na porez i predstavlja prihod koji se sliva u budžet pripadajuće jedinice lokalne samouprave.

Knjigovodstveno obuhvatanje troškova zarada, naknada i drugih ličnih rashoda, u fazi obračuna troškova po vrstama za cjelinu preduzeća, u finansijskom knjigovodstvu, realizuje se relativno jednostavnim stavovima za knjiženje i to:

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

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

Shodno navedenom, prvi korak *knjigovodstvenog evidentiranja* koje se obavlja u finansijskom knjigovodstvu se može predstaviti na sljedeći način:

- (1) zaduživanjem računa -Troškovi zarada, uz odobravanje računa -Obaveze po osnovu zarada za isti iznos ukoliko ne postoji nikakvo kreditno zaduženje od strane radnika. U suprotnom slučaju, račun -Ostale obaveze bi se odobrio za visinu uplate obaveze po obustavama neto zarade.

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

Isplata neto ličnih zarada i naknada može se izvršiti neposredno zaposlenima iz blagajne, nakon prethodnog podizanja gotovine s tekućeg ili isplatom istih sa žiro računa preduzeća na tekuće račune ili štedne knjižice zaposlenih kod određenih poslovnih banaka. Istovremeno se vrše isplate obaveza po osnovu poreza i doprinosa na lične zarade i naknade s tekućeg računa.

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

Knjigovodstveno evidentiranje gorenavedenog postupka se vrši:

- (2) odobravanjem računa -Tekući račun i zaduživanjem računa -Blagajna, ukoliko se isplata zarada vrši neposredno iz blagajne, odnosno,
- (2a) odobravanjem računa -Blagajna i zaduživanjem računa -Obaveze po osnovu zarada za visinu isplaćene neto zarade iz blagajne.

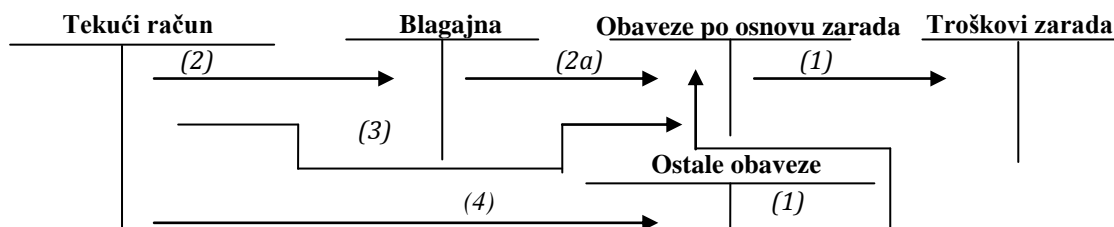
Ukoliko se isplata obaveza za poreze i doprinose iz neto zarada vrši direktno s Tekućeg računa:

(3) isti bi se odobravao uz zaduživanje računa -Obaveze po osnovu zarada.

U slučaju da radnik ima određeno kreditno zaduženje:

(4) račun –Tekući račun bi se teretio za visinu obustave dok bi se odobravao račun -Ostale obaveze⁴⁸.

Grafički prikaz navedenog knjiženja izgleda ovako:



Polazeći od prethodnog hipotetičkog primjera, knjiženje u skladu s novim kontnim okvirom bi izgledalo ovako (*I knjigovodstveni stav*):

R.b r.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Dug.	Potraž.
1a)	Troškovi zarada i naknada zarada Obaveze za neto zarade i naknade Obaveze za porez na zarade i naknade Obaveze za doprinose na teret zaposlenog - za obračun. neto zarade u tek. mjes.-	Bruto	Neto Porezi Doprinosi
1b)	Troškovi poreza i doprinosa na zarade na teret poslodavca Obaveze za poreze i doprinose na teret poslodavca - za obračunate poreze i doprinose-	XX	XX

Polazeći od prethodnog **primjera**, knjiženje u dnevniku bi izgledalo kako slijedi:
(*I knjigovodstveni stav*)

Knjiženje u **dnevniku**:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Dug.	Potraž.
1a)	Troškovi zarada i naknada zarada Obaveze za neto zarade i naknade Obaveze za porez na zarade i naknade Obaveze za doprinose na teret zaposlenog - za obračun. neto zarade u tek. mjes.-	346,50	263,36 31,90 83,14
1b)	Troškovi poreza i doprinosa na zarade na teret poslodavca Obaveze za poreze i doprinose na teret poslodavca - za obračunate poreze i doprinose-	44,55	44,55

⁴⁸ Administrativne zabrane.

5.4. TROŠKOVI PROIZVODNIH USLUGA

Troškovi proizvodnih usluga (grupa konta 53) predstavljaju novčani izraz trošenja određenih usluga drugih preduzeća, ustanova i usluga fizičkih lica, u situaciji kada preduzeće nije u mogućnosti da ih samostalno obavi ili pak to nije u mogućnosti na adekvatan i zadovoljavajući način. Riječ je o veoma heterogenoj skupini usluga koje se vrše zarad uspješnog obavljanja i realizacije postavljenih ciljeva preduzeća. Zbog svog proizvodnog karaktera, navedeni materijalni troškovi se u aktuelnom kontnom okviru sintetizuju na sljedećim osnovnim kontima:

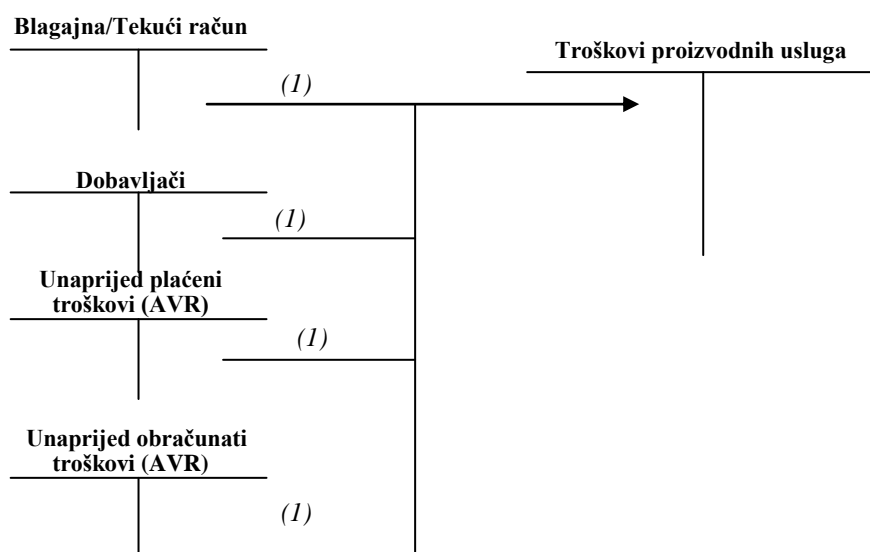
- 530 – Troškovi usluga na izradi učinaka (*troškovi usluga industrijske, zanatske obrade, prerade ili izrade učinaka i sl.*)
- 531 – Troškovi transportnih usluga (*troškovi vodenog, vazdušnog, kopnenog prevoza, PTT usluge, troškovi prevoza proizvoda do kupca, troškovi pretovara i sl.*)
- 532 – Troškovi usluga održavanja (*troškovi održavanja nekretnina, postrojenja i opreme i sl.*)
- 533 – Troškovi zakupnina (*troškovi zakupa nekretnina, postrojenja i opreme i sl.*)
- 534 – Troškovi sajmovia (*troškovi izlaganja robe, gotovih proizvoda i usluga; izdaci za zakup i uređenje sajamskog i izložbenog prostora, za uređenje štandova i sl.*)
- 535 – Troškovi reklame i propagande (*izdaci za propagandno-informativni materijal – npr. prospekti, katalogi..., za oglase u novinama, i sl.*)
- 536 – Troškovi istraživanja (*izdaci u vezi s naučno-istraživačkim radom, projektantskim i drugim aktivnostima i sl.*)
- 537 – Troškovi razvoja koji se ne kapitalizuju
- 539 – Troškovi ostalih usluga (*usluge zaštite na radu, komunalne usluge i sl.*)

Vidljivo je da je riječ o heterogenoj grupi troškova, mada sam obračun ovih troškova ne predstavlja posebne teškoće. Ovo zbog toga što su navedene usluge predmet kupoprodajnih poslova i kao takve vrijednosno obračunate i iskazane ulaznim fakturama dobavljača. Dodatna pažnja je neophodna samo u slučaju potrebe pravilnog vremenskog razgraničenja ovih troškova na pripadajuće vremenske periode, kao što su troškovi usluga održavanja, troškovi zakupnina, troškovi reklame i propagande i sl. Za te svrhe je neophodno koristiti knjigovodstveni instrumentarijum vremenskih razgraničenja – AVR, odnosno konto - Unaprijed plaćeni troškovi do jedne godine i PVR, tj. konto -Unaprijed obračunati troškovi, a sve s ciljem da se plaćeni troškovi koji se odnose na buduće periode zadrže na kontima aktivnih vremenskih razgraničenja (AVR), a da se nefakturisani i neplaćeni nastali troškovi u tekućem periodu obračunaju i uključe u tekuće poslovne rashode i sam obračun periodičnog rezultata, posredstvom konta pasivnih vremenskih razgraničenja (PVR).

Imajući u vidu prethodne napomene, samo *knjigovodstveno obuhvatanje* troškova proizvodnih usluga, kao primarnih troškova po vrstama za preduzeće kao cjelinu u finansijskom knjigovodstvu vrši se:

- (1) Zaduživanjem sintetičkog računa -Troškovi proizvodnih usluga i odobravanjem računa -Dobavljači za visinu izvršene usluge potvrđene fakturom; računa -Tekući račun/Blagajna zavisno od toga da li se usluga plaća u gotovu ili po nalogu za prenos (uplatu);

Grafički prikaz navedenog školskog knjiženja izgleda ovako:



Ističemo da je u praksi obavezno u potpunosti koristiti konta iz kontnog plana, pa je neophodno troškove prikazivati po konkretnim nazivima. Dakle, u praksi se ne otvara konto po nazivu grupe npr. „Trošak proizvodnih usluga“, nego konkretan konto u okviru ove grupe (Trošak reklame i propagande; Trošak transportnih usluga, Trošak sajмова itd). Na taj način se obezbjeđuje potpuna i adekvatna evidencija nastalih troškova po vrstama, što je značajno s aspekta izvještavanja (upravljačko i finansijsko računovodstvo), kao i interne i eksterne kontrole.

PRIMJER:

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

- troškovi usluga preduzetnika na izradi reprezentativnih proizvoda u iznosu od 420 €,
- troškovi transportnih usluga drugih preduzeća u iznosu od 800 €,
- troškovi PTT usluga u zemlji u iznosu od 300 €,
- troškovi usluga prečišćavanja otpadnih voda u iznosu od 250 €,
- troškovi izlaganja na sajmu u zemlji u iznosu od 400 €,
- troškovi reklame u zemlji u iznosu od 150 € i
- troškovi usluga zaštite na radu u iznosu od 200 €.

Na svim fakturama od dobavljača i preduzetnika (registrovanog za PDV) dodati PDV od 19%.

2) Alikvotni dio razgraničenih troškova zakupa skladišnog prostora za tekući mjesec iznosi 220 €.

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

RJEŠENJE

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Dug.	Potraž.
1)	Troškovi usluga preduzetn. naizr. uč.	420	
	Troškovi usluga prevoza drugih pred.	800	
	Troškovi PTT usluga u zemlji	300	
	Trošk. usl. prečišćavanja otpad. voda	250	
	Trošk. učešća na samovima u zemlji	400	

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Dug.	Potraž.
	Troškovi reklame i propag. u zemlji Troškovi usluga zaštite na radu PDV u primljenim fakturama Dobavljači u zemlji - za trošk. proizv. usluga po fak. dob.-	150 200 478,80	2.998,8
2)	Troškovi zakupa skladišnog prostora Unaprijed plaćeni trošk. zakupa (AVR) - za dio plać. trošk. zak. za tek. mjesec-	220	220
3)	Troškov usluga održav. osnov. sred. Razgranič. i obračun. trošk. odr. (PVR) - za obračun. trošk. održav. osn. sred.-	330	330

5.5. TROŠKOVI AMORTIZACIJE I REZERVISANJA

5.5.1. Troškovi amortizacije

Troškovi amortizacije (konto 540) predstavljaju vrijednosni izraz postepenog trošenja osnovnih sredstava u procesu poslovnih aktivnosti preduzeća. Prema MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, amortizacija se definiše kao „sistematska alokacija iznosa sredstva koje se amortizuje, tokom njegovog korisnog vijeka“⁴⁹. Drugim riječima, nabavna odnosno neotpisana vrijednost nekog sredstva iskazana u poslovnim knjigama se, putem obračuna amortizacije, prenosi na troškove u vijeku upotrebe tog sredstva. Dakle, radi se o postupnom, srazmjerno proteklom vremenu korišćenja ili ostvarenim učincima, trošenju usluga osnovnih sredstava, a ne o jednokratnom fizičkom trošenju kao kod predmeta rada, kao npr. kod osnovnog materijala. Obračun i kvantificiranje troškova amortizacije vrši se korišćenjem posebnog pregleda, ustaljenog naziva **predračun amortizacije**. Osnovna pitanja koja se tiču obračuna troškova amortizacije odnose se na određivanje:

- **osnovice amortizacije,**
- **vremena – vijeka korišćenja osnovnog sredstva i**
- **metode otpisivanja.**

Pored navedenih pitanja za obračun amortizacije, veoma su važna i sljedeća:

- *utvrditi da li se sredstvo amortizuje ili ne*⁵⁰, i ako se amortizuje da li se za neki njegov dio amortizacija posebno obračunava;
- *odrediti tehniku za obračun amortizacije – pojedinačni ili grupni obračun amortizacije;*
- *odrediti kada započinje obračun amortizacije sredstava a kada se*⁵¹ *završava*⁵²;

⁴⁹ Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (IFRS), prva knjiga, Savez RR Srbije, 2004. godine, str. 827.

⁵⁰ Sredstva koja se korišćenjem ne troše ne amortizuju se (npr. zemljište i umjetnička djela). Međutim, standard na primjeru zemljišta navodi tri situacije u kojima se vrši obračun njegove amortizacije:

- √ ako su u pitanju kamenolomi gdje zemljište ima ograničeni vijek trajanja, tada se vijek amortizovanja zemljišta zasniva na procijenjenom vremenu rada kamenoloma;
- √ ako nabavna vrijednost zemljišta sadrži i troškove demontaže, uklanjanja i restauracije područja, obračunava se njegova amortizacija, s tim da je osnovica za obračuna amortizacije iznos navedenih troškova – on se amortizuje u periodu u kojem se stiču koristi od navedenog ulaganja;
- √ ako zemljište i pored pravilnog korišćenja može imati ograničen vijek trajanja, ono se amortizuje dinamikom koja odražava koristi koje se od njega očekuju (zemljište treba periodično kalcifikovati; troškovi kalcifikacije se mogu uključiti u nabavnu vrijednost zemljišta i za to ulaganje se obračunava amortizacija po stopi koja se zasniva na dužini perioda između dvije kalcifikacije). Preuzeto od: **Računovodstvo i revizija**, Institut sertifikovanih računovođa Crne Gore, broj 1-2/2012, Podgorica, str. 47.

⁵¹ Napomena: Sredstvo se amortizuje čak i kada se ne koristi, ako se za obračun njegove amortizacije ne primjenjuje metod funkcionalnog obračunavanja amortizacije i ako nije u pitanju stalno sredstvo koje se drži za prodaju, upravo iz razloga što se pretpostavlja da dolazi makar do tehnološkog i komercijalnog zastarijevanja sredstava.

Pitanje *osnovice za otpisivanje* se svodi na izbor između nabavne vrijednosti, revalorizovane nabavne vrijednosti ili reprodukcione vrijednosti, u bruto ili neto iznosu, odnosno bez ili sa umanjnjem očekivane rezidualne vrijednosti – vrijednosti likvidacionog ostatka, na kraju vijeka korišćenja osnovnog sredstva. U kontekstu navedenog, prema MRS 16, osnovica za otpisivanje je NV, cijena koštanja ili „fer vrijednost naknade koja je data da bi se pribavilo sredstvo u vrijeme njegovog pribavljanja ili izgradnje“⁵³.

Za utvrđivanje *vijeka korišćenja* osnovnog sredstva, relevantne su njegove tehničko-tehnološke karakteristike, uslovi korišćenja⁵⁴ i odgovarajuća računovo-dstvena regulativa, kao što je Nomenklatura osnovnih sredstava i dr. Shodno MRS 16, korisni vijek ili kako se često naziva „uslužni vijek“ definiše se kao „vremenski period u kome se očekuje da će pravno lice koristiti sredstvo ili broj proizvoda ili sličnih jedinica, koje pravno lice očekuje da će biti proizvedeno tim sredstvom“⁵⁵.

*Metode otpisivanja*⁵⁶, odnosno metode obračuna amortizacionih kvota predstavljaju u teorijsko-metodološkom i praktičnom smislu najvažnije pitanje. Poznate su dvije osnovne metode otpisivanja:

- 1) *metoda vremenskog otpisivanja i*
- 2) *metoda funkcionalnog otpisivanja.*

Za potrebe obračuna poreza na dobit preduzeća, odnosno poreza na neto prihod preduzetnika, kao rashod se ne priznaje amortizacija obračunata po MRS i koja je iskazana u finansijskim izvještajima, već se kao rashod u poreskom bilansu priznaje amortizacija obračunata po Zakonu o porezu na dobit pravnih lica i Pravilniku o razvrstavanju sredstava po grupama i metodama za utvrđivanje amortizacije za poreske svrhe.

Član 13 Zakona o porezu na dobit pravnih lica⁵⁷ propisuje da se amortizacija stalnih osnovnih sredstava i ulaganja u nepokretnosti priznaje kao rashod u iznosu utvrđenom na način predviđen ovim zakonom. Stalna osnovna sredstva obuhvataju materijalna i nematerijalna sredstva čiji je vijek trajanja duži od jedne godine i čija vrijednost prelazi 300 €. Osnovna sredstva razvrstavaju se u pet grupa sa sljedećim amortizacionim stopama:

- √ I grupa 5%
- √ II grupa 15%
- √ III grupa 20 %
- √ IV grupa 25%
- √ V grupa 30 %.

Amortizacija za stalna osnovna sredstva razvrstana u prvu grupu utvrđuje se primjenom proporcionalne stope, za svako sredstvo posebno. Amortizacija za osnovna sredstva razvrstana u ostale grupe (od druge do pete) utvrđuje se primjenom degresivne stope na vrijednost sredstava razvrstanih po grupama.

Razlika između iznosa amortizacije po računovodstvenim propisima i amortizacije po poreskim propisima (izuzev amortizacije koja proističe iz procjene sredstava po fer vrijednosti) *predstavlja privremenu poresku razliku* koja se u skladu s MRS – 12 – porezi iz

⁵² Detaljnije o ovome pogledati: „*Računovodstvo i revizija*“, Institut sertifikovanih računovođa Crne Gore, broj 1-2/2012, Podgorica, str. 47.

⁵³ Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (IFRS), opus. cit, str. 827.

⁵⁴ U principu, uzročnici trošenja se mogu sistematizovati na: fizičke, pravne i ekonomske. Fizičko trošenje je trošenje koje nastaje funkcionisanjem sredstva (habanje) ili pak proticanjem vijeka trajanja sredstva. Faktor pravne prirode koji izaziva trošenje osnovnog sredstva je uglavnom ugovorno ograničeno vrijeme upotrebe sredstva (po raznim osnovama). Ekonomsko trošenje ili moralno zastarijevanje nastaje usljed pojave tehnički modernijeg sredstva, pojave savremenije tehnologije za proizvodnju istog proizvoda i sl. Shodno navedenom, vijek trajanja sredstva se može podijeliti na: fizički i ekonomski.

⁵⁵ Isto, str. 827.

⁵⁶ U stručnoj ekonomskoj literaturi koja se odnosi na problematiku osnovnih sredstava pojmovi „otpisivanje“ i „amortizacija“ izjednačavaju se te imaju isto terminološko značenje.

⁵⁷ Detaljnije pogledati na:

<http://www.irrcg.co.me/edukacija/Skola%2011.2008/Zakon%20o%20porezu%20na%20dobit.pdf>
(14.02.2014. godine)

dobitka u poslovnim knjigama pravnog lica, iskazuju kao *odložena poreska sredstva ili odložene poreske obaveze*.

Znači, radi se o dva potpuno odvojena obračuna amortizacije i nije moguće računovodstvenom politikom urediti da se i za potrebe sastavljanja finansijskih izvještaja amortizacija obračunava po poreskim propisima jer po MRS amortizacija treba realno da izrazi način trošenja osnovnog sredstva u procijenjenom vijeku korisnog trajanja.

Obračun amortizacije obavezno se vrši na kraju godine prilikom sastavljanja godišnjeg finansijskog izvještaja (31. decembar) kao i u drugim slučajevima (statusne promjene, promjena oblika organizovanja, prodaja pravnog lica, otvaranje i okončanje postupka stečaja odnosno likvidacije itd.)⁵⁸

5.5.1.1. Metoda vremenskog otpisivanja

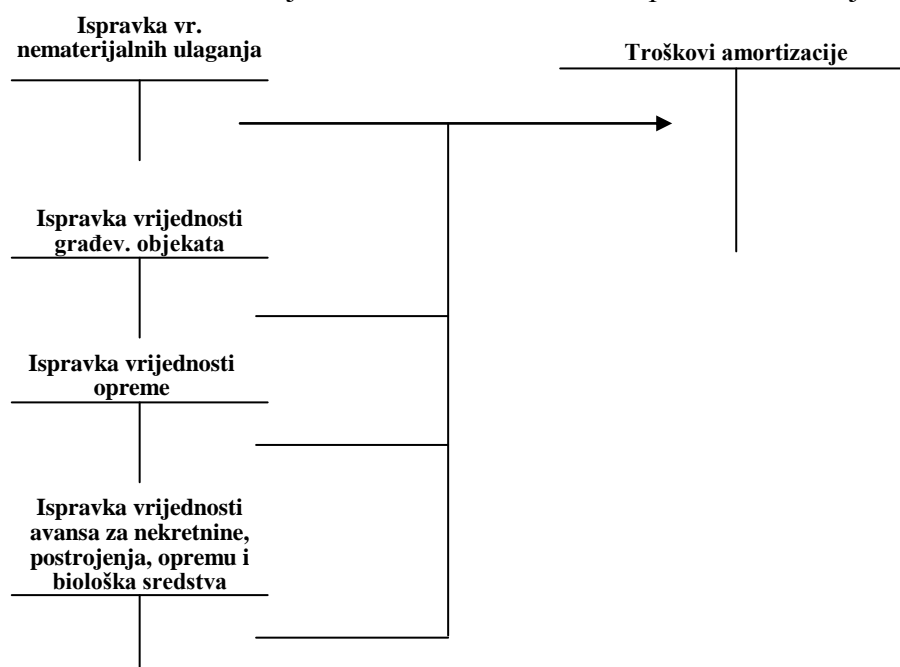
Sušтина *metode vremenskog otpisivanja* osnovnih sredstava sastoji se u tome da se osnovica za otpisivanje osnovnog sredstva na odgovarajući način rasporedi na cijeli vijek njegovog korišćenja. Upravo s tog aspekta, u okviru ove metode moguće je korišćenje sljedeće tri metode – varijante:

- *linearno (proporcionalno, pravolinijsko) otpisivanje,*
- *degresivno otpisivanje i*
- *progresivno otpisivanje osnovnih sredstava.*

S obračunsko-knjigovodstvenog aspekta bitno je istaći da primjena bilo koje od navedenih metoda podliježe sljedećim etapama:

- (I) u pomoćnoj, analitičkoj evidenciji, vrši se obračun amortizacije (mjesečni, polugodišnji...) u skladu s pretpostavkama koje su imanentne primijenjenom metodu;
- (II) u finansijskoj, sintetičkoj evidenciji vrši se postupak *knjigovodstvenog obuhvatanja*:
 - (1) zaduživanjem računa -Troškovi amortizacije i odobravanjem korektivnog računa -Ispravka vrijednosti stalne imovine⁵⁹.

Navedeno se relativno jednostavno može šematski predstaviti na sljedeći način:

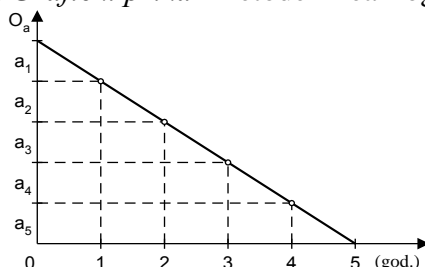


⁵⁸ Preuzeto s: www.minsaob.gov.me/.../FileDownload.aspx?rid...nekretnine... (06. 06. 2012. godine).

⁵⁹ U daljem tekstu IVOS.

5.5.1.1.1. Metoda linearnog otpisivanja

Metodu linearnog ili proporcionalnog otpisivanja karakteriše ravnomjerno raspoređivanje osnovice za otpisivanje u jednakim amortizacionim kvotama na vrijeme korišćenja, odnosno vijek trajanja osnovnog sredstva. To znači da postoji jednako godišnje terećenje rashoda po tom osnovu. Grafički prikaz metode linearnog otpisivanja izgleda ovako:



Slika br. 13: Metoda linearnog otpisivanja

Godišnji iznos troškova amortizacije⁶⁰ se može utvrditi na sljedeći način:

- **direktno:**

$$\frac{\text{osnovica za otpis.}}{\text{procijenjeni vijek korišćenja}}, \text{ ili iz odnosa}$$

- **indirektno:**

$$\frac{\text{osnovica za otpis} \times \text{stopa otpisa}}{100},$$

s mogućnošću korigovanja, umanjenja osnovice za otpisivanje za rezidualnu vrijednost, a pri čemu je:

$$\text{Stopa otpisa} = \frac{100}{\text{procijenjeni vijek korišćenja}}$$

PRIMJER:

Obračunati i proknjižiti trošak amortizacije (godišnji i mjesečni) primjenom proporcionalne amortizacije ukoliko je $V_t = 5$ god., a $NV = 10.000$ €. Protumačiti dobijene vrijednosti.

RJEŠENJE

$$a' = \frac{100}{5} = 20\%$$

Svake godine će se umanjiti vrijednost sredstva za 20%

$$Amq = \frac{100.000 \times 20\%}{100} = 2.000$$

Svake godine se umanjuje vrijednost sredstva za 2.000€

$$amq' = \frac{2.000}{12} = 166,67$$

Svakog mjeseca se umanjuje vrijednost sredstva za 166,67€

⁶⁰ Pored navedenog izraza, koristi se i izraz: otpis osnovnog sredstva, amortizaciona kvota (Amq) ili samo amortizacija. U našim izlaganjima će se koristiti svi navedeni izrazi, pri čemu se se koristiti jedinstvena oznaka – Amq .

Knjiženje na računima GLAVNE KNJIGE

D	IVOS	P	D Trošak amortizacije	P
	2.000 (1)		1) 2.000	

Navedeni iznosi otpisa su dobijeni bez uzimanja u obzir rezidualne vrijednosti, odnosno likvidacionog ostatka. Međutim, ukoliko je iznos likvidacionog ostatka znatan, tada je nužno izvršiti procjenu vrijednosti likvidacionog ostatka i za istu umanjiti vrijednost osnovice za otpis. Odnosno:

$$\frac{\text{Osnovica za otpis - likvidacioni ostatak}}{\text{Pr ocijenjeni vijek korišćenja}}$$

Jednomjesečni iznos troškova amortizacije dobija se diobom godišnjeg iznosa s brojem mjeseci (12).

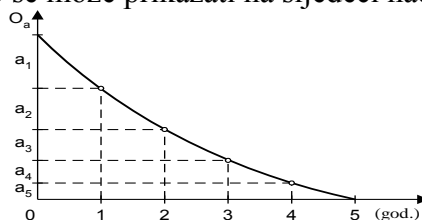
Visina godišnjeg i mjesečnog iznosa amortizacije, kao troška osnovnih sredstava i drugih otpisivih stalnih sredstava, ostaje nepromijenjena tokom čitavog vijeka korišćenja, osim ako se ne promijeni iznos osnovice za otpisivanje, što ovu metodu čini jednostavnom u primjeni. Njena primjena je olakšana i postojanjem Nomenklature osnovnih sredstava po grupama i stopama otpisa⁶¹, pa se zbog toga ona danas uglavnom i primjenjuje u praksi naših preduzeća, iako se pretpostavka o ravnomjernosti trošenja ne može bezrezervno prihvatiti.

Nakon izvršenog obračuna godišnjeg ili mjesečnog iznosa amortizacije pristupa se postupku *knjigovodstvenog obuhvatanja* u skladu s prethodno opisanim postupkom.

Pored velike primjene⁶² koju navedena metoda ima, upućene su joj ozbiljne zamjerke posebno u dijelu koji se odnosi na činjenicu da u značajnoj mjeri doprinosi deformaciji finansijskih rezultata⁶³.

5.5.1.1.2. Metoda degresivnog otpisivanja

Metoda degresivnog otpisa osnovnih sredstava polazi od toga da se osnovica za otpisivanje raspoređuje na procijenjeni vijek trajanja po opadajućim godišnjim iznosima amortizacije, odnosno da je iznos troškova amortizacije najviši u prvoj godini otpisa te da potom opada u drugoj itd., dok je najniži u posljednjoj godini vijeka korišćenja osnovnog sredstva. Dakle, ovu metodu karakteriše stalni pad troškova amortizacije u toku vijeka korišćenja osnovnog sredstva, što se može prikazati na sljedeći način:



Slika br. 14: Metoda degresivnog otpisivanja

⁶¹ Nomenklatura osnovnih sredstava sadrži popis svih osnovnih sredstava, njihov procijenjeni vijek trajanja kao i stopu po kojoj se ista otpisuju.

⁶² Prema posljednjim istraživanjima u američkoj privrednoj praksi, metoda proporcionalnog otpisivanja je zastupljena 82%, degresivna i progresivna sa po 5% dok ostatak od 8% otpada na ostale metode.

⁶³ Detaljnije o tome pogledati, Ranković, J., *Teorija bilansa*, Ekonomski fakultet u Beogradu, Beograd, 1998. godine, str. 333.

Ova metoda ima značajnu prednost u odnosu na linearni postupak otpisivanja, a ta prednost proizilazi iz poznatih argumenata za korišćenje ove metode – veći obim i bolji kvalitet učinaka s manjim troškovima održavanja u početnim godinama korišćenja, ali i njena podobnost za primjenu u inflatornim uslovima.

U literaturi je moguće sresti nekoliko varijanti metode degresivnog otpisivanja. Međutim, za nas su od posebnog značaja:

- **metoda aritmetičko-degresivnog otpisivanja** (iste osnovice s opadajućom stopom);
- **metoda geometrijsko-degresivnog otpisivanja;**
- **dvostruko-degresivni metod.**

5.5.1.1.2.1. Metoda aritmetičko-degresivnog otpisivanja

Odlika metode aritmetičko-degresivnog otpisivanja sastoji se u tome što se iznosi obračunate amortizacije ravnomjerno smanjuju iz jednog u drugi obračunski period. To smanjenje se postiže time što se godišnja amortizaciona stopa svake naredne godine smanjuje, dok osnovica za obračun ostaje ista. Postupak primjene metoda aritmetičko-degresivnog otpisivanja, kao što je već navedeno, obuhvata dvije etape:

- (I) obračun amortizacije, odnosno izrada amortizacionog plana za posmatrani period korišćenja osnovnog sredstva u pomoćnoj evidenciji;
- (II) knjigovodstveno obuhvatanje u poslovnim knjigama.

Prva etapa se sastoji od sljedećih koraka:

- u prvom koraku, pri sastavljanju obračuna otpisa izračunava se iznos degresije⁶⁴ po sljedećem obrascu:

$$\text{Iznos degresije} = \frac{\text{Nabavna vrijednost osnovnog sredstva}}{\text{Zbir broja godina}}, \text{ odnosno}$$

$$ID = \frac{NV}{\frac{n(n+1)}{2}} = \frac{2NV}{n(n+1)}$$

pri čemu je:

ID – iznos degresije

NV – nabavna vrijednost sredstava, i

n – vijek upotrebe sredstva.

- Da bi se u drugom koraku računala godišnja stopa amortizacije, odnosno izradio plan amortizacije za sve godine iz vijeka trajanja na sljedeći način:
 - za I godinu **ID x n**;
 - za II godinu **ID x (n-1)**;
 - za III godinu **ID x (n-2)**, pa sve do **(n-(n-1))**.

PRIMJER:

Trošak nabavke osnovnog sredstva je 10.000 €, dok je njegov procijenjeni vijek upotrebe 5 godina. Obračunati visinu godišnjih kvota amortizacije uz pomoć metode aritmetičko-degresivnog otpisivanja.

⁶⁴ U daljem tekstu ID.

RJEŠENJE

Polazeći od metodologije koja je već data, prvi korak u navedenom postupku se sastoji u izračunavanju iznosa degresije. U našem slučaju to je 1.000 €.

Drugi korak se sastoji u izračunavanju amortizacionih kvota po pojedinim godinama:

Godina	% otpisa	Iznos degresije (1)	Preostali broj godina upotrebe (2)	Amortizacija (3)=(1)x(2)	Sadašnja vrijednost ⁶⁵
I	33,3%	666,67	5	3.333,32	6.666,67
II	26,6%	666,67	4	2.666,66	4.000,01
III	20 %	666,67	3	2.000,01	2.000,00
IV	13,3%	666,67	2	1.333,33	666,67
V	6,6%	666,67	1	666,67	0
UKUPNO				10.000,00	

Druga etapa navedene metode se sastoji u postupku knjigovodstvenog sistematskog i hronološkog obuhvatanja, a koje bi se vršilo na način što bi se:

- za iznos amortizacije teretio račun -Troškovi amortizacije a odobravao račun -IVOS, odnosno u našem slučaju *knjiženje u dnevniku* bi izgledalo ovako:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	Troškovi amortizacije Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme -za obračun amortizacije za I godinu-	3.333,31.-	3.333,31-

Na kraju, primjenom metode aritmetičko-degresivnog otpisivanja ili tzv. digitalnog otpisivanja u prvim godinama upotrebe sredstava dobijaju se veći iznosi amortizacije. Tako, npr. u našem slučaju u I godini je sredstvo otpisano 33,3%, odnosno 26,6% u II, dok je u III i IV godini znatno manji iznos. Upravo iz tog razloga navedeni metod najviše ima primjene kod sredstva čiji je vijek trajanja znatno duži u odnosu na vijek koji smo imali u primjeru. Na kraju, bitno je istaći da je ovaj metod najprihvatljiviji u situaciji kada ne postoji procijenjeni likvidacioni ostatak.

5.5.1.1.2.2. Metoda geometrijsko-degresivnog otpisivanja

Druga varijanta u okviru metode degresivnog otpisivanja nosi naziv **geometrijsko-degresivna**, iz razloga što amortizacija iz godine u godinu opada po utvrđenom geometrijskom redu. Navedenu varijantu metode degresivnog otpisivanja odlikuje primjena konstantne stope na promijenjenu (iz godine u godinu) osnovu. Upravo iz tog razloga, navedena varijanta daje prikaz veoma oštre degresije Amq , pri čemu su Amq veoma velike u I godinama, te opadaju kako protiče koristan vijek osnovnog sredstva. Upravo stoga, imaju veliku primjenu (posebno u finansijskom, ali ne i u pogonskom knjigovodstvu) za potrebe obračuna i naplate poreza na dobit korporacije.

⁶⁵ Sadašnja vrijednost se dobija oduzimanjem od prethodne sadašnje vrijednosti iznosa amortizacije obračunatog u toj godini. Npr., za I godinu to bi bilo: $10.000 - 3.333,32 = 6.666,67$, za II godinu $6.666,67 - 2.666,66 = 4.000,01$, itd., ili pak oduzimanjem od NV ukupnog amortizovanog iznosa sredstva. Npr., za I bi bilo $10.000 - 3.333,32 = 6.666,67$, za II godinu $10.000 - (3.333,32 + 2.666,66) = 4.000,01$ itd.

PRIMJER i RJEŠENJE:

Godine	Osnovica za otpisivanje	Stopa	Amortizacija	Neotpisana vrijednost
1.	20.000	20 %	4.000	16.000
2.	16.000	20 %	3.200	12.800
3.	12.800	20 %	2.560	10.240
4.	10.240	20 %	2.048	8.192
5.	8.192	20 %	1.638,4	6.553,6

Za razliku od prethodne varijante degresivnog otpisivanja, navedenu karakteriše pojava likvidacionog ostatka nakon isteka vijeka korišćenja osnovnog sredstva⁶⁶. U cilju izbjegavanja likvidacionog ostatka, odnosno neotpisane vrijednosti osnovnog sredstva, pribjegava se postupku kombinovanja navedene metode i metode linearnog otpisivanja i to na način što se vrši prelazak s degresivne na proporcionalnu metodu u onoj godini u kojoj je amortizacija obračunata po metodi degresivnog otpisivanja manja od amortizacije dobijenom u slučaju primjene metode proporcionalnog odnosno linearnog otpisivanja.

PRIMJER i RJEŠENJE:

Ukoliko pođemo od pretpostavke da se osnovno sredstvo otpisuje po geometrijsko-degresivnoj metodi po stopi od 30 %, uz pretpostavku da mu je NV 10.000 € a korisni vijek 5.godina, to korišćenjem kombinovane metode, dobijamo amortizacioni plan koji izgleda ovako:

Godina	Knjigovodstvena vrijednost na početku godine	Stopa otpisa	Amortizacija	Knjigovodstvena vrijednost na kraju godine	Amortizacija (linearna metoda otpisa)
I	10.000	30 %	3.000	7.000	2.000
II	7.000	30 %	2.100	4.900	2.000
III	4.900	30 %	1.470	3.430	2.000
IV	3.430		1.715	1.715	2.000
V	1.715		1.715	-	2.000

Shodno navedenom a polazeći od podataka koji su već dati, linearnim postupkom otpisivanja amortizacija je ista u svim godinama i iznosi 2.000 €. To znači da je u našem slučaju tek u III godini amortizacija obračunata metodom degresivnog otpisivanja manja od amortizacije po linearnom metodu. To znači da se u IV i V godini pristupa postupku linearnog otpisivanja. Amq za te dvije godine se dobijaju kada se iznos od 3.430 €, koji služi kao osnovica za otpisivanje u IV godini, podijeli sa dva, što u našem slučaju iznosi 1.715€.

Postupak *knjigovodstvenog obuhvatanja* je identičan kao i u prethodnom slučaju.

Pored navedenog, nerijetko se dešava da se stopa otpisa amortizacije unaprijed izračuna i takva primijeni na opadajuću osnovicu, a sve u cilju izbjegavanja pojave likvidacionog ostatka istekom vijeka trajanja osnovnog sredstva. U cilju, što realnijeg utvrđivanja amortizacionog plana, neophodno je procijeniti visinu likvidacionog ostatka i isti primijeniti u formuli za izračunavanje stope otpisa osnovnog sredstva koja glasi:

Pri čemu je:
$$\text{Stopa otpisa} = 100 \times \left[(1-n) \sqrt{\frac{LO}{NV}} \right]$$

⁶⁶ U našem slučaju likvidacioni ostatak (rezidualna vrijednost) je 1.000 €.

n – vijek trajanja osnovnog sredstva

LO – likvidacioni ostatak;

NV – nabavna vrijednost osnovnog sredstva

Najprije navedeno potkrepljujemo već datim primjerom, uz pretpostavku da procjenjujemo vrijednost likvidacionog ostatka u iznosu od 1.000 €.

PRIMJER i RJEŠENJE:

$$\text{Stopa otpisa} = 100 \times \left[(1-n) \sqrt[n]{\frac{LO}{NV}} \right] = 1 - \left(5 \times \sqrt[5]{\frac{1.000}{10.000}} \right)^{67} = 37\%$$

Shodno navedenom, dobijamo da se osnovno sredstvo otpisuje po stopi od 37%.

Godina	Amortizacija	Rezidualna (preostala) vrijednost
0	-	10.000
I	3.700	6.300
II	2.331	3.969
III	1.468,53	2.500,47
IV	925,17	1.575,82
V	582,8	991,96
UKUPNO	9002,5	991,96

Godišnji iznosi amortizacije su dobijeni primjenom stope od 37% na sadašnju opadajuću vrijednost. U cilju razumijevanja navedenog tabelarnog prikaza, ukratko dajemo pojašnjenje dobijenih vrijednosti: za I godinu, Amq se dobila kao proizvod knjigovodstvene, neotpisane vrijednosti osnovnog sredstva i stope otpisa ($10.000 \times 37\%$), ili kao proizvod rezidualane, neotpisane vrijednosti i iznosa degresije ($10.000 \times 0,63$). Za drugu godinu, iznos otpisa osnovnog sredstva se dobija kao proizvod sadašnje vrijednosti i amortizacione stope ($6.300 \times 37\%$), ili kao proizvod iznosa degresije i amortizacije za I godinu ($0,63 \times 3.700$). Za sve ostale godine, postupak dobijanja Amq je identičan. Zapažamo da se vrijednost likvidacionog ostatka na kraju V godine (991,96) približava njegovom procijenjenom iznosu, što svakako ide u prilog računске primjene geometrijsko degresivnog otpisivanja.

Postupak *knjigovodstvenog obuhvatanja* je identičan kao i u prethodnom slučaju.

5.5.1.1.2.3. Dvostruko-degresivni metod

Dvostruko degresivni metod ili metod dvostrukog opadajućeg salda polazi od pretpostavke da je uobičajena stopa degresivne amortizacije jednaka dvostrukoj stopi linearne amortizacije. Naime, godišnji iznos otpisa osnovnog sredstva se dobija kao proizvod dvostruke stope amortizacije i knjigovodstvene vrijednosti na početku godine, odnosno:

Knjigovodstveni iznos na početku godine x dvostruka stopa amortizacije⁶⁷ = amortizacioni iznos.

Pri čemu je:

$$dsa = 2 \cdot \frac{100}{Vt}$$

⁶⁷ Iznos degresije (ID) je 0,63.

⁶⁸ U daljem tekstu dsa .

PRIMJER

Nabavna vrijednost osnovnog sredstva je 10.000, dok je vijek trajanja 5 godina.

RJEŠENJE

$$dsa = 2 \cdot \frac{100}{5} = 40 \%$$

Amortizaciona šema za vremenski period od 5 godina bi izgledala ovako:

1	Početak godine		4 (2 * 3)	Kraj godine	
	2	3		5	6 (2 - 4)
<i>Godina</i>	<i>Knjigovodstvena vrijednost</i>	<i>Stopa amortizacije</i>	<i>Troškovi amortizacije</i>	<i>IVOS</i>	<i>Knjigovodstvena vrijednost</i>
1	10.000	40 %	4.000	4.000	6.000
2	6.000	40 %	2.400	6.400	3.600
3	3.600	40 %	1.440	7.840	2.160
4	2.160	40 %	864	8.704	1.296
5	1.296	40 %	518,4	9.222,4	777,6

Na osnovu navedenog da se zapaziti da je iznos amortizacije najveći u I godini te da u narednim godinama opada (najmanja je u posljednjoj godini).

Drugi način izračunavanja godišnjeg iznosa amortizacije po ovom metodu:

$$amq = \frac{SV}{n} \times 2;$$

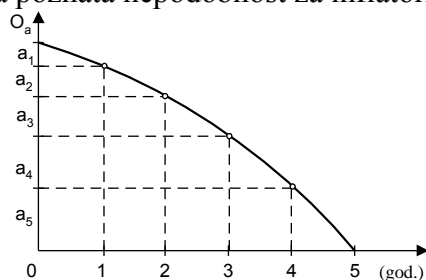
pri čemu je:

n = broj godina vijeka trajanja;

SV = sadašnja ili neotpisana vrijednost osnovnog sredstva.

5.5.1.1.3. Metoda progresivnog otpisivanja

Metoda progresivnog otpisivanja ima uglavnom suprotne karakteristike u odnosu na prethodnu – degresivnu metodu, pa se imajući u vidu naročito globalnu neprihvatljivost argumenata da s protokom vremena korišćenja osnovnog sredstva raste njegov učinak a opadaju troškovi održavanja, ova metoda veoma rijetko koristi i gotovo da nema praktični značaj. Tome doprinosi i njena poznata nepodobnost za inflatorne uslove privređivanja.



Slika br. 15: Progresivna metoda amortizacije

5.5.1.2. Metoda funkcionalnog otpisivanja

Metoda funkcionalnog otpisivanja pri obračunu troškova amortizacije ne uzima u obzir vrijeme, odnosno procijenjeni vijek korišćenja osnovnog sredstva i unaprijed određen tok

kretanja amortizacionih kvota, već stvarno korišćenje osnovnog sredstva i ostvarene učinke⁶⁹ u toku korišćenja. To praktično znači da je za utvrđivanje iznosa troškova godišnje ili mjesečne amortizacije potrebno, još u momentu nabavke i aktiviranja osnovnog sredstva, znati osnovicu za otpisivanje i procijenjeni, ukupno očekivani učinak u toku vijeka korišćenja osnovnog sredstva, da bi se njihovom diobom dobio podatak o troškovima – kvoti amortizacije po jednom učinku. Konačno, množenjem troškova amortizacije po jedinici učinka konkretnog osnovnog sredstva s količinom ostvarenih učinaka u toku određenog perioda – mjeseca, kvartala, godine – dobija se iznos troškova amortizacije ili otpisivanja svakog osnovnog sredstva. Polazeći od gorenavedenog, amortizaciona kvota po proizvodu, ili amortizacija po proizvodu se obračunava na sljedeći način:

$$amq = \frac{Oam}{\sum Qm}$$

pri čemu je:

Oam – osnovica za obračun amortizacije;

Qm – mogući ili planirani učinak sredstva u procijenjenom vijeku korišćenja.

Izračunavanjam otpisa sredstva po proizvodu, računa se godišnja amortizacija na sljedeći način:

$$amq \times Qs$$

pri čemu je:

Qs – ostvareni učinak (proizvodnja) u periodu za koji se računa amortizacija.

PRIMJER:

1) Obračunati i proknjižiti trošak amortizacije (godišnji i mjesečni) primjenom funkcionalnog metoda ukoliko je planirana kilometraža automobila u toku njegovog vijeka trajanja 100.000km, NV = 5.000 €. U toku godine automobil je prešao 20.000 km. Protumačiti dobijene vrijednosti!

RJEŠENJE

$$amq = \frac{5.000}{100.000} = 0,05$$

Svakim pređenim kilometrom se umanju vrijednost automobila za 5 centi

$$Amq = 0,05 * 20.000 = 1.000$$

Sa pređenim 20.000 km vrijednost automobila će se umanjiti za 1.000€

$$amq' = \frac{1.000}{12} = 83,3\text{€/ mjesecu}$$

Svakog mjeseca se umanju vrijednost sredstva za 83,3€

Knjiženje na računima GLAVNE KNJIGE

D	IVOS	P	D	Trošak amortizacije	P
		1.000 (1)			1.000 (1)

Funkcionalni metod ima značajnu primjenu kod onih osnovnih sredstava čija proizvodnja značajno varira po godinama. Međutim, jedan od presudnih činilaca njene slabe primjene leži u tom što je dosta teško procijeniti realnu vrijednost proizvodnje u toku korisnog vijeka osnovnog sredstva.

⁶⁹ Kao učinci se mogu javiti npr: proizvedeni gotovi proizvodi (kada se amortizuje proizvodna mašina), pređeni km (kod amortizacije službenog vozila), kwh časovi (amortizacija električne centrale), i sl.

S aspekta obračuna troškova i učinaka, značajno je konstatovati da su troškovi amortizacije obračunati po vremenskoj metodi *fiksnog*, a po funkcionalnoj metodi *varijabilnog* karaktera.

Računovodstvenim propisima ipak je favorizovana metoda proporcionalnog (linearnog) otpisivanja jer su nomenklaturom osnovnih sredstava u kojoj su osnovna sredstva grupisana prema procijenjenom vijeku korišćenja ipak date stope amortizacije osnovnih sredstava po grupama. Na osnovu ovako utvrđenih stopa amortizacije i nabavne ili revalorizovane nabavne vrijednosti osnovnih sredstava, **predračunom amortizacije** utvrđuju se godišnji, odnosno mjesečni iznosi troškova amortizacije, koji se svakog prvog u mjesecu koriguju za promjene nastale na osnovnim sredstvima u prethodnom mjesecu.

Primjena funkcionalne metode otpisivanja je takođe dozvoljena našim propisima, uz uslov da godišnja stopa otpisa ne može biti niža od polovine propisane stope iz Nomenklature osnovnih sredstava i da ukupno trajanje otpisa ne bude duže od perioda koji proizilazi iz propisane stope.

Svakako je potrebno da svako preduzeće svojim opštim aktom – Pravilnikom o računovodstvu, odredi metodu otpisivanja koju će koristiti, bliže je konkretizujući nižim računovodstvenim opštim aktima – Pravilnikom ili odlukom o amortizaciji osnovnih sredstava.

5.5.2. Troškovi rezervisanja

Troškovi rezervisanja⁷⁰ (grupa 54) predstavljaju troškove koji će se s velikom izvjesnošću pojaviti u narednim godinama, a odnose se i na prethodni, odnosno tekući period. Svako rezervisanje izaziva nastanak određenih troškova. Da bi rezervisanje bilo priznato kao obaveza (grupa 40), neophodno je da kao obaveza postoji na dan bilansa i da je uzrokovana nekim prošlim događajem, da se kao takva nastala obaveza ne može izbjeći, te je neophodno putem realne procjene utvrditi njen iznos u cilju izmirenja. Iznos rezervisanja se utvrđuje na dan bilansa stanja kao najbolja procjena izdataka neophodnih za izmirenje sadašnje obaveze. Najbolja procjena se zasniva na: a) procjeni rukovodstva preduzeća; b) iskustvu iz ličnih transakcija; c) procjeni nezavisnih eksperata; d) osnovu dodatnih indikacija po osnovu događaja nakon datuma bilansa.

Shodno navedenom, a prema MRS 37 – Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna sredstva, rezervisanja treba priznati onda kada: „(a) neko pravno lice posjeduje sadašnju obavezu (zakonsku ili izvedenu) kao rezultat nekog prethodnog događaja; (b) postoji vjerovatnoća da će za namirenje date obaveze biti zahtijevan odliv sredstava koja stvaraju ekonomske koristi; (c) može se napraviti pouzdana procjena iznosa date obaveze. Ako svi uslovi nijesu ispunjeni rezervisanje se ne priznaje.”⁷¹ Pojašnjenja radi, rezervisanje je **obaveza** koja je neizvjesna u pogledu roka ili iznosa. Predstavlja sadašnju obavezu koja je rezultat prošlih događaja⁷² i čijim se izmirenjem očekuje da će doći do odliva resursa koji sadrže ekonomske koristi iz preduzeća.⁷³

Glavni razlog koji je inicirao potrebu za uvođenjem dugoročnih rezervisanja leži u činjenici neophodnosti realnog obračuna periodičnog finansijskog rezultata, odnosno u činjenici da prihodima obračunskog perioda treba dodijeliti rashode koji su njima uzrokovani, a koji će vjerovatno nastati u narednom obračunskom periodu.

U ovu grupu troškova uobičajeno se ubrajaju sljedeće konta:

⁷⁰ Sam pojam „rezervisanje“ ima najmanje dva značenja. Prvo značenje je da je riječ o obavezi neizvjesnog roka dospijanja, pri čemu se neizvjesnost odnosi na to kada će obaveza morati da se izmiri kao i da li će se i u kojoj mjeri izmiriti. Drugo značenje se odnosi na postupak priznavanja, vrednovanja i prestanka priznavanja rezervisanja kao obaveze.

⁷¹ Prema paragrafu 14, Međunarodni Standardi Finansijskog Izvještavanja (IFRS), opus. cit. str. 448.

⁷² Prošli događaj stvara određenu pravnu (proizilazi iz ugovora, zakona...) ili konstruktivnu obavezu (proizilazi iz aktivnosti preduzeća).

⁷³ Preuzeto iz materijala sa seminara Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore organizovanog 05. 07. 2013. godine.

- 541 – Troškovi rezervisanja za garantni rok
- 542 – Rezervisanja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava
- 543 – Rezervisanja za zadržane kaucije i depozite
- 544 – Rezervisanja za troškove restrukturiranja
- 545 – Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih
- 549 – Ostala dugoročna rezervisanja.

Navedene kategorije troškova procjenjuju se na osnovu Pravilnika o računovodstvu, kojim treba predvidjeti neophodnu tehničku, komercijalnu, finansijsku i knjigovodstvenu dokumentaciju kao podlogu za odlučivanje i knjiženje. Procjena će biti takođe određena procjenom menadžmenta preduzeća, potpomognuta iskustvom iz sličnih transakcija. Rezervisanje treba da bude obnovljeno na svaki datum bilansa stanja i korigovano prema trenutno najboljoj procjeni. Ako više nije vjerovatno da će se transfer ekonomskih koristi zahtijevati radi izmirenja obaveza, rezervisanje treba da bude prekinuto.

Rezervisanje za troškove najčešće se vezuje za troškove popravki u garantnom roku, koji se pojavljuju kod onih preduzeća koja prodaju proizvode uz garanciju. Garancija predstavlja najčešće pismeno obećanje prodavca da će u vremenskom periodu za koji je data⁷⁴ otkloniti nedostatke i kvarove na predmetu prodaje bez dodatne naknade. Evidentno je da navedeni troškovi nastaju tek momentom prodaje proizvoda odnosno vršenjem usluge. Kako prodajom proizvoda nastaje prihod i kako su navedeni troškovi uzrokovani nastalim prihodom, to je u cilju realnog obračuna periodičnog finansijskog rezultata, a u skladu s računovodstvenim načelom uzročnosti, neophodno troškove garancije ukalkulisati u troškove prodatih proizvoda. Budući da se ne može pouzdano utvrditi visina navedenih troškova, oni se procjenjuju⁷⁵. Vrijednosni iznosi po kojima se priznaju rezervisanja treba da budu odraz najbolje procjene izdataka koje bi trebalo neophodno učiniti ako bi se na datum bilansa podmirivale sadašnje obaveze koje su proizašle iz prošlih događaja. Na kraju obračunskog perioda, procijenjeni iznos troškova priznat kao rashod tekućeg obračunskog perioda se sučeljava s pripadajućim prihodom (koji ga je prouzrokovao), a koji se knjigovodstveno evidentira:

- (1) za procijenjeni iznos troškova rezervisanja, odobrava se račun Dugoročna rezervisanja i zadužuje račun Troškovi rezervisanja (po pojedinim vrstama rezervisanja);

Kada očekivani trošak popravke i nastane, za visinu nastalog troška:

- (2) zadužuje se račun rezervisanje i odobrava račun -Dobavljač (ukoliko je primljena faktura) ili Tekući račun.

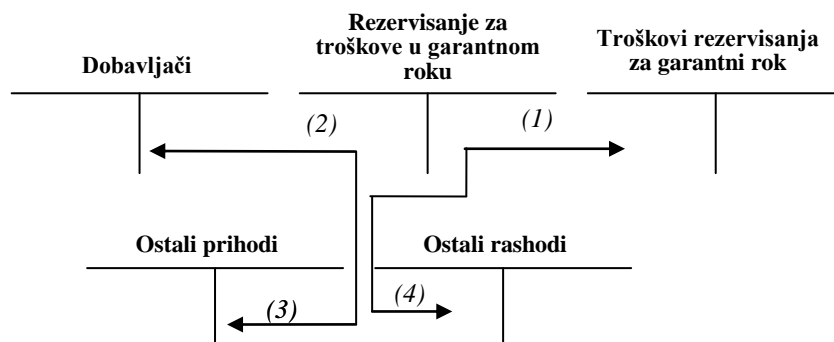
Istekom garantnog roka, vrši se ukidanje rezervisanja za materijalne troškove. U pogledu navedenog mogu da se jave tri situacije:

- I. procijenjeni iznos troškova je jednak stvarnom iznosu, te se knjigovodstveno obuhvatanje vrši zaključivanjem računa -Dugoročno rezervisanje;
- II. procijenjeni iznos troškova je veći od stvarnog iznosa, što znači da postoji neiskorišćeno rezervisanje, te se postupak knjigovodstvenog obuhvatanja vrši:
- (3) prenošenjem salda računa -Dugoročno rezervisanje na račun -Ostali prihodi;
 - III. procijenjeni iznos troškova je manji od stvarnog iznosa, te se postupak knjigovodstvenog obuhvatanja vrši:
- (4) prenošenjem salda s računa -Dugoročno rezervisanje (potražni saldo) na račun -Ostali rashodi.

⁷⁴ U zavisnosti od vrste i vrijednosti proizvoda, garancija se obično daje za vremenski period od pola ili godinu dana od dana prodaje.

⁷⁵ Procjena se najčešće vrši na osnovu prethodnog iskustva prodavca s istim ili sličnim proizvodom.

Grafički prikaz navedenog knjiženja bi izgledao ovako:



Sumiranjem prethodno navedenog, proces adekvatnog obuhvatanja poslovnih promjena na troškovima rezervisanja se generalno odvija kroz dvije etape:

- (I) procjena i obračun iznosa troškova, koja se vrši u pomoćnim knjigama;
- (II) knjigovodstveno evidentiranje koje se obavlja u sintetičkom, odnosno finansijskom knjigovodstvu pri čemu se pojavljuju tri moguće vrste – grupe poslovnih promjena i to:
 - i. uračunavanje troškova rezervisanja za materijalne troškove,
 - ii. korišćenje, odnosno knjiženje stvarnih troškova, i
 - iii. ukidanje rezervisanja za materijalne troškove.

Navedeno potkrijepljujemo primjerom, koji na najbolji način odražava procjenu vrijednosnog iznosa po kome se priznaje rezervisanje.

PRIMJER:

1. Preduzeće „X“ je u tekućoj poslovnoj godini prodalo 10.000 komada klima uređaja po cijeni od 150 €, uz garantni rok od 12 mjeseci. PDV se obračunava po stopi od 19%.
2. Polazeći od prethodnih iskustava, utvrđeno je da troškovi rezervisanja za prodaju proizvoda u garantnom roku iznose 96.725,00 €.
3. Po fakturama serviseru, troškovi opravke proizvoda prodatih u garantnom roku iznose 80.000 €. PDV se obračunava po stopi od 19%.

4. Izvršiti ukidanje troškova rezervisanja po isteku garancije.

POJAŠNJENJE I RJEŠENJE:

U pogledu navedenog, preduzeće treba da sprovede sljedeće aktivnosti:

- a) prvo se procjenjuje koliki će biti troškovi garancija, i to na sljedeći način:

% kvarova	Visina troškova popravki
5%	0 € – 30,00 €
7%	30,01 € – 70,00 €
15%	70,01 € – 90,00 €
35%	90,01 € – 120,00 €

- b) na osnovu čega se pravi obračun koji bi na osnovu raspoloživih podataka izgledao ovako:

% kvarova	kom.	Prosječna visina troškova popravki po grupi	Visina troškova popravki
5%	200	20,00 €	4.000,00 €
7%	300	50,00 €	15.000,00 €
15%	350	80,00 €	28.000,00 €
35%	450	110,50 €	49.725,00 €
UKUPNO			96.725,00 €

Dobijeni iznos od 96.725,00 € predstavlja godišnji trošak rezervisanja za 10.000 komada klima uređaja s garantnim rokom od 12 mjeseci. Činjenica da se garancija u principu daje za proizvode čiji je vijek trajanja duži od jedne godine u našem slučaju znači da se po osnovu prodatih klima ostvario prihod po osnovu poslovanja u tekućoj godini a da će se eventualno klime kvariti u sljedećoj godini, što nameće potrebu da se za klime koje su prodane u tekućoj godini otvori račun Troškovi rezervisanja kako bi se nastali troškovi dodijelili upravo onoj godini u kojoj su nastali odnosni prihodi.

Polazeći od dobijenih rezultata procjene, a saglasno navedenom, *knjiženje u dnevniku* izgleda ovako:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Dug.	Potraž.
1)	<i>Kupci u zemlji Prihod od prodaje proizvoda na domaćem tržištu Izlazni PDV -za prod. proizvode po fakturi-</i>	1.785.00 0	1.500.000 285.000
2)	<i>Troškovi rezervisanja za prod. proizv. u garantnom roku Rezervis. za troškove u gar. roku - za ukalkulisana rezervisanja trošk. -</i>	96.725	96.725
3)	<i>Rezervisanje za troškove u gar. roku Ulazni PDV Dobavljači u zemlji -za troškove popr. po fak. servisera-</i>	80.000 15.200	95.200
4)	<i>Rezervisanje za troškove u gar. roku Ostali prihodi⁷⁶ -za ukidanje neiskoriš. rezervisanja-</i>	16.725	16.725

Na kraju treba dodati, iako nije od većeg značaja za obračun troškova u daljim fazama, da se korišćenje rezervisanja, odnosno knjiženje stvarnih troškova, vrši na teret odgovarajućih konta Dugoročna rezervisanja (po vrstama rezervisanja), a u korist odgovarajućih konta dobavljača, obaveza, zaliha ili tekućeg (poslovnog) računa.

Knjigovodstveno obuhvatanje navedenog potkrepljujemo sljedećim **primjerima** za knjiženje:

PRIMJER:

- 1) Radi obezbjeđenja rizika po osnovu troškova garantnog roka dužeg od jedne godine, donijeta je odluka da se vrši dugoročno rezervisanje u iznosu od 3% od vrijednosti prodatih gotovih proizvoda. U tekućem mjesecu prodato je gotovih proizvoda u vrijednosti od 10.000 €.
- 2) Na osnovu usvojenog plana za obnavljanje prirodnog bogatstva, preduzeće je odlučilo da vrši dugoročno rezervisanje po osnovu troškova obnavljanja prirodnog bogatstva, u iznosu od 680 € godišnje za period od tri godine.

RJEŠENJE

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Dug.	Potraž.
1)	<i>Troškovi rezervisanja za prod. proizv. u garantnom roku Rezervis. za troškove u gar.</i>	300	300

⁷⁶ Ili Prihodi od ukidanja dugoročnih rezervisanja.

	<i>roku</i> <i>- za ukalkulisana rezervisanja trošk.-</i>		
2)	<i>Troškovi rezervisanja za obnavljanje prirodnih bogastava</i> <i>Rezervis. za trošk. obnavlj. prir. bogats.</i> <i>-za ukalkulis. rezerv. za obnavlj. prir. bogat.-</i>	680	680

5.6. NEMATERIJALNI TROŠKOVI

Nematerijalni troškovi (grupa 55) predstavljaju novčane izraze trošenja po osnovu veoma različitih vrsta naknada, neproizvodnih usluga, različitih vrsta dažbina i drugih nematerijalnih troškova⁷⁷. Očigledno, radi se o veoma složenoj i heterogenoj grupi troškova, koje sačinjavaju:

- 550 – Troškovi neproizvodnih usluga (*npr. troškovi po osnovu advokatskih, zdravstvenih i konsalting usluga, troškovi revizije finansijskih izvještaja, troškovi čišćenja prostorija i dr.*);
- 551 – Troškovi reprezentacije (*npr. izdaci za ugostiteljske usluge, kao i davanje proizvoda, sopstvenih ili kupljenih bez naknade*);
- 552 – Troškovi premija osiguranja (*npr. premija za osiguranje sredstva u transportu, premija za osiguranje od odgovornosti za štetu, i dr.*);
- 553 – Troškovi platnog prometa⁷⁸ (*npr. provizije i druge naknade koje se plaćaju bankama za njihove usluge, troškovi u vezi s garancijama ili avalima koje daju banke, i dr.*);
- 554 – Troškovi članarina (*npr. članarine u poslovnim i drugim udruženjima, međunarodnim organizacijama i dr.*);
- 555 – Troškovi poreza (*npr. porez na imovinu, na promet, akciza i dr. porezi*);
- 556 – Troškovi doprinosa (*npr. troškovi socijalnih doprinosa za vlasnike preduzeća i za preduzetnike koji vode dvojno knjigovodstvo*), i
- 559 – Ostali nematerijalni troškovi (*npr. troškovi oglasa u dnevnoj štampi, izdaci za humanitarne i vjerske namjene i dr.*).

Navedene kategorije troškova se u cjelini nadoknađuju iz prihoda koji su ostvareni realizacijom proizvoda i usluga, pa je u cilju realnog obračuna periodičnog finansijskog rezultata neophodno izvršiti i njihov obračun. Obračun navedenih grupa troškova, kao primarnih troškova po vrstama za preduzeće u cjelini, može biti izvršen na različite načine. Neki od njih utvrđeni su fakturama dobavljača, zatim različitim obračunima poreza, doprinosa, članarina, ugovorima – polisama osiguranja, eksternom i internom regulativom – pravilnicima, sporazumima i drugim načinima obračuna (vrednovanja) i iskazani u odgovarajućoj knjigovodstvenoj dokumentaciji. Detaljnija razmatranja obračuna svake pojedinačne grupe navedenih primarnih nematerijalnih troškova zahtijevala bi znatan prostor i vrijeme, a ipak sam njihov obračun i knjigovodstveno obuhvatanje ne mogu predstavljati veći

⁷⁷ Prema zvaničnom Pravilniku o kontnom okviru, u troškove koji imaju nematerijalni karakter se ne ubrajaju: troškovi naknade za službeno putovanje, troškovi ishrane i smještaja radnika, prevoz zaposlenih na radno mjesto i sl, već se oni obuhvataju na odgovarajućim računima – Troškovi zarada, naknada zarada i ostali lični rashodi.

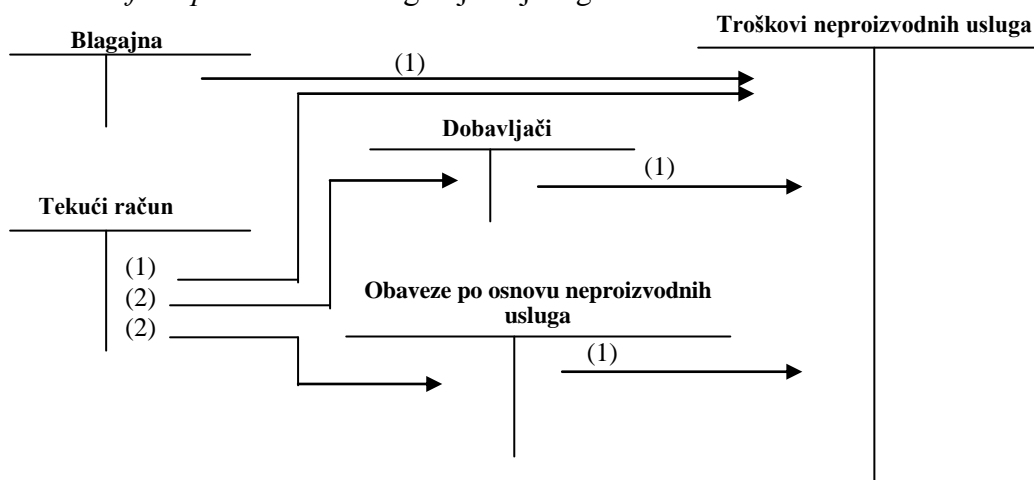
⁷⁸ **Trošak platnog prometa** je jedini trošak u praksi, za koji ne dobijamo fakturu, niti rješenje, nego nam banka kod koje imamo otvoren tekući račun sama uzima ugovoreni iznos transakcionih provizija. Bankarske usluge su u skladu sa Zakonom o PDV oslobođene obračuna i plaćanja PDV. Dakle ovaj trošak se direktno plaća sa tekućeg računa.

dodatni problem. Zbog toga, čini se dovoljnim objašnjenje knjigovodstvenog obuhvatanja kao i šematsko prikazivanje njihovih knjiženja.

Knjigovodstveno obuhvatanje promjena na računima nematerijalnih troškova se vrši na računu Nematerijalni troškovi i to na sljedeći način:

- (1) iznos nastale obaveze se knjiži na teret računa Troškovi neproizvodnih usluga uz istovremeno odobravanje računa -Dobavljač, ukoliko je ispostavljena faktura za izvršenu uslugu i račun Tekući račun – za plaćenu bankarsku uslugu po izvodu,
- (2) odobravanjem računa -Tekući račun i zaduživanjem računa -Dobavljač, odnosno računa -Obaveze po osnovu neproizvodnih usluga.

Grafički prikaz navedenog knjiženja izgleda ovako:



Ističemo da je u praksi obavezno u potpunosti koristiti konta iz kontnog plana, pa je neophodno troškove prikazivati po konkretnim nazivima. Dakle, u praksi se ne otvara konto po nazivu grupe npr „Trošak neproizvodnih usluga“, nego konkretan konto u okviru ove grupe (Trošak premije osiguranja; Trošak reprezentacije, Trošak platnog prometa itd.). Na taj način se obezbjeđuje potpuna i adekvatna evidencija nastalih troškova po vrstama, što je značajno s aspekta izvještavanja (upravljačko i finansijsko računovodstvo), kao i interne i eksterne kontrole.

Razumljivo je po sebi da nematerijalni troškovi ne zauzimaju veće učešće u strukturi poslovnih rashoda, a da se mogu pojaviti i u većem broju pojedinačnih vrsta primarnih troškova. S aspekta narednih faza obračuna troškova, oni su uglavnom mješoviti i indirektni troškovi, što zahtijeva dodatnu pažnju pri njihovoj alokaciji na izazivače – uže organizacione jedinice i nosioce troškova – učinke (proizvode ili usluge).

Navedeni šematski prikaz knjigovodstvenog obuhvatanja nematerijalnih troškova možemo potkrijepiti sljedećim primjerima za knjiženje:

PRIMJER:

- 1) *Primljena je faktura od „Sava osiguranja“ za osiguranje imovine na iznos od 500.*
- 2) *Stigao je račun za uslugu organizacije poslovnog ručka od restorana „Carine“ na iznos 238 €, od čega je PDV 38€.*
- 3) *Stigla je faktura Unije poslodavaca za mjesečnu članarinu u iznosu od 30 €. UPCG nije PDV obveznik.*
- 4) *Na ime zastupanja našeg preduzeća u sporu s drugim preduzećem troškovi advokatskih usluga po računu br. 7 iznose 500 €. Advokat je preduzetnik, koji nije registrovan za PDV.*
- 5) *Ugostiteljske usluge po fakturi br. 12 od hotela „City“ iznose 1.500 €. PDV se obračunava po stopi od 19%.*

- 6) Izvršiti ukalkulisavanje troškova premija osiguranja osnovnih sredstava koji se razgraničavaju, a za tekući mjesec iznose 3.000 €.
- 7) Dnevnom izvodom poslovne banke s poslovnog računa su isplaćeni troškovi platnog prometa u iznosu od 500 €.
- 8) Članarina u regionalnoj privrednoj komori za tekući mjesec iznosi 300 €.

R J E Š E N j E

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	Trošak premije osiguranja Dobavljači - po fakturi -	500	500
2)	Trošak reprezentacije Ulazni PDV Dobavljači - po fakturi -	200 38	238
3)	Trošak članarine Dobavljači - po fakturi -	30	30
4)	Troškovi advokatskih usluga ⁷⁹ Dobavljači u zemlji - po računu br. 7-	500	500
5)	Troškovi reprezentacije u zemlji PDV u primljenim fakturama Dobavljači u zemlji - po fakturi br. 12-	1.500 285	1.785
6)	Trošak. premije osiguranja osnovnih sredstava Unaprijed plaćene premije osiguranja - za ukalkulisanu premiju osiguranja-	3.000	3.000
7)	Troškovi platnog prometa u zemlji Tekući račun - za isplaćenu proviziju banci-	500	500
8)	Troškovi članarine komori Ostale obaveze - za obračunate članarine komori-	300	300

Razumljivo je po sebi da nematerijalni troškovi ne zauzimaju veće učešće u strukturi poslovnih rashoda, a da se mogu pojaviti i u većem broju pojedinačnih vrsta primarnih troškova. S aspekta narednih faza obračuna troškova oni su uglavnom mješoviti i indirektni troškovi, što zahtijeva dodatnu pažnju pri njihovoj alokaciji na izazivače – uže organizacione jedinice i nosioce troškova – učinke (proizvode ili usluge).

6. KNJIŽENJE FINANSIJSKIH RASHODA

Finansijski rashodi (grupa 56) nastaju pozajmljivanjem tuđih sredstava, odnosno po osnovu naknade drugima za korišćenje njihove, tuđe imovine. Upravo iz tog razloga se često i nazivaju „troškovi pozajmljivanja“ ili „troškovi finansiranja“.

Za knjigovodstveno obuhvatanje **finansijskih rashoda** u aktuelnom Kontnom okviru rezervisana su određena konta, i to:

- 560 – Finansijski rashodi iz odnosa s matičnim i zavisnim pravnim licima
- 561 – Finansijski rashodi iz odnosa s ostalim povezanim pravnim licima
- 562 – Rashodi kamata

⁷⁹ Advokatske usluge su oslobođene plaćanja PDV-a pod uslovom da je promet ispod 18.000 €.

- 563 – *Negativne kursne razlike*
- 564 – *Rashodi po osnovu efekata valutne klauzule*
- 569 – *Ostali finansijski rashodi.*

Obračun i knjigovodstveno obuhvatanje finansijskih rashoda po vrstama finansijskih prihoda u finansijskom knjigovodstvu ima za cilj utvrđivanje rezultata finansiranja, kao njihove međusobne razlike i njegovo iskazivanje u bilansu uspjeha. Za obračun troškova i učinaka oni su obično irelevantni, odnosno ne uključuju se u naredne faze obračuna u okviru klase 9 – Obračun troškova i učinaka. Izuzetak bi mogli predstavljati *rashodi kamata*, odnosno *troškovi finansiranja*, koji bi mogli biti uključeni u obračun po užim organizacionim jedinicama i po jedinici učinka – trgovačke usluge.⁸⁰

Rashodi kamata, odnosno troškovi finansiranja ili samo kamata predstavljaju novčani iznos naknade koji se mora platiti po osnovu korišćenja tuđe imovine, tako da je njena visina uslovljena ne samo iznosom pozajmljenih sredstava već i trenutnim stanjem na tržištu novca, kao i drugim činiocima. Rashodi kamate mogu biti *redovne ili ugovorene* (nastaju po osnovu korišćenja kredita – dugoročnih i kratkoročnih), kamate po obavezama iz dužničko – povjerilačkih odnosa, odnosno *neredovne* (gdje spadaju zatezne i druge kamate i sl., a koje nastaju ukoliko se u roku ne izmire određene obaveze (npr. prema državi u slučaju da se na vrijeme ne plate određeni porezi i doprinosi; prema dobavljačima – kada se na vrijeme ne izmire dugovanja i sl.)).

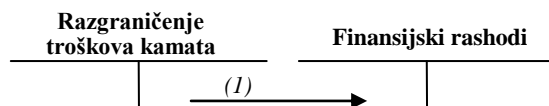
U pogledu priznavanja, shodno MRS 23 – Troškovi pozajmljivanja, „*troškove pozajmljivanja trebalo bi priznati kao rashod perioda u kome su nastali, bez obzira na način na koji su pozajmljivanja upotrijebljena.*”⁸¹

Utvrđivanje (vrednovanje) finansijskih rashoda ne predstavlja poseban problem budući da su oni uglavnom određeni ugovornim odnosima s odgovarajućim poslovnim partnerima – poslovnim bankama, povezanim preduzećima ili se u njihovom obračunu koriste podaci zvanične statistike ili emisije banke.

Po svojoj prirodi, dugoročni krediti se vraćaju u vremenskom periodu koji je duži od jedne godine. Budući da se anuitet (rata + kamata) može plaćati u različitom vremenskom periodu, zavisno od toga kako je u ugovoru formulisano, to je u cilju realnog obračuna mjesečnog finansijskog rezultata neophodno kamatu datog mjeseca obračunati i proknjižiti na teret Finansijskog rashoda. Postupak *knjigovodstvenog obuhvatanja* je sljedeći:

- (1) odobravanje računa -Razgraničenje troškova kamate i zaduživanje računa - Finansijski rashodi.

Grafički prikaz navedenog knjiženja izgleda ovako:



Ukoliko finansijski rashod nastaje po osnovu korišćenja kratkoročnog kredita upotrijebljenog za kupovinu obrtnih sredstava s rokom vraćanja od mjesec dana⁸², to u cjelini terete finansijske rashode, pa se *knjigovodstveno obuhvatanje* finansijskih rashoda obavlja na sljedeći način:

⁸⁰ O ovim dilemama detaljnije vidjeti: Stevanović, dr N., *Sistemi obračuna troškova*, Ekonomski fakultet Beograd, 1997. god., str. 150–151.

⁸¹ *Međunarodni Standardi Finansijskog Izvještavanja (IFRS)*, opus. cit. str. 1057.

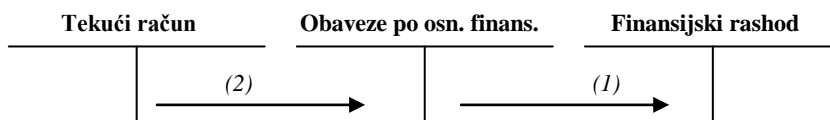
⁸² Ukoliko se kratkoročni krediti vraćaju u vremenskom periodu dužem od mjesec dana, *knjigovodstveno evidentiranje kamata se vrši na sličan način kao i kod kamata po osnovu dugoročnih kredita.*

- (1) odobravanjem računa Obaveze po osnovu troškova finansiranja kao i zaduživanjem računa Finansijski rashodi.

Ukoliko je pak kamata isplaćena tada bi se:

- (2) odobrio račun – Tekući račun u visini kamate na teret računa -Obaveze po osnovu troškova finansiranja.

Grafički prikaz navedenog knjiženja izgleda ovako:



Ukoliko rashod finansiranja – kamata⁸³ nastaje po osnovu neblagovremenog izmirenja obaveze dobavljača, *knjigovodstveno obuhvatanje* se vrši:

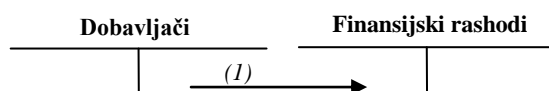
- (1) odobravanjem računa -Ispravka vrijednosti mjeničnih obaveza i zaduživanjem računa -Finansijski rashodi.

Na drugoj strani, neblagovremenim izmirenjem obaveze prema dobavljaču nastaje zatezna kamata⁸⁴ koja predstavlja finansijski rashod za preduzeće koje neblagovremeno servisira svoje obaveze. *Primjer:* Ukoliko je u poslovnoj promjeni navedena klauzula n/8 (neto 8) to zapravo znači da kupac mora platiti obavezu u roku od 8 dana, ili će mu biti zaračunata **zatezna kamata**. Za visinu obračunate zatezne kamate povećava se stoga i obaveza kupca (preduzeća) prema dobavljaču. U principu stopa po kojoj se plaća zatezna kamata je veća od stope po kojoj se vrši obračun redovne kamate.

Stoga se *knjigovodstveno obuhvatanje* zatezne kamate – finansijskog rashoda vrši:

- (1) terećenjem računa -Finansijski rashod za visinu obračunate zatezne kamate, a u korist računa -Dobavljači.

Grafički prikaz navedenog knjiženja izgleda ovako:



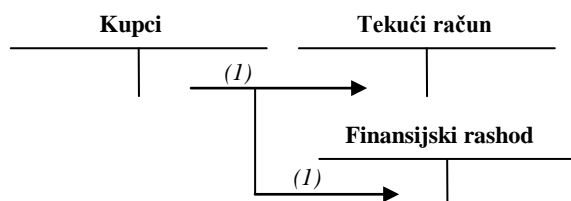
Finansijski rashod može biti izazvan odobrenim i iskorišćenim popustom-kasa skonto od strane kupca. Bitno je naglasiti da odobreni kasa skonto ne znači ujedno i da je iskorišćen. Stoga, s knjigovodstvenog aspekta odobreni kasa skonto ne predstavlja predmet knjigovodstvenog evidentiranja. Onda kada se navede da je kupac u roku izmirio svoju obavezu prema dobavljaču, stekao je ujedno i uslov da iskoristi kasa skonto, tako da je tek u ovom momentu navedeni popust predmet knjigovodstvenog evidentiranja. Stoga, iskorišćeni kasa skonto od strane kupca za preduzeće koje ga je *odobrilo* predstavlja *rashod finansiranja*, tako da se *knjigovodstveno obuhvatanje* navedene situacije vrši ovako:

⁸³ Riječ je o obavezama koje su pokrivenne mjenicom, a o kojima se govorilo u dijelu koji se odnosi na tekuće obaveze.

⁸⁴ Dakle, zatezna kamata nastaje po osnovu docnje s ispunjenjem novčane obaveze. Stopa zatezne kamate se može ugovoriti, tako da se pri obračunu zatezne kamate primjenjuje obračun za broj kalendarskih dana i koriste odgovarajući matematički izrazi. U slučaju da visina zatezne kamate nije ugovorena, ona je za period od 01. 06. 2015. godine do 30. 12. 2015. godine iznosila 7,05% godišnje. Detaljnije pogledati na http://www.cb-mn.org/index.php?mn1=novac&mn2=bankarske_i_finansijske_operacije&mn3=kamatna_stopa_ecb. (15.09.2015. godine). Ukoliko po osnovu neplaćenog ili manje plaćenog, na dan dospjelogosti za plaćanje, poreza, doprinosa, prireza porezu, carinske obaveze i ostalih obaveza na koje se propisuje shodna primjena Zakona o poreskoj administraciji nastaje zatezna kamata, ona se obračunava po stopi od 0,03% dnevno.

- (1) odobravanjem računa -Kupac za visinu neto fakturane vrijednosti, zaduživanjem računa -Tekući račun za iznos umanjen popustom, odnosno zaduživanjem računa -Finansijski rashod za visinu obračunatog popusta.

Grafički prikaz navedenog knjiženja izgleda ovako:



Međutim, s aspekta PDV iskorišćeni kasa skonto znači da je neophodno za visinu iskorišćenog kasa skonta stornirati PDV, jer je prilikom nastanka potraživanja od kupaca PDV bio obračunat na cjelokupan iznos nastalog potraživanja. Pošto iskorišćen kasa skonto znači da se za njegovu visinu smanjuje i potraživanje od kupaca, to se stoga finansijski rashod obračunava tako što se na utvrđeni iznos popusta (visina potraživanja * iskorišćeni kasa skonto) isključuje PDV, primjenom preračunate stope (15,97%).

PRIMJER:

- 1) Kupcu je prodana roba po fakturi br. 1 u vrijednosti od 10.000 €, uz odobravanje kasa skonta u iznosu od 1% ukoliko kupac plati robu u roku od 10 dana.
2) Kupci su platili svoje obaveze preko tekućeg računa u roku od 10 dana.

POJAŠNjENjE i RjEŠENjE:

Napomena: U fokusu navedene poslovne promjene jeste knjiženje kasa skonta, tako da ćemo knjigovodstveno evidentiranje prodaje robe u dnevniku vršiti samo kroz jedan knjigovodstveni stav (eksterni), dok drugi knjigovodstveni stav (interni) neće biti predmet razmatranja u ovom dijelu⁸⁵.

2) Na iznos popusta od 119 € (10.000*19%) je uključen PDV, pa treba isključiti iznos PDV-a koji je ukalkulisan (uključen) u dati iznos. Stoga, 119 (bruto iznos popusta) x 15,97% (preračunata stopa PDV-a) = 19 € tj. izlazni PDV. Ostatak od 100 € (119 - 19) predstavlja finansijski rashod.

Knjiženje u **dnevniku**:

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	Potraživanja od kupaca Prihod od prodaje Izlazni PDV – za prodatu robu po fakturi -	11.900	10.000 1.900
2)	Tekući račun Finansijski rashod Kupci Izlazni PDV – za iskorišćeni kasa skonto -	11.781 ⁸⁶ 100	11.900 19

⁸⁵ Knjiženje prodaje robe je detaljnije pojašnjeno u dijelu Poslovnih rashoda, odnosno Nabavne vrijednosti realizovane (prodate) robe – NVRr..

⁸⁶ Iznos umanjen za kasa skonto 11.900 € – 119 € = 11.781 €.

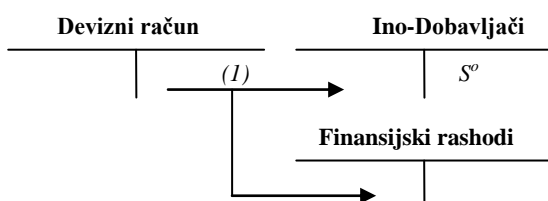
Finansijski rashodi nastaju i po osnovu negativnih kursnih razlika, a koje se pojavljuju u situaciji evidentiranja poslovnih događaja u stranoj valuti. Navedeni pojavni oblik finansijskih rashoda ne bi postojao ukoliko bi se nastala obaveza isplatila, odnosno naplata potraživanja obavila istog dana. Međutim, kako se to rijetko dešava, to usljed pojave tzv. klizajućeg ili fluktuirajućeg kursa negativne kursne razlike su izazvane ili:

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

Knjigovodstveno obuhvatanje finansijskog rashoda (negativne kursne razlike) u slučaju pojave **depresijacije (devalvacije)** se vrši:

- (1) na teret računa -Dobavljači u inostranstvu u visini obračunate obaveze po kursu na dan isplate i računa -Finansijski rashodi a u korist računa -Devizni račun.

Grafički prikaz navedenog knjiženja izgleda ovako:



PRIMJER:

PS na rn Ino-dobavljač je 20.000.

1) Na dan plaćanja obaveze prema ino-dobavljaču došlo je do devalvacije € u odnosu na \$ za 10 %. Ova obaveza je plaćena s deviznog računa.

POJAŠNjENjE i RjEŠENjE:

I) moment nastanka obaveze: U trenutku kada je nastala obaveza prema ino dovaljaču, ista je i bila evidentirana u stranoj valuti po kursu koji je tada bio važeći. U našem slučaju, kurs u momentu nastanka obaveze je bio $1 \text{ €} = 1 \text{ \$}$.

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

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

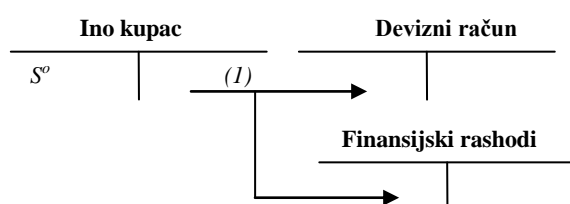
Knjiženje u dnevniku:

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	Finansijski rashod Ino dobavljač – za obračuti fin. rashod po osnovu depresijacije -	2.000	2.000
1a)	Ino dobavljač Devizni račun – za isplaćenu obavezu prema ino dobav. -	22.000	22.000

Knjigovodstveno obuhvatanje finansijskog rashoda (negativne kursne razlike) u slučaju pojave **apresijacije (revaloracije)** se vrši:

- (1) odobravanjem računa -Ino kupac i zaduživanjem računa -Devizni račun, odnosno zaduživanjem računa -Finansijski rashod za visinu obračunate negativne kursne razlike.

Grafički prikaz navedenog knjiženja izgleda ovako:



PRIMJER:

Ps na rn-Ino kupac je 10.000 (tj. 10.000 \$ po kursu od 1 \$: 1 €)

1) Ino kupci su uplatili na devizni račun iznos duga u cjelini. Srednji kurs strane valute u odnosu na izvještajnu valutu na dan uplate bio je 1 \$ = 0,7 €.

POJAŠNJENJE I RJEŠENJE:

I) momenat nastanka potraživanja: U trenutku kada je nastalo potraživanje prema ino kupcu, evidentirano je u stranoj valuti po kursu koji je tada bio važeći. U našem slučaju, kurs u momentu nastanka potraživanja je bio 1 € = 1 \$.

II) momenat naplate potraživanja: U momentu naplate potraživanja od ino kupca došlo je do apresijacije (revaloracije) €, odnosno domaće valute u odnosu na \$, tj. valutu po kojoj je evidentirano potraživanje prema ino kupcu. U našem slučaju, sada je 0,7 € = 1 \$, što znači da za 1 € možemo da kupimo više dolara. Zapravo, apresijacija nije ništa drugo nego jačanje kupovne moći domaće valute u odnosu na stranu.

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

Knjiženje u dnevniku:

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	Devizni račun Finansijski rashodi Ino kupac – izvod deviznog računa-	7.000 3.000	10.000

7. KNJIŽENJE OSTALIH RASHODA

Ostali rashodi ili gubici svrstavaju se u kategoriju redovnih prihoda, što znači da su uslovljeni obavljanjem poslovne aktivnosti preduzeća, ali za razliku od poslovnih rashoda nijesu vezani za proizvodnju proizvoda odnosno vršenje usluga. Riječ je o rashodima koji nastaju kao: posljedica prodaje imovine preduzeća (osnovnih sredstava, zaliha, HOV i sl.) po cijeni koja je niža od nabavne odnosno nominalne vrijednosti, manjkovi na imovini ustanovljeni inventarisanjem, gubici po osnovu otpisa potraživanja.

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

- 570 – Gubici po osnovu rashodovanja i prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme
- 571 – Gubici po osnovu rashodovanja i prodaje bioloških sredstava
- 572 – Gubici po osnovu prodaje učešća u kapitalu i hartija od vrijednosti
- 573 – Gubici od prodaje materijala
- 574 – Manjkovi
- 575 – Rashodi po osnovu efekata ugovorene zaštite od rizika, koji ne ispunjavaju uslove da se iskažu u okviru revalorizacionih rezervi
- 576 – Rashodi po osnovu direktnih otpisa potraživanja
- 577 – Rashodi po osnovu rashodovanja zaliha materijala i robe
- 579 – Ostali nepomenuti rashodi.

Riječ je o grupi u kojoj se obuhvataju ostali rashodi, kao značajno heterogene vrste rashoda. U tom smislu, nematerijalna ulaganja, nekretnine, postrojenja i oprema kao stalna imovina nabavljaju se radi korišćenja u dužem vremenskom periodu a ne radi prodaje u toku njihovog vijeka upotrebe. Ipak, ova sredstva mogu iz različitih razloga biti povučena iz upotrebe⁸⁷. Gubici koji nastanu po tom osnovu utvrđuju se kao razlika između knjigovodstvenog iznosa ovih sredstava i procijenjenih neto priliva od prodaje istih te se priznaju kao rashod u Bilansu uspjeha⁸⁸. Za ove svrhe relevantni su MRS – 16 i MRS – 36.

Analogna je situacija i s biološkim ulaganjima, materijalom pa i kada su u pitanju gubici po osnovu hartija od vrijednosti i prodaje učešća u kapitalu, kao i kod manjkova za koje se ne tereti odgovorno lice – računopolagač, i rashodi po osnovu direktnih otpisa potraživanja, čija se nenaplativost može dokumentovati.

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

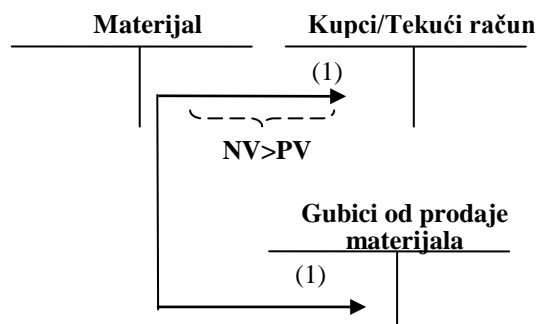
Postupak *knjigovodstvenog evidentiranja* se vrši na sljedeći način:

- (1) odobravanjem računa – Materijal za visinu NV, zaduživanjem računa – Kupci/Tekući račun za visinu PV i za iznos obračunate razlike između veće NV i niže PV zaduživanjem računa -Ostali rashodi (Gubici po osnovu prodaje materijala).

Grafički prikaz navedenog knjigovodstvenog obuhvatanja izgleda ovako:

⁸⁷ Npr., zbog dotrajalosti, zastarjelosti, uništenja, djelovanja više sile, promjene proizvodnog programa i dr.

⁸⁸ O navedenoj kategoriji rashoda se govorilo u glavi IV – Stalna imovina, u dijelu koji se odnosi na otuđenje stalne imovine preduzeća.



PRIMJER

1) Preduzeće „x“ donijelo je odluku o prodaji korišćenog putničkog automobila, čija nabavna vrijednost iznosi 10.000 €, otpisan je sa 70 %, a prodat je za 2.500 € (Kupac u svom knjigovodstvu obračunava i plaća porez na polovna motorna vozila od 5%, a prodavac ne obračunava ovaj porez).

2) Preduzeće „y“ donijelo je odluku da rashoduje zasad vinograda, čija vrijednost iznosi 30.000 € a otpisan je s 80 %.

3) Preduzeće „Montsjeme“ prodalo je materijal u vrijednosti od 1.000 € čija nabavna vrijednost u knjigovodstvenoj evidenciji iznosi 1.200 €. Preduzeće nije PDV obveznik.

4) Redovnim godišnjim popisom utvrđen je manjak materijala u iznosu od 3.000 €. Dozvoljeni kalo i rastur iznose 2.000 € dok je iznos od 1.000 € nedozvoljen i pada na teret računopolagača uz obavezu plaćanja PDV-a od 19%.

5) Preduzeće „x“ je dobilo rješenje o nenaplativosti prijavljenih potraživanja iz stečajne mase preduzeća „BOKA“ doo u iznosu od 12.000 €. Prema zakonu o PDV (član 20a), preduzeće ima pravo, uz dobijeno rješenje Suda, da stornira alikvotni dio izlaznog PDV-a, za koji je u ranijem periodu platilo obavezu prema Poreskoj upravi. Na iznos nenaplativih potraživanja od 12.000€, PDV po preračunatoj stopi (15,97%) iznosi 1.915,20 €.

RJEŠENJE

Knjiženje u dnevniku:

R.b r.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Dug.	Potraž.
1)	Kupci u zemlji Ispravka vrijednosti postroj. i opreme Gubici po osnovu prodaje postr. i opreme Postrojenja i oprema - za prodat automobil ispod sadašnje vrijedn.-	25.000 70.000 5.000	100.000
2)	Gubici po osnovu rashodovanja biol. sredst. Ispravka vrijednosti bioloških sredst. Šume i višegodišnji zasadi - za rashodovan zasad vinograda-	6.000 24.000	30.000
3)	Kupci u zemlji Gubici od prodaje materijala Materijal - za prodat materijal ispod nab. vrijedn.-	1.000 200	1200
4)	Rashodi po osnovu rashodovanja zaliha materijala i robe Potraživanje od zaposlenih Obaveze za PDV Materijal - za utvrđeni manjak po popisu-	2.000 1.190	190 3.000

R.b r.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Dug.	Potraž.
5)	<i>Rashodi po osnovu direktnih otpisa potr. Izlazni PDV Kupci u zemlji - za otpis nenaplativih potraživanja-</i>	10.084,80 1.915,20	12.000

7.1. KNJIŽENJE RASHODA PO OSNOVU OBEZVREĐENJA VRIJEDNOSTI IMOVINE

Rashodi po osnovu obezvređenja vrijednosti imovine (**grupa 58**) nastaju vrijednosnim usklađivanjem imovine kada se utvrdi da je neko sredstvo obezvrijeđeno. Obezvređenje imovine predstavlja Knjigovodstveno obuhvatanje i praćenje **rashoda po osnovu obezvređivanja imovine**, a vrši se na sljedećim osnovnim (sintetičkim) kontima:

- 580 – *Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti bioloških sredstava*
- 581 – *Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti nematerijalnih ulaganja*
- 582 – *Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme*
- 583 – *Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti dugoročnih finansijskih plasmana i drugih hartija od vrijednosti raspoloživih za prodaju*
- 584 – *Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti zaliha materijala i robe*
- 585 – *Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana*
- 589 – *Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti ostale imovine.*

Na ovim kontima obuhvataju se vrijednosna usklađivanja nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja, opreme, bioloških sredstava, dugoročnih finansijskih plasmana, zaliha, HOV i potraživanja u skladu s relevantnim MRS⁸⁹ i računovodstvenim politikama preduzeća. Naime, pod vrijednosnim usklađivanjima podrazumijeva se postupak kojim se nastoji dobiti realna vrijednost imovine u skladu s procijenjenom vrijednošću, kada se po osnovu procijenjenog obezvređenja imovine, vrši umanjenoje vrijednosti imovine. Sam postupak procjene podrazumijeva utvrđivanje da li je došlo do smanjenja vrijednosti nekog sredstava, pa se stoga oslanja na interne (dokazi o starosti kao i o eventualnom fizičkom oštećenju sredstava, očekivane promjene u ekonomskoj zastarjelosti i sl.) i eksterne izvore informacija (uticaj tehnologije i tehnološkog razvoja, povećanje kamatnih stopa).

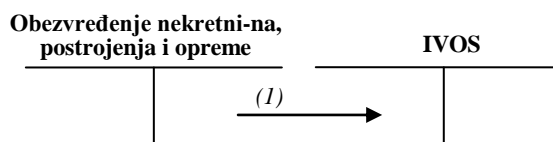
Na ovim kontima se u suštini iskazuju negativni efekti promjene vrijednosti sredstava prilikom početnog priznavanja, kao i na dan bilansiranja ovih oblika imovine u Bilansu stanja po fer vrijednosti, umanjenoj za procijenjene troškove prodaje. Pritom, bitno je naglastiti da se postupak procjene sprovodi samo nad onom imovinom za koju postoji pretpostavka da je vrijednost umanjena, tako da ta umanjena kada se utvrde, predstavljaju predmet knjigovodstvenog obuhvatanja. Tako nastao *gubitak* priznaje se kao **rashod perioda** u kome je nastao.

Sumiranjem prethodno navedenog, u skladu s načelom opreznosti, usklađivanje vrijednosti imovine podrazumijeva korigovanje njene vrijednosti naniže, kao i njeno iskazivanje u Bilansu stanja po najnižoj vjerovatnoj vrijednosti. Stoga se postupak *knjigovodstvenog obuhvatanja* vrši na sljedeći način:

- (1) zaduživanjem računa -Obezvređenje nekretnina, postrojenja i opreme za visinu kvantifikovanog umanjnja i za isti iznos odobravanje računa -IVOS.

Grafički prikaz navedenog knjigovodstvenog obuhvatanja izgleda ovako:

⁸⁹ MRS 36 – *Umanjenje vrijednosti imovine: „gubitak zbog umanjnja vrijednosti je iznos za koji je knjigovodstvena vrijednost sredstava, ili jedinice koje generišu gotovinu veća od njegove nadoknadiive vrijednosti“. Izvor: IFRS, druga knjiga, SRRS, 2004, str. 290.*



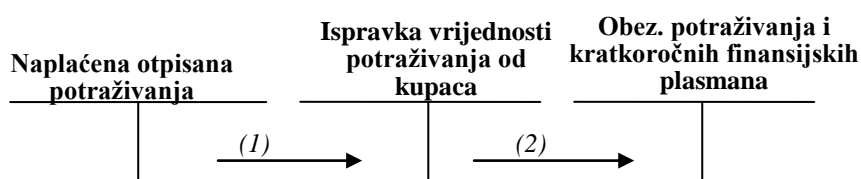
Na kraju, ukoliko je izvršen otpis potraživanja od kupaca, naglasak je na sljedećem: vrijednosna usklađivanja ostalih potraživanja, a posebno potraživanja od kupaca, vrše se na osnovu procjene rizika njihove naplate, i to pojedinačno za svakog kupca. Odluka o tome da li će ili ne i u kom iznosu biti otpisano potraživanje se donosi na osnovu raspoloživih informacija o svakom kupcu ponaosob, s posebnim respektom na sagledavanje njegove finansijske situacije kao i mogućnosti eventualne naplate potraživanja. Međutim, ukoliko sud donese odluku da kupac ima obavezu da plati potraživanje i to u većem iznosu nego što je neotpisano, to bi se *knjigovodstveno obuhvatanje* vršilo:

(1) na teret računa -Ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca, a u korist računa - Naplaćena otpisana potraživanja,

Ukoliko bi kupac, odlukom suda trebao da plati manji iznos od onoga koji je neotpisan⁹⁰, *knjigovodstveno obuhvatanje* se vrši:

(2) obuhvatanjem razlike na računu -obezvredenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana koji bi se zaduživao, uz odobrenje računa -Ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca.

Grafički prikaz navedenog knjiženja izgleda ovako:



PRIMJER

1) Preduzeće „Stočarkop“ je na bazi izvještaja ekspertske komisije odlučilo da umanja vrijednost osnovnog stada, zbog uginuća i smanjenja kvaliteta, u iznosu od 2.250 €.

2) Preduzeće „z“ je komisijskim putem utvrdilo da je zbog promjene tržišnih uslova došlo do pada cijene (tržišne vrijednosti) radnog građevinskog objekta za 38.500 €.

3) Isto preduzeće je ranije uložilo u akcije „HH“ 10.000 €, ali je u međuvremenu došlo do pada njihove tržišne vrijednosti za 2.000 €.

4) Trgovinsko preduzeće „Sloga“ je u skladu s MRS-2 Zalihe, a saglasno svom Pravilniku o računovodstvu i računovodstvenim politikama, odlučilo da umanja vrijednost zaliha robe u skladištu na veliko za iznos od 14.200 €.

5) Isto preduzeće je, saglasno aktuelnoj računovodstvenoj regulativi, odlučilo da otpiše (indirektan otpis) potraživanje od kupca „KK“ iznos od 87.000 €.

RJEŠENJE

Knjiženje u **dnevniku**:

R.br	Naziv konta i opis	Iznos	
		Dug.	Potraž.
1)	Obezvredenje bioloških sredstava Ispravka vrijednosti osnovn.	2.250	2.250

⁹⁰ U pogledu navedenog, sud može donijeti odluku da kupca u potpunosti oslobodi plaćanja obaveze.

R.br	Naziv konta i opis	Iznos	
		Dug.	Potraž.
	<i>stada</i> - za usklađivanje vrijednosti osnov. stada-		
2)	<i>Obezvredjenje nekretnina, postrojenja i opreme</i> <i>Ispravka vrijednosti građ. objekata</i> - za smanjenje vrijednosti građ. objekta-	38.500	38.500
3)	<i>Obezvredjenje dugoročnih finansijskih plasmana i dr. hartija od vrijednosti</i> <i>Ispravka vrijednosti dugoročnih fin. plasmana i hartija od vrijednosti</i> - za umanjenje vrijednosti uloženi akcija-	2.000	2.000
4)	<i>Obezvredjenje zaliha robe</i> <i>Ispravka vrijednosti robe u prometu na veliko</i> - za umanjenje vrijednosti zaliha robe-	14.200	14.200
5)	<i>Obezvredjenje potraživanja od domaćih kupaca</i> <i>Ispravka vrijedn. potraživanja od ostalih kupaca u zemlji</i> - za indirektan otpis potraž. od kupaca u zemlji-	87.000	87.000

Na kraju, pod tačkom 5) izvršen je otpis potraživanja od kupaca. U pogledu navedenog bitno je napomenuti sljedeće: vrijednosna usklađivanja ostalih potraživanja, a posebno potraživanja od kupaca, vrše se na osnovu procjene rizika njihove naplate, i to pojedinačno za svakog kupca. Odluka o tome da li će ili ne i u kom iznosu biti otpisano potraživanje se donosi na osnovu raspoloživih informacija o svakom kupcu ponaosob, s posebnim respektom na sagledavanje njegove finansijske situacije kao i mogućnosti eventualne naplate potraživanja. Međutim, ukoliko sud donese odluku da kupac ima obavezu da plati potraživanje i to u većem iznosu nego što je neotpisano, to bi se *knjigovodstveno obuhvatanje* vršilo:

- 1) na teret računa -Ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca, a u korist računa - Naplaćena otpisana potraživanja,

Ukoliko bi kupac, odlukom suda trebao da plati manji iznos od onoga koji je neotpisan⁹¹, *knjigovodstveno obuhvatanje* se vrši:

- 2) obuhvatanjem razlike na računu -Obezvredjenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana koji bi se zaduživao, uz odobrenje računa -Ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca.

7.2. GUBITAK POSLOVANJA KOJE JE OBUSTAVLJENO, RASHODI IZ PRETHODNIH IZVJEŠTAJNIH PERIODA I PRENOS RASHODA

Na kontima gubitak poslovanja koje je obustavljeno, rashodi iz prethodnih izvještajnih perioda i prenos rashoda, knjigovodstveno se obuhvataju i prate gubici poslovanja organizacionih djelova za koje je donijeta odluka o obustavljanju poslovanja u skladu s MSFI 5; naknadno utvrđeni rashodi iz prethodnih perioda, kao i efekti promjena računovodstvenih politika i ispravke grešaka iz prethodnih perioda koje nijesu materijalno značajne; prenos

⁹¹ U pogledu navedenog, sud može donijeti odluku da kupca u potpunosti oslobodi plaćanja obaveze.

rashoda i sl. U kontekstu navedenog, prema Pravilniku o Kontnom okviru, navedenu grupu računa čine sljedeća sintetička konta:

- *590 – Gubitak poslovanja koje je obustavljeno;*
- *591 – Rashodi (efekti) promjene računovodstvenih politika i ispravke grešaka iz prethodnih izvještajnih perioda*
- *592 – Rashodi iz prethodnih izvještajnih perioda*
- *599 – Prenos rashoda*

Na kraju obračunskog perioda, zbrajaju se svi nastali rashodi te se zbirno iskazuju na računu Prenos rashoda, odnosno zaključak računa rashoda sprovodi se tako što se salda s ovih računa (koja su dugovna) prenose na račun -Prenos rashoda (na strani duguje).

PITANJA ZA PROVJERU

1. Definišite pojam troškova?
2. Pojasnite konstataciju „troškovi su už i širi pojam od rashoda“.
3. Pojasnite značaj troškova.
4. Zašto je bitna klasifikacija troškova?
5. Navedite dvije osnovne skupine troškova. Pojasnite.
6. Kako je moguće grupisati troškove s aspekta osnovnih prirodnih grupa?
7. Kako je moguće grupisati troškove s aspekta:
 - a. vremena obračunavanja;
 - b. reagovanja na promjenu obima proizvodnje;
 - c. stepena prosječnosti;
 - d. funkcionalnih područja;
 - e. mogućnosti uključivanja na nosioce troškova;
 - f. vremenskog i bilansnog terećenja;
 - g. pojavljivanja?
8. Iz kojih se komponenti sastoji nabavna vrijednost prodatih proizvoda?
9. Koji su troškovi grupisani u okviru troškova materijala?
10. Iz kojih se komponenti sastoje troškovi rada?
11. Koje vrijednosti obuhvataju troškovi proizvodnih usluga?
12. Koje komponente sačinjavaju troškove usluga nematerijalnog karaktera?
13. Kakva je razlika između stvarnih i standardnih troškova?
14. Kakva je razlika između fiksnih i varijabilnih troškova?
15. Što su semivarijabilni troškovi?
16. Što su ukupni a što prosječni troškovi?
17. Navedite razliku (e) između troškova proizvodnje i troškova prodaje i troškova opšteg upravljanja i administracije.
18. Kakva je razlika između direktnih i indirektnih troškova?
19. Šta su troškovi perioda, a što troškovi proizvoda?
20. Kakva je razlika između primarnih i sekundarnih troškova?
21. Što su troškovi, utrošci, odnosno izdaci?
22. Kakva je sličnost, razlika, odnosno podudarnost između troškova i izdataka?
23. Koje kategorije troškova spadaju u poslovne rashode preduzeća?
24. Šta su troškovi materijala i koje su njihove osnovne karakteristike?
25. Navedite osnovne metode knjigovodstvenog obuhvatanja troškova materijala.
26. Koja je odlika metode knjigovodstvenog obuhvatanja troškova materijala obračunatih po stvarnim nabavnim cijenama?
27. Navedite karakteristike evidencije materijala po vrstama materijala.
28. Koje su odlike metode FIFO kod izdavanja materijala?
29. U čemu se sastoji suština metode prosječne cijene kod izdavanja materijala?
30. Koja je odlika metode dnevne cijene?
31. Koje se metode, prilikom obračuna troškova materijala mogu koristiti primjenom MRS 2?
32. Na koji se način vrši knjigovodstveno obuhvatanja troškova materijala?
33. Navedite glavne karakteristike Nabavne vrijednosti realizovane robe.
34. Pojasnite na koji način je moguće izvršiti utvrđivanje nabavne vrijednosti realizovane robe.
35. Koja je odlika nabavne vrijednosti robe ukoliko su zalihe robe evidentirane po nabavnoj vrijednosti?

36. Da li je ukalkulisani porez na promet isto što i razlika u cijeni?
37. Po kojim cijenama se roba vodi u prodajnim objektima na veliko? Pojasniti.
38. Na koji se način može dobiti ostvarena razlika u cijeni?
39. Po kojim se cijenama roba vodi u prodajnim objektima na malo – prodavnicama? Pojasniti.
40. Navedite razloge koji rukovodstvo preduzeća navode da povećavaju ili snižavaju cijene.
41. Na koji se način vrši knjigovodstveno obuhvatanje sniženja, odnosno povećanja cijene robe?
42. Definišite „troškove ličnih zarada i naknada“.
43. Iz kojih se komponenti sastoje troškovi ličnih zarada i naknada?
44. Na koji se način vrši obračun troškova ličnih zarada i naknada?
45. Navedite koji se porezi i doprinosi plaćaju na zarade zaposlenih.
46. Na koji se način vrši obračun i knjiženje troškova zarada?
47. Koja je odlika troškova proizvodnih usluga?
48. Što su troškovi amortizacije i na koji se način vrši njihov obračun i kvantificiranje?
49. Zašto je kod obračuna amortizacije bitno pitanje osnovice amortizacije?
50. Koje su bitne karakteristike osnovnog sredstva kod utvrđivanja vijeka upotrebe?
51. Navedite dvije osnovne metode obračuna amortizacije.
52. U čemu leži suština metode vremenskog otpisivanja?
53. Koja su se tri postupka otpisivanja izdiferencirala kod metode vremenskog otpisivanja?
54. Na koji se način utvrđuje godišnji iznos troškova amortizacije primjenom linearne metode otpisivanja?
55. Na koji se način utvrđuje mjesečni iznos amortizacije?
56. Koja je odlika metode degresivnog otpisa osnovnog sredstva?
57. Navedite najvažnije metode u okviru metode degresivnog otpisivanja. Koje su njihove karakteristike?
58. Koja je odlika metode funkcionalnog otpisivanja pri obračunu troškova amortizacije?
59. Što je predračun amortizacije i što se njime utvrđuje?
60. Koja metoda obračuna amortizacije je favorizovana u našim računovodstvenim propisima?
61. Koja je odlika troškova rezervisanja i koji troškovi im uobičajeno pripadaju?
62. Na osnovu čega se vrši procjena troškova rezervisanja?
63. Što su nematerijalni troškovi i koje vrste troškova su obuhvaćene navedenom kategorijom?
64. Koji rashodi su sadržani u okviru kategorije finansijskih rashoda?
65. Pojasnite na koji se način vrši knjigovodstveno obuhvatanje finansijskih rashoda.
66. Koji rashodi su sadržani u okviru kategorije ostalih rashoda?
67. Koji rashodi su sadržani u okviru rashoda po osnovu obezvređivanja imovine?
68. Što se prikazuje na kontima rashodi po osnovu obezvređivanja imovine?