

2.1.1.3. Obrtna imovina – klasa 1 i klasa 2

Drugi pojavni oblik poslovne imovine preduzeća odnosi se na **obrtu imovinu**. Uzimajući u obzir samu njenu prirodu uz oslanjanje na odredbe MRS 1, iznosimo sljedeće osobenosti obrtne imovine:

- koristi se u poslovnim aktivnostima preduzeća u kraćem vremenskom periodu, do jedne godine;
 - koeficijent obrta je veći od jedan, što znači da se obrne više puta u toku jedne godine;
 - mijenja svoj prvobitni fizički oblik,
 - ulazi neposredno u supstancu novih učinaka i u cjelosti se troši u toku svog vijeka trajanja,
 - očekuje se da bude realizovana, odnosno da se drži za dalju prodaju ili potrošnju u toku poslovnog ciklusa;
 - nalazi se na zalihama radi trgovine i očekuje se da bude prodana u roku od godine dana od dana bilansiranja;
 - nalazi se u obliku gotovine ili gotovinskih ekvivalenata čija upotreba nije ničim ograničena.
- Sva ostala imovina se klasifikuje kao stalna imovina.

Obrtna sredstva preduzeća često nose naziv optičajna sredstva, budući da se neprekidno obrću, odnosno transformišu. Ukoliko je u pitanju *proizvodno preduzeće*, transformacija se vrši iz početnog novčanog (N) u početni robni oblik (R), a zatim u prelazni tehnološki oblik (--P--), da bi završetkom procesa proizvodnje, prelazni tehnološki oblik dobio obilježje završnog robnog oblika (R1), a ovaj na kraju bio transformisan ili u oblik potraživanja ili u završni likvidni oblik (N1)¹, odnosno:

N-R...P...R1-N1

Ukoliko posmatramo *trgovinsko privredno društvo*, ciklus procesa reprodukcije podrazumijeva prelazak najlikvidnijeg oblika imovine – novac (N) u robu (R) koja je nabavljena sa ciljem da se proda i shodno tome, ponovo transformiše u novac (N1).

N-R1-N1

Na osnovu navedenog zapaža se da je bitna osobina obrtnih sredstava da ulaskom u proces reprodukcije ne zadržavaju svoj prvobitni oblik, već se neprestano obrću, mijenjaju, odnosno transformišu iz jednog pojavaog oblika u drugi. U toku svog kružnog kretanja nalaze se u robnom (stvari) i novčanom obliku, pa stoga **obrtu ili tekuću imovinu** čine:

zalihe (materijal, rezervni djelovi, alat i inventar, nedovršena proizvodnja, gotovi proizvodi, roba), koje se priznaju i vrednuju u skladu s MRS 2, i evidentiraju se na računima **klase 1**;

kratkoročna potraživanja, plasmani i gotovina (plasmani po osnovu prodaje, kratkoročna potraživanja, kratkoročni finansijski plasmani, gotovinski ekvivalenti i gotovina), koji prema MRS 1 obuhvataju sva sredstva koja se prije svega drže radi trgovanja² i za koja se očekuje da će se

¹ Prema MRS 1, Poslovni ciklus subjekta jeste vrijeme između nabavke imovine radi obrade (prerade) i njene realizacije u novac ili novčane ekvivalente. Kada redovni poslovni ciklus subjekta nije jasno prepoznatljiv, njegovo pretpostavljeno trajanje je dvanaest mjeseci.

² Riječ je o finansijskoj imovini koja se klasifikuje u imovinu namijenjenu trgovanju u skladu sa MRS-om 39 i kratkotrajni dio dugotrajne finansijske imovine (MRS 1).

realizovati u roku od 12 mjeseci, što uključuje i HOV kojima se trguje, bez obzira na njihovu ročnost. Za njih je u Kontnom okviru rezervisana **klasa 2**.

2.1.1.3.1. Zalihe – klasa 1

Zalihe predstavljaju dio kratkoročne obrtne imovine preduzeća i zavisno od djelatnosti preduzeća javljaju se u različitim oblicima. Preduzeća koja se bave trgovinom (maloprodaja i veleprodaja) imaju zalihe robe koje se prodaju u manje-više neizmijenjenom obliku u kom su nabavljene. Preduzeća koja se bave proizvodnjom imaju više vrsta zaliha: sirovine, materijal, nedovršena proizvodnja i gotovi proizvodi. Dakle, zalihe sirovina i materijala (u širem smislu), nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda su kao pojavnici oblici zaliha karakteristični i veoma značajni za *proizvodna preduzeća (N-R--P--R₁-N₁)*, dok je roba predmet poslovanja *trgovinskih preduzeća (N-R-N₁)*.

U kontekstu navedenog, u narednom tabelarnom prikazu, prema MRS 2 daju se osobenosti zaliha:

Trgovinsko privredno društvo	Proizvodno privredno društvo	
Koja se nabavljaju i drže kako bi bila prodana u redovnom poslovanju	Koja nastaju u proizvodnom procesu i koriste se za dalju proizvodnju i prodaju	Nabavljena radi trošenja u proizvodnom procesu i pri pružanju usluga
Roba	Nedovršena proizvodnja i gotovi proizvodi	Materijal u širem smislu riječi (sirovine, osnovni i pomoćni materijal, rezervni djelovi, ambalaža, sitan inventar, auto-gume i sl.)

Tabela 18: Karakteristike zaliha prema MRS 2 zavisno od prirode privrednog društva

Zalihe kod mnogih privrednih entiteta (posebno kod onih koji se bave proizvodnjom) u strukturi aktive zauzimaju značajno učešće. Zbog svoje prirode, povlače sa sobom značajne troškove skladištenja i držanja. Prema MRS 2 – Zalihe, osnovne njihove karakteristike svode se na to da:

postoji kontrola preduzeća nad ovom vrstom imovine, je nastao trošak u vezi s pribavljanjem te imovine, i se očekuju budući prihodi (koristi) u vezi s posjedovanjem te imovine.

Imajući u vidu ova obilježja saglasno MRS 2³, zalihe se shodno Kontnom okviru klasifikuju na:

10 – ZALIHE MATERIJALA

³ Pored MRS 2 u računovodstvu se zalihe obuhvataju uzimajući u obzir i MRS 1, MRS 18, MRS 21, MRS 23, kao i MRS 41.

11 – NEDOVRŠENA PROIZVODNJA

12 – GOTOVI PROIZVODI

13 – ROBA

15 – DATI AVANSI

Pravilno evidentiranje zaliha i vrednovanje (procjenjivanje, tj. mjerenje) vrijednosti zaliha u različitim fazama obrta veoma je važno za utvrđivanje periodičnog rezultata preduzeća. Zbog toga se ovim pitanjima pridaje posebna važnost, naročito prilikom vrednovanja *nabavke sirovina, materijala i robe, utroška ili prodaje zaliha, prilikom utvrđivanja cijene koštanja nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, odnosno troškova konverzije zaliha, i na kraju obračunskog perioda.*

Poštujući načelo opreznosti, vrednovanje zaliha se prema MRS 2 vrši po nižoj od sljedeće dvije vrijednosti:

- *nabavnoj vrijednosti/cijeni koštanja, ili*
- *neto ostvarivoj vrijednosti koja predstavlja neto iznos koji subjekt očekuje da će ostvariti prodajom zaliha u redovnom toku poslovanja. Riječ je zapravo o procijenjenoj prodajnoj cijeni u toku redovnog poslovanja umanjenoj za procijenjene troškove dovršenja i procijenjene troškove neophodne za realizaciju prodaje.*

*U cilju realnog bilansiranja zaliha, veoma je značano primjenjivati i poštovati načelo **uzročnosti (sučeljavanja) zaliha** iz razloga što se prodajom zaliha njihov knjigovodstveni iznos priznaje kao rashod perioda u kojem je priznat povezan prihod.⁴*

Kako zalihe predstavljaju značajan i dominantan oblik poslovne imovine kako kod proizvodnih, tako i privrednih društava koja se bave trgovinom, predmet našeg prvog razmatranja biće računovodstveni aspekt zaliha kod proizvodnih entiteta.

2.1.1.3.1.1. Računovodstveni aspekt zaliha kod proizvodnog preduzeća

Kako je već navedeno, ciklus procesa reprodukcije kod proizvodnog preduzeća (N-R...P...R1-N1) se odvija kroz tri faze:

FAZE	CIKLUS REPRODUKCIJE	RAČUNOVODSTVENI ASPEKT POSMATRANJA
I faza – faza nabavke	N-R	Nabavka materijala
II faza – faza proizvodnje	...P...	Nedovršena proizvodnja
III faza – faza realizacije	R1-N1	Gotovi proizvodi

Tabela 19: Ciklus procesa reprodukcije

⁴ Navedeni troškovi u velikoj mjeri zavise od izbora metode za utvrđivanje vrijednosti zaliha.

U nastavku se daje pojašnjenje glavnih stavki u vezi računovodstvenog tretmana:

- *nabavke materijala (I faza);*
- *nedovršene proizvodnje (II faza);*
- *gotovih proizvoda (III faza).*

2.1.1.3.1.1.1. Računovodstveni aspekt nabavke zaliha materijala kod proizvodnog preduzeća

Prema paragrafu 6 MRS 2 – Zalihe, pod zalihamama se podrazumijevaju i sredstva u obliku *materijala ili djelova* koji se troše u procesu proizvodnje ili tokom pružanja usluga. U tom kontekstu, **materijal u širem smislu** čini kategoriju zaliha u okviru Kontnog plana obuhvatajući grupu **10**, a čine je sljedeći računi:

100 – Obračun nabavke zaliha materijala, rezervnih djelova, alata i inventara

101 – Materijal

102 – Rezervni djelovi

103 – Alat i inventar⁵

109 – Ispravka vrijednosti zaliha materijala

2.1.1.3.1.1.1.1. Oblici knjigovodstvenog evidentiranja i knjigovodstvena dokumentacija

Knjigovodstvena evidencija o materijalu (sirovinama, materijalu, gorivu i mazivu, sitnom inventaru, ambalaži, auto-gumama i rezervnim djelovima) može se organizovati u:

- *finansijskom knjigovodstvu*, kao sintetičkoj evidenciji po *vrijednosti* na kontima – Zalihe materijala, odnosno u okviru sintetičkog konta – Materijal, koji svojim prometom i saldom pokazuju stanje i kretanje ukupnih zaliha materijala.

D	Materijal	P
PS)		

- *materijalnom knjigovodstvu*, kao analitičkoj evidenciji po *količini, cijenama i vrijednosti*, pojedine vrste nabavljenog materijala, kao na primjer: *sirovine i osnovni materijali, sa daljim analitičkim raščlanjivanjem po vrstama, magacinima, računopolagačima i sl.; pomoćni materijal, sa adekvatnim daljim analitičkim raščlanjivanjima; gorivo i mazivo;*

⁵ Posmatrano kroz vizuru računovodstva, osnovna razlika između alata i inventara koji se tretira kao zaliha i alata i inventara koji se tretira kao NPO je u načinu obračuna trošenja prilikom stavljanja u upotrebu. Kod alata i inventara koji se tretira kao zaliha pri stavljanju u upotrebu vrši se njegovo otpisivanje u cjelosti, tj. celokupna knjigovodstvena vrijednost takvog alata i inventara se odmah priznaje kao rashod. Kod alata i inventara koji ima tretman NPO vrši se kalkulativan otpis, tj. priznavanje rashoda traje onoliko dugo koliko dugo se taj alat i inventar koristi.

materijal u obradi, doradi i manipulaciji; materijal za održavanje higijene; kancelarijski materijal, itd.

D	Materijal A	P
Količina * nabavna cijena		

- *magacinskom knjigovodstvu* (evidenciji), koja je veoma značajna s aspekta kontrole rada magacionera kao i visine zaliha pojedine vrste materijala. Riječ je, naime o analitičkoj evidenciji, ali samo po vrsti i količini u naturalnim, ali ne i u vrijednosnim pokazateljima. Naprijed navedeno možemo pojasniti uz pomoć *primjera* koji slijedi.

Primjer 58:

PRIMJER

POMOĆNA KNJIGA – analitička evidencija (materijalna evidencija)

D	Materijal X	P	D	Materijal Y	P
1) 2.000			1) 1.500		
(1.000 * 2)			(500 * 3)		

Napomena:

Vrijednosti koje su iskazane na analitičkim računima materijala (X, Y, ...N) u pomoćnoj analitičkoj evidenciji, moraju odgovarati iznosu na računu MATERIJAL u sintetičkoj evidenciji (glavna knjiga)

GLAVNA KNJIGA – sintetička (zbirna) evidencija

D	MATERIJAL	P
1) 3.500		

Pojašnjenje:

U pomoćnoj knjizi vrši se analitičko evidentiranje (po količini i vrijednosti) pojedinih vrsta zaliha materijala (npr. brašno tip 500, šećer, kakao prah i sl.). Analitički računi se „ulivaju“ u sintetičke račune, što zapravo znači da promet koji se ostvari na analitičkim računima mora da zbirno odgovara prometu koji se odnosi na odgovarajući sintetički račun⁶. Dakle, u pomoćnim knjigama

⁶ Prema redosljedu knjiženja na sintetičkim i analitičkim računima, postoje tri vrste organizacije knjigovodstva: a) **sintetička organizacija knjigovodstva** – prvo se vrši knjiženje na analitičkim računima, pa nakon toga na sintetičkim (Ovaj pristup organizacije će se koristiti na časovima predavanja i vježbi.); b) **analitička organizacija knjigovodstva**

se vrši isključivo analitička evidencija materijala, dok se u glavnoj knjizi vrši sintetička, tj. zbirna evidencija (materijal X (1.000 * 2) + materijal Y (500 * 3) = materijal 3.500 €).

Za organizaciju analitičkih knjigovodstava materijala koriste se različite vrste analitičke evidencije (poslovne knjige), dok je knjigovodstvena dokumentacija ista kao i za sintetička knjiženja u finansijskom knjigovodstvu.

Najčešća knjigovodstvena dokumenta, kao pisane isprave i dokazi o nastalim poslovnim promjenama na materijalu⁷, kao i osnov (podloga) za knjiženje, podrazumijevaju:

DOKUMENTA	
<i>vezana za PRIJEM</i>	<i>vezana za IZDAVANJE</i>
<i>Prijemnica računopolagača</i>	<i>Trebovanja, izdatnica materijala</i>
<i>Zapisnici o kvalitativnom i kvantitativnom prijemu</i>	<i>Radni nalog</i>
<i>Povratnica materijala⁸</i>	<i>Izlazne fakture (računi) za prodati materijal, s pratećom dokumentacijom</i>
<i>Knjižna pisma (note)</i>	
<i>Međuskladišnica⁹ ili interna dostavnica – primopredajnica</i>	
<i>Ulazne fakture (računi) dobavljača za materijal i ZTN materijala</i>	

Tabela 20: Dokumenta vezana za prijem i izdavanje zaliha

2.1.1.3.1.1.1.2. Obračun i knjigovodstveno evidentiranje nabavke materijala – teorijski okvir

Obračun i knjigovodstveno evidentiranje nabavke materijala, koja se realizuje u prvoj fazi ciklusa procesa reprodukcije (N-R-P-R1-N1) se može vršiti po:

- *stvarnim nabavnim vrijednostima,*
- *planiranim nabavnim vrijednostima, i*
- *kombinovanoj nabavnoj vrijednosti.*

Izbor neke od ovih metoda zavisi od poslovne politike i organizacije tokova proizvodnje privrednog društva. U nastavku ćemo dati osvrt na obračun i knjigovodstveno evidentiranje nabavke materijala kod proizvodnog preduzeća po stvarnim nabavnim vrijednostima.

– prvo se vrši knjiženje na sintetičkom računu, pa nakon toga na analitičkim računima; c) **integralna organizacija knjigovodstva** – paralelno se vrši knjiženje u sintetičkim i analitičkim računima, što se smatra da je i najbolji način organizacije knjigovodstva, budući da smanjuje mogućnost pojave grešaka (Preuzeto od: Vukelić, G., op. cit., str. 96).

⁷ Pored nabrojanih dokumenata u tabeli, veoma je značajna i sljedeća dokumentacija: popisne liste, odluke nadležnog organa o načinu knjiženja manjkova i viškova materijala, odluke o usklađivanju cijena i vrijednosti materijala i sl.

⁸ Za prijem materijala koji je vraćen iz proizvodnje u magacin.

⁹ Na osnovu ovog dokumenta vrši se knjiženje primljenog i izdatog materijala između raznih magacina u preduzeću.

Prema MRS 2, troškovi nabavke zaliha obuhvataju:

- *fakturnu vrijednost* koja se dobija kao proizvod jedinice mjere (količina, komad, metar i sl.) i fakturne cijene, odnosno (jedinica mjere * fakturna cijena),
- *zavisne troškove nabavke*: uvozne carine i druge dažbine (osim onih koje entitet može kasnije da povрати od poreskih vlasti) i troškove prevoza, manipulativne i druge troškove koji se mogu direktno pripisati sticanju materijala i usluga.

Trgovački popusti, rabati i druge slične stavke se oduzimaju pri određivanju troškova nabavke¹⁰.

Drugim riječima:

$$SNV = FV^{11} + ZTN$$

U namjeri da na što koncizniji način damo pojašnjenje obračuna i knjigovodstvenog evidentiranja nabavke zaliha materijala, pa kasnije i nabavke robe, cijeli postupak ćemo podijeliti u nekoliko koraka. Metodološki, u prvom dijelu ćemo dati teorijski osvrt i pojašnjenja, a nakon toga ćemo kroz slikoviti prikaz dati i kratki pregled.

I korak: Prije samog knjiženja prijema materijala, neophodno je sagledati knjigovodstvenu dokumentaciju koja prati nabavku materijala. S tim u vezi, da bi se nabavka materijala knjižila preko konta „**MATERIJAL**“, to u poslovnoj promjeni mora biti navedena prateća dokumentacija (otpremnicu, faktura, prijemnica...). Ukoliko, npr. nije naveden knjigovodstveni dokument – prijemnica to zapravo znači da materijal još uvijek nije stigao u magacin, pa se u tom slučaju mora koristiti privremeni konto – Materijal na putu. Na drugoj strani, ukoliko nije stigao knjigovodstveni dokument – faktura, a **materijal jeste**, za šta postoji dokaz u vidu prijemnice, onda se također mora otvoriti privremeni konto – Dobavljači za nefakturisani materijal. Takođe, u ovom dijelu posebno se mora voditi računa o klauzulama koje su navedene u knjigovodstvenom dokumentu, jer upravo one opredjeljuju i knjigovodstveno evidentiranje, posebno u dijelu ZTN. Stoga, ukoliko je navedena klauzula „franko magacin dobavljača“¹², to znači da prijem (preuzimanje) materijala kupac vrši direktno u magacinu dobavljača, tako da u ovom slučaju kupac snosi ZTN, odnosno kupac sam snosi rizik za npr. transport materijala, time što postaje njegov vlasnik trenutkom preuzimanja u magacinu dobavljača. Na drugoj strani, klauzula „franko magacin kupca“ znači da dobavljač ima obavezu da direktno izvrši isporuku materijala u magacin kupca, tako da ZTN, odnosno sav rizik do momenta predaje kupcu pada na teret dobavljača (vidjeti sliku 13 (lijevo)).

II korak: Nakon toga se pristupa izradi kalkulacije. Uopšteno, kalkulacija predstavlja obračunsko-metodološki postupak putem koga se vrši utvrđivanje određene cijene. Zavisno od toga da li se utvrđuje (obračunava) vrijednost za jednu jedinicu zaliha materijala ili za ukupnu vrijednost, pravi se razlika između *pojedinačne i zbirne kalkulaciju*¹³. Cilj pojedinačne kalkulacije jeste da utvrdi

¹⁰ Preuzeto: <https://www.biljanatrifunovicifa.com/2015/01/priznavanje-vrednovanje-i-prezentacija-pozicija-u-finansijskom-izvjestaju-za-2014-godinu-velika-pravna-lica/> (23. 2. 2021).

¹¹ $FV = Q * fc$, pri čemu je FV – fakturna vrijednost; fc – fakturna cijena i Q – količina, npr. materijala.

¹² Franko željeznička stanica, franko brod... (klauzule u ugovorima za nabavku).

¹³ Najčešće se navedene kalkulacije rade direktno na prijemnici.

kolika je nabavna vrijednost pojedine vrste nabavljneog materijala (npr. nabavna vrijednost brašna, šećera, kakao praha i sl.), dok je cilj zbirne kalkulacije da se utvrdi ukupna nabavna vrijednost svih vrsta nabavljenog materijala (*vidjeti sliku 13 (desno)*).

III korak ćemo podijeliti u dva potkoraka. U prvom III a1 (*vidjeti sliku 13 (lijevo)*) potrebno je utvrditi pojedinačne vrijednosti putem pojedinačne kalkulacije. S tim u vezi, potrebno je prvo izračunati zavisne troškove nabavke po jedinici mjere¹⁴ (ZTN/jedinici mjere), po sljedećoj formuli:

$$\frac{\text{ZTN}}{\text{jedinici}}^{15} = \frac{\text{iznos ZTN}}{\text{ukupno nabavljena npr. količina}}$$

Navedenu formulu za dobijanje ZTN/kg moguće je primijeniti samo ukoliko se u okviru ZTN **ne javljaju** troškovi osiguranja. U suprotnom, ukoliko se u okviru ZTN **pojave** troškovi osiguranja, onda se za svaku vrstu nabavljenog materijala mora primijeniti sljedeća formula za dobijanje ZTN¹⁶/kg:

$$\text{ZTN/kg} = (\text{iznos ZTN/ukupna FV}) * \text{fc}^{17}$$

pri čemu je:

FV – fakturna vrijednost;

fc – fakturna cijena.

Dobijeni iznos ZTN/kg dodaje se na pojedinačne *fc*, da bi kasnije množenjem dobijenih vrijednosti s količinom nabavke pojedine vrste materijala bila obračunata SNV tačno određene vrste materijala. Na kraju, sabiranjem SNV svih izvršenih nabavki materijala (a, b..., n) tokom određene nabavke, dobija se *ukupna SNV odnosne nabavke materijala*. Na osnovu dobijenih vrijednosti iz pojedinačne kalkulacije vrši se evidentiranje u pomoćnim knjigama, odnosno na analitičkim računima (*vidjeti sliku 15, III a2 korak*).

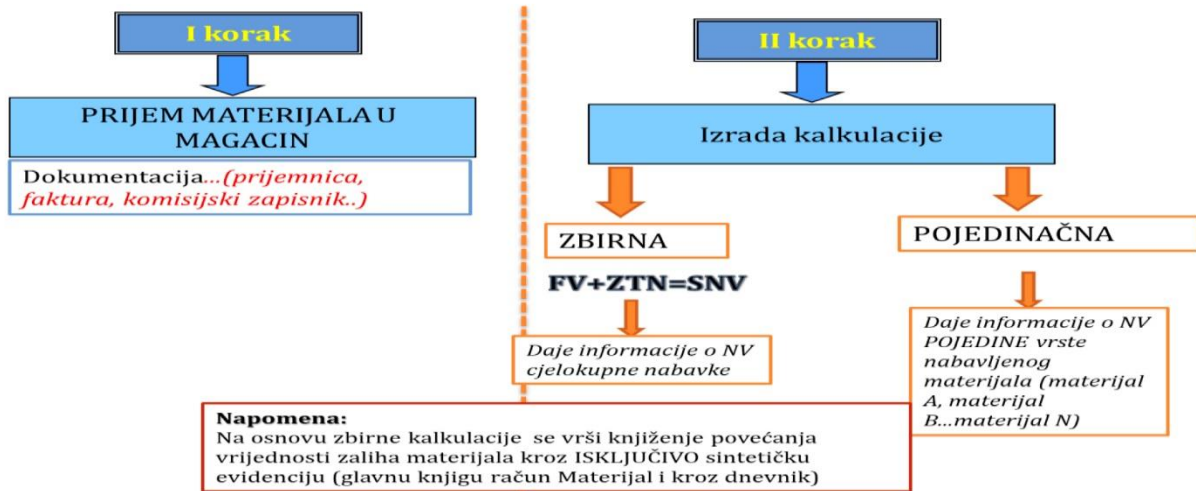
U nastavku slijedi šematski prikaz koraka knjiženja nabavke zaliha materijala:

¹⁴ Kao jedinica mjere može biti dat komad, metar, kg i sl. Prilikom pojašnjenja služićemo se kg, kao jedinicom mjere.

¹⁵ Polazimo od pretpostavke da je jedinica mjere kilogram (kg).

¹⁶ Napomena: Uzimaju se u obzir samo ZTN koji se tiču troškova osiguranja.

¹⁷ Navedena formula mora se primijeniti iz razloga što se troškovi osiguranja vezuju za vrijednost nabavljenog materijala, a ne za količinu.

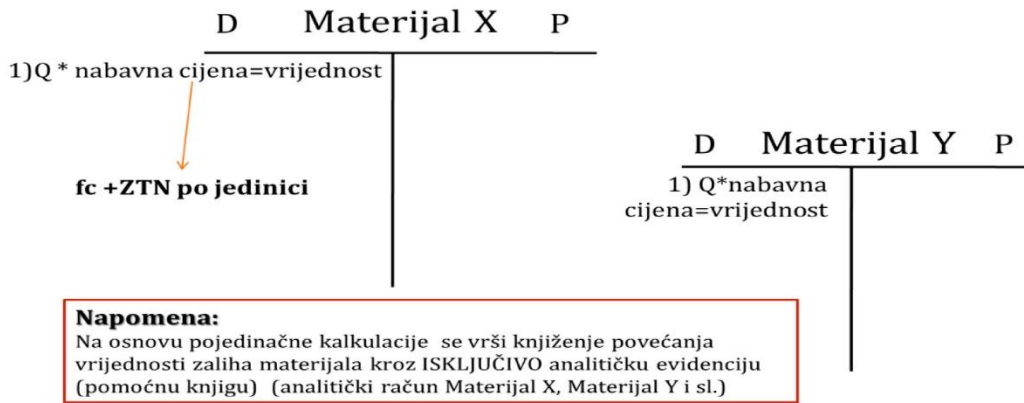


Slika 13: Prikaz I koraka (lijevo); Prikaz II koraka (desno)



Slika 14: Prikaz III a1 korak

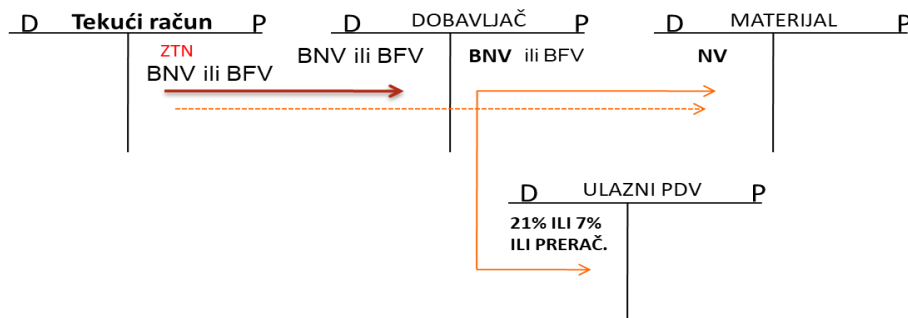
**III A KORAK:
POMOĆNA KNJIGA – ANALITIKA MATERIJALA:**



Slika 15: Prikaz III a2 korak

Na kraju, III b korak podrazumijeva da se na bazi zbirne kalkulacije ($SNV = FV + ZTN$) dobije ukupna vrijednost svih vrsta nabavljenog materijala koje se evidentiraju na sintetičkim računima, odnosno u dnevniku i glavnoj knjizi¹⁸ (vidjeti sliku 16, III b korak).

**III B KORAK-
SINTETIČKA EVIDENCIJA (GLAVNA KNJIGA)**



Slika 16: Prikaz III b korak¹⁹

2.1.1.3.1.1.1.3. Obračun i knjigovodstveno evidentiranje nabavke materijala – primjeri

Napomena u vezi evidencije materijala po stvarnoj nabavnoj vrijednosti. Naime, računovodstvo preduzeća može da prije nego izvrši evidentiranje na r/n Materijal, otvori r/n Obračun nabavke

¹⁸ Napomena: Dat je prikaz knjiženja samo preko računa glavne knjige.

¹⁹ Napomena: BNV-Bruto nabavna vrijednost; BFV-Bruto fakturna vrijednost;

materijala na kome se vrši evidentiranje svih vrijednosti do formiranja nabavne vrijednosti materijala. To drugim riječima znači da se rn Obračun nabavke materijala treba zadužiti za faturnu vrijednost kupljenog materijala kao i za sve zavisne troškove nabavke (utovar, istovar, osiguranje, prevoz i sl.).

Po formiranju nabavne vrijednosti materijala, zatvara se rn Obračun nabavke materijala i za iznos utvrđene nabavne vrijednosti zadužuje rn Materijal, odnosno knjigovodstveno, rn Obračun nabavke materijala potražuje, čime se zatvara i za isti iznos se zadužuje rn Materijal.

U nastavku obrađivaćemo četiri situacije:

- Materijal stigao u preduzeće, faktura stigla u preduzeće;
- Materijal stigao u preduzeće, faktura još nije stigla;
- Materijal nije stigao (na putu), faktura stigla;
- Materijal poslat na obradu i doradu.

Materijal stigao u preduzeće, faktura stigla u preduzeće

Primjer 59:

1) Po prijemnici br. 16 i fakturi br. 4 smo nabavili 1.000 kg brašna po 1 €/kg i 1.000 kg kakao praha po 2 €/kg. Troškovi prevoza željeznice po tovarnom listu su 500 € i PDV se obračunava po stopi od 21%. **Franko magacin dobavljača.**

Uraditi **pojedinačnu i zbirnu** kalkulaciju.

2) Izvršena je isplata obaveze prema dobavljaču sa tekućeg računa.

R J E Š E N J E

Pojašnjenje

KALKULACIJE:

Napomena: Pošto su u poslovnoj promjeni navedena dokumenta: faktura br. 4 i prijemnica br. 16, to znači da je materijal otpremljen iz magacina dobavljača (otpremnicu) i da je stigao u magacin kupca (prijemnica). Pošto je navedena klauzula franko magacin dobavljača, to znači da ZTN snosi kupac, odnosno da je kupac u obavezi da preuzme materijal (brašno i kakao prah) iz magacina dobavljača, tako da te zalihe materijala putuju na teret i na rizik kupca. Da je bila navedena klauzula franko magacin kupca, to bi značilo da je dobavljač u obavezi da dopremi zalihe materijala u magacin kupca, pa bi u tom slučaju iste i snosio dobavljač, a ne kupac.

Pojedinačna kalkulacija:

$$\text{ZTN/kg} = \frac{500 \text{ €}}{2.000 \text{ kg}} = 0,25 \text{ €/kg}$$

Vrsta materijala (1)	Količina (2)	fakturna cijena (3)	ZTN po jedinici (4)	nabavna cijena (5) = (3) + (4)	Pojedinačna nabavna vrijednost (6) = (2) * (5)
Brašno	1.000 kg	1 €/kg	0.25	1,25 €/ kg	1.250 €
Kakao prah	1.000 kg	2 €/kg	0.25	2,25 €/ kg	2.250 €
UKUPNO					3.500 €

Pomoćna knjiga – Analitička evidencija

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">D</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Brašno</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">P</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding-right: 5px;">1)1.000 kg * 1,25 €/kg =1.250</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> </table>	D	Brašno	P				1)1.000 kg * 1,25 €/kg =1.250			<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">D</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Kakao prah</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">P</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding-right: 5px;">1)1.000 kg * 2,25 €/kg =2.250</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> </table>	D	Kakao prah	P				1)1.000 kg * 2,25 €/kg =2.250		
D	Brašno	P																	
1)1.000 kg * 1,25 €/kg =1.250																			
D	Kakao prah	P																	
1)1.000 kg * 2,25 €/kg =2.250																			

Zbirna kalkulacija:

*BRAŠNO: 1.000 * 1 = 1.000 (FV)*

*KAKAO: 1.000 * 2 = 2000 (FV)*

500 (ZTN)

SNV = 1.000 + 2000 + 500 = 3.500

*PDV = 21% * 3.500 = 735*

Obaveze prema dobavljaču = 4.235

Knjiženje u dnevniku:

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	<i>Obračun nabavke materijala Ulazni PDV Dobavljač – Za nabavljeni materijal po fakturi –</i>	3.000 630	3.630
1a)	<i>Obračun nabavke materijala Ulazni PDV Dobavljač – Za nastale ZTN po fakturi –</i>	500 105	605
1b)	<i>Materijal Obračun nabavke materijala – Po prijemnici... –</i>	3.500	3.500
2)	<i>Dobavljač Tekući račun – za izvršenu isplatu –</i>	4.235	4.235

Napomena: Pojašnjenja naredne tri situacije koje se javljaju u vezi nabavke materijala, zbog jednostavnosti, biće direktno knjiženje na račun Materijal, a ne posrednim putem preko računa Obračun nabavke materijala.

Materijal stigao u preduzeće, fakura nije stigla u preduzeće

Prijem *nefakturisanog materijala* se događa kada ugovorena isporuka materijala prispije u magacin, a da fakture dobavljača za materijal i zavisne troškove nabavke nijesu blagovremeno prispjele u preduzeće. U tom slučaju, kako prijem materijala dovodi do povećanja zaliha materijala, to preduzeće želeći da ispoštuje načelo ažurnosti i potpunosti knjiga i bilansa, potrebne podatke o nabavnoj vrijednosti materijala prikuplja iz ugovora, otpremnice i prijemnice.

Primjer 60:

Preduzeće „MK & A“ DOO je po **prijemnici br. 07** i **otpremnici br. 11/1** primilo materijal – dasku od dobavljača A (200 metara po fakturnoj cijeni 5 €/metru). Sastaviti zbirnu i pojedinačnu kalkulaciju.

Pojašnjenje:

Analizom navedene poslovne promjene uviđamo da su navedena dva knjigovodstvena dokumenta: prijemnica br. 07 i otpremnica br. 11/1, što znači da je materijal otpremljen (dokaz: otpremnica) i stigla u magacin (dokaz: prijemnica), ali da nedostaje **fakura**. Stoga se do momenta stizanja fakture obaveza prema dobavljaču (iznos nabavne vrijednosti materijala (bez PDV-a) evidentira na privremenom računu koji nosi naziv: Dobavljači za nefakturisani materijal.

Pojedinačna kalkulacija

Vrsta materijala (1)	Količina (2)	fakturna cijena (3)	ZTN po jednici (4)	nabavna cijena (5) = (3) + (4)	Pojedinačna nabavna vrijednost (6) = (2) * (5)
Materijal „Daska“	200 m	5 €/m	0	5 €/ m	1.000 €
UKUPNO					1.000 €

Pomoćna knjiga – Analitička evidencija

D	Materijal „Daska“	P
1)	200 m * 5 €/m = 1.000 €	

Zbirna kalkulacija:

Knjiženje u *dnevniku*:

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1a)	<i>Materijal</i> <i>Dobavljač u zemlji za nefakturisane obaveze</i> <i>– Za nabavljeni materijal bez fakture –</i>	1.000	1.000

Za primljeni materijal po otpremnici br. 11/1, prispjela je faktura br. 2 od dobavljača „AL“ na iznos 1.210 €. Iznos iskazanog PDV-a je 210 €, a fakturna (kupovna) vrijednost materijala 1.000 €.

Knjiženje u *dnevniku*:

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1b)	<i>Dobavljač u zemlji za nefakturisane obaveze</i> <i>PDV u ulaznim fakturama</i> <i>Dobavljači u zemlji</i> <i>– Za nabavljeni materijal po fakturi br. 2 –</i>	1.000 210	1.210

Materijal na putu

Suprotno naprijed navedenoj situaciji, nerijetko se dešava da faktura dobavljača za trebovani materijal prisprije u preduzeće *prije* nego što se materijal preuzme od dobavljača, odnosno prije nego stigne u magacin. Sa računovodstvenog aspekta riječ je o slučaju tzv. **materijala na putu**. Kako za mjesto isporuke materijala može da bude određeno bilo koje mjesto koje se nalazi na putu od dobavljača do kupca, to u ugovoru o nabavci može da se javi neka od klauzula, o kojima je bilo riječi u okviru tačke 2.1.1.3.1.1.1.1. Međutim, dvije imaju veliku važnost s aspekta postojanja i pokrića ZTN. To su:

- „*franko magacin dobavljača*“²⁰ – znači da prijem (preuzimanje) materijala kupac vrši direktno u magacin dobavljača, tako da u ovom slučaju:
 - kupac snosi ZTN;
 - kupac sam snosi rizik za npr. transport materijala, time što postaje njegov vlasnik trenutkom preuzimanja u magacinu dobavljača.
- „*franko magacin kupca*“ znači da dobavljač ima obavezu da direktno izvrši isporuku materijala u magacin kupca, tako da ZTN, odnosno sav rizik do momenta predaje kupcu pada na teret dobavljača.

²⁰ Franko željeznička stanica, franko brod... (klauzule u ugovorima za nabavku).

Primjer 61:

1a) Od dobavljača „AK“ primljena je faktura br. 4 za materijal koji je utovaren u vozilo (600 m materijala Y). Ukupna vrijednost fakture glasi na iznos 4.235 €, od toga iznos PDV-a je 735 €. (Fakturna vrijednost je 3.500) **Franko magacin dobavljača.**

Napomena: Kako imamo klauzulu „Franko magacin dobavljača“ to znači da materijal putuje na teret i na rizik kupca, odnosno preduzeća „MK & A“ DOO. Ujedno, kako materijal još nije stigao u preduzeće, ali je već u vlasništvu preduzeća, dati iznos se evidentira na računu Materijal na putu. Evidentiranje na računu materijal na putu ne zahtijeva sastavljanje kalkulacija i knjiženje kroz pomoćnu knjigu materijala (dok materijal ne stigne, račun Materijal nije tangiran).

Npr. Ako bismo imali sljedeću poslovnu promjenu:

Od dobavljača „AK“ primljena je faktura br. 4 za materijal koji je utovaren u vozilo (600 m materijala Y). Ukupna vrijednost fakture glasi na iznos 4.235 €, od toga iznos PDV-a je 735 €. **Franko magacin kupca.**

To se ova poslovna promjena ne bi knjižila jer imamo klauzulu **franko magacin kupca**, što znači da je dobavljač u obavezi da materijal dopremi do magacina kupca. Drugim riječima, materijal je u vlasništvu dobavljača, jer dobavljač snosi sve troškove vezane za dopremu materijala do željezničke stanice kupca.

Knjiženje u dnevniku:

RB	Opis	duguje	potražuje
1a)	Materijal na putu PDV u primljenim fakturama Dobavljači u zemlji za obrt. sred. – za primljenu fakturu br. 4 –	3.500 735	4.235

1b) Prema prijemnici br. 3 primljen je materijal po fakturi br. 4. Troškovi prevoza po fakturi iznose 300 €, a iznos PDV-a je 52,6 €. Sastaviti zbirnu i pojedinačnu kalkulaciju primljenog materijala.

Pojedinačna kalkulacija:

$$fc = 3.500/500 = 7 \text{ €/metru}$$

$$ZTN = 300/500 = 0,6 \text{ €/metru}$$

Vrsta materijala (1)	Količina (2)	fakturna cijena (3)	ZTN po jedinici (4)	nabavna cijena (5) = (3) + (4)	Pojedinačna nabavna vrijednost (6) = (2) * (5)
Materijal „Y“	500 m	7 €/m	0,6 €/m	7,6 €/ m	3.800 €
UKUPNO					3.800 €

Pomoćna knjiga – Analitička evidencija

	D	Materijal „Y“	P
2)	500 m * 7,6 €/m = 3.800 €		

Zbirna kalkulacija:

FV: 3.500 €

ZTN: 300 + 52,6 (PDV)

NV: 3.852,6€

Knjiženje u *dnevniku*:

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1b)	Materijal PDV u ulaznim fakturama Materijal na putu Dobavljači u zemlji – Za nabavljeni materijal po fakturi br. 4 –	3.800 52,6	3.500 352,6

Materijal na doradi i obradi

Materijal koji je pribavljen od strane dobavljača ne znači uvijek i njegovu raspoloživost za dalji proces proizvodnje. Primjera radi, ukoliko se preduzeće bavi proizvodnjom radnih stolova, neophodno je da za kontinuiranu realizaciju svoje aktivnosti raspolaže sa dovoljnim zalihama materijala, odnosno sirovinama. Materijal koji je glavni input u tom procesu jeste drvo, koje predstavlja sirovinu. Stoga, ukoliko vlasnik preduzeća kupi drvo kao sirovinu za proces proizvodnje radnih stolova, naići će na problem iz razloga što taj input nije adekvatan da uđe u proces proizvodnje. Vlasnik preduzeća bi trebalo²¹ da tu sirovinu pošalje drugom preduzeću na doradu i obradu, kako bi dobio materijal koji ima upotrebnu vrijednost. Materijal koji ima upotrebnu vrijednost za vlasnika koji proizvodi radne stolove jeste daska. Dakle, obradom i doradom sirovine (drveta), kao oblika materijala u širem smislu riječi se dobija drugi upotrebni oblik materijala koji se naziva osnovni materijal (daska) i koji će predstavljati osnovnu supstancu tog novog proizvoda, odnosno radnog stola (finalni proizvod).

Slanjem materijala na obradu i doradu, smanjiće se zalihe materijala, ali će se povećati stanje na privremenom računu – ***Materijal na obradi i doradi***. Dakle, riječ je o privremenom računu koji se

²¹ Ukoliko vlasnik preduzeća ne raspolaže sa adekvatnom mehanizacijom.

koristi prilikom izdavanja materijala iz magacina, kao i njegovo upućivanje drugom preduzeću radi dalje obrade ili dorade, prije nego što se izda za potrebe proizvodnje.

Nakon izvršenih aktivnosti od strane dobavljača po pitanju dorade i obrade, materijal se vraća na zalihe. Njegova vrijednost je uvećana ne samo za iznos usluga obrade i dorade, već i za ostale ZTN kao npr. troškove transporta, utovara i sl. Kroz primjer koji slijedi daje se pojašnjenje:

Primjer 62:

1a) Na zalihama preduzeće „MK & A“ DOO je imalo materijala X u vrijednosti od 1.800 € (800 kg * 2,25 €/kg). Za dalji tok procesa proizvodnje, neophodno je obraditi postojeći materijal, pa je iz magacina izdato 500 kg materijal „X“ na doradu po nabavnoj cijeni 2,25 €/kg. Vrijednost izdatog materijala iznosi 1.125 €.

Pomoćna knjiga – analitika materijala „X“:

D	Materijal „X“	P
PS) 800 * 2,25 = 1.800		500 * 2,25 = 1.125 (1a

Knjiženje u **dnevniku:**

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1a)	Materijal u obradi i doradi Sirovine i osnovni materijal – Za predati materijal na obradu –	1.125	1.125

1b) Preduzeće koje je vršilo doradu ispostavilo je doradeni materijal u količini od 470 kg i fakturu na ukupan iznos od 600 € pri čemu je iznos iskazanog PDV-a 104 €. Na ime troškova prevoza, utovara i istovara primili smo fakturu koja glasi na 150 €, pri čemu je iznos iskazanog PDV-a 26 €. Izvršiti prijem doradenog materijala.

Pojašnjenje:

Iznos troškova obrade i dorade je: $600 - 104 \text{ (PDV)} = 496 \text{ €}$

Iznos troškova prevoza je: $150 - 26 \text{ (PDV)} = 124 \text{ €}$

Ukupna fakturna vrijednost obrade i dorade i prevoza ($496 + 124$) predstavlja ZTN materijala koji je poslat na obradu i doradu i iznosi 620 €.

Pojašnjenje: Kao što je već navedeno, vrijednost materijala koji je poslat na doradu i obradu se uvećava ne samo za nastale troškove dorade i obrade, nego i pripadajuće ZTN (transport, utovar, istovar i sl.). Dakle, sve su to stavke koje utiču na povećanje vrijednosti doradenog materijala.

Knjiženje u *dnevniku*:

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1b)	Materijal u obradi i doradi PDV u primljenim fakturama Dobavljači u zemlji za obrtna sredstva – Za vrijednost usluga dorade –	620 130	750

1c) Izvršen je prijem materijala

Pojedinačna kalkulacija:

$$\text{Fakturna cijena} = \frac{\text{Fakturna vrijednost}}{\text{Količina}} = 1.125 \text{ €}/500 \text{ kg} = 2,25 \text{ €/kg}$$

$$\text{ZTN/kg} = \frac{\text{ZTN}}{\text{Količina}} = 620 \text{ €}/500 \text{ kg} = 1,24 \text{ €/kg}$$

Vrsta materijala (1)	Količina (2)	fakturna cijena (3)	ZTN po jedinici (4)	nabavna cijena (5) = (3) + (4)	Pojedinačna nabavna vrijednost (6) = (2) * (5)
Materijal „X“	500 kg	2,25 €/kg	1,24 €/kg	3,49 €/ kg	1.745 €
UKUPNO					1.745 €

Pomoćna knjiga – analitička evidencija materijala X:

D	Materijal „X“	P
PS) 800 * 2,25 = 1.800 1b) 500 * 3,49 = 1.745		500 * 2,25 = 1.125 (1a)

Zbirna kalkulacija:

$$\text{FV: } 1.125 \text{ €} + \text{ZTN: } 620 \text{ €} = \text{NV: } \underline{1.745 \text{ €}}$$

Zaključak je da je ukupna vrijednost na rn Materijal na doradi i obradi 1.745. Po prijemu materijala sa dorade i obrade, zatvara se taj račun i njegova vrijednost prenosi na odgovarajući račun Materijal.

Knjiženje u *dnevniku*:

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje

1c)	<i>Sirovina i osnovni materijal</i> <i>Materijal na obradi i doradi</i> <i>– Za vrijednost prispjelog materijala sa obrade –</i>	1.745	1.745
-----	--	-------	-------

2.1.1.3.1.1.2. Računovodstveni aspekt zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda

Nedovršena proizvodnja i gotovi proizvodi predstavljaju pojavne oblike obrtne imovine, obično proizvodnih preduzeća. Kako imaju sve osobine zaliha, knjigovodstveno se evidentiraju u klasi 1 Zalihe, odnosno na kontima **11 – NEDOVRŠENA PROIZVODNJA** i **12 – GOTOVI PROIZVODI**.

Nedovršena proizvodnja se sa knjigovodstvenog aspekta obuhvata u okviru konta Nedovršena proizvodnja u finansijskom knjigovodstvu. Navedeno knjigovodstveno evidentiranje se vrši na način što se početno stanje zaliha preuzima iz bilansa stanja na osnovu godišnjeg inventara na kraju prethodne godine, ali ujedno se vrši i evidentiranje svih povećanja ili smanjenja zaliha *nedovršene proizvodnje, nedovršenih proizvoda, poluproizvoda i djelova* na kraju obračunskog perioda, odnosno na kraju godine. Promjene koje nastaju u toku godine u pogledu troškova izazvanih stvaranjem gotovih proizvoda, kao i završenost gotovih proizvoda, ne evidentiraju se u finansijskom knjigovodstvu na kontu Nedovršene usluge, već u okviru konta Nosioci troškova, u obračunu troškova i učinaka.

Gotovi proizvodi predstavljaju krajnje učinke izražene u fizičkim jedinicama mjere i vrijednosno, kao rezultat poslovnih aktivnosti proizvodnih preduzeća. U okviru finansijskog knjigovodstva gotovi proizvodi se evidentiraju u okviru konta Gotovi proizvodi i to tako što se na njima iskazuje početno stanje zaliha preuzeto iz bilansa stanja na osnovu godišnjeg popisa, dok se na kraju obračunskog perioda (na kraju godine) evidentira povećanje ili smanjenje vrijednosti zaliha gotovih proizvoda, po cijeni koštanja ili po neto prodajnoj cijeni, ako je ona niža. Poslovne promjene koje dovode do promjena stanja zaliha gotovih proizvoda u toku godine evidentiraju se u okviru konta Gotovi proizvodi, u klasi 9 – Obračun troškova i učinaka. Vrednovanje (odmjeravanje) vrijednosti zaliha gotovih proizvoda vrši se po odgovarajućoj cijeni koštanja, koja se utvrđuje u odgovarajućoj obračunsko-metodološkoj proceduri, saglasno ciljevima obračuna troškova i učinaka (računovodstva troškova).

Kao što je već i istaknuto, MRS 2 – Zalihe, nedovršenu proizvodnju i gotove proizvode treba odmjeravati *po nižoj* od dvije relevantne vrijednosti i to:

- *cijene koštanja;*
- *ili neto prodajne cijene, koja označava prodajnu cijenu umanjenu za procijenjene troškove dovršenja učinaka i procijenjene troškove koji će biti izazvani prodajom učinaka.*

Dakle, knjigovodstveno praćenje stanja na početku godine i promjena vrijednosti nedovršenih usluga, nedovršene proizvodnje, nedovršenih proizvoda i gotovih proizvoda na kraju godine, u finansijskom knjigovodstvu se ostvaruje u okviru klase 1 – Zalihe, i u okviru konta Nedovršena

proizvodnja i Gotovi proizvodi. Sve ostale poslovne promjene, na ovim pojavnim oblicima zaliha u toku obračunskog perioda (u toku godine), knjigovodstveno se evidentiraju u okviru konta grupe Nosioći troškova – nedovršena proizvodnja i Gotovi proizvodi u klasi 9 – Obračun troškova i učinaka, s tim što je izmjenama Kontnog okvira data mogućnost da se vrši alokacija troškova na računima klase 5 – Rashodi u okviru finansijskog računovodstva. Ovakvo računovodstveno-organizaciono rješenje, zastupljeno je u našoj aktuelnoj praksi, a teorijski je zasnovan na tzv. organizacionom dualizmu koji ima svoje detaljnije karakteristike.

Napomena: Knjigovodstveni tretman zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda biće predmet detaljnijeg razmatanja u okviru klase 9, posebno kada se budu obrađivale metode za obračun periodičnog rezultata.

2.1.1.3.1.2. Računovodstveni aspekt nabavke zaliha robe kod trgovinskog preduzeća

Roba predstavlja javni oblik zaliha koji se javlja kod trgovinskih preduzeća, kod koga je karakterističan ciklus procesa reprodukcije koji se odvija u dvije faze:

FAZE	CIKLUS REPRODUKCIJE	RAČUNOVODSTVENI ASPEKT POSMATRANJA
I faza – faza nabavke	N-R	Nabavka robe
III faza – faza realizacije	-N1	Prodaja robe

Tabela 21: Ciklus procesa reprodukcije – trgovinsko preduzeće

Napomena: Kako roba po svojoj prirodi pripada zalihama, to sa knjigovodstvenog, odnosno obračunsko-metodološkog dijela postoje određene sličnosti. U tom dijelu, prilikom pojašnjavanja računovodstvenog aspekta nabavke robe, tamo gdje uvidimo da postoji velika podudarnost sa knjigovodstvenim aspektom nabavke materijala, nećemo se ponavljati, samo ćemo u formi napomene skrenuti pažnju.

Knjigovodstvena evidencija nabavke robe, kao i kod materijala 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 saldom pokazuje stanje kao i kretanje ukupnih zaliha robe u određenom obračunskom periodu.

D	Roba	P
1) 1.000		

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.

D	Roba „X“	P
1) 2.000 (1.000 * 2)		
↓	↓	
količina	cijena	

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

D	Roba „X“	P
15. 9 10 kg		
25. 9 22 kg		

Kao i za materijal, nedovršenu proizvodnju i gotove proizvode, tako se vrednovanje zaliha robe radi računovodstvenog evidentiranja može, 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.

Napomena: Kod Robe, kao i kod Materijala veoma je bitno prilikom knjigovodstvenog evidentiranja obratiti pažnju koja su knjigovodstvena dokumenta navedena u okviru poslovne promjene. Ukoliko nijesu navedena sva (npr. prijemnica, faktura i sl.) tada se kao i kod Materijala mogu javiti sljedeće situacije: Roba na putu, Dobavljači za nefaktursanu robu... i sl.

Takođe je bitno obratiti pažnju i na klauzule koje se javljaju („franko magacin kupca“; „Franko magacin dobavljača“). Cjelokupan postupak obračuna i knjigovodstvenog evidentiranja je metodološki (po fazama) identičan već ranije pojašnjenom postupku obračuna i knjigovodstvenog evidentiranja nabavke materijala (vidjeti detaljnije tačku 2.1.1.3.1.1.1. koja se bavi problematikom knjigovodstvenog evidentiranja nabavke zaliha materijala).

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:²² može se iskazivati vrijednost po obračunu dobavljača i zavisni troškovi nabavke u skladu s MSFI. 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 robe²³.

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 snabdijevanje 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.²⁴ 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)²⁵.

Na računu **133 – Roba u skladištu, stovarištu²⁶ i prodavnicama kod drugih pravnih lica** – iskazuje se vrijednost zaliha robe koja je data na skladištenje, komisionu i konsignacionu prodaju. Usljed

²² Ističemo da korišćenje ovog računa nije obavezno. Napomena: detaljnije pojašnjenje karaktera ovih računa preuzeto je iz dostavljenog materijala Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore.

²³ Suština m Obračun nabavke robe je ista kao i kod m Obračun nabavke materijala. **Napomena:** U nastavku, knjigovodstvena evidentiranja koja budemo realizovali prikazaćemo preko konta Roba.

²⁴ Zakon o unutrašnjoj trgovini, član 8.

²⁵ 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).

²⁶ 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. 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

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.

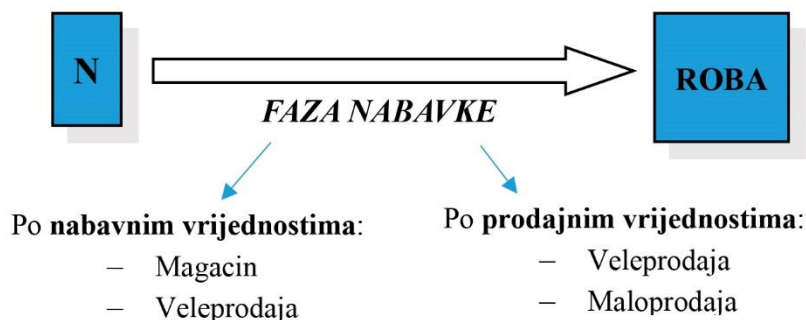
139 – Ispravka vrijednosti robe – iskazuje se razlika između niže neto prodajne vrijednosti robe i knjigovodstvene vrijednosti, koja se knjiži na teret računa 584 – Obezvredenje zaliha materijala i robe, a u korist ovog računa.

Knjigovodstveno obuhvatanje poslovnih promjena (transakcija) u fazi nabavke robe može, s *cjenovnog aspekta*, biti realizovana po:

nabavnim cijenama (magacin i veleprodaja) i

prodajnim cijenama (veleprodaja – veleprodajne cijene, maloprodaja – maloprodajne cijene).

Naprijed navedeno je moguće prikazati na sljedeći način:



Slika 17: Knjigovodstveno evidentiranje nabavke robe

2.1.1.3.1.2.1. Nabavka robe od dobavljača

na veliko i malo 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.

Knjigovodstvena evidencija robe po nabavnim cijenama

Evidencija robe po nabavnim cijenama primjenjuje se u magacinima, ali može i kod trgovinskih preduzeća na veliko. Postupak obračuna je u ovom slučaju u potpunosti identičan sa obračunom i knjigovodstvenim evidentiranjem nabavke materijala. U tom dijelu, samo ćemo se kratko podsjetiti da **Nabavna vrijednost robe**²⁷ obuhvata:

- fakturnu cijenu (vrijednost) dobavljača²⁸,
- ZTN²⁹,
- Uvozne dažbine i druge takse,
- Druge troškove koji se mogu direktno pripisati nabavci.³⁰

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

Podsjetićemo se da preduće koje se bavi trgovinom nabavlja veoma heterogenu robu. Stoga, kao i kod nabavke materijala, neophodno je raditi pojedinačnu kalkulaciju. Kako je postupak izrade pojedinačne kalkulacije u potpunosti identičan kao i kod materijala, to neće u daljim pojašnjenjima biti predmet razmatranja, nego će se isključivo staviti fokus na izradu zbirne kalkulacije, odnosno na knjiženje u osnovnim i obavezim poslovnim knjigama – dnevniku i glavnoj knjiži.

Primjer 63:

1) Preduzeće „MK & A“ DOO je od dobavljača „AL“ DOO po fakturi br. 2 kupilo 2.000 kg robe „a“ po fakturnoj cijeni od 3 €; 1.000 kom. robe „b“ po fakturnoj cijeni od 4 €/kom. Troškovi prevoza po istoj fakturi (faktura br. 2) iznose 500 €. Po prijemnici br. 5 roba je smještena u magacin preduzeća „MK & A“ DOO.

Sastaviti zbirnu kalkulaciju nabavne vrijednosti i proknjižiti prijem robe u magacin.

Obaveza prema dobavljaču po fakturi br. 2 izmirena je s tekućeg računa. PDV sadržan u fakturi br. 2 iznosi 21%.

Pojašnjenje – izrada

Zbirna kalkulacija

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	500 €
3	NV (1+2)	10.500 €
4	PDV u ulaznoj fakturi (3 * 21%)	2.205 €
5	Obaveza prema dobavljaču	12.705€

²⁷ U daljem tekstu NV.

²⁸ Trgovački popusti, bonifikacije, rabati i sl. popusti, obračunati u fakturi, odbijaju se prilikom utvrđivanja troškova nabavke.

²⁹ ZTN robe čine: troškovi prevoza, manipulativni troškovi (troškovi utovara i istovara...).

³⁰ Posrednički troškovi, špediterski troškovi, troškovi pratnje kod prevoza specijalnih roba, troškovi kala, rastura, loma i kvara u transportu, troškovi osiguranja u transportu...

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1.	<i>Roba u magacinu PDV u primljenim fakturama Dobavljači u zemlji – za primljenu robu po fakturi br. 2 –</i>	10.500 2.205	12.705
1b)	<i>Dobavljači u zemlji Tekući račun – za isplatu dobavljača po fak. br. 2 –</i>	12.705	12.705

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**³¹ dobija kada se na nabavnu vrijednost robe (NV) doda *ukalkulisana razlika u cijeni*³², odnosno,

$$FV + ZTN = NV$$

$$NV + \mathbf{RUC}^{33} = PV$$

Razlika u cijeni predstavlja potencijalni bruto dobitak preduzeća koje se bavi trgovinskom djelatnošću, a iz koga bi trebalo da se nadoknade njegovi troškovi poslovanja³⁴ dok bi eventualni ostatak predstavljao realizovan periodični rezultat (dobitak, u slučaju pozitivnog poslovanja, odnosno gubitak u slučaju negativnog poslovanja).

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.

³¹ U daljem tekstu PC.

³² U daljem tekstu RUC.

³³ 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 sâm rabat odredio kao procenat od prodajne vrijednosti (PV).

³⁴ 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 rezultat preduzeća.

u obliku **rabata**³⁵, koji se utvrđuje procentualno u odnosu na PV, odnosno

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

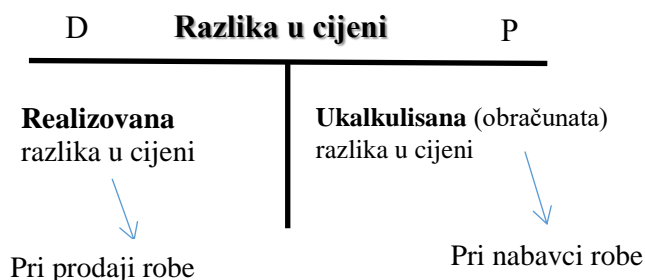
i javlja se kod roba s jedinstvenom prodajnom cijenom koja je utvrđena od strane proizvođača³⁶. Polazeći od formule za obračun rabata, zaključak je da ovaj oblik RUC predstavlja odbitni element kalkulacije vrijednosti robe, jer se uvijek oduzima od PC (PV).

u obliku **marže**³⁷ koja najčešće označava kontrolisano formiranje cijena od strane države a time i **kontrolisano formiranje razlike u cijeni**, koja se uglavnom javlja kod roba široke potrošnje³⁸ 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 periodičnog rezultata.

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

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

Račun, *razlika u cijeni*³⁹ 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, kao što je prikazano:



³⁵ 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!

³⁶ Npr. dnevne novine.

³⁷ Napomena: Marža se nekada može odrediti od strane države, ali u većini slučajeva trgovac u granicama u kojima je država odredila vrši formiranje kao % u odnosu na NV. Po različitim literaturama pojam marže se vezuje za pojam RUC, po nekoj za kontrolisani % od strane države a po nekoj isključivo kao % na NV.

³⁸ Npr. hljeb, mlijeko, gorivo za automobile i sl.

³⁹ Koristićemo skraćenicu – **RUC**.

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

- na bazi prispjele dokumentacije izrađuje se kalkulacija, da bi se
- na osnovu prethodno dobijenih podataka izvršio obračun PC.

Nakon toga se obavlja knjigovodstvena evidencija nabavke robe po PC posredstvom dva knjigovodstvena stava:

- *kupovina i prijem robe na zalihama;*
- *isplata obaveze prema dobavljačima.*

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.*

Knjigovodstveno evidentiranje nabavke robe u veleprodaji po prodajnim cijenama

Kao što smo već i naglasili, kod trgovine na veliko vlasniku je dopušteno da svojom poslovnom (računovodstvenom) politikom odluči, hoće li robu u skladištu voditi po nabavnoj ili po veleprodajnoj vrijednosti. Ukoliko se odluči da robu evidentira po prodajnim vrijednostima, to se u knjigovodstvu, kao što je već navedeno, javlja korektivni račun – RUC u veleprodaji. 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.

Primjer 64:

1) Dobavljač „AL“ ispostavio je preduzeću „MK & A“ DOO fakturu br. 2 za isporučene 2.000 kom robe „a“, u iznosu od 30.000 €. Troškovi transporta robe iznose 20% od fakturne vrijednosti. Sastaviti kalkulaciju prodajne cijene robe na veliko, ako veleprodajna marža iznosi 10%. PDV sadržan u ulaznim fakturama se obračunava po stopi od 21%.

Pojašnjenje – izrada

Kalkulacija

1	Vrijednost robe po fakturi dobavljača	30.000 €
2	ZTN (20% * 1)	6.000 €
3	NV (1 + 2)	36.000 €
4	PDV u ulaznoj fakturi (3 * 21%)	7.560 €
5	RUC (3 * 10%)	3.600 €

6	Prodajna vrijednost robe (3 + 5)	39.600 €
7	Obaveza prema dobavljaču (3 + 4)	43.560 €

Knjiženje u dnevniku:

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1a)	<i>Roba u veleprodaji</i>	39.600	
	<i>Ulazni PDV</i>	7.560	
	<i>Razlika u cijeni u veleprodaji</i>		3.600
	<i>Obaveze prema dobavljačima</i>		43.560
	<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-om⁴⁰. 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.⁴¹ Cijene moraju biti iskazane po prodajnim vrijednostima i to s ukalkuliranim PDV-om. Knjigovodstveno, veoma je bitno napomenuti da se nabavljena roba ne može staviti u promet ukoliko nije za tu robu sačinjena kalkulacija, i ukoliko nije unijeta u trgovačku knjigu. Stoga proceduralno postupak je sljedeći: a) prvo se pristupa izradi kalkulacije; b) nakon toga se unose podaci u trgovačku knjigu; c) na kraju se roba izlaže i kupac se upoznaje s cijenom.

Trgovina na malo obavlja se u prodajnim prostorijama ili na drugim prodajnim mjestima koja ispunjavaju propisane uslove.⁴² Kontinuirano obavljanje poslovne aktivnosti u trgovini na malo podrazumijeva posjedovanje *poreske registar kase ili poreske kase*. Maloprodajni objekti –

⁴⁰ 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.

⁴¹ Zakon o PDV, član 32, stav 9 i 10.

⁴² Više o tome: Pravilnik o minimalnim tehničkim uslovima za obavljanje prometa robe i vršenje usluga u prometu robe, član 34. Trgovina na malo se može obavljati: 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 prodana roba u maloprodaji evidentira preko poreske kase.

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

Primjer 65:

Preduzeće „MK & A“ DOO je od marketa „RF“ DOO nabavilo robe u vrijednosti od 20.000 €. Troškovi prevoza robe po fakturi dobavljača iznose 1.000 €. 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 21% i da maloprodajna marža (razlika u cijeni) iznosi 12%. Sastaviti kalkulaciju i sprovesti potrebna knjiženja.

R J E Š E N J E

Pojašnjenje – izrada

Kalkulacija

1	Vrijednost robe po fakturi dobavljača	20.000 €
2	ZTN	1.000 €
3	NV (1 + 2)	21.000 €
4	PDV u ulaznoj fakturi (3 * 21%)	4.410€
5	RUC (3 * 12%)	2.520 €
6	Prodajna vrijednost robe (3 + 5)	23.520 €
7	Maloprodajna vrijednost s ukalkulisanim PDV-om od 21%	28.459,2 €
8	Obaveze prema dobavljačima (3 + 4)	25.410 €

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1a)	Roba na zalihama u maloprodaji	28.459,2	
	PDV u primljenim fakturama	4.410	
	Ukalkulisana RUC u maloprodaji		2.520
	Dobavljači u zemlji		25.410
	Ukalkulisani PDV		4.939,2
	– za nabavljenu robu u maloprodaji –		

2.1.1.3.1.2.2. Interno kretanje robe

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

- *iz magacina u magacin,*
- *iz magacina u veleprodajni objekat (skladište i stovarište),*
- *iz magacina u prodavnice,*
- *iz stovarišta (veleprodaja) u stovarište (maloprodaja),*
- *iz skladišta u prodavnice,*
- *iz prodavnica u prodavnice,*
- *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*** jer smo već naveli da se magacin ne smatra prodajnim mjestom. 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:

- *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.
- *različitim cijenama*, onda kalkulacijom treba doći do elemenata za knjiženje.⁴³

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

Primjer 66:

Preduzeće „MK & A“ DOO je na osnovu interne dostavnice br. 8 izdalo razne robe iz magacina na veliko br. 1 u magacin br. 2, po nabavnoj vrijednosti u iznosu od 8.000 €.

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	8.000	

⁴³ Napomena: Navedena razlika može nastati usljed dislociranosti magacina pa će nastati dodatni ZTN po osnovu prenosa robe iz jednog magacina u drugi magacin.

	Zalihe robe u magacinu br. 1 – prema internoj dostavnici br. 8 –	8.000
--	---	-------

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.

Primjer 67:

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 €), uz obračun veleprodajne razlike u cijeni od 15%.

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

Kalkulacija br. 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	10.350	
	Roba na zalihama u magacinu		9.000
	Ukalkulisana razlika u cijeni u prom. na veliko		1.350
	– prema dostavn. br. 10 i kalkulaciji br. 4 –		

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.

Primjer 68:

1) Preduzeće „MK & A“ DOO je na osnovu interne dostavnice br. 8 iz magacina u prodavnicu br. 1 izdalo robe 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:**

Rb	Vrsta robe	Količ.	Faktura a cijena	ZTN/ kg	Nabavn a cijena	Nabavna vr.	RUC	Ukalkuli sani PDV 21%	Prodajna vrijednost
1	Roba „A“	1.000 kom.	20 €/kom.	-	20 €/kom.	20.000 €	2.400 €	4.704 €	27.104 €
2	Roba „B“	200 kom.	50 €/kom.	-	50 €/kom.	10.000 €	1.200 €	2.352 €	13.552 €
<i>Ukupno:</i>						30.000 €	3.600 €	7.057 €	40.656 €

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Roba u prodavnici broj 1 Ukalkulisani PDV Roba u magacinu Ukalkulisana RUC robe u prod. br. 1 – za prim. robu po kalkul. br. 6 –	40.656	7.057 30.000 3.600

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:

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 prodane 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 veleprodaje u maloprodaju) iako u tom slučaju ne dolazi do bukvalnog (fizičkog) prenosa robe s jednog mjesta na drugo. Naravno, prema zakonskoj regulativi⁴⁴, 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 robe^{45,46}.

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 69:

1) Komercijalna služba preduzeća „MK & A“ DOO je izdala nalog magacioneru da se iz stovarišta na veliko br. 1 roba izda u stovarište na malo br. 3 „KF“, 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.

⁴⁴ Preuzeto od: <http://poslodavci.org/doc/Zakoni/Zakon%20o%20untrasnoj%20trgovini.pdf>. (21. 4. 2015)

⁴⁵ Napomena: Treba naglasiti da se navedeno odnosi samo na stovarišta koja fizički ne odvajaju veleprodaju i maloprodaju, već čitave zalihe iskazuju kao roba u veleprodaji na stovarištu, uz izuzetak izložbenih eksponata u maloprodaji.

⁴⁶ Navedeno je preuzeto iz materijala dobijenog od strane Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore.

Uraditi kalkulaciju i izvršiti potrebna knjiženja u dnevniku.

R J E Š E N J E

Pojašnjenje – izrada

Kalkulacija:

Rb	Vrsta robe	Količ.	Faktur na cijena	ZTN /kg	Nabavna cijena	Nabavna vr.	RUC (40%)	Ukalkulisa ni PDV	Prodajna vrijednost	Prodajna cijena po kg
1	Roba „x“	1.000 kg	-	-	4	4.000	1.600	1.176	6.776	6,776 €/kg
<i>Ukupno:</i>						4.000	1.600	1.176	6.776	

Knjiženje u dnevniku:

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1	Roba u stovarištu na malo br. 1	6.776	
	Ukalkulisani PDV		1.176
	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 dvije vrste 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, stimulira druga preduzeća da kupuju robu u veleprodaji, dok se na tržištu maloprodaje 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 kroz primjere koji slijede.

Primjer 70:

1) Komercijalna služba preduzeća „MK & A“ DOO je izdala nalog magacioneru da se iz stovarišta na veliko br. 1 u stovarište na malo br. 3 „KF“ 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

1	Nabavna vrijednost (1.000 kg * 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 (21% * 5)	1.062,6 €
7	Maloprodajna cijena s PDV	6.122,6 €

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Roba u stovarištu na malo br. 1	6.122,6	
	Ukalkulisana razlika u cijeni robe u stovarištu na veliko br. 1	400	
	Ukalkulisani PDV		1.062,6
	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)⁴⁷.

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 momentat 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).

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 71:

1) Komercijalna služba preduzeća „MK & A“ DOO je izdala nalog magacioneru da se **iz skladišta na veliko br. 1 u prodavnicu br. 3 „KF“** 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

Rb	Vrsta robe	Količ.	Fakturirana cijena	ZTN/kg	Nabavna cijena	Nabavna vr.	RUC (40%)	Ukalkulisani PDV 21%	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 Ukalkulisani PDV Roba u skladištu na veliko br. 1	6.664	1.064 4.000 1.600

⁴⁷ 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.

	Ukalkulisana razlika u cijeni robe u prodavnici. br. 1 – prema dostavnici br. 2 i po kalkul. br. 8		
--	--	--	--

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

Primjer 72:

1) Komercijalna služba preduzeća „MK & A“ DOO je izdala nalog magacioneru da se iz stovarišta na veliko br. 1 u stovarište na malo br. 3 izda sljedeća roba: 1.000 kg robe „x“ čija nabavna cijena po 1 kg iznosi 4 €. Preduzeće zaračunava 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.

R J E Š E N J E

Pojašnjenje – izrada

Kalkulacija

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 (21% * 5)	1.062,6 €
7	Maloprodajna cijena s PDV-om	6.122,6 €

Knjiženje u dnevniku: **Jovana, možeš li da provališ dje je greška??**

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Roba u prodavnici br. 1	6.122,6	
	Ukalkulisana razlika u cijeni robe u prodavnici br. 1		400
	Ukalkulisani PDV		1.062,6
	Roba u skladištu na veliko br. 1		4.400
	Ukalkulisana razlika u cijeni robe na malo br. 1 – prema dostavnici br. 2 i po kalkul. br. 9 –		660

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 (državi, 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, prijemnice, interne fakture, primopredajnice i dr.), i to storno stavovima ili suprotnim knjiženjima.

Primjer 73:

1) Iz prodavnice br. 2 „KF“ u Podgorici po internoj fakturi br. 7 izdato je robe u vrijednosti 3.000 € za prodavnicu br. 1 „RF“ u Bijelom Polju, koje su u sastavu „MK & A“ DOO. Razlika u cijeni se evidentira zbirno za sve prodavnice. Sprovesti potrebno knjiženje.

R J E Š E N J E

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1.	Roba u prodavnici broj 2 „RF“ Roba u prodavnici broj 1 „KF“ – za izdatu robu po int. dost. br. 7 –	3.000	3.000

Napomena: 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.

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.

Primjer 73:

1) Iz prodavnice br. 2 „RF“ vraćen je dio sezonske konfekcije u iznosu od 2.000 € u magacin robe na veliko, gdje se roba vodi po nabavnoj cijeni. Ukalkulisani PDV po opštoj stopi iznosi 21%, a razlika u cijeni 10%.

Pojašnjenje:

Ukalkulisani PDV = 2.000 * 17,335% = 346,7 €

Prodajna vrijednosti bez PDV-a = 2.000 – 346,7 = 1.653,3 €

Preračunata stopa RUC =

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

Razlika u cijeni = 1.653,3 x 9,091% = 150,3 €

Nabavna vrijednost = 1.653,3 - 150,3 ≈ 1.503 €

Knjiženje u **dnevniku**:

R.rb.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1.	Roba na zalihama u magacinu	1.503	
	Ukalkulisani PDV	346,7	
	Ukalkulisana RUC robe u prodavnici	150,3	
	Roba u prometu na malo br. 2 „RF“		2.000
	– za povraćaj robe u magacin –		

2.1.1.4. **Kratkoročna potraživanja, plasmani, gotovina i gotovinski ekvivalenti – klasa 2**

MSFI 7 – Finansijski instrumenti: *Prezentacija* navodi da se kratkoročna potraživanja, finansijski plasmani i gotovina mogu sa aspekta osobina svrstati u kategoriju finansijska imovina, dok se u šemama Iskaza o finansijskoj poziciji /bilans stanja/ iskazuju u okviru tekuće poslovne imovine – klasa 2 Kontnog okvira, **KRA TKOROČNA POTRAŽIVANJA, PLASMANI I GOTOVINA** koju sačinjavaju sljedeće **grupe konta**:

20 – POTRAŽIVANJA PO OSNOVU PRODAJE

21 – POTRAŽIVANJA IZ SPECIFIČNIH POSLOVA

22 – DRUGA POTRAŽIVANJA

23 – KRA TKOROČNI FINANSIJSKI PLASMANI

24 – GOTOVINA I GOTOVINSKI EKVIVALENTI
27 – POREZ NA DODATU VRIJEDNOST
28 – AKTIVNA VREMENSKA RAZGRANIČENJA.

2.1.1.4.1. Potraživanja po osnovu prodaje

Potraživanja od kupaca i mjenična potraživanja predstavljaju kratkoročna likvidna sredstva koja nastaju kao posljedica prodaje robe kupcima na odloženo plaćanje. Međutim, pored njih, karakter potraživanja imaju i avansi koji su dati dobavljačima za robu koja još uvijek nije prispjela, kao i utvrđeni manjkovi za koje se terete zaposleni, i dr. Navedena potraživanja imaju karakter kratkoročnih, upravo iz razloga što se očekuje njihova naplata u kraćem vremenskom periodu, koji obično iznosi 30 do 60 dana.⁴⁸

Prema Pravilniku o Kontnom okviru, potraživanja po osnovu prodaje zauzimaju grupu računa **20**, u okviru kojih je moguće sagledati sljedeća sintetička konta:

- 200 – Kupci – matična i zavisna pravna lica**
- 201 – Kupci – ostala povezana pravna lica**
- 202 – Kupci u zemlji**
- 203 – Kupci u inostranstvu**
- 209 – Ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca.**

Koliko će u strukturi obrtne imovine, odnosno samih potraživanja imati učešće kratkoročna potraživanja, to prije svega zavisi od djelatnosti samog preduzeća. Tako npr., ukoliko je preduzeće specijalizovano za prodaju robe široke potrošnje, u cilju stimulanja prodaje uobičajeno je da istu prodaje na odloženo plaćanje, odnosno na kredit. Stoga potraživanja od kupaca spadaju u grupu promptnih potraživanja. U pogledu samog karaktera, račun – Potraživanja od kupaca (ili samo Kupci) ima osobinu sintetičkog, tj. kontrolnog računa, budući da saldo na ovom računu treba da bude jednak ukupnom zbiru salda svih analitičkih računa (npr. Kupac A, Kupac B itd.), otvorenih u pomoćnoj knjizi.

Potraživanja i prihodi vrednuju se primjenom pretpostavki o priznavanju iz **MRS 18 – Prihodi**, pri čemu se navode uslovi koji moraju biti ispunjeni:

- *Da je zasnovan dužničko povjerilački odnos te da su proizvodi i roba isporučeni kupcu;*
- *Da je izvršen obračun i ispostavljen odgovarajući dokument;*
- *Da su potraživanja od kupaca povezana s nastankom prihoda.*

⁴⁸ Međutim, čak i neka potraživanja koja dospijevaju za naplatu u dužem vremenskom periodu, npr. 24 ili 48 mjeseci mogu se bilansirati kao obrtna imovina, upravo iz razloga što predstavljaju dio, odnosno tok uobičajenog procesa prodaje. Detaljnije o tome pogledati: Meigs, R., Meigs, W., *Accounting: The basic for Business Decisions*, Ninth edition, hrvatsko izdanje, Mate DOO Zagreb, 1999, str. 358.

Nerijetko se dešava, posebno u situaciji kada dobavljači žele da unaprijede svoju poslovnu politiku, da odobre popuste (diskonte) kupcima u namjeri da stimulišu samu prodaju kao i količinu narudžbe elemenata procesa proizvodnje, ubrzaju i/ili osiguraju naplatu svojih potraživanja od kupaca, obezbijede dugoročnu saradnju i sl. Od posebne važnosti, posebno s računovodstvenog aspekta su sljedeće kategorizacije popusta:

- I. oni koji su poznati u trenutku prijema elemenata procesa proizvodnje, odnosno kada se odobrava popust odmah prilikom isporuke dobara ili pružanja usluga;
- II. oni koji nijesu poznati u trenutku prijema, nego se odobravaju naknadno.

Potraživanja od kupaca i prihod od prodaje koji su umanjeni za iznos odobrenog popusta, odnosno PDV koji se obračunava na vrijednost za izvršeni promet, umanjen za iznos popusta evidentiraju se ukoliko je u pitanju situacija pod (I).

Ukoliko je u pitanju situacija pod (II), moguće je izvršiti smanjenje potraživanja od kupaca na dva načina: a) storniranjem iznosa popusta na dugovnoj stani potraživanja od kupaca; b) odobravanjem potraživanja od kupaca za iznos popusta⁴⁹, uz napomenu da se može (ali i ne mora) izvršiti i korekcija PDV-a⁵⁰.

Pored likvidnih potraživanja, dešava se da kupci usljed najčešće trajne ili privremene nelikvidnosti ili nepoštovanja ugovornih obaveza nijesu u mogućnosti da isplate svoja potraživanja u ugovorenom roku. Kao rezultat toga nastaju nenaplativa i ugrožena potraživanja o kojima će više biti riječi u dijelu koji se odnosi na predzaključna knjiženja.

Mjenično potraživanje nastaje izdavanjem mjenice od strane kupca usljed njegove nemogućnosti da u roku dospijeća isplati obavezu prema povjeriocu. Izdavanjem mjenice kupac daje bezuslovno obećanje da će platiti iznos novca naznačen na mjenici u određenom roku ili po zahtjevu imaoca. Izdavanjem mjenice, emitent se takođe obavezuje ne samo da će po roku njenog dospijeća (koji ne može biti duži od 90 dana) platiti glavnicu, već i pripadajuću kamatu kao cijenu upotrebe sredstava van ugovorom propisanog roka. Kamata se evidentira na korektivnom računu – Ispravka vrijednosti mjeničnih potraživanja.

Primjer 74:

⁴⁹ Ovaj se način primjenjuje ukoliko pravno lice ima namjeru da prati podatke o popustima koji su odobreni kupcu (Detaljnije pogledati: *Računovodstvo privrednih društava*, Priručnik za primenu Kontnog okvira u skladu sa MSFI, Savez RR Srbije, septembar 2010, str. 390).

⁵⁰ Ukoliko se osnovica naknadno izmijeni – smanji, obveznik koji je izvršio promet dobara i usluga može izmijeniti iznos PDV-a samo ako obveznik kome je izvršen promet dobara i usluga ispravi odbitak prethodnog PDV-a i ako o tome pismeno obavijesti isporučioca dobara i usluga. Ukoliko je promet izvršen licu koji nije obveznik PDV-a, odnosno licu koje nema pravo na odbitak prethodnog PDV-a, izmjena poreske osnovice vrši se na osnovu dokumenta o odobrenju popusta (Preuzeto od: *Primjena Kontnog okvira za privredna društva i druga pravna lica u skladu sa MRS/MSFI*, Institut sertifikovanih računovođa Crne Gore, Podgorica, januar 2012. godine, str. 242–243).

1) Kupac „BM & A“ DOO nije u mogućnosti da u roku izmiri svoje dugovanje u iznosu od 2.000 € pa nam je dao mjenicu, sa rokom dospijeca 40 dana i godišnjom kamatnom stopom 15%.

2) Po izvodu banke kupac je izmirio mjenično potraživanje nakon 40 dana.

Obračun:

1.	Osnovno potraživanje	2.000
2.	Kamata	32,87
3.	Mjenično potraživanje	2.032, 87

$$\text{kamata} = \frac{\text{glavnica} * \text{broj dana dospijeca} * \text{kamata}}{365} = \frac{2.000 * 40 * 0,15}{365} \approx 32,87 \text{ €}$$

Knjiženje u *dnevniku*:

RB	Opis	duguje	potražuje
1a)	Mjenično potraživanje Ispravka vrijednosti mjeničnog potraživanja Kupci – za izdatu mjenicu –	2.032, 87	32,87 2.000
1b)	Tekući račun Mjenično potraživanje – izvod banke –	2.032,7	2.032,7
1c)	Ispravka vrijednosti mjeničnog potraživanja Prihod od kamate – za prodaju HOV –	32,87	32,87

Sporna i sumnjiva potraživanja

Na kraju određenog obračunskog perioda sprovode se aktivnosti predzaključnih knjiženja s namjerom usaglašavanja knjigovodstvene (nominalne) vrijednosti potraživanja s procijenjenim, odnosno očekivanim iznosom njihove naplate. U tom kontekstu, prema kvalitetu (rok i visina naplate) moguće je susresti se s nekoliko vrsta potraživanja:

- *nenaplativa (otpisana) potraživanja*, koja se ne mogu naplatiti i ona su s aspekta kvaliteta najlošija;
- *likvidna potraživanja*, koja se mogu naplatiti u punom iznosu i ugovorenom roku, što znači da imaju karakter najkvalitetnijih;
- *ugrožena potraživanja*, koja su osrednjeg kvaliteta, a to znači da će se naplatiti ali se ne zna kada (rok) i iznos. To zavisi kako od odluke privrednog suda, tako i od likvidacione mase dužnika, pa se mogu nadalje klasifikovati na:
 - *sporna potraživanja* – potraživanja kada kupac odbija da plati ili ne priznaje potraživanje iz razloga što prodavac nije ispoštovao ugovorne obaveze (isporučena je roba lošijeg kvaliteta) ili pak iz razloga što kupac zbog svoje nelikvidnosti pokušava da prolongira

plaćanje. Dakle, na računu Sporna potraživanja se knjiže potraživanja u slučaju nastanka spora s kupcem, i

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

Likvidna tj. naplativa potraživanja se knjigovodstveno evidentiraju na računu Kupci, budući da je izvjestan rok i iznos njihove naplate. Za razliku od njih, nenaplativa potraživanja se knjigovodstveno evidentiraju:

1a) na teret računa – Rashodi po osnovu direktnih otpisa potraživanja a u korist računa –Kupci u zemlji;

1b) na teret računa – Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti imovine a u korist računa Kupci, IVSP, IVSP.

Otpis potraživanja može se vršiti na dva načina:

- direktnim putem – na osnovu knjigovodstvenog dokumenta (kao što je *navedeno pod 1a*);
- indirektnim putem – na predlog pravne službe preduzeća, odnosno na osnovu indirektno odluke (kao što je *navedeno pod 1b*). Napominjemo da ukoliko Uprava preduzeća prihvati predlog pravne službe u dijelu otpisa dijela potraživanja (spornog ili sumnjivog), to ne znači da je ta odluka konačna. Tačan iznos potraživanja koji će biti poznat zavisi od sudske presude (sporno potraživanje), odnosno od vrijednosti likvidacione mase (sumnjivo potraživanje).

S obzirom da nijesu propisani uslovi pod kojima treba izvršiti direktan ili indirektan otpis potraživanja, to je pitanje odluke organa upravljanja. Razlika između direktnog otpisa i otpisa preko ispravke vrijednosti postoji samo s aspekta načina knjiženja, jer se u oba slučaja vrši priznavanje rashoda, pa je uticaj na rezultat isti.

Na kraju, kada obveznik PDV-a vrši otpis potraživanja (direktan ili indirektan), u skladu s procjenom organa upravljanja o nenaplativosti, ne može se vršiti umanjenje poreske osnovice, jer je odredbom člana 20a Zakona o PDV utvrđeno da obveznik može izmijeniti osnovicu za iznos naknade koji nije naplaćen samo na osnovu pravosnažne odluke suda o zaključenom stečajnom postupku, odnosno na osnovu ovjerenog prepisa zapisnika o sudskom poravnanju.

Ukoliko isporučilac dobara, koji je izmijenio osnovicu po navedenom osnovu, kasnije naplati naknadu ili dio naknade za isporučena dobra i usluge u vezi s kojima je dozvoljena izmjena osnovice, dužan je da na primljeni iznos naknade obračuna PDV⁵¹.

⁵¹ Preuzeto iz materijala ISRCG.

S knjigovodstvenog aspekta, a u cilju boljeg razumijevanja problematike ugroženih potraživanja, cjelokupan proces nastanka i naplate ovih potraživanja možemo podijeliti u dvije faze:

I faza jeste faza u kojoj nastaje navedeni oblik potraživanja i u kojoj je moguće na predlog pravne službe preduzeća (ukoliko je u pitanju indirektan metod otpisivanja), da uprava preduzeća izvrši otpis jednog dijela potraživanja;

II faza jeste ona kod koje se vrši **naplata potraživanja**. Ukoliko su u pitanju sporna potraživanja, iznos potraživanja će zavisiti od odluke suda, dok ukoliko je u pitanju sumnjivo potraživanje, zavisice od visine likvidacione mase.

Primjer 75:

1) Kupac odbija da plati 5.000 € pa pokrećemo sudski spor. Troškovi sudskog spora su 100 €.

2) Po mišljenju pravne službe, potrebno je otpisati potraživanje u iznosu od 500 €.

3) Sud donosi presudu da nam kupac u sporu plati 4.500 €, što je kupac i učinio.

I faza: Pokrenut je spor kod nadležnog suda. Momentom pokretanja spora, potraživanja od kupaca prerastaju u sporna potraživanja i knjigovodstveno se evidentiraju zaduženjem računa Sporna potraživanja i odobravanjem računa – Kupci;

Pravna služba je procijenila da je kupac djelimično u pravu i stoga je predložila Upravi preduzeća da, s ciljem realnog bilansiranja pozicija, izvrši otpis potraživanja u iznosu od 500 €. Knjigovodstveno evidentiranje se vrši odobravanjem računa Sporno potraživanje i zaduživanjem računa IVSP. (Napominjemo da je u pitanju indirektan otpis potraživanja).

II faza: Sud donosi presudu. Pošto je u našem slučaju sud donio presudu da se od ukupnog iznosa potraživanja naplati 4.500 €, a mi smo očekivali (odnosno neto iznos potraživanja iznosi **4.600 €**, tj. dobija se $5.000 + 100 = 5.100 - 500 = 4.600$ €) da će se naplatiti 4.600 €, ova razlika od 100 € predstavlja **ostali rashod**. Dakle, knjiženje se vrši odobravanjem računa.

Knjiženje u **dnevniku**:

RB	Opis	duguje	potražuje
1a)	Sporna potraživanja Kupci – za izdatu mjenicu –	5.000	5.000
1b)	Sporno potraživanje Ostale obaveze – za troškove sudskog spora –	100	100
2)	Ostali rashodi Ispravka vrijednosti spornog potraživanja – za nastali otpis spornog potraživanja –	500	500
3a)	Ispravka vrijednosti spornog potraživanja Sporno potraživanje – po osnovu odluke suda –	500	500
3b)	Tekući račun Ostali rashodi Sporno potraživanje – za naplaćeni iznos potraživanja –	4.500 100	4.600

Napomena: Sličan postupak knjigovodstvenog evidentiranja je i u slučaju nastanka sumnjivih potraživanja, pri čemu se kod sumnjivih potraživanja ne javljaju troškovi sudskog spora.

2.1.1.4.2. *Kratkoročni finansijski plasmani*

Kratkoročni finansijski plasmani obuhvataju kratkoročne kredite koji su dati drugim preduzećima (o navedenom se više govorilo u dijelu koji se odnosi na kratkoročne kredite), kao i kratkoročne HOV drugih preduzeća. Cilj postojanja kratkoročnih HOV je njihovo trgovanje u kraćem vremenskom periodu kako bi se po osnovu toga ostvarila zarada na njihovoj prodaji ili da se pak plasira višak slobodnih novčanih sredstava. Polazeći od navedenog, prema Pravilniku o Kontnom okviru, kratkoročne finansijske plasmane, koji obuhvataju **grupu konta 23**, sačinjavaju:

230 – *Kratkoročni krediti i plasmani – matična i zavisna pravna lica*

231 – *Kratkoročni krediti i plasmani – ostala povezana pravna lica*

232 – *Kratkoročni krediti u zemlji*

233 – *Kratkoročni krediti u inostranstvu*

234 – *Dio dugoročnih finansijskih plasmana koji dospijeva do jedne godine*

235 – *HOV koje se drže do dospijeca – dio koji dospijeva do jedne godine*

236 – *HOV kojima se trguje*

237 – *Otkupljene sopstvene akcije i otkupljeni sopstveni udjeli namijenjeni prodaji ili poništavanju*

238 – *Ostali kratkoročni finansijski plasmani*

239 – *Ispravka vrijednosti kratkoročnih finansijskih plasmana*

U nastavku, nećemo razmatrati svaki od navedenih konta, nego ćemo staviti akcenat samo na neka.

Primjer 76:

Preduzeće „MK & A“ DOO je donijelo odluku da određeni iznos slobodnih novčanih sredstava plasira u kupovinu kratkoročnih HOV radi dalje trgovine istim. U tom cilju, preduzeće je kupilo 600 običnih akcija kompanije „RF“ AD po tržišnoj cijeni od 5 €/akciji. Navedena aktivnost je praćena odgovarajućom dokumentacijom (obračun posla; izvod banke).

Izvršiti obračun i sprovesti knjiženja u dnevniku.

Knjiženje u dnevniku:

RB	Opis	duguje	potražuje
1)	<i>Kratkoročne HOV Tekući (poslovni) račun – izvod –</i>	3.000	3.000

U ovom dijelu stavljamo akcenat i na otkupljene sopstvene akcije, posebno zato jer je novim Kontnim okvirom došlo do izmjena.

OTKUPLJENE SOPSTVENE AKCIJE – Prema novom Kontnom okviru konto 237 – Otkupljene sopstvene akcije predstavljaju dio aktive. Pripadaju zapravo obrtnoj imovini (klasa 2 – Kratkoročni finansijski plasmani, gotovina i gotovinski ekvivalenti), ali su se ranije u Iskazu o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ prikazivale kao ispravka vrijednosti Kapitala, odnosno predstavljale su korektivnu stavku Sopstvenog kapitala. Otkupljene sopstvene akcije se vrednuju (evidentiraju) u visini nominalne vrijednosti prilikom kupovine na tržištu, dok se razlika (ukoliko se javi) između kupovne i nominalne knjiži na računu Emisiona premija otkupljenih sopstvenih akcija.

Sopstvene akcije su akcije emitovane ili ponovo stečene od strane kompanije koja ih je emitovala, ali nijesu prodane ni povučene. Dakle, to su akcije koje AD stiče od svojih akcionara. Kao najčešći razlozi otkupa sopstvenih akcija navode se:

- održavanje povoljnog tržišta za akcije kompanije...;
- sprečavanje konkurentskog preuzimanja...⁵²

Prije nego se konkretnije pojasni postupak knjigovodstvenog evidentiranja u dijelu koji se tiče sopstvenih akcija, dajemo osvrt na zakonski okvir.

Zakon od privrednim društvima⁵³ navodi uslove koji se moraju ispuniti u dijelu sticanja, kakav je status, kao i kada se mogu otuđiti sopstvene akcije a odnose se na sljedeće:

- „kupovinu sopstvenih akcija odobrava Skupština akcionara i određuje maksimalni broj akcija koji se može kupiti i maksimalnu cijenu koja se može platiti za te akcije“;
- „rok za kupovinu sopstvenih akcija ne može biti duži od 12 mjeseci od dana donošenja odluke“;
- „vrijednost kupljenih sopstvenih akcija ne može prelaziti 10% od osnovnog kapitala...“;
- „...ne daju pravo glasa ni pravo na dividendu“;
- „sopstvene akcije društvo mora otuđiti u roku od 12 mjeseci od njihovog sticanja. Ako ne otuđi akcije u tom roku, društvo je dužno da ih poništi u roku od tri dana od dana isteka roka“.

Zapravo, na **računu 237 – Otkupljene sopstvene akcije i otkupljeni sopstveni udjeli namijenjeni prodaji ili poništavanju** iskazuje se ulaganje u otkupljene sopstvene akcije ili sopstvene udjele po **nominalnoj vrijednosti**, koji se moraju prodati ili poništiti u roku od godinu dana od dana njihovog sticanja. S knjigovodstvenog aspekta, bitno je razlikovati tri situacije:

- kupovine sopstvenih akcija;
- prodaja sopstvenih akcija;
- poništenje sopstvenih akcija koje nijesu prodane.

Primjer 77:

1) AD „XX“ je otkupilo 50 komada redovnih sopstvenih akcija po cijeni od 800 €/akciji.

Nominalna vrijednost akcije je 1.000 €.

2) Preduzeće je prodalo 20 akcija po cijeni od 1.500 €

3) Preduzeće je prodalo 20 akcija po cijeni od 1.000 €

⁵² Preuzeto od, Greey, Nidles, op. cit., str. 128.

⁵³ Pogledati:posebno čl. 225 i 226, kojima se propisuju načini kao i uslovi sticanja sopstvenih akcija.

4) Akcije koje nijesu prodane su nakon 12 mjeseci poništene.

Pojašnjenje knjiženja:

Kod 1) **promjene** se vrši **OTKUP** sopstvenih akcija

- $NV = 50 * 1.000 = 50.000$; $TV = 50 * 800 = 40.000$ ---->**EFEKAT: Emisiona premija = 10.000**

Kod 2) **promjene** se vrši **PRODAJA**

$PV = 20 * 1.500 = 30.000$; $NV = 20 * 1.000 = 20.000$ ---->**EFEKAT: $NV < Pv = 30.000 - 20.000 = 10.000$ (emisiona premija)**

Kod 3) **promjene** se vrši **PRODAJA**

$PV = 20 * 1.300 = 26.000$; $NV = 20 * 1.000 = 20.000$ ---->**EFEKAT: $NV < PV = 6.000$ (emisiona premija)**

U skladu sa Zakonom o privrednim društvima se navodi: „Ako ne otuđi akcije u tom roku (u roku od 12 mjeseci od datuma sticanja), društvo je dužno da ih poništi u roku od tri dana od dana isteka roka“.

U ovom primjeru, preduzeće AD „XX“ nije uspjelo da sve akcije proda u roku od 12 mjeseci, pa ostatak od 10 akcija poništava. Nakon ovoga, rn Otkupljene sopstvene akcije se gasi.

Dakle, kod 4) **promjene** se vrši **PONIŠTENJE**

$NV = 10 * 1.000 = 10.000$ ---->**EFEKAT: smanjuje se akcijski kapital**

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Otkupljene sopstvene akcije Emisiona premija – ostali kapital Tekući račun – za otkupljene sopstvene akcije –	50.000	10.000 40.000
2)	Tekući račun Otkupljene sopstvene akcije Emisiona premija – ostali kapital – za prodaju otkupljenih sopstvenih akcija –	30.000	20.000 10.000
3)	Tekući račun Emisiona premija – ostali kapital Otkupljene sopstvene akcije – za prodaju otkupljenih spostvenih akcija –	18.000 2.000	20.000
4)	Akcijski kapital po osnovu redovnih akcija Otkupljene sopstvene akcije – za povlačenje sopstvenih akcija –	10.000	10.000

2.1.1.4.3. Gotovina i gotovinski ekvivalenti

Likvidna su novčana sredstva te se kao takva odnose na gotovinu i potpuno likvidne HOV tj. gotovinske ekvivalente. U skladu s MRS/MSFI, a shodno Pravilniku o Kontnom okviru, grupa 24 – **GOTOVINA I GOTOVINSKI EKVIVALENTI**, obuhvataju sljedeće račune:

240 – *Hartije od vrijednosti – gotovinski ekvivalenti*

241 – *Tekući (poslovni) računi*

242 – *Izdvojena novčana sredstva i akreditivi*⁵⁴

243 – *Blagajna*

244 – *Devizni račun*

245 – *Devizni akreditivi*

246 – *Devizna blagajna*

248 – *Ostala novčana sredstva*

249 – *Novčana sredstva čije je korišćenje ograničeno ili vrijednost umanjena.*

U širem smislu, pod *gotovinom* se podrazumijevaju čekovi, devizna sredstva kao i sve prispjele HOV za naplatu (mjenice i sl.), dok se u užem smislu podrazumijeva novac na računu i u blagajni. *Gotovinski ekvivalenti* predstavljaju kratkoročna, veoma likvidna ulaganja koja postoje u preduzeću ne radi investiranja, već zarad izmirenja kratkoročnih obaveza. Karakteristika navedenog oblika likvidnih sredstava je da mogu veoma brzo, uz beznačajan rizik, da se konvertuju u poznate iznose gotovine. Čine ih: čekovi, mjenice, kratkoročne državne obveznice, blagajnički i komercijalni zapisi itd.⁵⁵

Cilj, odnosno osnovna namjera postojanja likvidnih sredstava je blagovremeno plaćanje pristiglih obaveza u preduzeću. Stoga od velikog značaja za preduzeće je da pravovremeno i na adekvatan način upravlja kratkoročnim likvidnim sredstvima, budući da su ista u funkciji održavanja zadovoljavajućeg stepena likvidnosti preduzeća i sl.

Zadaci

Zadaci – pojašnjenje

Zadatak 5: Obrtna imovina

PRIMJER 5.1.

Andrea je vlasnica male poslastičarske radnje. U želji da utvrdi da se stvarno stanje na zalihama radnje poklapa sa podacima u njenim poslovnim knjigama, odlučila je da popiše sve što posjeduje

⁵⁴ Akreditiv je instrument plaćanja na osnovu koga se banka obavezuje da će korisniku, ukoliko zadovolji određene uslove, isplatiti naznačenu sumu. Npr. banka izdaje akreditiv – garanciju koja se daje dobavljaču. Dobavljač garantovanu sumu može naplatiti kada banka dobije potvrdu da je isporučena roba ugovorenog kvaliteta u utvrđenom roku (Preuzeto od: Vukelić, G., op. cit., str. 221).

⁵⁵ Zbog bezbjednosti, skoro kompletna gotovina poslovnog subjekta nalazi se na računu kod banke.

u kuhinji i provjeri da li je stanje istovjetno. Na zalihama je u svom računovodstvu imala 995 €. Kroz popis, utvrdila je da posjeduje:

Vrsta zalihe i količina	Jedinična cijena
150 kg brašna	0,49 €
20 torti kojima nedostaje glazura	13 €
20 kg putera	9 €
30 školjki jaja	4 €
12 kg čokoladnih mafina	8 €
50 litara mlijeka	0,79 €
5 kg bombica koje čekaju na posip	5 €
17 kg rolata sa makom	5,5 €
15 litara limunade koju treba ohladiti	2,1 €
8 kg išlera	4,8 €

Sve ove stavke u Andreinoj kuhinji potpadaju pod Klasu 1 – Zalihe. Ipak, možemo ih rasporediti na 3 kategorije u okviru ove klase:

- 10 – Zalihe materijala
- 11 – Nedovršena proizvodnja
- 12 – Gotovi proizvodi

Prikažite svaki analitički račun za navedene stavke, a zatim razvrstajte sve stavke na zalihama u okviru ova tri računa glavne knjige i utvrdite tačne vrijednosti računa. Da li se stvaran iznos zaliha poklapa sa stanjem u Andreinim knjigama?

Zbog čega je korisno voditi analitičku evidenciju?

Koji međunarodni računovodstveni standard reguliše zalihe? Pored tri gorepomenute stavke klase 1 (Zalihe), koje još stavke potpadaju pod ovu klasu?

RJEŠENJE:

10 – Zalihe materijala

Analitički računi:

D	Brašno	P	D	Puter	P	D	Jaja	P	D	Mlijeko	P
	73,5 (150 kg * 0,49 €)			180 (20 kg * 9 €)			120 (30 * 4 €)			39,5 (50 l * 0,79 €)	

Sintetički račun:

D	Materijal	P
413		

11 – Nedovršena proizvodnja

Analitički računi:

Torte		Bombice		Limunada	
D	u pripremi P	D	u pripremi P	D	u pripremi P
260		25		38,4	
(20 * 13 €)		(5 kg * 5 €)		(8 * 4,8 €)	

Sintetički račun:

D	Nedovršena proizvodnja	P
	323,4	

12 – Gotovi proizvodi

Čokoladni		Rolat		Išleri	
D	mafini P	D	sa makom P	D	Išleri P
96		93,5		31,5	
(12 kg * 8 €)		(17 kg * 5,5 €)		(15 * 2,1 €)	

Sintetički račun:

D	Gotovi proizvodi	P
	316,5	

Stvarno stanje Andreinih zaliha je 1.052,9 € (413 € + 260 € + 316,5 €), što je veće od stanja koje je Andrea imala u svojim knjigama (995 €).

Analitičku evidenciju (pomoćnu knjigu – materijalno knjigovodstvo) vodimo kako bismo bolje razumjeli sâm sadržaj naših zaliha. Naime, pored same vrste određene kategorije zaliha, na analitičkim kontima možemo vidjeti i količinu te stavke koju posjedujemo, što znači da imamo više informacija nego na sintetičkom računu – kako o vrsti zaliha, tako i o pripadajućoj količini za svaku vrstu.

Zalihe pripadaju klasi 1, a reguliše ih MRS 2. Pored materijala, gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje, u ovu kategoriju spadaju i roba i dati avansi.

PRIMJER 5.2.

Naše proizvodno preduzeće „MK & A“ je u toku mjeseca maja odlučilo da nabavi određenu količinu zaliha materijala, kako bi u narednom periodu nesmetano obavljalo poslovanje. Nastale poslovne promjene je neophodno hronološki i sistematski proknjižiti:

Nabavljeno je 800 komada drvenih greda jedinične cijene 23 € i 300 komada armaturne mreže jedinične cijene 35 €, po fakturi broj 34 i prijemnici broj 34/A. Troškovi prevoza transportnog preduzeća su 330 €, a PDV se obračunava po opštoj stopi. Sastavite zbirnu i pojedinačnu kalkulaciju.

Poručeno je 800 LED sijalica fakturane cijene 5,6 € po komadu, za koje nam je stigla otpremnica broj 544 i prijemnica broj 32.

Od dobavljača „Cemex“ smo naručili 900 kg cementa za koji smo primili fakturu broj 18 na iznos 9.075 €. Nabavka materijala je izvršena uz klauzulu *franko magacin* dobavljača. Materijal još uvijek nije stigao u preduzeće.

Od 800 komada greda koje smo nabavili, polovina je poslata na obradu i doradu (otpremnica 665).

Primljena je prijemnica broj 22 za cement od dobavljača „Cemex“ (veza promjena c)

Primljena je faktura broj 56 za LED sijalice koje su stigle u preduzeće po otpremnici broj 32. Na fakturnu vrijednost je obračunat PDV po opštoj stopi.

RJEŠENJE

POJEDINAČNA KALKULACIJA

Vrsta	Količina	Fakturna cijena	ZTN / kg	ZTN (osig.)	Nabavna cijena	Nabavna vrijednost
Grede	800	23,00	0,30	0,00	23,30	18.640,00
Armatura	300	35,00	0,30	0,00	35,30	10.590,00
			0,30	0,00		29.230,00

ZBIRNA KALKULACIJA				
Fakturna vrijednost			PDV	Ukupno
Grede	800	23,00 €	18.400,00 €	
Armatura	300	35,00 €	10.500,00 €	
			28.900,00 €	6.069,00 €
ZTN 1			330,00 €	69,30 €
UKUPNO			29.230,00 €	6.138,30 €
				34.969,00 €
				399,30 €
				35.368,30 €

RB	OPIS	Duguje	Potražuje
1a)	Obračun nabavke materijala	28.900	
	Ulazni PDV	6.069	
	Dobavljači		34.969
	<i>faktura 34</i>		
1b)	Obračun nabavke materijala	330	
	Ulazni PDV	69,30	
	Dobavljači		399,30
	<i>faktura 34 i prijemnica 34/A</i>		
1c)	Materijal	29.230	
	Obračun nabavke materijala		29.230
	<i>prijemnica 34/A</i>		
2)	Materijal	4.480	
	Dobavljači za nefakturisani materijal		4.480
	<i>otpremnicama 544 i prijemnicama 32</i>		
3)	Materijal na putu	7.500	
	Ulazni PDV	1.575	
	Dobavljači		9.075
	<i>faktura 18</i>		
4)	Materijal na doradi i obradi	9.200	
	Materijal		9.200
	<i>otpremnicama 665</i>		
5)	Materijal	7.500	
	Materijal na putu		7.500

	<i>prijemnica 22</i>		
6)	Dobavljači za nefakturisani materijal	4.480	
	Ulazni PDV	940,80	
	Dobavljači		5.420,80
	<i>faktura 56</i>		

PRIMJER 5.3.

Nakon nekoliko godina uspješnog poslovanja, stanje na računima glavne knjige preduzeća je bilo: Dugoročni krediti 27.000 €, Neraspoređena dobit 11.000 €, Nekretnine 200.000 €, Materijal 11.000 €, Blagajna 7.000 €, Akcijski kapital 250.000 €, Mjenične obaveze 15.600 €, Ispravka vrijednosti mjeničnih obaveza 600 €, Dugoročni finansijski plasmani 8.600 €, Građevinski objekti 56.000 €. Ispravka vrijednosti građevinskih objekata 14.000 €, Tekući račun 24.000 €, Kupci 11.000 €, Materijal na putu 6.000 €, Neraspoređena dobit 11.000 €.

Sastaviti početni Bilans stanja / Iskaz o finansijskom položaju, a zatim hronološki i sistematski evidentirati nastale poslovne promjene:

Po prijemnici broj 43, stigao je materijal sa puta. Utvrđeno je da je materijal u vrijednosti od 200 € oštećen tokom transporta i ne može se koristiti, pri čemu transportna kompanija snosi krivicu za oštećenje (komisijski zapisnik). Ostatak materijala je smješten u skladište (skladišnica).

Primljena je faktura broj 6 od dobavljača „Kips“ za nabavku 600 kg materijala cijene 3,8 € za materijal koji je utovaren u vagon. PDV je obračunat po opštoj stopi. Ugovorna klauzula je „franko željeznička stanica dobavljača“.

Po prijemnici broj 32, nabavljeno je 1.300 komada keramičkih pločica jedinične cijene 4,5 € i 550 komada kamenih pločica jedinične cijene 15,4 €. Za troškove prevoza je bilo zaduženo preduzeće „Intrans“, koje je ispostavilo fakturu broj 14. Fakturna vrijednost usluge je 180 €, na koju je obračunat PDV po opštoj stopi. Sastaviti pojedinačnu i i zbirnu kalkulaciju.

Nabavljeno je 550 kg cementa od preduzeća „MonteGradnja“, po fakturi broj 16, pri čemu je cijena 50 kg cementa 7,5 €. Cement je još uvijek u skladištu preduzeća „MonteGradnja“. Ugovorna klauzula je franko magacin kupca.

Kupljeno je 50 solarnih panela jedinične cijene 145 €, kao i 25 konstrukcija za montažu ovih panela vrijednosti 115 €. Preduzeće „Solar“ nam je dostavilo fakturu broj 4 sa obračunatim PDV-om po opštoj stopi. Za prevoz je bilo zaduženo preduzeće koje je ispostavilo fakturu broj 116 na iznos 242 €. Isporuka je bila osigurana od strane „Lovćen osiguranja“ (150 € za osiguranje panela i 100 € za osiguranje konstrukcija). Trošak osiguranja po fakturi broj 7 je bio 250 €.

Otkupljene su sopstvene akcije ukupne vrijednosti 10.000€ (5.000 akcija nominalne vrijednosti 2€ po akciji (izvod).

RJEŠENJE:

BILANS STANJA

Aktiva		Pasiva	
Stalna imovina	250.600	Sopstveni kapital	261.000
Nekretnine	200.000	Akcijski kapital	250.000
Građevinski objekti	56.000	Neraspoređena dobit	11.000
IV građevinskih objekata	(14.000)		
Dugoročni finansijski plasmani	8.600		
Obrtna imovina	59.000	Obaveze	48.600
Materijal	11.000	Dugoročni krediti	27.000
Materijal na putu	6.000	Mjениčne obaveze	15.600
Kupci	11.000	IV mjениčnih obaveza	(600)
Tekući račun	24.000	Dobavljači	6.600
Blagajna	7.000		
UKUPNO:	309.600	UKUPNO:	309.600

1)

POJEDINAČNA KALKULACIJA

Vrsta	Količina	Fakturna cijena	ZTN / kg	Nabavna cijena	Nabavna vrijednost
Keramičke pločice	1300,00	4,50	0,10	4,60	5.976,49
Kamene pločice	550,00	15,40	0,10	15,50	8.523,51
			0,10		14.500,00

ZBIRNA KALKULACIJA

Fakturna vrijednost				PDV	Ukupno
Keramičke pločice	1300,00	4,50	5850,00		
Kamene pločice	550,00	15,40	8470,00		
			14320,00		
ZTN			180,00	37,80	217,80
UKUPNO			14500,00	37,80	14537,80

5) Napomena: U ovom slučaju se kao zavisni troškovi javljaju i troškovi osiguranja. Način na koji razvrstavamo ove troškove u pojedinačnoj kalkulaciji je sljedeći:

ZTN za osiguranje: (Trošak osiguranja / Fakturna vrijednost) * Fakturna cijena

ZBIRNA KALKULACIJA

Fakturna vrijednost				PDV	Ukupno
Solarni paneli	50,00	145,00	7250,00		
Konstrukcije	25,00	115,00	2875,00		
			10125,00	2126,25	12251,25
ZTN			200,00	42,00	242,00
ZTN (osiguranje)			250,00		
UKUPNO			10575,00	2168,25	12743,25

POJEDINAČNA KALKULACIJA

Vrsta	Količina	Fakturna cijena	ZTN1 / kg	ZTN2/kg	Nabavna cijena	Nabavna vrijednost
Solarni paneli	50,00	145,00	2,67	3,00	150,67	7.533,33
Konstrukcije	25,00	115,00	2,67	4,00	121,67	3.041,67
						10.575,00

RB	OPIS	Duguje	Potražuje
1)	Materijal	5.800	
	Ostali rashod	200	
	Materijal na putu		6.000
	<i>prijemnica, skladišnica, komisijski zapisnik</i>		
2)	Materijal na putu	2.280	
	Ulazni PDV	478,80	
	Dobavljači		2.758,80
	<i>faktura broj 6</i>		
3a)	Obračun nabavke materijala	14.320	
	Dobavljači za nefakturisani materijal		14.320
	<i>prijemnica 32</i>		
3b)	Obračun nabavke materijala	180	
	Ulazni PDV	37,8	
	Dobavljači		217,8
	<i>faktura broj 14</i>		
3c)	Materijal	14.500,00	
	Obračun nabavke materijala		14.500,00
	<i>obračun</i>		
4)	<i>ne knjiži se</i>		
5a)	Obračun nabavke materijala	10125	
	Ulazni PDV	2.126	
	Dobavljači		12251,25
	<i>faktura broj 4</i>		
5b)	Obračun nabavke materijala	200	
	Ulazni PDV	42	
	Dobavljači		242
	<i>faktura broj 116</i>		
5c)	Obračun nabavke materijala	250	
	Dobavljači		250
	<i>faktura broj 7</i>		
5d)	Materijal	10.575	
	Obračun nabavke materijala		10.575
	<i>Obračun</i>		
	Otkupljene sopstvene akcije	10.000	
	Tekući račun		10.000
	<i>izvod</i>		