

GLAVA X. RAČUNOVODSTVENI ASPEKT POSLOVNIH PROMJENA NA ROBI

1. RAČUNOVODSTVENI ASPEKT UNUTRAŠNJEG ROBNOG PROMETA

Trgovinska preduzeća u osnovi obavljaju kupoprodajne poslove, odnosno bave se kupovinom robe radi njene dalje prodaje, u manje-više neizmijenjenom obliku – kupovina i prodaja robe u nepromijenjenom stanju. Nabavka i prodaja robe predstavljaju osnovne faze u kružnom kretanju sredstava trgovinskog preduzeća, i to prvu fazu ($N-R$) – pretvaranje novca u robu i drugu fazu ($R-N_1$) – pretvaranje robe u novac. Kupovina i prodaja robe su međusobno uslovljene i povezane i u stvari čine kontinuirani tok transformacije obrtnih sredstava iz novčanog u robni oblik i iz robnog u novčani ($N-R-N_1$). U okviru druge faze ($R-N_1$), uglavnom se pojavljuje još jedan prelazni oblik potraživanja, bilo po osnovu nenaplaćene robe ili primljenih instrumenata za obezbjeđenje plaćanja – čekova, mjenica, garancija. Sve poslovne transakcije koje se odvijaju u okviru navedenih faza moraju se knjigovodstveno evidentirati, a one ipak zahtijevaju specifična računovodstveno-organizaciona rješenja u dokumentacionom i evidencionom smislu. Naime, neophodno je na osnovu odgovarajuće prateće knjigovodstvene dokumentacije organizovati potrebna knjiženja u sintetičkom finansijskom knjigovodstvu i odgovarajućim analitičkim knjigovodstvima i drugim pomoćnim knjigama.

1.1. NABAVKA ROBE NA DOMAĆEM TRŽIŠTU

Nabavka robe na domaćem tržištu odvija se na osnovu sklopljenih dugoročnih ili pojedinačnih *ugovora* ili pak eventualno usmenih *dogovora* između prodavca i kupca. Isporuku i prijem robe prati i odgovarajuća *knjigovodstvena dokumentacija*. Dobavljač na osnovu kupoprodajnog ugovora isporučuje robu koju prati *otpremnicu*, dok se *faktura* dobavljača šalje poštom, upućuje dostavnom knjigom ili neposredno predaje predstavniku kupca. Nakon prispjeća robe, kupac obično vrši *komisijski prijem robe*, pa se po tom osnovu formira *zapisnik* o kvantitativnom i kvalitativnom prijemu robe i *prijemnica* računopologača – skladišnog magacionera ili poslovođe – prodavca u prodajnom objektu preduzeća. Na osnovu prethodnih dokumenata, nabavna služba formira *kalkulaciju cijena robe*. Kalkulacija (kalkulisanje) predstavlja metodološko-obračunski postupak za utvrđivanje odgovarajućih cijena, a pod **kalkulacijom** se podrazumijeva prije svega pisana isprava – knjigovodstveni dokument, kao osnova za realizaciju knjigovodstvene procedure – knjiženja u odgovarajućim knjigovodstvima. Na osnovu navedenih dokumenata knjiži se nabavka robe.

Knjigovodstvena evidencija nabavke robe može biti organizovana po:

- **vrijednosti,**
- **količini i vrijednosti.**
- **količini.**

Evidencija kretanja robe po **vrijednosti** podrazumijeva vođenje sintetičke evidencije, odnosno evidencije u finansijskom knjigovodstvu. Na taj način, konto Roba svojim prometom i saldonom pokazuje stanje kao i kretanje ukupnih zaliha robe u određenom obračunskom periodu.

Evidencija nabavke i kretanja robe po **količini i vrijednosti** vrši se u *analitičkom robnom knjigovodstvu* i to uglavnom kod trgovinskih preduzeća na veliko, odnosno za knjigovodstveno praćenje kretanja robe u skladištima na veliko – analitičkom robnom knjigovodstvu. Riječ je o materijalnoj evidenciji. Ovaj način evidencije moguć je i kod trgovinskih preduzeća na malo, odnosno za evidenciju robe u skladištu, pa čak i za evidenciju robe u prodavnici.

Analitička evidencija stanja i kretanja pojedinih vrsta robe samo po **količini** se vrši u magacinu. Veliki je značaj navedenog oblika evidencije iz razloga što omogućava kontrolu rada kako magacionera tako i kontrolu visine pojedinih zaliha robe.

Vrednovanje zaliha trgovačke robe radi računovodstvenog evidentiranja može se, prema MRS-2, vršiti po:

- ✓ *principu istorijskog troška* odnosno nabavne vrijednosti kao troškova nastalih prilikom njihovog pribavljanja, i
- ✓ *neto prodajnoj vrijednosti* koja se može realizovati, zavisno od toga što je niže.

Na računima grupe-13 obuhvataju se sljedeći računi:

- ✚ **130 – Obračun nabavke robe**
- ✚ **131 – Roba u magacinu**
- ✚ **132 – Roba u prometu na veliko**
- ✚ **133 – Roba u skladištu, stovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica**
- ✚ **134 – Roba u prometu na malo**
- ✚ **135 – Roba u obradi, doradi i manipulaciji**
- ✚ **136 – Roba u tranzitu**
- ✚ **137 – Roba na putu**
- ✚ **139 – Ispravka vrijednosti robe**

Na računu **130 – Obračun nabavke robe**:¹ može se iskazivati vrijednost po obračunu dobavljača i zavisni troškovi nabavke u skladu s MSFI. U korist ovog računa knjiži se nabavna vrijednost robe na teret odgovarajućih računa grupe 13. Umjesto računa 130, pravno lice može obračun nabavke vršiti preko računa na kome se roba vodi. Suština ovog računa je u tome da preduzeće na lakši i jednostavniji način izvrši tačan obračun nabavne vrijednosti robe.

Na računu **131 – Roba u magacinu** iskazuje se vrijednost zaliha robe u magacinu prije stavljanja robe u promet. Roba koja je izložena u magacinu nije izložena prodaji, već se na njoj vrše pripreme radi stavljanja u promet. Roba se čuva, sortira, pakuje u sitna pakovanja, markira, odnosno vrše se pripreme za prenos robe u objekte koji prodaju robu na malo i veliko. Roba u magacinu se vodi po **nabavnim cijenama** i ne prodaje se, već se koristi samo za snadbijevanje objekata koji neposredno prodaju robu na veliko, odnosno na malo. Prema zahtjevima prodavnica, skladišta i stovarišta, roba se izdaje iz magacina na osnovu trebovanja, s tim što se magacin razdužuje po nabavnoj cijeni, dok se objekti zadužuju po nabavnoj ili prodajnoj cijeni.

Na računu **132 – Roba u prometu na veliko**, iskazuje se vrijednost zaliha robe u prodajnim objektima na veliko. Pojašnjenja radi, pod **trgovinom na veliko** podrazumijeva se kupovina robe radi dalje prodaje trgovcima, profesionalnim korisnicima i drugim subjektima, **osim fizičkim licima** – krajnjim korisnicima.² To zapravo znači da preduzeće koje je samo registrovano za veleprodaju (trgovinu na veliko) *ne smije* prodavati robu fizičkim licima već je prodaja robe namijenjena isključivo pravnim licima (drugim preduzećima)³.

S knjigovodstvenog aspekta, bitno je napomenuti da je u okviru računa 132- moguće otvoriti sljedeće analitičke račune:

¹ Ističemo da korišćenje ovog računa nije obavezno. Napomena: detaljnije pojašnjenje karaktera ovih računa preuzeto je iz dostavljenog materijala Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore.

² Zakon o unutrašnjoj trgovini, član 8.

³ Napomena: Trgovina na veliko obavlja se u posebnim prostorijama, skladištima i drugim prostorima za prodaju robe na veliko, na pijacama za prodaju robe na veliko, kao i na drugim mjestima koja ispunjavaju propisane uslove. Takođe trgovina na veliko se može obavljati i bez zadržavanja robe u skladištu trgovca na veliko (trgovina u tranzitu) – za ovakav vid trgovine na veliko nije potreban prodajni prostor, odnosno skladište (materijal Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore).

- 1320 – *Roba u prometu na veliko u skladištu (analitički po prodajnim objektima),*
1321 – *Roba u prometu na veliko u stovarištu (analitički po stovarištima),*
1322 – *Roba u prometu na skladištu za posebne vrste roba,*
1323 – *Ukalkulisana razlika u cijeni u prometu na veliko.*

U praksi, terminološki se često stavlja znak jednakosti između **skladišta** i **stovarišta**, te stoga ukazujemo na razlike koje postoje među njima. **Skladište** je prostorija u kojoj se obavlja promet robe na veliko i obavljaju usluge preuzimanja, konzerviranja, čuvanja, sortiranja, pakovanja, markiranja i prepakivanja robe za otpremu.⁴ Knjigovodstvena evidencija može se vršiti po nabavnoj ili prodajnoj cijeni, što prije svega zavisi od poslovne politike vlasnika. Za razliku od skladišta, **stovarište** predstavlja prostoriju ili ograđeni prostor u kojem se obavlja promet robe na veliko i malo⁵. Dakle, jedino se u stovarištu kao prodajnom objektu može obavljati i promet na veliko i promet na malo. Najčešći primjeri ovakve trgovine: trgovina građevinskim materijalom, ogrijevom i sl.).

Na računu **133 – Roba u skladištu, stovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica** – iskazuje se vrijednost zaliha robe koja je data na skladištenje, komisionu i konsignacionu prodaju. Usljed nedostatka skladišnog prostora, a i radi prodaje robe preko konsigancionog skladišta ili preko komisionara, preduzeće često svoju robu ili proizvode drži u tuđem skladištu. Roba u skladištu može biti smještena radi čuvanja njenih određenih svojstava (hladnjače) ili radi čuvanja i prodaje po nalogu i za račun komitenta.

Na računu **134 – Roba u prometu na malo** – iskazuje se vrijednost zaliha robe u prodajnim objektima na malo. Na računima koji se otvaraju u okviru računa 134 – Roba u prometu na malo, evidentiraju se iznos ukalkulisanog PDV-a u prometu proizvoda na malo i ukalkulisane razlike u cijeni.

135 – Roba u obradi, doradi i manipulaciji – iskazuje se vrijednost zaliha robe koja je data na pakovanje i druge oblike dorade i obrade.

136 – Roba u tranzitu – iskazuje se vrijednost robe koja se po nalogu kupca neposredno isporučuje bez prethodnog skladištenja.

137 – Roba na putu – iskazuje se fakturna vrijednost robe poslate od dobavljača, koja još uvijek nije stigla u naš magacin. Knjiži se zaduženjem ovog konta, a odobrenjem odgovarajućeg konta iz grupe Dobavljača – 43.

139 – Ispravka vrijednosti robe – iskazuje se razlika između niže neto prodajne vrijednosti robe i knjigovodstvene vrijednosti, koja se knjiži na teret računa 584 – Obezvrjeđenje zaliha materijala i robe, a u korist ovog računa.

Nadalje, evidencija – *knjigovodstveno obuhvatanje* poslovnih promjena (transakcija) na robi može, s *cjenovnog aspekta*, biti realizovana po:

1. **nabavnim cijenama** (magacin i veleprodaja) i
2. **prodajnim cijenama** (veleprodaja – veleprodajne cijene, maloprodaja – maloprodajne cijene).

⁴ *Pravilnik o minimalnim tehničkim uslovima za obavljanje prometa robe i vršenje usluga u prometu robe, član 31. Treba napomenuti da ovaj pravilnik ne pravi razliku između magacina i skladišta. Naime, ovaj pravilnik izjednačava ova dva pojma. Međutim u skladu sa novim kontnim okvirom i računovodstvenom praksom, izvodimo sljedeći zaključak: roba u magacinu se ne smatra prodajnim mjestom i evidencija se vodi isključivo po nabavnoj vrijednosti, dok skladište obavlja istu funkciju kao magacin te se smatra prodajnim mjestom (veleprodaja), dok se evidencija vodi ili po nabavnoj ili po prodajnoj cijeni (materijal Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore).*

⁵ *Pravilnik o minimalnim tehničkim uslovima za obavljanje prometa robe i vršenje usluga u prometu robe, član 33.*

1.1.1. Knjigovodstvena evidencija robe po nabavnim cijenama

Evidencija robe po nabavnim cijenama primjenjuje se po pravilu kod trgovinskih preduzeća na veliko. Po nabavnim cijenama evidentira se uglavnom roba u magacinima ili skladištima, odnosno stovarištima na veliko, dok se roba u prodavnicama i drugim prodajnim objektima evidentira isključivo po maloprodajnim cijenama.

Inače, kada je evidencija robe organizovana po nabavnim cijenama, knjiženja se, pored već navedene dokumentacije, vrše i na osnovu kalkulacije nabavne cijene, koja podrazumijeva prisustvo kompletne dokumentacije u vezi s nabavkom koja se priključuje kalkulaciji. Nakon sastavljanja kalkulacije, ista se s dokumentacijom dostavlja službi likvidature koja vrši kontrolu s aspekta formalne, računске i suštinske ispravnosti. Likvidatura potom dostavlja ovjerenu dokumentaciju finansijskom ili analitičkom robnom knjigovodstvu na knjiženje. U manjim preduzećima likvidatura još popunjava i virmanske naloge radi plaćanja po osnovu nabavljene robe, dok se u većim preduzećima taj dio posla obično obavlja u finansijskoj operativi. Tek nakon svih ovih postupaka, robno ili finansijsko knjigovodstvo, u zavisnosti od konkretnih organizaciono-knjigovodstvenih rješenja, mogu izvršiti odgovarajuća kontiranja i knjiženja u vezi s izvršenom nabavkom robe.

Nabavna vrijednost robe⁶ obuhvata:

- A. *fakturnu cijenu (vrijednost) dobavljača*⁷,
- B. *ZTN*⁸,
- C. *Uvozne dažbine i druge takse,*
- D. *Druge troškove koji se mogu direktno pripisati nabavci*⁹.

$$NV = FV + ZTN + \text{uvozne dažbine i druge takse} + \text{dr.troškovi koji se mogu pripisati nabavci}$$

Bitno je naglasiti da je postupak knjigovodstvenog obuhvatanja nabavke robe koja se evidentira po NV u potpunosti identičan knjiženju nabavke materijala. Upravo stoga, ukratko dajemo sumarni prikaz navedenog knjiženja u sljedećim koracima:

- (I) na osnovu prispjele dokumentacija radi se kalkulacija – zbirna ili pojedinačna;
- (II) vrši se obračun nabavne vrijednosti robe na osnovu prethodno dobijenih podataka;
- (III) vrši se knjigovodstveno obuhvatanje nabavke robe kroz dva knjigovodstvena stava:
 - i. *kupovina i prijem robe na zalihama;*
 - ii. *isplata obaveze prema dobavljačima.*

Naime, kako izvršena transakcija nabavke uzrokuje povećanje količina robe na zalihama, to se *knjigovodstveno obuhvatanje* nabavke robe po NV vrši:

- (1) zaduživanjem računa -Roba na zalihama/magacinu za visinu fakturne vrijednosti uvećanu za ZTN i odobravanjem računa -Dobavljač za istu vrijednost, ukoliko je Dobavljač ispostavio fakturu za ZTN tj. izvršene usluge, odnosno,
- (1a) račun -Tekući račun/Blagajna ukoliko su izvršene usluge plaćene po nalogu banke (čekom) ili gotovinski.

Drugi knjigovodstveni stav u okviru nabavke materijala odnosi se na isplatu obaveze prema dobavljaču, a koja se *knjigovodstveno evidentira*:

⁶ U daljem tekstu NV.

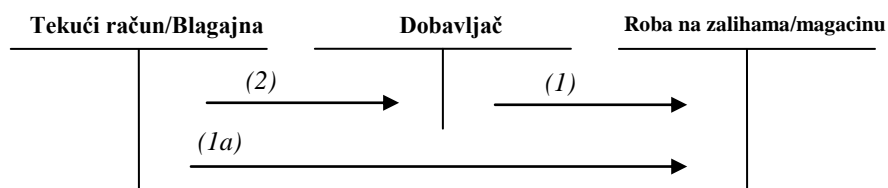
⁷ Trgovački popusti, bonifikacije, rabati i sl. popusti, obračunati u fakturi, odbijaju se prilikom utvrđivanja troškova nabavke.

⁸ ZTN robe čine: troškovi prevoza, manipulativni troškovi (troškovi utovara i istovara...).

⁹ Posrednički troškovi, špediterski troškovi, troškovi pratnje kod prevoza specijalnih roba, troškovi kala, rastura, loma i kvara u transportu, troškovi osiguranja u transportu...

- (2) odobravanjem računa -Tekući račun/Blagajna za visinu fakturne vrijednosti (i ZTN) i zaduženjem računa -Dobavljač za isti iznos.

Grafički prikaz navedenog knjiženja izgleda ovako:



Sljedeći primjer knjigovodstvenog obuhvatanja nabavke robe, ako se ista vodi po nabavnim cijenama, potkrepljuje navedeno:

PRIMJER

1) Od dobavljača T.P. „Km Trade“, po fakturi br. 25 kupljeno je 2.000 kg robe „a“ po fakturnoj cijeni od 3 €, te 1.000 kom. robe „b“ po fakturnoj cijeni od 4 €/1kom. Zavisni troškovi nabavke – prevoza robe iznose 5%. Prispjela roba je po prijemnici br. 15 smještena u magacin.

Sastaviti kalkulaciju nabavne vrijednosti i proknjižiti prijem robe u magacin.

2) Obaveza prema dobavljaču po fakturi br. 25 izmirena je s tekućeg računa. PDV sadržan u fakturi br. 25 iznosi 19%.

RJEŠENJE

Pojašnjenje – izrada

Kalkulacija br. 1

1	Vrijednost robe po fakturi dobavljača Roba „a“ (2.000*3 € = 6.000 €) Roba „b“ (1.000 kom*4 € = 4.000 €)	10.000 €
2	ZTN (1*5%)	500 €
3	NV (1+2)	10.500 €
4	PDV u ulaznoj fakturi (3*19%)	1.995 €

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1.	Roba u magacinu	10.500	
	PDV u primljenim fakturama	1.995	
	Dobavljači u zemlji		12.495
	- za primljenu robu po fakturi br. 25-		
1b)	Dobavljači u zemlji	12.495	
	Tekući račun		12.495
	- za isplatu dobavljača po fak. br. 25-		

1.1.2. Knjigovodstvena evidencija robe po prodajnim cijenama

Evidentiranje robe po prodajnim cijenama zastupljeno je daleko više u odnosu na prethodno opisani metod. Moglo bi se reći da je on u stvari i nastao kao rezultat nastojanja da se eliminišu slabe strane evidencije po nabavnim cijenama. Evidencija robe po prodajnim cijenama zastupljena je pri evidenciji robe širokog asortimana u trgovini na veliko i posebno u evidenciji robe po prodajnim objektima (prodavnicama, samoposlugama, robnim kućama i dr.).

Kod trgovinskih preduzeća koja evidentiraju robu po prodajnim cijenama, uobičajeno je da se pored fakturane vrijednosti (vrijednosti na koju glasi faktura dobavljača) i nabavne vrijednosti (zbir FC i ZTN) pojavljuje i prodajna cijena, odnosno ona cijena po kojoj se roba prodaje korisnicima. Stoga se **prodajna vrijednost robe**¹⁰ dobija kada se na nabavnu vrijednost robe (NV) doda **ukalkulisana razlika u cijeni**¹¹, odnosno,

$$FV + ZTN = NV + RUC^{12} = PV$$

Razlika u cijeni predstavlja potencijalni prihod preduzeća koje se bavi trgovinskom djelatnošću, a iz koga bi trebalo da se nadoknade njegovi troškovi poslovanja¹³ dok bi eventualni ostatak predstavljao realizovan finansijski rezultat (dobitak, u slučaju pozitivnog poslovanja, odnosno gubitak u slučaju negativnog poslovanja). Kao takva, razlika u cijeni može biti:

- **ostvarena**, koja se odnosi na robu koja je prodana, pa je kao takva nepromjenjiva tj. konstantna, i
- **neostvarena (potencijalna)**, koja se odnosi na zalihe robe koje se nalaze u stovarištima ili prodavnicama, čime se njen iznos može mijenjati na gore ili dolje, ili pak ostati nepromijenjen, sve dok se roba ne proda, promijeni cijenu ili se nikada i ne proda.

S aspekta **formiranja**, razlika u cijeni može biti:

- **slobodno formirana razlika u cijeni**, koja se javlja kod onih roba kod kojih vlasnik trgovinskog preduzeća, rukovođen svojim ekonomskim interesima, ali i podstaknut dejstvom tržišnih zakonitosti (ponude i tražnje) slobodno formira prodajnu cijenu svojih proizvoda.
- u obliku **rabata**¹⁴, koji se utvrđuje procentualno u odnosu na PV, odnosno

$$\text{Rabat} = \frac{PV * \% \text{ rabata}}{100}$$

i javlja se kod roba s jedinstvenom prodajnom cijenom koja je utvrđena od strane proizvođača¹⁵. Polazeći od formule za obračun rabata, zaključak je da ovaj oblik RUC predstavlja odbitni element kalkulacije vrijednosti robe, jer se uvijek oduzima od PC (PV).

- u obliku **marže**¹⁶ koja najčešće označava kontrolisano formiranje cijena od strane države a time i **kontrolisano formiranje razlike u cijeni**, koja se uglavnom javlja kod roba široke potrošnje¹⁷ čija je proizvođačka ili prodajna cijena limitirana ili je pak limitirana ukupna stopa razlike u cijeni. To drugim riječima znači da je navedena stopa određena, tj. kontrolisana od strane određenog državnog organa u cilju očuvanja životnog standarda stanovništva. Njena visina je određena na takvom nivou da omogućava pokriće troškova poslovanja u cilju realizacije pozitivnog finansijskog rezultata.

¹⁰ U daljem tekstu PC.

¹¹ U daljem tekstu RUC.

¹² Pošli smo od pretpostavke da uzimamo maržu kao oblik razlike u cijeni. U slučaju da je u pitanju rabat, to bi se od prodajne vrijednosti (PV) oduzela nabavna vrijednost (NV) ili bi se sam rabat odredio kao procenat od prodajne vrijednosti (PV).

¹³ Riječ je o troškovima koji nastaju nezavisno od procesa nabavke robe. Rezultat su obavljanja cjelokupne poslovne aktivnosti privrednog subjekta te kao takvi utiču na periodični finansijski rezultat preduzeća.

¹⁴ Napomena: ne treba miješati količinski rabat s rabatom u smislu određenja RUC. Kada se kaže rabat u svakodnevnom govoru misli se na količinski rabat – dodatni popust po jedinici proizvoda kada kupimo veću količinu npr. neke robe. Rabat u smislu određenja razlike u cijeni se odnosi na slučaj kada proizvođač već odredi cijenu (novine, određene vrste gaziranih pića, časopisi...) pa je zarada prodavca procenat od PV. Dakle, ističemo da rabat kao način određenja razlike u cijeni predstavlja poseban pojam, dok potpuno suprotno značenje ima količinski rabat!!!

¹⁵ Npr. dnevne novine.

¹⁶ Napomena: Marža se nekada može odrediti od strane države, ali u većini slučajeva trgovac slobodno određuje svoju maržu kao % u odnosu na NV. Po različitim literaturama pojam marže se vezuje za pojam RUC, po nekoj za kontrolisanu % od strane država a po nekoj isključivo kao % na NV.

¹⁷ Npr. hljeb, mlijeko, gorivo za automobile i sl.

$$\text{Marža} = \frac{NV * \% \text{ marže}}{100}$$

Za razliku od rabata, marža predstavlja dodatni elemenat kalkulacije vrijednosti robe budući da se dodaje na NV.

Račun, *razlika u cijeni*¹⁸ je korektivni račun koji koriguje svoj osnovni račun -Roba, budući da se oduzimanjem njegovog salda od PV robe pruža uvid u NV robe. Dakle, pri nabavci robe obračunata potencijalna (ali još uvijek neostvarena!) zarada evidentira se na potražnoj strani računa RUC.

Organizacioni i obračunski postupak evidentiranja poslovnih promjena na robi, ako se ista evidentira po PC, vrši se kroz sljedeće etape:

- (I) na bazi prispjele dokumentacije izrađuje se kalkulacija, da bi se
- (II) na osnovu prethodno dobijenih podataka izvršio obračun PC,
- (III) obavlja se knjigovodstvena evidencija nabavke robe po PC posredstvom dva knjigovodstvena stava:
 - iii. *kupovina i prijem robe na zalihama;*
 - iv. *isplata obaveze prema dobavljačima.*

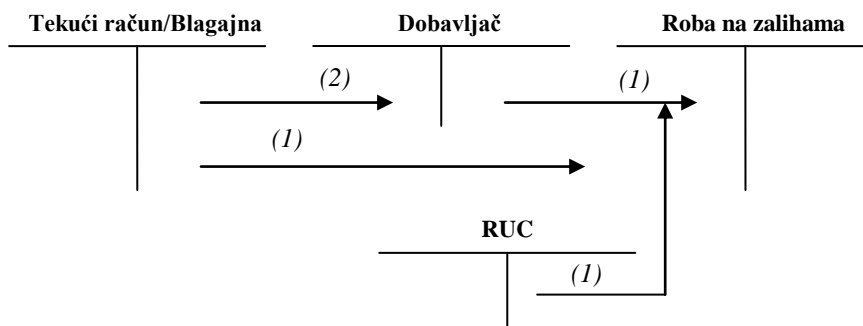
Naime, kako izvršena transakcija nabavke uzrokuje povećanje količina robe na zalihama to se *knjigovodstveno obuhvatanje* nabavke robe po PC vrši:

- (1) zaduživanjem računa -Roba na zalihama za visinu PC i odobravanjem računa -Dobavljač za NV, ukoliko je ispostavljena faktura za ZTN, odnosno račun -Tekući račun/Blagajna odnosno ako su izvršene usluge plaćene po nalogu banke (čekom) ili gotovinski. Takođe, odobrava se korektivni račun -RUC za visinu obračunate razlike između PC i NV.

Drugi knjigovodstveni stav u okviru nabavke robe odnosi se na isplatu obaveze prema dobavljaču, a koja se *knjigovodstveno evidentira*:

- (2) u korist računa -Tekući račun/Blagajna za visinu fakturne vrijednosti (i ZTN¹⁹) i na teret računa -Dobavljač za isti iznos.

Grafički prikaz navedenog knjiženja izgleda ovako:



Pored već navedene dokumentacije u prethodnom poglavlju, u vezi s evidencijom robe po nabavnim cijenama, za *knjigovodstveno obuhvatanje* robe po **prodajnim cijenama** takođe je neophodno sastavljanje kalkulacije prodajne cijene koja može biti iskazana kao:

- *prodajna cijena robe na veliko i*
- *prodajna cijena robe na malo.*

¹⁸ Koristićemo skraćenicu – RUC.

¹⁹ U slučaju da su dobavljači ispostavili fakturu.

Knjigovodstveno evidentiranje nabavke robe u veleprodaji po prodajnim cijenama

Prva cijena, *prodajna cijena robe na veliko (veleprodaja)*, imanentna je trgovini na veliko i eventualno evidenciji robe u skladištu. Radi se o preduzećima koja svojim opštim aktom mogu predvidjeti da ipak knjigovodstveno obuhvataju robu u skladištu po prodajnim cijenama bez PDV-a. U principu, prodajna cijena u trgovinama na veliko je niža u odnosu na istu u trgovinama na malo zbog nabavke velike količine robe i posljedično nižih transportnih troškova.

Knjigovodstveno obuhvatanje nabavke robe ukoliko se ista vodi po prodajnim cijenama na veliko možemo potkrijepiti sljedećim *primjerom*:

PRIMJER

1) Dobavljač „X” ispostavio nam je fakturu br. 25 za isporučene 2.000 kom robe „a”, u iznosu od 30.000 €. Stvarni zavisni troškovi transporta robe iznose 4.000 €. Sastaviti kalkulaciju prodajne cijene robe na veliko, ako veleprodajna marža iznosi 10%. PDV sadržan u ulaznim fakturama se obračunava po stopi od 19%.

RJEŠENJE

Pojašnjenje – izrada

Kalkulacija br. 2

1	Vrijednost robe po fakturi dobavljača	30.000 €
2	ZTN	4.000 €
3	NV (1+2)	34.000 €
4	PDV u ulaznoj fakturi (3*19%)	6.460 €
5	RUC (3*10%)	3.400 €
6	Prodajna vrijednost robe	37.400 €

Knjiženje u dnevniku:

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1a)	<i>Roba u veleprodaji</i>	37.400	
	<i>Ulazni PDV</i>	6.460	
	<i>Razlika u cijeni u</i>		
	<i>veleprodaji</i>		3.400
	<i>Obaveze prema</i>		
	<i>dobavljačima</i>		40.460
	<i>- za primlj. robu po fakt. br. 25-</i>		

Knjigovodstveno obuhvatanje nabavke robe, ako se ista vodi po prodajnim cijenama na malo

Prodajna cijena robe na malo utvrđuje se u poslovanju trgovinskih preduzeća na malo i obavezno za evidenciju robe u prodajnim objektima. U maloprodajnim objektima roba se evidentira po prodajnoj vrijednosti s ukalkuliranim PDV-om²⁰. Shodno prethodnoj zakonskoj regulativi²¹, trgovina na malo je bila dužna da vodi Trgovačku knjigu. Međutim, trgovačka knjiga je postojala do 31. 12. 2012, a od 01. 01. 2013. stupio je na snagu Pravilnik o evidenciji

²⁰ Poreske stope mogu biti različite u zavisnosti od broja grupa proizvoda, odnosno roba. One su veoma podložne promjenama koje rezultiraju iz promjena u poreskoj politici i poreskom sistemu.

²¹ Vidjeti: Zakon o unutaršnjoj trgovini (Sl.list CG 49/08 i Sl. list CG 40/2011-1) i Pravilnik o obliku i načinu vođenja Trgovačke knjige (Sl. list SRJ, br. 12/94).

i nabavci robe i pružanju trgovačkih usluga (Sl. list 34/12), tako da su sva trgovačka društva dužna da postupaju u skladu s navedenim²². Trgovina na malo²³ vrši kupovinu robe radi dalje prodaje **krajnjim korisnicima (fizičkim licima)**. Glavna karakteristika maloprodaje je to da je ona namijenjena fizičkim licima i da je plaćanje uglavnom gotovinsko. Ipak, to ne znači da maloprodaja ne smije prodati robu pravnim licima, ili da plaćanje ne može biti na odloženo već je riječ o najčešćem načinu prodaje. Obaveza maloprodaje je da ostvareni promet iskazuje preko poreske registar kase.²⁴ Cijene moraju biti iskazane po prodajnim vrijednostima i to s ukalkulisanim PDV-om.

Trgovina na malo obavlja se u prodajnim prostorijama ili na drugim prodajnim mjestima koja ispunjavaju propisane uslove. Trgovina na malo se može obavljati:²⁵

- ✓ van poslovnih prostorija (kiosci, pijace, zatvorene tezge, štandovi i sl.);
- ✓ u prodavnicama – pod kojima se podrazumijeva prostorija u kojoj se vrši prodaja robe na malo usluživanjem kupca od strane prodavca;
- ✓ u samouslugama – koje predstavljaju prostorije u kojima se vrši prodaja robe na malo pretežno samousluživanjem kupca;
- ✓ u robnim kućama – koje označavaju prostorije za prodaju robe na malo najšireg asortimana, robe široke potrošnje samoizborom, samousluživanjem kupca, preko automata ili usluživanjem od strane prodavca;
- ✓ u stovarištima (obično su preduzeća ovog tipa registrovana i za maloprodaju i veleprodaju) – (ukoliko je kupac fizičko lice) – prodaja građevinskog materijala i sl. Bitno za naglasiti i u ovom slučaju jeste da se prodata roba u maloprodaji evidentira preko poreske kase.

Kontinuirano obavljanje poslovne aktivnosti u trgovini na malo podrazumijeva posjedovanje **poreske registar kase ili poreske kase**. Navedena kasa predstavlja uređaj za registrovanje podataka o vrijednosti prodatih proizvoda i izvršenih usluga unijetih u njenu bazu podataka, koji se na propisani način saopštavaju kupcu proizvoda, odnosno usluga, uz istovremeno evidentiranje na kontrolnoj traci poreske kase, njihovo evidentiranje u fiskalnoj memoriji poreske kase i formiranje i štampanje fiskalnih dokumenata.²⁶

Maloprodajni objekti – prodavnice, mogu se snabdjevati robom iz magacina u okviru istog preduzeća ili direktno – neposredno, od dobavljača – proizvodnih ili drugih trgovinskih preduzeća.

Stoga, naredni *primjer* ukazuje na knjigovodstveno obuhvatanje nabavke robe ukoliko se ista vodi po prodajnim cijenama na malo:

²² Stara trgovačka knjiga imala je kolone koje su se odnosile na uplatu s poslovnog računa. Novim pomenutim Pravilnikom, to nije bilo predviđeno, tako da je izvršena dopuna u aprilu 2013. godine, usvajanjem novog Pravilnika o izmjenama i dopunama evidencije nabavke i prodaje robe i pružanju trgovačkih usluga. Stara trgovačka knjiga nije imala evidenciju veleprodaje, pa je i to dopunjeno. Posljednjim Pravilnikom precizirana je Evidencija maloprodaje (oznaka EM), Evidencija veleprodaje (EV) i Evidencija trgovačkih usluga (ETU).

²³ Pojašnjenja koja se tiču karakteristika trgovine na malo su preuzeta iz materijala Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore.

²⁴ Zakon o PDV, član 32, stav 9 i 10.

²⁵ Više o tome: Pravilnik o minimalnim tehničkim uslovima za obavljanje prometa robe i vršenje usluga u prometu robe, član 34.

²⁶ Uredba o upotrebi poreske registar kase i načinu evidentiranja prometa proizvoda, odnosno usluga preko registar kase, član 2.

PRIMJER

1) Od marketa „Voli“, nabavljena je roba u iznosu od 20.000 €. Troškovi prevoza robe po fakturi dobavljača iznose 3.500 €. Sastaviti kalkulaciju i proknjižiti nabavku robe, ako je ista nabavljena direktno za prodavnicu i to po maloprodajnim cijenama na malo, imajući u vidu da stopa PDV-a iznosi 19% i da maloprodajna marža (razlika u cijeni) iznosi 15%. Sastaviti kalkulaciju i sprovesti potrebna knjiženja.

RJEŠENJE

Pojašnjenje – izrada

Kalkulacija br. 3

1	Vrijednost robe po fakturi dobavljača	20.000 €
2	ZTN	3.500 €
3	NV (1+2)	23.500 €
4	PDV u ulaznoj fakturi (3*19%)	4.465 €
5	RUC (3*15%)	3.525 €
6	Prodajna vrijednost robe (3+5)	27.025 €
7	Maloprodajna vrijednost s ukalkulisanim PDV-om od 19%	32.159,75 €

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1a)	<i>Roba na zalihama u maloprodaji</i>	32.159,75	
	<i>PDV u primljenim fakturama</i>	4.465,00	
	<i>Ukalkulisana RUC u maloprodaji</i>		3.525
	<i>Dobavljači u zemlji</i>		27.965
	<i>Ukalkulisani PDV</i>		5.134,75
	<i>- za nabavljenu robu u maloprodaji-</i>		

Maloprodajni objekti – prodavnice, mogu se snabdijevati robom iz skladišta u okviru istog preduzeća ili direktno – neposredno, od dobavljača – proizvodnih ili drugih trgovinskih preduzeća.

1.3. INTERNO KRETANJE ROBE U TRGOVINSKOM PREDUZEĆU

Roba se od momenta nabavke, odnosno od prispjeća u preduzeće pa do momenta prodaje nalazi na zalihama u skladišnim (magacinskim) ili prodajnim objektima. U tom vremenskom intervalu, a uglavnom radi omogućavanja što brže prodaje robe, nužno dolazi do potreba da se ista premjesti iz jednog u drugi skladišni, odnosno prodajni objekat. Taj prenos robe iz jednog u drugi objekat, s jednog mjesta na drugo u okviru istog preduzeća naziva se *interno kretanje robe*.

Interno kretanje robe u preduzeću predstavlja, po prirodi poslovanja, uobičajene tokove cirkulacije robe unutar samog preduzeća, naročito na liniji kretanja robe: trgovina na veliko – trgovina na malo i magacin – prodavnice. Razumljivo, i svako kretanje robe unutar preduzeća treba da bude knjigovodstveno obuhvaćeno. Knjigovodstvena rješenja internog kretanja robe zavise od vrste trgovinskih preduzeća, predmeta poslovanja, zatim od odgovarajućih poslovno-organizacionih rješenja nabavke i skladištenja robe, načina snabdijevanja prodavnica robom, organizacione samostalnosti dislociranih i uopšte prodajnih objekata, cijena po kojima se roba knjigovodstveno obuhvata u magacinima, lociranosti prodajnih objekata na području jedne ili više opština, regiona, republika, načina obračuna i knjigovodstvenog obuhvatanja razlike u cijeni i drugih internih utičućih faktora.

Inače, interno kretanje robe u preduzeću može se odvijati u sljedećim pravcima:

- a) iz magacina u magacin,
- b) iz magacina u veleprodajni objekat (skladište i stovarište),
- c) iz magacina u prodavnice,
- d) iz stovarišta (veleprodaja) u stovarište (maloprodaja),
- e) iz skladišta u prodavnice,
- f) iz prodavnica u prodavnice,
- g) iz prodavnica u magacin.

a) Interno kretanje robe iz magacina u magacin

Za knjigovodstveno obuhvatanje ovog oblika internog kretanja robe važno je imati u vidu da se roba u magacinima vodi po:

- **nabavnim cijenama** – (*magacin se ne smatra prodajnim mjestom*). Zbog važnosti ističemo već navedeno u prethodnom tekstu. „Pravilnik o minimalnim tehničkim uslovima za obavljanje prometa robe i vršenje usluga u prometu robe²⁷“ ne pravi razliku između magacina i skladišta već izjednačava ova dva pojma. Međutim, u skladu s novim kontnim okvirom i računovodstvenom praksom, izvodimo sljedeći zaključak: *roba u magacinu se ne smatra prodajnim mjestom te se evidencija vodi isključivo po nabavnoj vrijednosti dok skladište obavlja istu funkciju kao i magacin pri čemu se skladište smatra prodajnim mjestom (veleprodaja) i evidencija se vodi ili po nabavnoj ili po prodajnoj cijeni*. Riječ je o tome da treba razgraničiti ova dva pojma kao u kontnom okviru. Prema kontnom okviru roba u skladištu se smatra veleprodajnim objektom, pošto i preduzeća koja se bave isključivo maloprodajom mogu imati svoj magacin, roba u tom magacinu se nikako ne smije predstaviti na kontu roba u skladištu (jer bi to označavalo robu u veleprodaji). Stoga izvodimo zaključak da robu u magacinu treba voditi isključivo po nabavnoj cijeni i da se roba u magacinu ne smatra prodajnim objektom²⁸.

Takođe, cijena robe koja je predmet prenosa može biti ista ili pak različita od cijene robe u drugom magacinu. Stoga, ako se prenos robe vrši između magacina u kojima se roba vodi po:

- (1) *istim cijenama*, onda je potrebno na osnovu odgovarajuće interne dokumentacije – primopredajnice, interne fakture i sl., zadužiti konto magacina koji prima, a odobriti konto magacina koji izdaje robu.
- (2) *različitim cijenama*, onda kalkulacijom treba doći do elemenata za knjiženje²⁹.

Primjer knjigovodstvenog obuhvatanja za slučaj (1) kada se roba vodi po istim cijenama:

PRIMJER

1) Na osnovu interne dostavnice br. 8 izdato je razne robe iz magacina na veliko br. 1 u magacin br. 2, po nabavnoj vrijednosti u iznosu od 12.000 €.

RJEŠENJE

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1.	Zalihe robe u magacinu br. 2 Zalihe robe u magacinu br. 1 - prema internoj dostavnici br. 8-	12.000	12.000

²⁷ Pravilnik je objavljen u „Službenom listu RCG“, br. 1/2002 i 24/2003.

²⁸ Navedeno je preuzeto iz materijala Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore.

²⁹ Napomena: Navedena razlika može nastati usljed dislociranosti magacina pa će nastati dodatni ZTN po osnovu prenosa robe iz jednog magacina u drugi magacin.

Kao što se da zapaziti, navedena transakcija je imala za posljedicu povećanje zaliha robe u jednom magacinu (u navedenom slučaju magacinu 2) uz istovremeno smanjenje zaliha robe u drugom magacinu (magacinu br.1), pri čemu je vrijednost robe ostala nepromijenjena budući da se roba u oba magacina vodila po istoj cijeni.

Takođe, navedeno knjiženje se moglo izvršiti i storno stavom:

R J E Š E N j E

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Zalihe robe u magacinu br. 2 Zalihe robe u magacinu br. 1 - prema internoj dostavnici br. 8-	12.000 12.000	

b) Interno kretanje robe iz magacina u veleprodajni objekat (kod koga je nabavka robe evidentirana po prodajnoj cijeni)

Ako se pak roba u veleprodaji vodi po **prodajnim cijenama**, a razlika u cijeni evidentira po prodajnim objektima, onda istu treba analitički evidentirati odnosno prenijeti, obično storno stavom ili odobravanjem robe u magacinu, tako da se *knjigovodstveno obuhvatanje* vrši na način dat u primjeru koji slijedi:

PRIMJER

1) Na osnovu interne dostavnice br. 10 i prijemnice br. 21, iz magacina je u promet u skladište na veliko izdato robe u vrijednosti od 9.000 € (1000 kom. robe A po nabavnoj cijeni od 9 eura), uz obračun veleprodajne razlike u cijeni od 15%.

R J E Š E N j E

Pojašnjenje – izrada

Pošto se vrši obračun razlike u cijeni preduzeće treba sastaviti kalkulaciju:

Kalkulacija broj 4:

Rb	Vrsta robe	Količ.	Fakturna cijena	ZTN/kg	Nab. cijena	Nab. vrijednost	RUC	Prodajna vrijednost
1	Roba „A“	1.000 kom	9 €/kom	-	9	9.000 €	1.350 €	10.350 €
<i>Ukupno:</i>						9.000 €	1.350 €	10.350 €

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1.)	Roba u prometu na veliko u skladištu Roba na zalihama u magacinu Ukalkulisana razlika u cijeni u prom. na veliko - prema dostavn. br. 10 i kalkulacije br. 4-	10.350	9.000 1.350

c) Interno kretanje robe iz magacina u prodavnicu

Interno kretanje robe iz magacina u prodavnicu je najčešći oblik cirkulacije robe u preduzeću. Ovaj oblik kretanja robe naziva se još i *distribucija robe* iz magacina po maloprodajnim objektima. Naglašeno je da se roba u magacinu vodi isključivo po **nabavnim cijenama**. Preuzimanjem robe iz magacina u prodavnicu neophodno je sastaviti kalkulaciju prodajne cijene s PDV-om.

Kalkulacija se sastavlja na osnovu interne primopredajne dokumentacije (interna dostavnica, nalog magacinu da izda robu i dr.) i zajedno čine dokumentacionu osnovu za knjiženje. Samo *knjigovodstveno obuhvatanje* se sprovodi:

- a) zaduživanjem konta Roba u prodavnici (analitički po prodavnicama), i odobravanjem konta Roba u magacinu (analitički po magacinu), konta Razlika u cijeni robe u prodavnicama (analitički po prodavnicama) i kontu Ukalkulisani PDV (analitički po vrstama, poreskim tarifama, korisnicima i dr. kriterijuma).

Gorenavedeno potkrepljujemo *primjerom* za knjiženje:

PRIMJER

1) Na osnovu interne dostavn. br. 88 iz magacina robe je u prodavnicu br. 1 izdata roba čija je nabavna vrijednost po kojoj se ista vodi u magacinu 30.000 € (1.000 kom. Robe „A“ po 20 €/kom i 200 kom. Robe „B“ po 50 €/kom). Razlika u cijeni robe na malo iznosi 12%.

Formirati kalkulaciju i sprovesti odgovarajuće knjiženje.

RJEŠENJE

Pojašnjenje – izrada

Kalkulacija br. 5

Rb	Vrsta robe	Količ.	Fakturna cijena	ZTN/kg	Nabavna cijena	Nabavna vr.	RUC	Ukalkulisani PDV 19%	Prodajna vrijednost
1	Roba „A“	1.000 kom	20 €/kom	-	20 €/kom	20.000 €	2.400 €	4.256 €	26.656 €
2	Roba „B“	200 kom	50 €/kom	-	20 €/kom	10.000 €	1.200 €	2.128 €	13.328 €
Ukupno:						30.000 €	3.600 €	6.384 €	39.984 €

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Roba u prodavnici broj 1	39.984	
	Ukalkulisani PDV		6.384
	Roba u magacinu		30.000
	Ukalkulisana RUC robe u prod. br. 1		3.600
	- za prim. robu po kalkul. br. 6-		

d) Interno kretanje robe iz stovarišta (veleprodaja) u stovarište (maloprodaja)

Već smo u ranijem tekstu naveli da se kod stovarišta može obavljati i promet na veliko i promet na malo. Riječ je najčešće o prodaji građevinskog materijala, ogrijeva i sl. Ukoliko postoje maloprodajne zalihe one moraju biti odvojene i fizički i evidenciono od zaliha u veleprodaji. Maloprodajne zalihe robe moraju biti iskazane po prodajnoj vrijednosti s

ukalkulisanim PDV, dok veleprodajne zalihe mogu biti iskazane po nabavnoj ili prodajnoj vrijednosti. Zbog ovakvog načina evidencije i zakonskih propisa, preduzeće u slučaju stovarišta organizuje evidenciju na sljedeći način:

- a) Da se zalihe istog materijala ne bi odvajale posebno za maloprodaju, posebno za veleprodaju, preduzeće će sve zalihe evidentirati u centralnom magacinu. Taj centralni magacin može se prikazati na kontu **roba u magacinu** a najčešći primjer rješavanja ovog problema jeste da se zalihe evidentiraju na kontu **roba u prometu na veliko u stovarištu**. Stoga će se u slučaju prodaje fizičkim licima prvo zadužiti zalihe maloprodaje a prodaja će se evidentirati preko poreske registar kase.

Dakle, ukoliko je u pitanju stovarište, tada se najčešće sve zalihe robe nalaze na jednom mjestu i označene su kao centralni magacin ili roba u prometu na veliko u stovarištu, dok su samo izloženi eksponati evidentirani kao roba u maloprodaji i iskazani po prodajnim cijenama. U slučaju prodaje robe sa stovarišta fizičkim licima, promet se obavlja preko poreske registar kase, dok se u tom slučaju maloprodaja zadužuje za iznos prodate robe i vrše odgovarajuća knjiženja. Fizičko i pravno lice obično na istom mjestu preuzimaju robu (građevinski materijal). Prilikom prodaje robe sa stovarišta fizičkim licima moraju se izvršiti odgovarajuća knjiženja (prenos iz maloprodaje u veleprodaju) iako u tom slučaju ne dolazi do bukvalnog (fizičkog) prenosa robe s jednog mjesta na drugo. Naravno, prema zakonskoj regulativi³⁰, zalihe robe u veleprodaji moraju biti odvojene od zaliha robe u maloprodaji, tako da bi se moglo doći do zaključka da dolazi do kršenja ovog zakona usljed ovakvog načina knjiženja. Međutim, ovakav način knjiženja ne remeti zakonsku regulativu. Pojašnjenja radi, zaduženje zaliha maloprodaje se vrši u momentu prodaje robe sa stovarišta fizičkom licu, dok se odmah nakon knjiženja dostavnice – kalkulacije, knjiži faktura (fiskalni račun) za prodaju robe i otpremnica za preuzetu robu. Dakle, riječ je o samo fiktivnom prenosu robe gdje se istog momenta nakon preuzimanja robe razdužuju zalihe robe u maloprodaji. Prilikom prodaje robe sa stovarišta fizičkom licu, da bi se ispoštovala zakonska regulativa, dostavnica-kalkulacija za dostavljanje robe iz veleprodaje u maloprodaju moraju biti istog datuma kao i (fiskalni račun) i otpremnica robe³¹.

Bolja i preciznija softverska rješenja će evidentirati svaku prodaju fizičkim licima na dnevnom nivou ili u momentu obavljene transakcije – ovo je naročito bitno kod većih preduzeća gdje je promet na dnevnoj bazi većeg iznosa tako da je preduzeće u mogućnosti da u svakom momentu prati stanje pojedinih zaliha robe, kako bi uvijek bilo u mogućnosti da zna koje robe će ubrzo nedostajati³².

Kao što je već naglašeno, roba u prometu na veliko u stovarištu se može voditi zavisno od računovodstvene odnosno poslovne politike vlasnika preduzeća po:

- a) *nabavnoj vrijednosti,*
b) *prodajnoj vrijednosti,*

tako da ćemo kroz naredne primjere razmotriti oba slučaja.

I slučaj – Evidentiranje robe u veleprodaji (stovarište) po nabavnim cijenama

Primjer knjiženja situacije kada se roba evidentira preko konta **roba u prometu na veliko u stovarištu po nabavnim cijenama**:

³⁰

[\(21.04.2015. godine\)](http://poslodavci.org/doc/Zakoni/Zakon%20o%20unutrasnoj%20trgovini.pdf)

³¹ Napomena: Treba naglasiti da se navedeno odnosi samo na stovarišta koja fizički ne odvajaju veleprodaju i maloprodaju, već citave zalihe iskazuju kao roba u veleprodaji na stovarištu, uz izuzetak izložbenih eksponata u maloprodaji.

³² Navedeno je preuzeto iz materijala dobijenog od strane Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore.

PRIMJER

1) Komercijalna služba je izdala nalog magacioneru (računopolagaču) da se iz stovarišta na veliko br. 1 roba izda u stovarište na malo br. 3 „Ukus“, i to: 1.000 kg robe „x“ čija nabavna cijena po 1 kg iznosi 4 € a preduzeće zaračunava maloprodajnu maržu u iznosu od 40%. Prema internoj dostavnici br. 2, roba je prenijeta sa stovarišta na veliko u stovarište na malo.

RJEŠENJE

Pojašnjenje – izrada

Kalkulacija br.6

R b	Vrsta robe	Količ.	Fakturna cijena	ZTN/kg	Nabavna cijena	Nabavna vr.	RUC (40%)	Ukalkulisani PDV	Prodajna vrijednost	Prodajna cijena po kg
1	Roba „x“	1.000 kg	-	-	4	4.000	1.600	1.064	6.664	6,664 €/kg
Ukupno:						4.000	1.600	1.064	6.664	

Knjiženje u dnevniku:

R.b r.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1	Roba u stovarištu na malo br. 1	6.664	
	Ukalkulisani PDV		1.064
	Roba u stovarištu na veliko br. 1		4.000
	Ukalkulisana razlika u cijeni robe u stovarištu na malo. br. 1 - prema dostavnici br. 2 i po kalkul. br. 6		1.600

II slučaj – Evidentiranje robe u veleprodaji (stovarište) po prodajnim cijenama

Slijedi primjer knjiženja situacije kada se roba evidentira preko konta **roba u prometu na veliko u stovarištu po prodajnim cijenama**, uz napomenu da preduzeće u ovom slučaju može da izabere dva tipa kalkulacija:

- ✓ **Marža na maržu**, što zapravo znači da se evidencija robe u prometu na veliko vodi po prodajnoj cijeni i ta cijena je povoljnija u odnosu na maloprodaju. Riječ je o situaciji kada preduzeće koje je registrovano za veleprodaju i maloprodaju, stimuliše druga preduzeća da kupuju robu u veleprodaji, dok se na tržištu maloprodaje se pojavljuje kao ravnopravan učesnik sa sličnim ili istim cijenama kao ostale maloprodaje (koje su prvobitno kupile robu od preduzeća). Marža veleprodaje se računa u odnosu na nabavnu cijenu dok se marža maloprodaje računa u odnosu na prodajnu vrijednost u veleprodaji.
- ✓ **Niža marža** za veleprodaju i **veća marža** za maloprodaju u odnosu na nabavnu cijenu. Naime, u ovom slučaju marže se računaju u odnosu na nabavnu cijenu i za veleprodaju i za maloprodaju.

Naglašavamo da preduzeće s aspekta računovodstvene prakse i lakše i brže evidencije i razduženja zaliha može ravnopravno izabrati jedan od ova dva postupka. U nastavku, dajemo osvrt na prvi postupak, ali prije toga slijedi kratko pojašnjenje.

Zapravo, ako se roba u stovarištu vodi po *prodajnim cijenama na veliko*, onda treba:

(1) analitički prenijeti obračunatu razliku u cijeni robe sa stovarišta na ukalkulisanu razliku u cijeni robe u prodavnici, ili još ukalkulisati i maloprodajnu razliku u cijeni, što se može pojasniti na sljedeći način:

PRIMJER

1) Komercijalna služba je izdala nalog magacioneru (računopolagaču) da se iz stovarišta na veliko br. 1 u stovarište na malo br. 3 „Ukus“ izda sljedeća roba: 1.000 kg robe „x“ čija nabavna cijena po 1 kg iznosi 4 €, dok preduzeće zaračunava u odnosu na veleprodajnu maržu u iznosu 10% i maloprodajnu maržu u iznosu od 15% u odnosu na veleprodaju. Prema internoj dostavnici br. 2, roba je prenijeta sa stovarišta na veliko u stovarište na malo.

RJEŠENJE

Pojašnjenje – izrada

Kalkulacija br. 7

1	Nabavna vrijednost (1.000kg*4 €)	4.000 €
2	RUC na veliko (1*10%)	400 €
3	Veleprodajna cijena	4.400 €
4	RUC u maloprodaji (15%*3)	660 €
5	Maloprodajna cijena bez PDV	5.060 €
6	Ukalkulisani PDV (19%*5)	961,40 €
7	Maloprodajna cijena s PDV	6.021,40 €

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Roba u stovarištu na malo br. 1	6.021,40	
	Ukalkulisana razlika u cijeni robe u stovarištu na veliko br. 1	400	
	Ukalkulisani PDV		961,40
	Roba u stovarištu na veliko br. 1		4.400
	Ukalkulisana razlika u cijeni robe u stovarištu na malo. br. 1		1.060
	- prema dostavnici br. 2 i po kalkul. br. 7-		

e) Interno kretanje robe iz skladišta u prodavnicu

Kada je roba smještena u skladištu, riječ je o robi koja je namijenjena isključivo veleprodaji. Međutim, preduzeće i pored skladišta u okviru svoje djelatnosti može posjedovati maloprodaju (prodavnicu). Riječ je o dislociranim objektima koji su fizički odvojeni od skladišta, što zapravo znači da će zalihe u maloprodaji biti fizički odvojene od zaliha u veleprodaji (skladišta)³³.

Za razliku od stovarišta prilikom prenosa robe u prodavnicu dolazi i do evidencionog i do fizičkog pomjeranja robe s jednog mjesta na drugo. Prilikom knjiženja prenosa robe dostavnica-kalkulacije uglavnom se ne poklapa momenat prenosa s momentom prodaje robe. Sve zalihe u prodavnici moraju biti iskazane po prodajnoj vrijednosti i one su uvijek fizički odvojene od zaliha u skladištu, tako da će prodaja robe na malo biti na jednom mjestu, dok će prodaja na veliko(pravnim licima) biti na drugom mjestu (najčešće pogodnom za preuzimanje većih količina robe).

³³ Napominjemo još jednom da treba praviti razliku između stovarišta i skladišta. Zapravo, pod skladištem se podrazumijeva isključivo prodaja na veliko, dok se na stovarištu odvija trgovina i na malo i veliko.

U zavisnosti od toga da li se roba u prometu na veliko u skladištu evidentira po nabavnim ili prodajnim cijenama razlikujemo dva slučaja:

I slučaj – Evidentiranje robe u veleprodaji (skladište) po nabavnim cijenama

Roba u prometu na veliko u skladištu evidentira se po nabavnoj vrijednosti.

PRIMJER

1) Komercijalna služba je izdala nalog magacioneru (računopolagaču) da se iz skladišta na veliko br. 1 u prodavnicu br. 3 „Ukus“ izda sljedeća roba: 1.000 kg robe „x“ čija nabavna cijena po 1 kg iznosi 4 € dok preduzeće zaračunava maloprodajnu maržu u iznosu od 40%. Prema internoj dostavnici br. 2, roba je prenijeta sa stovarišta na veliko u stovarište na malo.

R J E Š E N j E

Pojašnjenje – izrada

Kalkulacija br.8

R b	Vrsta robe	Količ.	Faktur na cijena	ZTN/kg	Nabav na cijena	Nabavna vr.	RUC (40%)	Ukalkulisa ni PDV 19%	Prodajna vrijednost	Prodajna cijena po kg
1	Roba „x“	1.000 kg	-	-	4	4.000	1.600	1.064	6.664	6,664 €/kg
<i>Ukupno:</i>						4.000	1.600	1.064	6.664	

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Roba u prodavnici br. 1	6.664	
	Ukalkulisani PDV		1.064
	Roba u skladištu na veliko br. 1		4.000
	Ukalkulisana razlika u cijeni robe u prodavnici. br. 1		1.600
	- prema dostavnici br. 2 i po kalkul. br. 8		

II slučaj – Evidentiranje robe u veleprodaji (skladište) po prodajnim cijenama

PRIMJER

1) Komercijalna služba je izdala nalog magacioneru (računopolagaču) da se iz stovarišta na veliko br. 1 u stovarište na malo br. 3 „Ukus“ izda sljedeća roba: 1.000 kg robe „x“ čija nabavna cijena po 1 kg iznosi 4 €, dok preduzeće zaračunava u odnosu na veleprodajnu maržu u iznosu 10% i maloprodajnu maržu u iznosu od 15% u odnosu na veleprodaju. Prema internoj dostavnici br. 2, roba je prenijeta sa stovarišta na veliko u stovarište na malo.

RJEŠENJE

Pojašnjenje – izrada

Kalkulacija br. 9

1	Nabavna vrijednost (1.000kg*4 €)	4.000 €
2	RUC na veliko (1*10%)	400 €
3	Veleprodajna cijena	4.400 €
4	RUC u maloprodaji (15%*3)	660 €
5	Maloprodajna cijena bez PDV	5.060 €
6	Ukalkulisani PDV (19%*5)	961,40 €
7	Maloprodajna cijena s PDV-om	6.021,40 €

Knjiženje u dnevniku:

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Roba u prodavnici br. 1	6.021,4	
	Ukalkulisana razlika u cijeni robe u prodavnici br. 1	0	
	Ukalkulisani PDV	400	961,40
	Roba u skladištu na veliko br. 1		4.400
	Ukalkulisana razlika u cijeni robe na malo. br. 1		1.060
	- prema dostavnici br. 2 i po kalkul. br. 9-		

d) Interno kretanje robe iz prodavnice u prodavnicu

Interno kretanje robe iz prodavnice u prodavnicu nije karakterističan način cirkulacije robe u preduzeću. Prenos robe iz jedne u drugu prodavnicu u osnovi je motivisan ciljevima prodaje, dakle ako se u jednoj prodavnici ne ispoljava tražnja za nekom robom a u drugoj se procenjuje da postoji mogućnost prodaje, ili ako se želi proširiti asortiman robom iz druge prodavnice, u cilju brze interventne nabavke nedostajuće robe iz magacina itd. Prilikom knjiženja ovakvog načina kretanja robe treba razlikovati najmanje dvije situacije, i to:

- da li su prodavnice u istoj ili drugoj teritorijalno-političkoj zajednici (republici, opštini), i
- da li se obračunata i ostvarena razlika u cijeni evidentira posebno po prodavnicama, ili zbirno za sve prodavnice.

Samo knjigovodstveno obuhvatanje sprovodi se na osnovu odgovarajuće interne dokumentacije (naloga magacinu, interne otpremnine, prijernice, interne fakture, primopredajnice i dr.), i to storno stavovima ili suprotnim knjiženjima, time što se:

(1) zadužuje račun Roba u prodavnici „x“ za vrijednost primljene robe, odnosno odobrava račun Roba u prodavnici „y“ za vrijednost izdate robe.

Navedeno možemo potkrijepiti sljedećim primjerima:

PRIMJER

1) Iz prodavnice br. 1 „Uzor“ u Kragujevcu po internoj fakturi br. 5 izdato je robe u vrijednosti 4.200 € za prodavnicu br. 3 „Sloboda“ u Kragujevcu, koje su u sastavu TP „Srbija“ uz pretpostavku da se razlika u cijeni evidentira zbirno za sve prodavnice. Sprovesti potrebno knjiženje.

RJEŠENJE

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1.	Roba u prodavnici broj 3 „Sloboda“ Roba u prodavnici broj 1 „Uzor“ - za izdatu robu po int. dost. br. 5-	4.200	4.200

Preuzimanje robe iz jedne u drugu prodavnicu vrši se na osnovu naloga prodajnog menadžera, odnosno na osnovu knjigovodstvenih dokumenata – isprava u primopredaji robe sa specifikacijom robe s njenom nabavnom vrijednošću, ukalkulisanom razlikom u cijeni i porezom na promet. Obično se sprovodi samo knjiženje u analitičkom knjigovodstvu prodavnica i to češće storno stavom, što bi u ovom primjeru izgledalo ovako:

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
(1)	Roba u prodavnici br. 3 „Sloboda“ Roba u prodavnici br. 1 „Uzor“ - za izdatu robu po internoj dostavn. br. 5-	4.200 4.200	

e) Interno kretanje robe iz prodavnica u magacin

Ovakav tok internog kretanja robe nije uobičajen u poslovanju preduzeća. Ipak, on je moguć u određenim prilikama, a može biti izazvan različitim razlozima – povraćaj u magacin radi reklamacije dobavljaču, radi upućivanja u druge prodajne objekte, radi isteka vremena tj. vijeka upotrebe, radi otpisa ili uništenja i sl.

Podloga za knjiženje ovih tokova robe takođe je interna računovodstvena dokumentacija, a stavovi za knjiženje se mogu realizovati storno stavom.

Knjigovodstveno obuhvatanje je moguće globalno predstaviti na sljedeći način:

(1) kako je data prodajna vrijednost koja uključuje PDV, to je neophodno prethodno izračunati prodajnu vrijednost bez PDV-a,

(2) nakon toga, razlikom između prodajne vrijednosti s PDV-om i prodajne vrijednosti bez PDV-a, izračunava se iznos ukalkulisanog PDV-a koji treba stornirati, budući da je roba povučena iz prometa na malo,

(3) nakon toga izračunava se nabavna vrijednost robe, čime se

(4) dobija vrijednost ukalkulisane razlike u cijeni koju treba stornirati zbog povlačenja robe u magacin.

Navedeni globalni prikaz knjigovodstvenog obuhvatanja internog kretanja robe iz prodavnice u magacin najjednostavnije je moguće pojasniti na primjeru koji slijedi:

PRIMJER

1) Iz prodavnice br. 2 „Stil“ vraćen je dio sezonske konfekcije u iznosu od 3.000 € u magacin robe na veliko, gdje se roba vodi po nabavnoj cijeni. Ukalkulisani PDV po opštoj stopi iznosi 19%, a razlika u cijeni 10%.

RJEŠENJE

Pojašnjenje – izrada

Ukalkulisani PDV = $3.000 \cdot 15,97\%^{34} = 479,1 \text{ €}^{35}$

Prodajna vrijednosti bez PDV-a = $3.000 - 478,80 = 2.521,20 \text{ €}$

Preračunata stopa RUC =

$$\frac{X \text{ (stopa)} \cdot 100}{X + 100} = \frac{10}{110} = 9,091 \%$$

Prodajna vrijednost bez PDV-a = $2.521,20 \cdot 9,091\% = 229,20 \text{ €}^{36}$.

Nabavna vrijednost = $2.521,20 - 229,20 = 2.292 \text{ €}^{37}$

Knjiženje u dnevniku:

R.rb.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1.	<i>Roba na zalihama u magacinu</i> <i>Roba u prometu na malo br. 2</i> <i>„Stil“</i> <i>Ukalkulisani PDV</i> <i>Ukalk. razlika u cijeni robe u</i> <i>prodavn.</i> <i>- za povraćaj robe u magacin-</i>	2.292 3.000	478,80 229,20

³⁴ Riječ je o preračunatoj stopi PDV-a.

³⁵ Napomena: Navedeni iznos treba stornirati prilikom povlačenja robe iz prodavnice.

³⁶ Navedeni iznos RUC treba stornirati.

³⁷ Za navedeni iznos treba zadužiti vrijednost magacina.

PITANJA ZA PROVJERU

1. Koja je odlika trgovinskih preduzeća?
2. Na koji način se vrši nabavka robe na domaćem tržištu?
3. Na osnovu kojih dokumenata se vrši knjiženje nabavke robe?
4. Po osnovu čega može biti organizovana knjigovodstvena evidencija nabavke robe?
5. Koja je odlika analitičke, a koja sintetičke evidencije robe?
6. Na koji način je moguće u knjigovodstveno-organizacionom pogledu urediti knjigovodstveno obuhvatanje poslovnih transakcija u vezi s kretanjem robe?
7. Kod kojih preduzeća se vrši njihovodstvena evidencija nabavke robe po nabavnoj cijeni i na koji način se vrši?
8. Po kojoj vrijednosti veleprodajna preduzeća mogu formirati cijenu? Od čega to zavisi?
9. Šta obuhvata nabavna vrijednost robe?
10. Kod kojih preduzeća se vrši knjigovodstvena evidencija nabavke robe po prodajnoj cijeni i na koji način se vrši?
11. Šta obuhvata prodajna cijena?
12. Pojasnite pojam „razlika u cijeni“.
13. Kakva je razlika između ostvarene i neostvarene razlike u cijeni?
14. Kako je moguće klasifikovati razliku u cijeni s aspekta formiranja?
15. Koja je odlika slobodno formirane razlike u cijeni?
16. U čemu se ogleda razlika između rabata i marže?
17. Koja je odlika računa razlika u cijeni?
18. Što je interno kretanje robe i u kojim pravcima se može odvijati?
19. Navedite koji je podatak (ili više njih) bitan kada se vrši interno kretanje robe iz magacina u magacin?
20. Na koji način se vrši knjigovodstveno obuhvatanje internog kretanja robe iz magacina u magacin?
21. Navedite koje je aktivnosti bitno uraditi prije nego što se roba preuzme iz magacina u prodavnicu?
22. Na osnovu čega se sastavlja kalkulacija i zašto je bitno sastavljati kalkulaciju?
23. Koji su sve elementi sadržani u kalkulaciji maloprodajne cijene?
24. Kada se vrši interno kretanje robe iz prodavnice u prodavnicu? Pojasnite na koji se način vrši postupak knjigovodstvenog evidentiranja.
25. Kada se vrši interno kretanje robe iz prodavnice u magacin? Pojasnite na koji se način vrši postupak knjigovodstvenog evidentiranja.
26. Koja je razlika između količinskog rabata i rabata u smislu određenja razlike u cijeni?
27. Navedite karakteristike trgovine na veliko.
28. Navedite karakteristike trgovine na malo.
29. Šta je skladište, stovarište – razlike i sličnosti?
30. Pojasnite pojam prodavnice u užem smislu.
31. Pojasnite pojam samousluge, robne kuće.
32. Zašto je bitno da u trgovinskoj radnji postoji poreska kasa?