

3. Računovodstveni aspekt Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/

Drugi u nizu finansijski iskaz koji treba da pokaže da li je preduzeće u toku određenog obračunskog perioda poslovalo rentabilno ili ne naziva se Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/¹. Konceptualni okvir finansijskog izvještavanja navodi: „*Obračunska osnova računovodstva opisuje efekte transakcija i drugih događaja i okolnosti na ekonomske resurse i zahteve od izvještajnog entiteta u periodima u kojima su ti efekti nastali, čak i kada se prilivi gotovine i plaćanja događaju u različitim periodima.*“² Navedeno znači da Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ obrazuje dvije računovodstvene kategorije: rashodi, kojima pripada **klasa 5** i prihodi, koji se evidentiraju u okviru **klase 6**. Takođe, podsjećamo da je u skladu sa načelom uzročnosti bitno pripisati (evidentirati) određenom obračunskom periodu sve nastale rashode i prihode, bez obzira na to da li je bila naplata po osnovu prihoda i isplata po odnosu rashoda. Podsjetićemo ujedno i da je karakteristika navedenih računa da važe za jedan određeni obračunski period (npr. jednu godinu, jedan kvartal i sl., zavisno za koji period se utvrđuje rezultat poslovanja) pa se stoga nazivaju i privremeni računi. Navedeno zapravo znači da se na kraju određenog obračunskog perioda utvrđuje njihovo krajnje stanje koje se prenosi na račun dobitka/gubitka i koji kao takav ulazi u sastav sopstvenog kapitala, kao stavke pasive Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/. Upravo ovaj naš opis karakteristika računa uspjeha potvrđuje i konstatacije koje smo dali u dijelu pojašnjenja strukture sopstvenog kapitala, a to je da obračunat pozitivan periodični rezultat doprinosi povećanju sopstvenog kapitala, dok negativan rezultat (gubitak) utiče na njegovo smanjenje. Takođe, potvrđuje i konstataciju da finansijske iskaze ne možemo posmatrati kao zasebne djelove, već su međusobno povezani i kao takvi formiraju informacionu cjelinu koja treba da bude fokusirana na korisnike³.

U nastavku se daje pojašnjenje navedenih računa uspjeha, kao i njihov računovodstveni tretman.

3.1. Rashodi – klasa 5

Shodno zvaničnoj profesionalnoj računovodstvenoj regulativi, rashodi se definišu kao⁴ „*smanjenja ekonomskih koristi tokom obračunskog perioda u obliku odliva ili smanjenja imovine ili nastanka obaveza, koja imaju za rezultat smanjenje kapitala koji ne predstavlja smanjenje po osnovu raspodjele vlasnicima kapitala.*“⁵

Okvir za pripremanje i prezentaciju finansijskih iskaza ističe da rashode treba priznati u sljedećim situacijama:

- *Rashodi se priznaju u bilansu uspjeha kada smanjenje budućih ekonomskih koristi nastalo*

¹ O samom karakteru Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ je detaljnije bilo riječi u okviru tačke 1.3.4.2. ovog udžbenika.

² Vidjeti: Konceptualni okvir finansijskog izvještavanja, „Sl. glasnik RS“, br. 92/2019.

³ O svemu navedenom je više bilo riječi u dijelu 1.3.4.5. ovog udžbenika.

⁴ Vidjeti: Konceptualni okvir finansijskog izvještavanja, „Sl. glasnik RS“, br. 92/2019.

⁵ Ističemo da su MRS koji uređuju priznavanje, odmjeravanje i prezentaciju rashoda odnosno evidentiranje rashoda u poslovnim knjigama: MRS 2 – Zalihe; MRS 11 – Ugovor o izgradnji; MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema; MSFI 16 – Lizing; MRS 19 – Primanja zaposlenih; MRS 21 – Učinci promjena kurseva stranih valuta; MRS 23 – Troškovi pozajmljivanja; MRS 28 – Ulaganje u pridružena pravna lica; MRS 36 – Umanjenje vrijednosti imovine; MRS 37 – Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina; MRS 38 – Nematerijalna imovina i MRS 39 – Finansijski instrumenti: priznavanje i mjerenje.

smanjenjem imovine ili povećanjem obaveza može pouzdano da se odmjeri. Ovo znači da se priznavanje rashoda vrši istovremeno s priznavanjem povećanja obaveza ili smanjenja imovine⁶.

- *Rashodi se priznaju u bilansu uspjeha na osnovu direktne veze nastalih troškova i ostvarenih specifičnih stavki prihoda. Ovaj proces, koji se često naziva sučeljavanjem troškova s приходima, uključuje istovremeno ili kombinovano priznavanje prihoda i rashoda koji su direktan rezultat istih transakcija ili drugih događaja⁷.*
- *Kada se očekuje da će se ekonomske koristi povećati tokom nekoliko obračunskih perioda, a povezanost s prihodom može se utvrditi samo u širem smislu ili indirektno, rashodi se priznaju u bilansu uspjeha na osnovu postupka sistemske i racionalne alokacije⁸.*
- *Rashod se priznaje odmah u bilansu uspjeha kada neki izdatak ne proizvodi buduće ekonomske koristi ili kada (i do iznosa u kom) buduće ekonomske koristi ne ispunjavaju uslove ili su prestale da ispunjavaju uslove za priznavanje u bilansu stanja u vidu sredstva.*
- *Rashod se takođe priznaje u bilansu uspjeha u slučajevima kada obaveza nastane, a nije priznata kao sredstvo⁹.*

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

poslovni (operativni) rashodi koji nastaju kao posljedica stvaranja učinaka, ali njihovo detaljno određenje zavisi prije svega od korišćenog metoda obračuna periodičnog rezultata preduzeća¹⁰. Navedenu kategoriju rashoda formiraju sljedeće grupe računa:

50 – NABAVNA VRIJEDNOST PRODATE ROBE

51 – TROŠKOVI MATERIJALA

52 – TROŠKOVI ZARADA, NAKNADA ZARADA I OSTALI LIČNI RASHODI

53 – TROŠKOVI PROIZVODNIH USLUGA

54 – TROŠKOVI AMORTIZACIJE I REZERVISANJA

55 – NEMATERIJALNI TROŠKOVI

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

56 – FINANSIJSKI RASHODI

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

57 – OSTALI RASHODI

⁶ To faktički znači da se priznavanje rashoda odvija podudarno sa priznavanjem povećanja obaveza ili smanjenja imovine (na primjer, vremensko razgraničenje prava zaposlenih na primanja ili amortizacija opreme) (preuzeto iz Konceptualni okvir finansijskog izveštavanja, „Sl. glasnik RS“, br. 92/2019).

⁷ Npr.: različite komponente rashoda koje čine troškove prodatih proizvoda (odnosno nabavnu vrijednost robe) priznaju se u isto vrijeme kad i prihod od prodaje roba. Ovo načelo je jedno od najvažnijih načela finansijskog izvještavanja koje ukazuje na to da je nastanak rashoda nužna pretpostavka nastanka prihoda.

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

⁸ Ovo je često neophodno za priznavanje rashoda povezanih s trošenjem sredstava kao što su: nekretnine, postrojenja i oprema, gudvil, patenti i zaštitni znakovi; u takvim slučajevima rashod se iskazuje kao amortizacija. Namjera je da se ovim procedurama raspodjele priznaju rashodi u obračunskim periodima u kojima su ekonomske koristi u vezi s ovim stavkama potrošene ili isteknu.

⁹ Npr., obaveza po garanciji za neki proizvod.

¹⁰ Detaljnije o tome vidjeti: Ilić, G., i grupa autora, *Finansijsko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 234.

58 – RASHODI PO OSNOVU USKLAĐIVANJA VRIJEDNOSTI IMOVINE

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

Sumiranjem svega navedenog, a oslanjajući se na Okvir za pripremanje i prezentaciju finansijskih iskaza, rashodi obuhvataju^{11,12}:

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

3.1.1. Računovodstveni aspekt poslovnih rashoda

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

50 – NABAVNA VRIJEDNOST PRODATE ROBE

51 – TROŠKOVI MATERIJALA

52 – TROŠKOVI ZARADA, NAKNADA ZARADA I OSTALI LIČNI RASHODI

53 – TROŠKOVI PROIZVODNIH USLUGA

54 – TROŠKOVI AMORTIZACIJE I REZERVISANJA

55 – NEMATERIJALNI TROŠKOVI

Troškovi materijala

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

510 – Nabavka materijala

511 – Troškovi materijala za izradu

512 – Troškovi ostalog materijala (režijskog)

513 – Troškovi goriva i energije

Troškovi materijala predstavljaju vrijednosni (cjenovni) izraz utroška (trošenja) materijala, shvaćenog u širem smislu, kao činioca procesa poslovnih aktivnosti preduzeća. Sastoje se od dvije komponente:

¹¹ Vidjeti: Konceptualni okvir finansijskog izveštavanja, „Sl. glasnik RS“, br. 92/2019.

¹² Navedeno je preuzeto iz internog materijala Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore.

količinske (utrošak materijala) i *cjenovne* (nabavna cijena za pojedinu vrstu materijala), pa se njihov obračun vrši množenjem navedenih komponenti, odnosno:

$$Um \times ncm = Tm$$

Gdje je:

um – *utrošak materijala (količina, komad...)*;

ncm – *nabavna cijena materijala (dobija se kao zbir fakturane cijene određene vrste materijala i pripadajućih zavisnih troškova nabavke)*.

U okviru tačke 2.1.1.3.1.1. bavili smo se problematikom nabavke materijala i istakli da se realizuje u okviru prve faze. Pošto se materijal nabavi i knjigovodstveno se evidentira (osnovne i pomoćne poslovne knjige), on dalje nastavlja svoj tok u drugu fazu u kojoj nastaju troškovi.

$$\begin{array}{ccccccc} N & - & R & & - & P & - & R1 & - & N1 \\ & & \underbrace{\hspace{2em}} & & & \underbrace{\hspace{2em}} & & & & \\ & & \text{Faza nabavke} & & & \text{Faza} & & & & \\ & & \text{materijala} & & & \text{proizvodnje} & & & & \end{array}$$

Dakle, troškovi materijala nastaju izdavanjem materijala u proces proizvodnje. Kao rezultat toga, smanjuje se količina materijala na zalihama, a povećavaju primarni troškovi proizvodnje – troškovi materijala. Knjigovodstveni dokument na osnovu koga se vrši izdavanje materijala u proces proizvodnje se naziva *trebovanje*. Vrednovanje, odnosno obračun utrošenog materijala pretpostavlja izbor odgovarajućih *cijena* i *metoda* za obračun troškova materijala. Računovodstvena literatura poznaje više različitih pristupa, ali se kao osnovne metode mogu smatrati metoda knjigovodstvenog obuhvatanja troškova materijala obračunatih po:

- *stvarnim nabavnim cijenama*,
- *dnevnim cijenama*,
- *planskim nabavnim cijenama*.¹³

Obračun i knjiženje troškova materijala obračunatih po NV

Obračun troškova materijala se vrši u pomoćnim knjigama dok se postupak knjigovodstvenog obuhvatanja obavlja u finansijskom knjigovodstvu. U okviru metode obračuna troškova materijala evidentiranih po NV mogu se razlikovati sljedeća metodološko-obračunska rješenja:

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

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

¹³ Navedeni metod neće biti predmet našeg razmatranja.

primjenu osim u situaciji kada preduzeće izuzetno rijetko nabavlja materijal i kada ne postoje velike zalihe istog u sopstvenom magacinu.

Uobičajeno, evidencija materijala organizuje se tako da se na jednom analitičkom računu evidentiraju sve nabavke određene vrste materijala bez obzira na datum nabavke kao i cijenu po kojoj se nabavlja. Ovakav način evidencije nosi naziv *evidencija materijala po vrstama materijala* i ona će biti predmet našeg daljeg razmatranja.

– **Fifo metod** (*first in – first out*) polazi od pretpostavke da vrijednosni redosljed nabavke materijala treba da određuje i vrijednosni tok trošenja materijala, ili uopšte izlaza materijala, što praktično znači da se prve i sve naredne utrošene količine materijala obračunavaju, odnosno množe s najstarijim nabavnim cijenama materijala. Dakle, prva cijena koja je ušla mora biti korišćena kao prva cijena koja izlazi, tj, koja se koristi za obračun.

Metoda FIFO se pokazala pogodnom za procjenjivanje zaliha samo kada cijene nabavki imaju tendenciju smanjenja, što je u skladu s načelom opreznosti. U našoj praksi metoda FIFO ima veliku primjenu u onim djelatnostima u kojima je važan rok upotrebe zaliha.¹⁴

– **Metoda prosječne (ponderisane) nabavne cijene** polazi od pretpostavke da za vrednovanje (obračun) troškova materijala ne treba uzimati ni jednu konkretnu, pojedinačnu nabavnu cijenu materijala, već da utrošene količine treba obračunati kao troškove, množenjem s prosječnim nabavnim cijenama za konkretnu (odnosnu) vrstu izdatog materijala. Prosječna cijena se može utvrditi na dva načina:

- po **neto varijanti**: kao količnik vrijednosti zaliha i raspoložive količine na zalihama;
- po **bruto varijanti**: dijeljenjem iznosa koji predstavlja promet dugovne strane analitičkog računa tog sredstva sa prometom kolone „ulaz“ tog analitičkog računa (zbir nabavljene količine od početka poslovne godine do posmatranog trenutka i početnog stanja).

Primjer 90:

Napomena: Kroz navedene primjere je pokazano na koji se način vrši obračun i knjiženje troška materijala upotrebom jedne od raspoloživih metoda.

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

1.000 kg po nabavnoj cijeni 2 €/kg – 1. 1. 2021. godine,

500 kg po nabavnoj cijeni 3 €/kg – 20. 1. 2021. godine,

1.500 kg po nabavnoj cijeni 3,5 €/kg – 15. 2. 2021. godine.

U proces proizvodnje po trebovanju, 17. 02 2021. izdato je 500 kg. Koristiti:

a) metod FIFO za obračun; b) metod prosječne cijene

P O J A Š N J E N J E i R J E Š E N J E

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

¹⁴ Na primjer: u ugostiteljstvu (restorani, katering itd.), važno je zbog kvarljivosti namirnica uvijek prvo upotrijebiti namirnice koje su prvo nabavljene, pa tek onda namirnice koje su kasnije nabavljene.

Brašno

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

Knjiženje u dnevniku:

Red. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Troškovi materijala za izradu Materijal – po trebovanju br. 4 –	1.000	1.000

b) Primjenom neto varijante, **prosječna nabavna cijena** (PNC) se izračunava dijeljenjem ukupne vrijednosti zaliha (salda) s količinom materijala na zalihama (stanju), odnosno: $PNC = \frac{8.750}{3000} = 2,91$

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

Brašno

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

Knjiženje u dnevniku:

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

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

može promijeniti metod obračuna što bi predstavljalo promjenu računovodstvene politike u smislu MRS 8¹⁵.

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

Obračun i knjiženje troškova materijala obračunatih po dnevnim cijenama

Metoda dnevne cijene podrazumijeva obračun utroška materijala po cijenama ponovne nabavke na dan obračuna troškova za izdati – utrošeni materijal. Jasno je da ova metoda napušta koncept prethodne metode – metode efektivno plaćenih, stvarnih nabavnih cijena materijala, iako se cijena ponovne nabavke po strukturi ne razlikuje od stvarne nabavne cijene pošto je čini neto fakturna cijena i svi zavisni troškovi nabavke materijala. Suštinska razlika je u određivanju cijena ponovne nabavke na odabrani dan vrednovanja (obračuna) troškova materijala, a koji se u računovodstvenoj literaturi manje-više svodi na: dan stvarne ponovne nabavke izdatog (utrošenog) materijala; dan utroška materijala, i dan prodaje učinaka (gotovih proizvoda) u kojima je sadržan, ugrađen materijal.

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

*Vraćanje neutrošenog materijala na zalihe*¹⁶

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

Troškovi materijala koji se ne skladišti

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

U vezi s tim, posebno za školske svrhe, dajemo osvrt na troškove gradnje koje evidentira izvođač (dobavljač). Zapravo, u toku izgradnje građevinskog objekta, materijal za gradnju (cement, cigla, gvožđe, šljunak i dr.) ima značajno učešće u troškovima gradnje, ali se prije utroška najčešće ne iskazuje kao zaliha građevinskog materijala u analitičkom knjigovodstvu. Stoga, za stvarno nabavljene količine, prema računima dobavljača za pojedini objekat, odnosno gradilište, zadužuje se objekat,

¹⁵ Preuzeto iz materijala Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore.

¹⁶ Obrada navedene stavke, kao i troškovi materijala koji se ne skladišti je izvršena na bazi internog materijala koji je uz saglasnost preuzet od strane Instituta sertifikovanih računovođa CG.

odnosno gradilište. Preduzeće treba da vodi analitičko knjigovodstvo za one vrste materijala koje predaje direktno na gradilište, ako te vrste materijala ima i na skladištu.

Trošak sitnog inventara

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

Postoje dvije metode za obračun troška sitnog inventara:

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

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

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

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

Primjer 91:

1) Prema potrebi u upotrebu je izdat sitan inventar u vrijednosti od 150 €, koji se kalkulativno (povremeno) otpisuje. Vijek trajanja sitnog inventara je tri mjeseca. Za obračun troška sitnog inventara koristiti vremensku metodu. U toku aprila 2021. godine nastali su troškovi sitnog inventara. Pojašnjenje:

$$\frac{150 \text{ €}}{3 \text{ mjeseca}} = 50 \text{ €/mjeseci}$$

Tumačenje: Vršiti se mjesečni otpis u iznosu od 50 €.

R J E Š E N J E

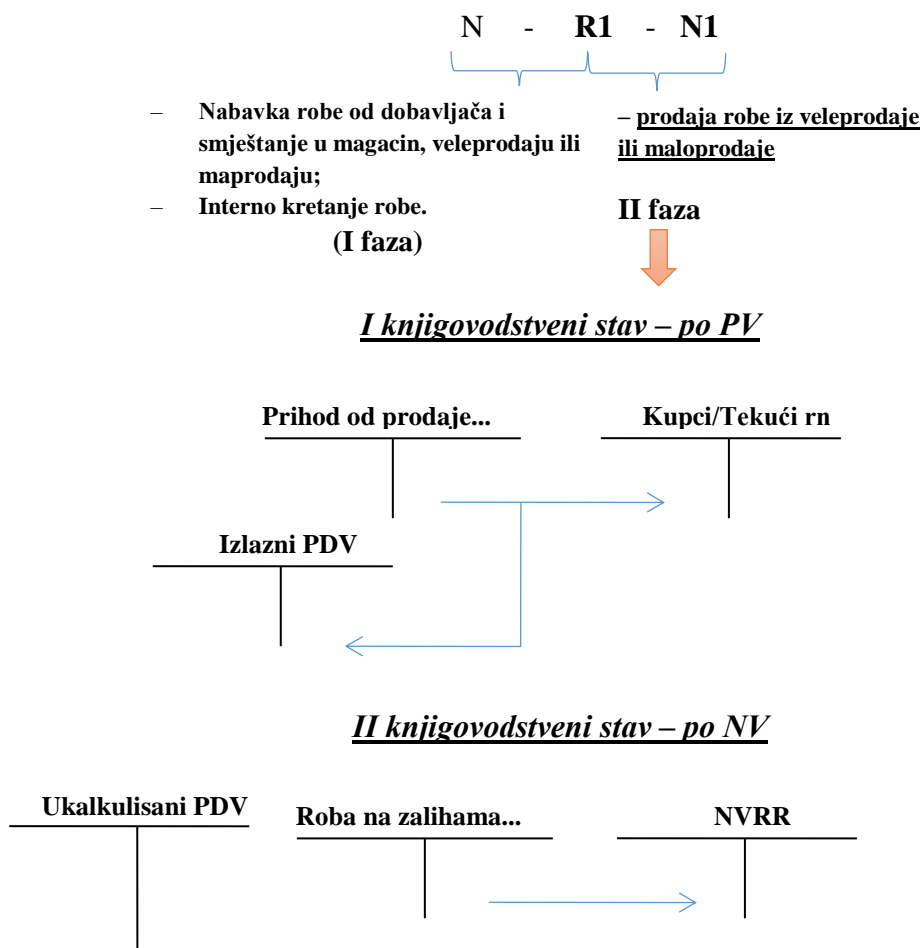
Knjiženje u **dnevniku**:

R.b.	Opis	duguje	potražuje
------	------	--------	-----------

1a)	<i>Sitan inventar u upotrebi</i> <i>Sitan inventar</i> <i>– po trebovanju –</i>	150	150
1b)	<i>Troškovi sitnog inventara</i> <i>Ispravka vrijednosti sitnog inventara</i> <i>– za otpis sitnog inventara za mjesec oktobar –</i>	50	50

Nabavna vrijednost prodane robe

Nabavna vrijednost prodane robe jeste poslovni rashod koji se javlja prilikom prodaje robe kod trgovinskog preduzeća. Riječ je o rashodu koji se javlja u drugoj fazi (R-N₁) u kružnom kretanju sredstava preduzeća. Međutim, u navedenoj fazi se ne javlja samo poslovni rashod, nego taj poslovni rashod izaziva nastanak i odgovarajućeg poslovnog prihoda, po principu uzročnosti, tako da se sa knjigovodstvenog aspekta postupak knjiženja realizuje putem dva knjigovodstvena stava, kako je prikazano na slici koja slijedi (Slika 14).



Slika 19: Faza realizacije i knjigovodstveno evidentiranje

Iz navedenog slijedi zaključak da nabavka robe nije sama sebi cilj, već samo predušlov za realizaciju akta prodaje robe i ostvarivanje odgovarajuće razlike u cijeni radi pokrivanja troškova poslovanja i ostvarivanja određenog pozitivnog periodičnog rezultata – dobitka.

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

500 – *Nabavka robe*

501 – *Nabavna vrijednost prodate robe*

502 – *Nabavna vrijednost prodatih nekretnina pribavljenih radi prodaje.*

Obračun i knjiženje nabavne vrijednosti realizovane robe¹⁷ različiti su u zavisnosti od toga da li su zalihe robe prethodno evidentirane po:

- ***nabavnoj vrijednosti (veleprodaja)*** ili,
- ***prodajnoj vrijednosti (veleprodaja i maloprodaja)***.¹⁸

Pošto se zalihe robe mogu evidentirati po nabavnoj ili pak prodajnoj vrijednosti, u dijelu knjiženja NVRR postoje sličnosti, ali i eventualne razlike. Pojašnjenje slijedi u nastavku.

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

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

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

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

U drugom slučaju, kada je riječ o evidenciji robe *po vrstama*, javlja se problem izbora nabavne cijene, tako da se u obračunu NVRR može koristiti jedan od opisanih metoda: *FIFO, metod prosječne (ponderisane) cijene, specifične identifikacije i u posebnim slučajevima metod prodaje na malo*.¹⁹

Napomena: U ovom dijelu nećemo pojašnjavati karakteristike pojedinih metoda za obračun izdate, odnosno prodate robe iz trgovinskih preduzeća iz razloga što su bile predmet detaljnije elaboracije kod troškova materijala. Ovo iz razloga što materijal kao i roba pripadaju zalihama (klasa 1), što znači da podliježu primjeni istih metoda obračuna. U dijelu gdje postoje razlike i gdje ocijenimo da je to opravdano, uradićemo detaljnije pojašnjenje, pa će stoga u nastavku kod NVRR kao poslovnog rashoda koji se javlja kod trgovinskih preduzeća fokus biti stavljen na knjiženje.

¹⁷ U daljem tekstu NVRR.

¹⁸ Napomena: Roba iz magacina se nikada ne prodaje. Detaljnije pojašnjenje će biti dato u nastavku.

¹⁹ MRS 2 – Zalihe – dozvoljava primjenu i ove metode, pod uslovom da se njenom primjenom dobijaju rezultati (visina zaliha i visina troškova nastalih prodajom zaliha) približno prethodno navedenim metodama. Zapravo, standard ističe da bi se primijenila ova metoda neophodno je da se ispune sljedeći uslovi: a) da se zalihe sastoje od velikog broja izmjenljivih stavki; b) da zalihe imaju slične marže; c) da je nepraktično koristiti druge metode.

Kada se zalihe robe vode po **nabavnim cijenama**²⁰ (veleprodaja), prvi knjigovodstveni stav se knjiži po prodajnoj vrijednosti (Kupci, Blagajna, Račun preduzeća duguje, dok Prihodi od prodane robe potražuju), dok se drugi stav – interni obračun prodaje knjiži po nabavnoj vrijednosti (NVRR duguje, dok Zalihe robe u skladištu ili prodavnici potražuju).

Primjer 92:

Prodali smo raznu robu iz skladišta na veliko u vrijednosti od 7.000 €, koja se vodi po nabavnoj cijeni od 7.000 €. PDV se obračunava po stopi od 21%. Plaćanje će biti izvršeno virmanom u roku od 20 dana.

R J E Š E N J E

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1.	Kupci u zemlji Prihodi od prod. robe na veliko Obaveze za PDV u izdatim faktur. – za prodatu raznu robu –	8.470	7.000 1.470
1a)	Nabavna vrijednost robe na veliko Roba i predmeti na veliko u skl. – za otpremljenu robu iz skl. na veliko –	7.000	7.000

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

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

- cjelokupnih zaliha robe ili pak,
- jednog dijela.

U slučaju prodaje cjelokupnih zaliha robe, NVRR se utvrđuje po već poznatom postupku i to kao razlika između PC i ukupnog iznosa obračunate RUC²¹. Međutim, pri prodaji jednog dijela zaliha robe (što se najčešće i dešava), a u cilju realnog obračuna NVRR, neophodno je izračunati srazmjerni dio razlike u cijeni²², a koji se odnosi na onaj dio robe koji je prodat, odnosno:

²⁰ Napomena: nijesmo obuhvatili magacin iz razloga što se iz magacina roba nikada ne prodaje.

²¹ U ovom slučaju, RUC bi bila ostvarena, tj. realizovana razlika u cijeni.

²² U daljem tekstu SDRUC.

PC - SDRUC = NVRR

U praksi i literaturi postoji nekoliko načina za utvrđivanje SDRUC, a mi ćemo koristiti sljedeći obrazac

$$SDRUC = \frac{\text{Vrijednost prodane robe po prodajnoj cijeni} * \text{Saldo na računu RUC}}{\text{Vrijednost zaliha robe po prodajnoj cijeni}}$$

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

Primjer 93:

PS na rn Roba je 15.000 €, dok je PS na rn RUC 1.000 €. Prodato je 5.000 komada (1/2) robe A (pc je 2,5 €/kom), tako da faktura koja je ispostavljena kupcu glasi na iznos od 12.000 € i PDV se obračunava po stopi od 21%. Uraditi zbirnu kalkulaciju. Izvršiti potrebna knjiženja.

Napomena: Radi boljeg razumijevanja, knjiženje će se realizovati kroz račune glavne knjige.

Prvo slijedi izrada kalkulacije:

	Kalkulacija	Iznos
1.	Vrijednost robe bez PDV-a (5.000 * 2,5)	12.500
2.	PDV u izlaznim fakturama (1 * 21%)	2.625
	Potraživanja od kupaca	15. 125

$$SDRUC = \frac{12.500 * 1.000}{15.000} = 833,34$$

I knjigovodstveni stav:

Prihod od prodaje...	PDV u izlaznim fakturama...	Kupci
12.500 (1)	2. 625 (1)	1) 15.125

II knjigovodstveni stav:

Roba u veleprodaji	NVRR	RUC u veleprodaji
Ps) 15.000 12.500	1a) 11.666, 67	1a) 833,34 1.000 (Ps)
	$12.500 - 833,34$	$SDRUC = \frac{12.500 * 1.000}{15.000} = 833,34$

Analizom navedenih konta (II knjigovodstveni stav), dolazimo do zaključka da je prodaja robe u vrijednosti od 12.500 € izazvala nastanak poslovnog rashoda (NVRR) u iznosu od 11.666,67 €, pri čemu je preduzeće ostvarilo zaradu od 833,34 €.

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

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

- Roba se vodi na kontu Roba u prodavnici, po prodajnim cijenama s uključenim iznosom PDV-a, koji se evidentira na kontu Ukalkulisani PDV.
- Razlika u cijeni za ovakav način prodaje evidentira se na odgovarajućem analitičkom računu Ukalkulisana razlika u cijeni robe u prodavnici (URUC).

Saldo ova tri konta predstavlja nabavnu vrijednost robe.

Na kraju obračunskog perioda neophodno je utvrditi:

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

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

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

Primjer 94:

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

2) Prodato je robe u vrijednosti od 10.000 €.

Napomena: U cilju detaljnijeg i jasnijeg pojašnjenja, u primjeru smo naveli dvije poslovne promjene, pri čemu se prva odnosi na nabavku robe, a druga na prodaju.

Kalkulacija nabavne vrijednosti:

	Kalkulacija	Iznos
1.	Fakturna vrijednost (300 * 50)	15.000
2.	ZTN	0
3.	Nabavna vrijednost (1 + 2)	15.000
4.	RUC (3 * 20%)	3.000
5.	Prodajna vrijednost (3 + 5)	18.000
6.	Ukalkulisani PDV	3.780
7.	Maloprodajna vrijednost (5 + 6)	21.780

Napomena: PDV u ulaznim fakturama iznosi: 15.000 * 21% = 3.150

Obaveza prema dobavljaču = 18.150

R J E Š E N J E

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	<i>Roba u maloprodaji</i> <i>Ulazni PDV</i> <i>Dobavljač</i> <i>Razlika u cijeni</i> <i>Ukalkulisani PDV</i> <i>– po fakturi br. 7/19 –</i>	21.780 3.150	18.150 3.000 3.780
2)	<i>Kupci</i> <i>Prihod od prodaje</i> <i>Izlazni PDV</i> <i>– za prodati dio zaliha robe –</i>	10.000	8.403,36 1.753,53 ²³
2a)	<i>Nabavna vrijednost realizovane robe</i> <i>Ukalkulisani PDV</i> <i>RUC u malo</i> <i>Roba u maloprodaji</i> <i>– za korekciju po osnovu razlike u cijeni i PDV-a –</i>	6.887,06 ²⁴ 1.753,53 1.377,41	10.000

Knjiženje poslovne promjene koja se odnosi na prvu fazu ciklusa reprodukcije trgovinskog preduzeća (N-R) je data pod 1) a izvršena je na način što se:

- zadužuje rn Roba u maloprodaji za iznos 21.780 € (evidentira se po maloprodajnoj vrijednosti sa uračunatim PDV-om);*
- zadužuje se račun Ulazni PDV za iznos $15.000 * 21\% = 2.850$ €;*
- odobrava se račun Dobavljač za iznos 18.150 €;*
- odobravaju se korektivni računi Razlika u cijeni za iznos od 3.000 €, kao i račun Ukalkulisani PDV za iznos od 3.780 €.*

Knjiženje druge poslovne promjene 2) je označeno sa 2) i 2a) i realizuje se kroz dva knjigovodstvena stava.

U prvom knjigovodstvenom stavu se:

- zadužuje račun Kupac za iznos bruto prodajne vrijednosti (PV + PDV);*
- i odobrava račun Prihod od prodaje na način što se od iznosa malopodajne vrijednosti isključi uračunati PDV ($10.000 * 17,335\%$ (preračunata stopa));*
- takođe se i odobrava račun Izlazni PDV;*

U drugom knjigovodstvenom stavu se:

- smanjuju zalihe robe u maloprodaji za iznos prodajne vrijednosti, poštujući pravilo – cijena po kojoj je vršen ulaz, mora po toj cijeni biti vršen i izlaz;*

²³ $17,335\% * 10.000.$

²⁴ **10.000 - 1.735,53 - 1.377,41**

- obračunava ostvarena RUC kao i ostvareni Ukalkulisani PDV pa se za navedeni iznos vrši odobravanje na navedenim računima;
- na kraju se zadužuje račun NVRR koji se dobija kao razlika između maloprodajne vrijednosti, ostvarene RUC i ostvarene vrijednosti PDV-a.

Troškovi zarada i naknada

Troškovi zarada i naknada predstavljaju novčani izraz angažovanja i trošenja radne snage zaposlene u preduzeću. Kategorije primanja određuju se na osnovu zakonskih i drugih propisa, kolektivnim pregovaranjem zaposlenih i poslodavaca, a tako uređene predmet su računovodstvenog obuhvatanja standardom MRS 19²⁵. Ovaj standard se bavi problematikom primanja zaposlenih i ističe da „*Primanja zaposlenih su svi oblici naknada koje subjekt daje u zamjenu za usluge koje pružaju zaposleni ili za prekid radnog odnosa*“.

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

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

Obračun primanja zaposlenih i način utvrđivanja uređeni su domaćim propisima iz oblasti radnog zakonodavstva i ti propisi određuju u kojoj mjeri i u kojim slučajevima je moguće primijeniti MRS 19 – *Primanja zaposlenih* na računovodstveno evidentiranje tih primanja, što znači da uvijek treba poći od važećih propisa²⁶.

Dakle, troškovi ličnih zarada se *obračunavaju* prema odgovarajućim kriterijumima, osnovama i mjerilima koji su definisani opštim ili posebnim kolektivnim ugovorima, ili na osnovu njih usvojenih pravilnika o ličnim zaradama (platama) i naknadama, kao opštim aktima svakog preduzeća. Kriterijumi za određivanje visina neto zarada mogu biti različiti. Najčešće se kao kriterijumi postavljaju ostvareni učinak, kvalitet posla, složenost posla, stepen stručnosti, uslovi rada, vrijeme provedeno na radu, minul rad i drugi. Na utvrđene iznose bruto zarada obračunavaju se obavezni porezi i doprinosi na zarade i naknade zarada. Oporezivi dohodak od prihoda po osnovu ličnih primanja predstavlja bruto lično primanje i obuhvata:

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

MRS 19 zahtijeva da subjekt prizna:

²⁵ **Napomena:** Obračun primanja zaposlenih i način utvrđivanja uređeni su domaćim propisima iz oblasti radnog zakonodavstva i ti propisi određuju u kojoj mjeri i u kojim slučajevima je moguće primijeniti MRS 19 – *Primanja zaposlenih* na računovodstveno evidentiranje tih primanja, što znači da uvijek treba poći od važećih propisa. Iz tog razloga nije moguća potpuna primjena ovog standarda. S obzirom na to da se primanja zaposlenih priznaju u iznosu u kom su obračunata, i to kao obaveza i kao rashod, osim ako neki drugi MRS ne zahtijeva ili dopušta uključivanje tih primanja u vrijednost imovine u pogledu računovodstvenog evidentiranja.

²⁶ Ističemo da iz navedenog razloga nije moguća potpuna primjena ovog standarda, s obzirom na to da se primanja zaposlenih priznaju u iznosu u kom su obračunata, i to kao obaveza i kao rashod, osim ako neki drugi MRS ne zahtijeva ili dopušta uključivanje tih primanja u vrijednost imovine u pogledu računovodstvenog evidentiranja.

- **obavezu**, kada je zaposleni pružio uslugu u zamjenu za primanja koja će mu biti isplaćena u budućnosti; i
- **rashod**, kada subjekt troši ekonomsku korist koja proizilazi iz usluge koju je zaposleni pružio u zamjenu za svoja primanja.

Drugim riječima, navedeno znači poštovanje načela uzročnosti koji u ovom dijelu navodi da prilikom sastavljanja finansijskih iskaza za 2020. god., preduzeće treba da izvrši obračun zarada i naknada zarada koji se odnose na 2020. godinu, nezavisno od toga da li je izvršena isplata do kraja obračunskog perioda, odnosno nezavisno od toga kada će biti izvršena isplata (da li u 2020. ili 2021. godini).

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

- 520 – Troškovi zarada i naknada zarada (bruto)
- 521 – Troškovi poreza i doprinosa na zarade i naknade zarada na teret poslodavca
- 522 – Troškovi naknada po ugovoru o djelu
- 523 – Troškovi naknada po autorskim ugovorima
- 524 – Troškovi naknada po ugovoru o privremenim i povremenim poslovima
- 525 – Troškovi naknada fizičkim licima po osnovu ostalih ugovora
- 526 – Troškovi naknada članovima Upravnog i Nadzornog odbora
- 529 – Ostali lični rashodi i naknade.

S računovodstvenog aspekta, veoma su značajna pitanja koja se tiču: a) minimalne zarade²⁷; b) poreske stope²⁸; c) obračuna bruto zarade i c) knjigovodstvenog evidentiranja. Bruto zarada obuhvata neto zaradu, porez na dohodak fizičkih lica i doprinose za obavezno socijalno osiguranje iz zarade koju plaća osiguranik (zaposleni).

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

²⁷ Za 2020: Minimalna zarada iznosi 222 € neto, odnosno 331,34 € bruto.

²⁸ Od 2021. se ne obračunava krizni porez, dok porez na bruto zaradu iznosi 9%.

$$\text{ZARADA} = \text{Startni dio zarade}^{29} + (\text{Koeficijent složenosti}^{30} \text{ uvećan za minuli rad}^{31} \times \text{Obračunska vrijednost koeficijenta})^{32}$$

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

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

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

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

U nastavku se daje primjer obračuna zarada.

Primjer 95³³:

Izračunati bruto zaradu zaposlenog kojem je koeficijent složenosti 5, obračunska vrijednost koeficijenta 114,50€. Radni staž u trenutku obračuna je 20 godina i 10 dana. Obračunski period je mjesec januar 2018. godine.

Startni dio zarade = 70% od 114,50€ = 80,15€

Koeficijent složenosti uvećan za minuli staž = 5 + (5x13,5%) = 5 + 0,675 = 5,675

Obračunska vrijednost koeficijenta = 114,50€

Zarada = 80,15€ + (5,675 x 114,50) = 729,94 – bruto

Stope doprinosa na teret zaposlenog su:

- **Doprinos za Fond PIO** = 15 % od bruto
- **Doprinos za Zdravstveno osiguranje** = 8,50 % od bruto
- **Doprinos za osiguranje od nezaposlenosti** = 0,50 % od bruto

²⁹ **Startni dio zarade u bruto iznosu**, koji čini topli obrok i 1/12 regresa za korišćenje godišnjeg odmora, za period: od 1. jula do 31. decembra 2012. godine iznosi najmanje 70% obračunske vrijednosti koeficijenta tj. (63,0 €) i ta vrijednost je zadržana do danas.

³⁰ Koeficijent složenosti je utvrđen Ugovorom o radu, odnosno Opštim ili granskim kolektivnim ugovorom za određenu stručnost i složenost poslova.

³¹ Napomena: Zarada zaposlenog se uvećava za svaku započetu godinu radnog staža na sljedeći način:

- do 10 godina 0,5% godišnje
- od 10 do 20 godina0,75%
- preko 20 godina1,00%

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

³² **Obračunska vrijednost koeficijenta** složenosti utvrđena je u mjesečnom bruto iznosu od najmanje 90 €. Međutim, sva preduzeća u privredi su prihvatila ovu obračunsku vrijednost kao minimalni uslov, pri čemu ista u skladu sa svojim finansijskim mogućnostima mogu odrediti veći iznos obračunskog koeficijenta.

³³ Napomena: Navedeni primjer, kao i pojašnjenja koja uz to slijede su preuzeta iz: Priručnik za ispit poreski sistem, Institut sertifikovanih računovođa Crne Gore, april, 2018, str. 145-146.

Pored podataka koji utiču na formiranje bruto i neto iznosa, za poslodavca postoje dodatni doprinosi i prirez.

Prirez je „porez na porez” koji predstavlja prihod budžeta Lokalne samouprave u kojoj se obavlja djelatnost. Prirez na porez u svim opštinama iznosi 13%, osim za Podgoricu i Cetinje (15%) i Budvu (10%).

Osnovica za oporezivanje je iznos poreza. Ako je neko zaposlen kod poslodavca čije je mjesto rada u Mojkovcu, a sjedište u Podgorici, a zaposleni ima prebivalište u Podgorici, prirez porezu na dohodak ovog zaposlenog se obračunava, prijavljuje i plaća Opštini Mojkovac.

Doprinosi koji dodatno terete poslodavca su :

- **Doprinos za Fond PIO** = 5,5 % od bruto
- **Doprinos za Zdravstveno osiguranje** = 4,30 % od bruto
- **Doprinos za osiguranje od nezaposlenosti** = 0,50 % od bruto
- **Doprinos za prevenciju radne invalidnosti ili Sindikat** = 0,20 % od bruto
- **Doprinos za Privrednu komoru** = do 5 zaposlenih doprinos je 50 EUR ukupno na godišnjem nivou, a ako firma ima više od 5 zaposlenih onda = 0,27% od bruto
- **Doprinos za rehabilitaciju invalidnih lica**= zavisi od broja zaposlenih³⁴

I na kraju knjiženje u Dnevniku:

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Dug.	Potraž.
1a)	Troškovi neto zarada	X	
	Obaveze za neto zarade		X
	Troškovi poreza na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog	X	
	Obaveze za porez na zarade		X
	Troškovi doprinosa na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog	X	
	Obaveze za doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje na zarade i naknade zarada		X
	Troškovi doprinosa na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog	X	
1b)	Obaveze za zdravstveno osiguranje na zarade i naknade zarada		X
	Troškovi doprinosa na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog	X	
	Obaveze za osiguranje od nezaposlenosti na zarade i naknade zarada		X
	- za obračun bruto zarada -		
	Troškovi doprinosa na zarade i naknade zarada na teret poslodavca	X	

³⁴Napomena:

- (do 10 zaposlenih ne plaća se doprinos);
- od 11-19 zaposlenih plaća se 5% od prosječne zarade za prošlu godinu tj. od 765€;
- zatim od 20-50 zaposlenih firma je dužna da zaposli jednog invalida, a ako ga ne zaposli onda plaća 20% od 765€.
- ako firma ima preko 50 zaposlenih onda treba da zaposli 5% invalida od ukupnog broja zaposlenih. Ako ih ne zaposli onda po svakom nezaposlenom invalidu ide po 20% od 765€)

	Obaveze za doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje		X
	Troškovi doprinosa na zarade i naknade zarada na teret poslodavca	X	
	Obaveze za doprinos za zdravstveno osiguranje		X
	Troškovi doprinosa na zarade i naknade zarada na teret poslodavca	X	
	Obaveze za doprinos za osiguranje od nezaposlenosti		X
	Troškovi prireza na porez na lična primanja	X	
	Obaveze za prirez na porez na lična primanja zaposlenog		X
	Troškovi doprinosa Fondu rada	X	
	Obaveza za doprinos- Fond rada		X
	Troškovi doprinosa na zarade na teret poslodavca (ostale)	X	
	Obaveze za doprinse na teret poslodavca		X
	- za obračunat prireza na porez i doprinosa na teret poslodavca		

Troškovi amortizacije

Troškovi amortizacije (konto 540) predstavljaju vrijednosni izraz postepenog trošenja stalne imovine koja podliježe amortizaciji sredstava u procesu obavljanja poslovnih aktivnosti preduzeća. Prema MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, amortizacija se definiše kao „*sistematska alokacija iznosa sredstva koje se amortizuje, tokom njegovog korisnog vijeka*“³⁵. Navedena definicija otvara pitanje:

- Koja je to vrijednost sredstva koja se amortizuje, odnosno šta uzeti kao osnovicu za amortizaciju?
- Koji je vremenski period u kome će se koristiti sredstvo? Koliko jedinica proizvoda je moguće proizvesti sa sredstvom?
- Na koji će se način vršiti otpis stalne imovine?
- U sklopu navedenog, neminovno se nameće i pitanje: Kada započinje, odnosno prestaje amortizacija imovine?

Pitanje **osnovice za otpisivanje** se svodi na izbor između nabavne vrijednosti, ponovno procijenjenje nabavne vrijednosti bez ili sa umanjnjem očekivane vrijednosti ponovne procjene na kraju vijeka korišćenja osnovnog sredstva. U kontekstu navedenog, prema MRS 16, osnovica za otpisivanje je NV, cijena koštanja ili „fer vrijednost naknade koja je data da bi se pribavilo sredstvo u vrijeme njegovog pribavljanja ili izgradnje“³⁶.

³⁵ Pogledati, MRS 16

³⁶ Isto,

Za utvrđivanje **vijeka korišćenja** stalne imovine, relevantne su njegove tehničko-tehnološke karakteristike, uslovi korišćenja³⁷ i odgovarajuća računovodstvena regulativa³⁸, kao što je Nomenklatura osnovnih sredstava i dr. Shodno MRS 16, vijek upotrebe se definiše kao „*period u kojem se očekuje da će imovina biti na raspolaganju za upotrebu subjektu³⁹, ili broj proizvoda ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje ostvariti od te imovine.*“

Metode otpisivanja⁴⁰, odnosno metode obračuna amortizacionih kvota predstavljaju u teorijsko-metodološkom i praktičnom smislu najvažnije pitanje. Poznate su dvije osnovne metode otpisivanja:

- **metoda vremenskog otpisivanja** i
- **metoda funkcionalnog otpisivanja.**

Prema MRS 16: „*Različite metode amortizacije se mogu koristiti za sistematsko raspoređivanje amortizacijskog iznosa imovine tokom njenog vijeka upotrebe. Ove metode uključuju linearnu metodu, metodu opadajućeg salda (degresivnu metodu) i metodu po jedinici proizvoda (funkcionalnu metodu)*“, tako da će ove metode u nastavku biti i predmet našeg razmatranja.⁴¹

Prema MRS 16, prf. 55: „*Amortizacija imovine započinje kad je imovina spremna za upotrebu, tj. kad se nalazi na lokaciji i u stanju koje je neophodno za korišćenje u svrhu koju je odredila uprava. Amortizacija imovine prestaje na dan kad je odnosna imovina klasifikovana kao imovina namijenjena prodaji⁴², ili na dan prestanka priznavanja imovine, zavisno od toga koji je od ta dva datuma raniji.*“

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

- *utvrditi da li se sredstvo amortizuje ili ne⁴³, i ako se amortizuje, da li se za neki njegov dio amortizacija posebno obračunava;*

³⁷ U principu, uzročnici trošenja se mogu sistematizovati na: fizičke, pravne i ekonomske. Fizičko trošenje je trošenje koje nastaje funkcionisanjem sredstva (habanje) ili pak proticanjem vijeka trajanja sredstva. Faktor pravne prirode koji izaziva trošenje osnovnog sredstva je uglavnom ugovorno ograničeno vrijeme upotrebe sredstva (po raznim osnovama). Ekonomsko trošenje ili moralno zastarijevanje nastaje usljed pojave tehnički modernijeg sredstva, pojave savremenije tehnologije za proizvodnju istog proizvoda i sl. Shodno navedenom, vijek trajanja sredstva se može podijeliti na: fizički i ekonomski.

³⁸ U ovom dijelu pogledati: MRS 16, prf. 56.

³⁹ MRS 16 navodi da vijek upotrebe može biti kraći od ekonomskog vijeka i da je procjena vijeka upotrebe neke imovine stvar procjene zasnovane na iskustvu subjekta sa sličnom imovinom.

⁴⁰ U stručnoj ekonomskoj literaturi koja se odnosi na problematiku stalne imovine, pojmovi „otpisivanje“ i „amortizacija“ izjednačavaju se te imaju isto terminološko značenje.

⁴¹ Napomena: Vidjeti: MRS 16, prf. 58 i 59 navode da zemljište iako pripada materijalnoj stalnoj imovini se ne amortizuje, sem u izuzetnim slučajevima, kao što su kamenolomi i tereni koji se koriste kao deponije. Sem toga ako nabavna vrijednost zemljišta uključuje i troškove demontaže, uklanjanja i obnove, taj dio zemljišta se amortizuje tokom perioda u kom su koristi stečene nastajanjem ovih troškova. U nekim slučajevima, samo zemljište može imati ograničen korisni vijek, i tada se ono amortizuje dinamikom koja odražava koristi koje se od njega dobijaju.

⁴² Ili je uključena u grupu za otuđenje koja je klasifikovana kao ona koja je namijenjena prodaji u skladu s MSFI-jem 5 (MRS 16). Nadalje u ovom dijelu, MRS 16 navodi da amortizacija ne prestaje ako se imovina ne koristi (pod uslovo da je izvršena reklasifikacija) ili ako se povlači iz aktivne upotrebe. Jedino ako se koristi funkcionalna amortizacija, a imovina se ne koristi (nema učinaka), onda će i obračunata amortizacija biti jednaka nula.

⁴³ Sredstva koja se korišćenjem ne troše, ne amortizuju se (npr. zemljište i umjetnička djela). Međutim, standard na primjeru zemljišta navodi tri situacije u kojima se vrši obračun njegove amortizacije:

- ako su u pitanju kamenolomi gdje zemljište ima ograničeni vijek trajanja, tada se vijek amortizovanja zemljišta zasniva na procijenjenom vremenu rada kamenoloma;
- ako nabavna vrijednost zemljišta sadrži i troškove demontaže, uklanjanja i restauracije područja, obračunava se njegova amortizacija, s tim da je osnovica za obračun amortizacije iznos navedenih troškova – on se amortizuje u periodu u kojem se stiču koristi od navedenog ulaganja;
- ako zemljište i pored pravilnog korišćenja može imati ograničen vijek trajanja, ono se amortizuje dinamikom koja odražava koristi koje se od njega očekuju (zemljište treba periodično kalcifikovati; troškovi kalcifikacije se mogu uključiti u nabavnu vrijednost zemljišta i za to ulaganje se obračunava amortizacija po stopi koja se zasniva na

- *odrediti tehniku za obračun amortizacije – pojedinačni ili grupni obračun amortizacije;*
- *odrediti kada započinje obračun amortizacije sredstava a kada se⁴⁴ završava⁴⁵;*

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

Član 13 Zakona o porezu na dobit pravnih lica⁴⁶ propisuje da se amortizacija stalnih sredstava i ulaganja u nepokretnosti priznaje kao rashod u iznosu utvrđenom na način predviđen ovim zakonom. Stalna sredstva obuhvataju materijalna i nematerijalna sredstva čiji je vijek trajanja duži od jedne godine i čija vrijednost prelazi 300 €. Osnovna sredstva razvrstavaju se u pet grupa sa sljedećim amortizacionim stopama:

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

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

Razlika između iznosa amortizacije po računovodstvenim propisima i amortizacije po poreskim propisima (izuzev amortizacije koja proističe iz procjene sredstava po fer vrijednosti) *predstavlja privremenu poresku razliku* koja se u skladu s MRS 12 – Porezi iz dobitka u poslovnim knjigama pravnog lica, iskazuju kao *odložena poreska sredstva ili odložene poreske obaveze*.

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

Napomena: Nakon obrade kompletne problematike troška amortizacije, kroz jedan primjer će se pojasniti suština i razlika između poreske i računovodstvene amortizacije.

dužini perioda između dvije kalcifikacije). Preuzeto od: *Računovodstvo i revizija*, Institut sertifikovanih računovođa Crne Gore, broj 1–2/2012, Podgorica, str. 47.

⁴⁴ Napomena: Sredstvo se amortizuje čak i kada se ne koristi, ako se za obračun njegove amortizacije ne primjenjuje metod funkcionalnog obračunavanja amortizacije i ako nije u pitanju stalno sredstvo koje se drži za prodaju, upravo iz razloga što se pretpostavlja da dolazi makar do tehnološkog i komercijalnog zastarijevanja sredstava.

⁴⁵ Detaljnije o ovome pogledati: *Računovodstvo i revizija*, Institut sertifikovanih računovođa Crne Gore, broj 1–2/2012, Podgorica, str. 47.

⁴⁶ Detaljnije pogledati na:

<http://www.irreg.co.me/edukacija/Skola%2011.2008/Zakon%20o%20porezu%20na%20dobit.pdf> (14. 2. 2014).

Obračun amortizacije obavezno se vrši na kraju godine prilikom sastavljanja godišnjeg finansijskog izvještaja (31. decembar), kao i u drugim slučajevima (statusne promjene, promjena oblika organizovanja, prodaja pravnog lica, otvaranje i okončanje postupka stečaja odnosno likvidacije itd.)⁴⁷

Sušтина **metode vremenskog otpisivanja** stalne imovine sastoji se u tome da se osnovica za otpisivanje stalne imovine na odgovarajući način rasporedi na cijeli vijek njegovog korišćenja. Zavisno od toga da li se u vijeku trajanja sredstva vrši otpis uvijek u jednakim iznosima, ili pak prve godine više, a onda sve manje i manje, ili obrnuto, pravi se razlika između:

- *linearно (proporcionalно, pravolinijsко) otpisivanje,*
- *degresivno otpisivanje i*
- *progresivno otpisivanje osnovnih sredstava.*

Metoda linearnog ili proporcionalnog otpisivanja karakteriše ravnomjerno raspoređivanje osnovice za otpisivanje u jednakim amortizacionim kvotama na vrijeme korišćenja, odnosno vijek trajanja stalne imovine. Dakle, kod ove metode, svake godine se umanjuje vrijednost sredstva u jednakim iznosima. Naime, MRS 16 navodi: „*Linearna metoda amortizacije rezultira jednakim iznosom amortizacije tokom vijeka upotrebe ako se rezidualna vrijednost imovine ne mijenja.*“ To znači da postoji jednako godišnje terećenje rashoda po tom osnovu. Visina godišnjeg i mjesečnog iznosa amortizacije, kao troška stalne imovine i drugih otpisivih stalnih sredstava, ostaje nepromijenjena tokom čitavog vijeka korišćenja, osim ako se ne promijeni iznos osnovice za otpisivanje, što ovu metodu čini jednostavnom u primjeni.

Godišnji iznos troškova amortizacije⁴⁸ se može utvrditi na sljedeći način:

direktno:

$$\frac{\text{Osnovica za otpis}}{\text{Procijenjeni vijek korišćenja}}, \text{ ili iz odnosa}$$

indirektno:

$$\frac{\text{Osnovica za otpis} * \text{stopa otpisa}}{100},$$

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

$$\text{Stopa otpisa (a')} = \frac{100\%}{\text{Procijenjeni vijek korišćenja}}$$

Primjer 97:

Preduzeće „MK & A“ DOO raspolaže sa opremom čija je nabavna vrijednost 20.000 € a procijenjeni korisni vijek je 10 godina. Izvršiti obračun i proknjižiti troškove amortizacije ukoliko je obračunski period jedan mjesec. Za obračun koristiti metod linearne amortizacije.

Napomena: *Da je postojala rezidualna vrijednost, ona bi bila uključena kao stavka za utvrđivanje visine osnovice za obračun amortizacije*

Obračun:

⁴⁷ Preuzeto s: www.minsaob.gov.me/.../FileDownload.aspx?rid...nekretnine... (6. 6. 2012).

⁴⁸ Pored navedenog izraza, koristi se i izraz: otpis osnovnog sredstva, amortizaciona kvota (Amq) ili samo amortizacija. U našim izlaganjima će se koristiti svi navedeni izrazi, pri čemu će se koristiti jedinstvena oznaka – Amq.

$$\text{Stopa otpisa (a')} = \frac{100\%}{10} = 10\% ; \text{Amortizacija (godišnja)} = \frac{20.000 * 10\%}{100} = 2.000,$$

$$\text{mjesečni iznos} = \frac{2.000}{12} = 166,67$$

Knjiženje u *dnevniku*:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Dug.	Potraž.
1)	Troškovi amortizacije Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme – za obraču amortizacije za jedan mjesec –	166,67	166,67

Njena primjena je olakšana i postojanjem Nomenklature stalnih sredstava po grupama i stopama otpisa⁴⁹, pa se zbog toga ona danas uglavnom i primjenjuje u praksi naših preduzeća, iako se pretpostavka o ravnomjernosti trošenja ne može bezrezervno prihvatiti.

Pored velike primjene⁵⁰ koju navedena metoda ima, upućene su joj ozbiljne zamjerke, posebno u dijelu koji se odnosi na činjenicu da u značajnoj mjeri doprinosi deformaciji finansijskih rezultata⁵¹.

Metoda degresivnog otpisa stalnih sredstava polazi od toga da se osnovica za otpisivanje raspoređuje na procijenjeni vijek trajanja po opadajućim godišnjim iznosima amortizacije, odnosno da je iznos troškova amortizacije najviši u prvoj godini otpisa te da potom opada u drugoj itd., dok je najniži u posljednjoj godini vijeka korišćenja stalnog sredstva.

Kod metode degresivnog otpisivanja akcenat stavljamo na metodu dvostrukog opadajućeg salda kod koje kao osnovica za obračun amortizacije služi **sadašnja vrijednost** stalnog sredstva koja se obračunava kao razlika između NV i otpisane, odnosno amortizovane vrijednosti, odnosno prema MRS 16: „Metoda opadajućeg salda rezultira smanjenjem iznosa amortizacije tokom vijeka upotrebe“. Do iznosa amortizacije, upotrebom ove metode, moguće je doći na dva načina:

- ako je poznat vijek korišćenja sredstva, onda imamo: $\text{Amortizacija} = \frac{SV}{\text{Vijek korišćenja}} * 2$
- ukoliko je poznata a', onda imamo: $\text{Amortizacija} = Sv * a'$

Primjer 98:

Preduzeće „MK & A“ DOO raspolaže opremom čija je nabavna vrijednost 20.000 €, a amortizovano je do sada u iznosu od 4.000 €. Procijenjeni korisni vijek je 10 godina. Izvršiti obračun i proknjižiti troškove amortizacije ukoliko je obračunski period jedan mjesec. Za obračun koristiti metod dvostrukog opadajućeg salda.

⁴⁹ Nomenklatura stalnih sredstava sadrži popis svih stalnih sredstava, njihov procijenjeni vijek trajanja kao i stopu po kojoj se ista otpisuju.

⁵⁰ Prema posljednjim istraživanjima u američkoj privrednoj praksi, metoda proporcionalnog otpisivanja je zastupljena 82%, degresivna i progresivna sa po 5% dok ostatak od 8% otpada na ostale metode.

⁵¹ Detaljnije o tome pogledati, Ranković, J., *Teorija bilansa*, Ekonomski fakultet u Beogradu, Beograd, 1998, str. 333.

Napomena: Da je postojala rezidualna vrijednost, ona bi bila uključena kao stavka za utvrđivanje visine osnovice za obračun amortizacije.

Obračun:

$$\text{Amortizacija (godišnja)} = \frac{(20.000 - 4.000)}{10} * 2 = 3.200,$$

$$\text{mjesečni iznos} = \frac{3.200}{12} = 266,27$$

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Dug.	Potraž.
1)	Troškovi amortizacije Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme – za obraču amortizacije za jedan mjesec –	266,67	266,67

Metoda progresivnog otpisivanja polazi od toga da se osnovica za otpisivanje raspoređuje na procijenjeni vijek trajanja po rastućim godišnjim iznosima amortizacije, odnosno da je iznos troškova amortizacije najviši u posljednjoj godini otpisa, dok je najniži u prvoj godini vijeka korišćenja osnovnog sredstva.

Metoda funkcionalnog otpisivanja pri obračunu troškova amortizacije ne uzima u obzir vrijeme, odnosno procijenjeni vijek korišćenja stalne imovine i unaprijed određen tok kretanja amortizacionih kvota, već stvarno korišćenje stalne imovine i ostvarene učinke u toku korišćenja. To praktično znači da je za utvrđivanje iznosa troškova godišnje ili mjesečne amortizacije potrebno, još u momentu nabavke i aktiviranja stalne imovine, znati osnovicu za otpisivanje i procijenjeni, ukupno očekivani učinak u toku vijeka korišćenja stalne imovine, da bi se njihovom diobom dobio podatak o troškovima – kvoti amortizacije po jednom učinku. Konačno, množenjem troškova amortizacije po jedinici učinka konkretnog oblika stalne imovine s količinom ostvarenih učinaka u toku određenog perioda – mjeseca, kvartala, godine – dobija se iznos troškova amortizacije ili otpisivanja konkretnog oblika stalne imovine. Polazeći od gore navedenog, amortizaciona kvota po proizvodu, ili amortizacija po proizvodu se obračunava na sljedeći način:

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

pri čemu je:

Oam – osnovica za obračun amortizacije;

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

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

$$amq \times Qs$$

pri čemu je:

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

Primjer 100:

Preduzeće „MK & A“ DOO raspolaže opremom čija je nabavna vrijednost 20.000 €, dok je procijenjena rezidualna vrijednost 2.000 €. Procijenjeni korisni vijek opreme je 100.000 kom. proizvoda Q, dok je u toku godine navedenom opremom proizvedeno 25.000 kom. proizvoda Q. Izvršiti obračun i proknjižiti troškove amortizacije ukoliko je obračunski period jedan mjesec. Za obračun koristiti metod funkcionalne amortizacije.

Obračun:

$$amq = \frac{(20.000 - 2.000)}{100.000} = 0,18 \text{ €/proizvodu}; \quad \text{Amortizacija} = 0,18 * 25.000 = 4.500 \text{ €}$$

$$\text{mjesečni iznos} = \frac{4.500}{12} = 375$$

Knjiženje u **dnevniku**:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Dug.	Potraž.
1)	Troškovi amortizacije Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme – za obraču amortizacije za jedan mjesec –	375	375

Prema MRS 16: „Metoda po jedinici proizvoda rezultira amortizacijom zasnovanom na očekivanoj upotrebi ili količini proizvoda.“ Kao učinak se može javiti: proizvedeni gotovi proizvodi (kada se amortizuje proizvodna mašina), pređeni km (kod amortizacije službenog vozila), kwh časovi (amortizacija električne centrale), i sl. Funkcionalni metod ima značajnu primjenu kod onih oblika stalne imovine čija proizvodnja značajno varira po godinama. Međutim, jedan od presudnih činilaca njene slabe primjene leži u tom što je dosta teško procijeniti realnu vrijednost proizvodnje u toku korisnog vijeka stalnog sredstva.

Primjer 101: Razlike između računovodstvene i poreske amortizacije⁵²

Napomena: Poreska amortizacija prikazuje se u posebnom OA obrascu (OA = Obračun amortizacije). Preduzeće „MK & A“ DOO je na početku obračunskog perioda, 1. 1. 2021. godine imalo sljedeće oblike materijalne stalne imovine, kod kojih su iskazane određene vrijednosti, vrijednost otpisa, kao i trenutak stavljanja u funkciju.

Računovodstvenom politikom preduzeća određeno je da se koristi linearni metod amortizacije. Shodno tome imamo:

1. Nabavna vrijednost zgrade = 100.000 €

Računovodstvena stopa amortizacije = 5%, linearna ili proporcionalna metoda

Ispravka vrijednosti na 1. 1. 2021. godine = 5.000 €

2. Nabavna vrijednost opreme za fotokopiranje = 15.000 €

⁵² Navedeni primjer se suštinski i idejno oslanja na primjer iz internog materijala koji je dostavljen od kolega sa Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore.

Računovodstvena stopa amortizacije = 20%, *linearna ili proporcionalna metoda*

Oprema je nabavljena i stavljena u upotrebu 1. 7. 2021. godine

3. Kupljena je i stavljena u upotrebu fiskalna kasa u vrijednosti od 500 € na datum 1. 9. 2021. godine. Vijek trajanja je određen na 5 godina.

Izračunati amortizaciju u računovodstvene i poreske svrhe na dan 31. 12. 2021. godine.

Dobit poslovne 2021. godine (rezultat prije oporezivanja) iz Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ iznosi 17.000 €.

Rješenje:

ZGRADA

Računovodstvena amortizacija

<u>Podaci o ZGRADI</u>			
Na dan 01.01.2021		Ispravka vrijednosti u 2021.godini	
Nabavna vrijednost	100.000 €	Nabavna vrijednost	100.000 €
Otpisana vrijednost	5.000 €	Stopa amortizacija (5%)	5.000 €

Zaključak: Trošak amortizacije za period od 1. 1. do 31. 12. 2021. godine je 5.000 €

Poreska amortizacija

Zgrada pripada I grupi Pravilnika pa slijedi da je stopa amortizacije = 5%.

Nabavna vrijednost	100.000 €
Poreska amortizacija (stopa 5%)	5.000 €

OPREMA ZA FOTOKOPIRANJE

Računovodstvena amortizacija

Podaci o fotokopir mašini

Na dan 1. 1. 2021.	
Nabavna vrijednost	15.000 €
Poreska amortizacija (stopa 20%)	3.000 €

Kroz navedeni obračun dobili smo da je godišnja amortizacija 3.000 €. Međutim, kako je fotokopir mašina stavljena u funkciju 1. 7. 2021, potrebno je izračunati polugodišnju amortizaciju na sljedeći način:

Ispravka vrijednosti u toku 2021. godine = $\left(\frac{3.000}{12}\right) * 6 = 1.500$ €, što znači da trošak amortizacije za period od **1. 7. do 31. 12. 2021.** iznosi **1.500 €**

Poreska amortizacija

Oprema za fotokopiranje pripada III grupi Pravilnika pa slijedi da je stopa amortizacije 20%, što znači da je poreska amortizacija = 15.000 * 20% = 2.000 €

Zaključak:

Iz navedenog slijedi zaključak da ukupna računovodstvena amortizacija u periodu od 1. 1. do 31. 12. 2021. iznosi: 6.500 € (5.000 + 1.500)

Poreska amortizacija ukupno iznosi: 8.000 (5.000 + 3.000)

„MK&A“ DOO
PIB:

OBRAČUN AMORTIZACIJE OSNOVNIH SREDSTAVA

Obrazac OA

Period od 01. 01. do 31. 12. 2021. godine.

Broj grupe	Početni saldo	Kupovina sredstava koja se stavljaju u upotrebu	Prodaja sredstava tokom godine	Neotpisana vrijednost (2 + 3 - 4)	Stopa %	Amortizacija (5 x 6)	Neotpisana vrijednost na kraju godine (5 - 7)
1	2	3	4	5	6	7	8
I	100.000 €			100.000 €			
1.	100.000 €			100.000 €	5	5.000 €	95.000 €
2.							
3.							
4.							
-							
II					15		
III	-	15.000 €		15.000 €	20	3.000 €	12.000 €
IV					25		
V					30		

Ukupno: 8.000 €

Šef računovodstva

Direktor

NAPOMENA: Početni saldo na početku godine jednak je neotpisanoj vrijednosti na kraju prethodne godine.

Na kraju slijedi sastavljanje prijave poreza na dobit preduzeća „MK & A“ DOO:

UTVRĐIVANJE PORESKE OBAVEZE (za 2021. godinu)

Red. broj	O P I S	IZNOS u €
1	2	3
	A. Poslovna dobit i gubici	
	<i>I. Finansijski rezultat iz bilansa uspjeha</i>	
1.	Dobit poslovne godine	17.000 €
2.	Gubitak poslovne godine	
	<i>II. Kapitalni dobiti i gubici</i>	
3.	Kapitalni dobiti	
4.	Kapitalni gubici	
	<i>III. Usklađivanje rashoda</i>	
5.	Troškovi amortizacije iskazani u bilansu uspjeha	+ 6.500 €
6.	Troškovi amortizacije koji se priznaju u poreske svrhe	- 8.000 €
7.	Troškovi koji nijesu nastali u svrhu obavljanja poslovnih aktivnosti	
8.	Troškovi koji se ne mogu dokumentovati	
9.	Kamata za neblagovremeno plaćene poreze i doprinose	
10.	Kamata plaćena nerezidentima po stopi većoj od uobičajene komercijalne stope	
11.	Administrativni troškovi plaćeni od strane stalne poslovne jedinice nerezidentnoj centrali	
12.	Primanja zaposlenih ili drugih lica po osnovu raspodjele dobiti	

Troškovi rezervisanja⁵³ (grupa 54) predstavljaju troškove koji će se s velikom izvjesnošću pojaviti u narednim godinama, a odnose se i na prethodni, odnosno tekući period. Svako rezervisanje izaziva nastanak određenih troškova. Da bi rezervisanje bilo priznato kao obaveza (grupa 40), neophodno je da kao obaveza postoji na dan bilansa i da je uzrokovana nekim prošlim događajem, da se kao takva nastala obaveza ne može izbjeći, te je neophodno putem realne procjene utvrditi njen iznos u cilju izmirenja. Iznos rezervisanja se utvrđuje na dan bilansa stanja kao najbolja procjena izdataka neophodnih za izmirenje sadašnje obaveze. Najbolja procjena se zasniva na: a) procjeni rukovodstva preduzeća; b) iskustvu iz ličnih transakcija; c) procjeni nezavisnih eksperata; d) osnovu dodatnih indikacija po osnovu događaja nakon datuma bilansa.

Shodno navedenom, a prema MRS 37 – Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna sredstva, rezervisanja treba priznati onda kada: „(a) *neko pravno lice posjeduje sadašnju obavezu (zakonsku ili izvedenu) kao rezultat nekog prethodnog događaja; (b) postoji vjerovatnoća da će za namirenje date obaveze biti zahtijevan odliv sredstava koja stvaraju ekonomske koristi; (c) može se napraviti pouzdana procjena iznosa date obaveze. Ako svi uslovi nijesu ispunjeni, rezervisanje se ne priznaje.*“⁵⁴ Pojašnjenja radi, rezervisanje je **obaveza** koja je neizvjesna u pogledu roka ili iznosa. Predstavlja sadašnju obavezu koja je rezultat prošlih događaja⁵⁵ i čijim se izmirenjem očekuje da će doći do odliva resursa koji sadrže ekonomske koristi iz preduzeća.⁵⁶

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

Svako rezervisanje izaziva nastanak određenih troškova rezervisanja. Navedene troškove treba pripisati onom obračunskom periodu u kome je nastao događaj, odnosno prihod koji ga je izazvao. Stoga se trošak rezervisanja priznaje u rashodima perioda. U ovu grupu troškova uobičajeno se ubrajaju sljedeća konta:

541 – Troškovi rezervisanja za garantni rok

542 – Rezervisanja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava

543 – Rezervisanja za zadržane kaucije i depozite

544 – Rezervisanja za troškove restrukturiranja

545 – Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih

549 – Ostala dugoročna rezervisanja.

Navedene kategorije troškova procjenjuju se na osnovu Pravilnika o računovodstvu, kojim treba predvidjeti neophodnu tehničku, komercijalnu, finansijsku i knjigovodstvenu dokumentaciju kao podlogu za odlučivanje i knjiženje. Procjena će biti takođe određena procjenom menadžmenta preduzeća, potpomognuta iskustvom iz sličnih transakcija. Rezervisanje treba da bude obnovljeno na

⁵³ Sam pojam „rezervisanje“ ima najmanje dva značenja. Prvo značenje je da je riječ o obavezi neizvjesnog roka dospjeća, pri čemu se neizvjesnost odnosi na to kada će obaveza morati da se izmiri kao i da li će se i u kojoj mjeri izmiriti. Drugo značenje se odnosi na postupak priznavanja, vrednovanja i prestanka priznavanja rezervisanja kao obaveze.

⁵⁴ Prema paragrafu 14, Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (IFRS), op. cit., str. 448.

⁵⁵ Prošli događaj stvara određenu pravnu (proizilazi iz ugovora, zakona...) ili konstruktivnu obavezu (proizilazi iz aktivnosti preduzeća).

⁵⁶ Preuzeto iz materijala sa seminara Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore organizovanog 5. 7. 2013. godine.

svaki datum bilansa stanja i korigovano prema trenutno najboljoj procjeni. Ako više nije vjerovatno da će se transfer ekonomskih koristi zahtijevati radi izmirenja obaveza, rezervisanje treba da bude prekinuto⁵⁷.

Primjer 101:

Kompanija X je prodala 1. 1. 2021. fotokopir mašinu po fakturi u iznosu od 10.000 € i izdala garanciju sa rokom važenja od 12 mjeseci. Da li je potrebno u skladu sa MRS 37 vršiti rezervisanje?

Da!

Ispunjena su sva tri uslova:

- 1. postoji obaveza (sada) po osnovu prodaje fotokopir mašine u prethodnom periodu (1. 1. 2021);*
- 2. postoji vjerovatnoća da će se pokvariti fotokopir mašina (procjena na bazi iskustva) pa će po osnovu toga doći do odliva novčanih sredstava;*
- 3. moguće je da se pouzdano procijeni visina potencijalne obaveze (na bazi iskustva sa istim ili sličnim proizvodom).*

Napomena: *Prodaja fotokopir mašine je izazvala nastanak poslovnog prihoda u iznosu od 10.000 €. S obzirom da je data garancija (garancija: pismeno obavještenje prodavca upućeno kupcu da će u vremenskom periodu za koji glasi, prodavac izvršiti sve popravke na proizvodu na njegov teret), to prodavac ima obavezu da u periodu za koji važi izvrši popravku. Kako ne može da utrdi stvarni iznos, on procjenjuje i tako procijenjeni troškovi čine troškove rezervisanja. Oni moraju biti dodijeljeni obračunskom periodu u kom je nastao prihod (izvršena prodaja) shodno načelu uzročnosti, odnosno načelu sučeljavanja rashoda i prihoda.*

Rezervisanje za troškove najčešće se vezuje za troškove popravki u garantnom roku, koji se pojavljuju kod onih preduzeća koja prodaju proizvode uz garanciju. Garancija predstavlja najčešće pismeno obećanje prodavca da će u vremenskom periodu za koji je data otkloniti nedostatke i kvarove na predmetu prodaje bez dodatne naknade. Evidentno je da navedeni troškovi nastaju tek momentom prodaje proizvoda, odnosno vršenjem usluge. Kako prodajom proizvoda nastaje prihod i kako su navedeni troškovi uzrokovani nastalim prihodom, to je u cilju realnog obračuna periodičnog rezultata, a u skladu s računovodstvenim načelom uzročnosti, neophodno troškove garancije ukalkulisati u troškove prodatih proizvoda. Budući da se ne može pouzdano utvrditi visina navedenih troškova, oni se procjenjuju⁵⁸. Vrijednosni iznosi po kojima se priznaju rezervisanja treba da budu odraz najbolje procjene izdataka koje bi trebalo neophodno učiniti ako bi se na datum bilansa podmirivale sadašnje obaveze koje su proizašle iz prošlih događaja.

Proces adekvatnog obuhvatanja poslovnih promjena na troškovima rezervisanja se generalno odvija kroz dvije etape:

- *procjena i obračun iznosa troškova, koja se vrši u pomoćnim knjigama;*
- *knjigovodstveno evidentiranje koje se obavlja u sintetičkom, odnosno finansijskom knjigovodstvu pri čemu se pojavljuju tri moguće vrste – grupe poslovnih promjena i to:*
 - *uračunavanje troškova rezervisanja za materijalne troškove,*

⁵⁷ Detaljnije pogledati: <https://www.paragraf.rs/edokumenti/poreski/racunovodstveno-evidentiranje-rezervisanja-u-finansijskim-izvestajima-za-2020-godinu.html> (preuzeto: 2. 2. 2021).

⁵⁸ Procjena se najčešće vrši na osnovu prethodnog iskustva prodavca s istim ili sličnim proizvodom.

- korišćenje, odnosno knjiženje stvarnih troškova, i
- ukidanje rezervisanja za materijalne troškove.

Primjer 102:

1. Preduzeće „MK & A“ DOO je u tekućoj poslovnoj godini prodalo 10.000 komada klima uređaja po cijeni od 150 €, uz garantni rok od 12 mjeseci. PDV se obračunava po stopi od 21%.
2. Polazeći od prethodnih iskustava, utvrđeno je da troškovi rezervisanja za prodaju proizvoda u garantnom roku iznose 96.725,00 €.
3. Po fakturama servisera, troškovi opravke proizvoda prodatih u garantnom roku iznose 80.000 €. PDV se obračunava po stopi od 21%.
4. Izvršiti ukidanje troškova rezervisanja po isteku garancije.

Pojašnjenje:

Kako je izvršena prodaja klima uređaja i data garancija, to se preduzeće „MK & A“ DOO obavezalo da će u narednih 12 mjeseci da izvrši popravku na klima uređajima.

Shodno tome, a slijedeći gore navedene etape imamo da se u prvom koraku radi procjena na bazi iskustva sa istim ili sličnim proizvodom:

prvo se procjenjuje koliki će biti troškovi garancija i to na sljedeći način:

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

na osnovu čega se pravi *obračun* koji bi na osnovu raspoloživih podataka izgledao ovako:

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

Na osnovu navedenog, procijenjeno je da će nastati troškovi garancije za prodane klima uređaje u iznosu od 96.725 €.

II korak:

Nakon knjiženja prihoda od prodaje (kroz prvu poslovnu promjenu),

– neophodno je izvršiti knjiženje poslovnog rashoda – troška rezervisanja koji su „uzrokovani“ nastankom poslovnog prihoda, ali i knjiženje i obaveze jer se preduzeće „MK & A“ DOO obavezalo izdavanjem garancije da će izvršiti sve popravke, ako nastanu u roku od 12 mjeseci (koliko važi garancija). Navedeno je prikazano kroz poslovnu promjenu br. 2). Knjiženje se sprovodi u onom obračunskom periodu u kom je nastao pripadajući prihod koji ga je uzrokovao.

Polazeći od dobijenih rezultata procjene, a saglasno navedenom, *knjiženje u dnevniku* bi se sprovelo na sljedeći način:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Dug.	Potraž.
1)	<i>Kupci u zemlji Prihod od prodaje proizvoda na domaćem tržištu Izlazni PDV – za prod. proizvode po fakturi –</i>	1.815.000	1.500.000 315.000
2)	<i>Troškovi rezervisanja za prod. proizv. u garantnom roku Rezervis. za troškove u gar. roku – za ukalkulisana rezervisanja trošk. –</i>	96.725	96.725
3)	<i>Rezervisanje za troškove u gar. roku Ulazni PDV Dobavljači u zemlji – za troškove popr. po fak. servisera –</i>	80.000 16.800	96.800
4)	<i>Rezervisanje za troškove u gar. roku Ostali prihodi⁵⁹ – za ukidanje neiskoriš. rezervisanja –</i>	16.725	16.725

– Kako je u toku garantnog roka došlo do kvara i ispostavljene fakture od servisera glase na iznos 80.000 + 21% PDV, neophodno je knjižiti stvarni iznos obaveze zaduženjem rn – Rezervisanja za troškove u garantnom roku.

– Na kraju, protekom 12 mjeseci, na koliko glasi garantni period, potrebno je ukinuti rezervisanje. S tim u vezi, vrši se poređenje stvarnog iznosa nastale obaveze, sa procijenjenom i eventualna razlike se evidentira na rn – Ostali prihodi ili ostali rashodi, zavisno kakav je odnosi između stvarnog i pretpostavljenog iznosa.

Nematerijalni troškovi

Nematerijalni troškovi (grupa 55) predstavljaju novčane izraze trošenja po osnovu veoma različitih vrsta naknada, neproizvodnih usluga, različitih vrsta dažbina i drugih nematerijalnih troškova⁶⁰. Očigledno, radi se o veoma složenoj i heterogenoj grupi troškova, koje sačinjavaju:

⁵⁹ Ili Prihodi od ukidanja dugoročnih rezervisanja.

⁶⁰ Prema zvaničnom Pravilniku o Kontnom okviru, u troškove koji imaju nematerijalni karakter se ne ubrajaju: troškovi naknade za službeno putovanje, troškovi ishrane i smještaja radnika, prevoz zaposlenih na radno mjesto i sl., već se oni obuhvataju na odgovarajućim računima – Troškovi zarada, naknada zarada i ostali lični rashodi.

- 550 – Troškovi neproizvodnih usluga (npr. troškovi po osnovu advokatskih, zdravstvenih i konsalting usluga, troškovi revizije finansijskih izvještaja, troškovi čišćenja prostorija i dr.);
- 551 – Troškovi reprezentacije (npr. izdaci za ugostiteljske usluge, kao i davanje proizvoda, sopstvenih ili kupljenih bez naknade);
- 552 – Troškovi premija osiguranja (npr. premija za osiguranje sredstva u transportu⁶¹, premija za osiguranje od odgovornosti za štetu, i dr.);
- 553 – Troškovi platnog prometa⁶² (npr. provizije i druge naknade koje se plaćaju bankama za njihove usluge, troškovi u vezi s garancijama ili avalima koje daju banke, i dr.);
- 554 – Troškovi članarina (npr. članarine u poslovnim i drugim udruženjima, međunarodnim organizacijama i dr.);
- 555 – Troškovi poreza (npr. porez na imovinu, na promet, akciza i dr. porezi);
- 556 – Troškovi doprinosa (npr. troškovi socijalnih doprinosa za vlasnike preduzeća i za preduzetnike koji vode dvojno knjigovodstvo), i
- 559 – Ostali nematerijalni troškovi (npr. troškovi oglasa u dnevnoj štampi, izdaci za humanitarne i vjerske namjene i dr.).

Navedene kategorije troškova se u cjelini nadoknađuju iz prihoda koji su ostvareni realizacijom proizvoda i usluga, pa je u cilju realnog obračuna periodičnog rezultata neophodno izvršiti i njihov obračun.

Primjer 103:

U toku mjeseca kod preduzeća „MK & A“ DOO nastale su sljedeće aktivnosti:

- 1) Nastali su troškovi platnog prometa po izvodu u iznosu od 15 €;
 - 2) Stigao je račun za uslugu organizacije poslovnog ručka od restorana „Carine“ na iznos 181,5 €, od čega je PDV 31,5 €.
 - 3) Stigla je faktura Unije poslodavaca za mjesečnu članarinu u iznosu od 23 €. UPCG nije PDV obveznik.
 - 4) Na ime zastupanja našeg preduzeća u sporu s drugim preduzećem troškovi advokatskih usluga po računu br. 7 iznose 500 €. Advokat je preduzetnik, koji nije registrovan za PDV. (Napomena: Advokatske usluge su oslobođene plaćanja PDV-a pod uslovom da je promet ispod 18.000 €.)
 - 5) Članarina u regionalnoj Privrednoj komori za tekući mjesec iznosi 300 €.
- Knjiženje u dnevniku:*

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	Trošak platnog prometa Tekući račun – izvod –	15	15

⁶¹ Npr. troškovi osiguranja transporta putnika u prevozu, troškovi osiguranja transportnih sredstava i sl.

⁶² **Trošak platnog prometa** je jedini trošak u praksi za koji ne dobijamo fakturu niti rješenje, nego nam banka kod koje imamo otvoren tekući račun sama uzima ugovoreni iznos transakcionih provizija. Bankarske usluge su u skladu sa Zakonom o PDV oslobođene obračuna i plaćanja PDV. Dakle ovaj trošak se direktno plaća sa tekućeg računa.

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
2)	Trošak reprezentacije Ulazni PDV Dobavljači – po fakturi –	150 31,5	181,5
3)	Trošak članarine Dobavljači – po fakturi –	23	23
4)	Troškovi advokatskih usluga Dobavljači u zemlji – po računu br. 7 –	500	500
5)	Troškovi članarine komori Ostale obaveze – za obračunate članarine komori –	300	300

Troškovi proizvodnih usluga

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

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

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

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

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

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

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

536 – Troškovi istraživanja (*izdaci u vezi s naučno-istraživačkim radom, projektantskim i drugim aktivnostima i sl.*)

537 – Troškovi razvoja koji se ne kapitalizuju

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

Primjer 104:

1) U toku tekućeg mjeseca prema prispjelim fakturama dobavljača, kod preduzeća „MK & A“ DOO su nastali sljedeći troškovi:

- troškovi transportnih usluga drugih preduzeća po fakturi u iznosu od 800 €, PDV je 21%;
- troškovi PTT usluga u zemlji po fakturi u iznosu od 300 €, PDV je 21%;

- troškovi zakupa opreme po fakturi u iznosu od 400 €, PDV je 21%;
- troškovi reklame u zemlji u iznosu od 150 €, PDV je 21%;
- 2) trošak vode po računu 11 €, PDV je 7%.

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Dug.	Potraž.
1)	Troškovi usluga prevoza drugih pred. Troškovi PTT usluga u zemlji Troškovi zakupa opreme Troškovi reklame i propag. u zemlji PDV u primljenim fakturama Dobavljači u zemlji – za trošk. proizv. usluga po fak. dob. –	800 300 400 150 346,5	1996,5
2)	Troškovi materijala (voda) PDV u primljenim fakturama Dobavljači u zemlji – po fakturi dobavljača –	11 2,31	13,31

3.1.2. Računovodstveni aspekt finansijskih rashoda

Finansijski rashodi (grupa 56) nastaju po osnovu naknade drugima za korišćenje tuđe, pozajmljene imovine. Dakle, nastaju kao posljedica aktivnosti finansiranja preduzeća u toku poslovanja. S tim u vezi, **finansijskim rashodima** u aktuelnom Kontnom okviru rezervisana su sljedeća konta:

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

Rashodi kamata ili samo kamata predstavljaju novčani iznos naknade koji se mora platiti po osnovu korišćenja tuđe imovine, tako da je njena visina uslovljena ne samo iznosom pozajmljenih sredstava, već i trenutnim stanjem na tržištu novca, kao i drugim činiocima. Rashodi kamate mogu biti:

- *redovni ili ugovoreni* (nastaju po osnovu korišćenja kredita – dugoročnih i kratkoročnih), kamate po obavezama iz dužničko-povjerilačkih odnosa, odnosno
- *neredovne* (gdje spadaju zatezne i druge kamate i sl., a koje nastaju ukoliko se u roku ne izmire određene obaveze (npr. prema državi u slučaju da se na vrijeme ne plate određeni porezi i doprinosi; prema dobavljačima – kada se na vrijeme ne izmire dugovanja i sl.)).

MRS 23 navodi da su „Troškovi pozajmljivanja kamate i drugi troškovi koje subjekt ima u vezi s pozajmljivanjem sredstava“. U pogledu priznavanja, shodno MRS 23 – Troškovi pozajmljivanja „Troškove pozajmljivanja koji se mogu direktno pripisati sticanju, izgradnji ili proizvodnji određenog sredstva subjekt je dužan da kapitalizuje⁶³ kao dio troška nabavke tog sredstva. Ostale troškove pozajmljivanja subjekt treba da prizna kao rashod perioda u kojem su nastali“.

Privredna društva koja primjenjuju MRS/MSFI i imaju iskazane obaveze po osnovu dugoročnih i kratkoročnih kredita, u skladu sa *MRS 23 Troškovi pozajmljivanja* utvrđuju dio kamate koja se odnosi na 2020. godinu, a dospijeva za plaćanje u 2021. godini. Iznos obračunate kamate se knjiži na računu 562 – Rashodi kamata, dakle vrši se ukalkulisavanje.⁶⁴

Neblagovremenim izmirenjem obaveze prema dobavljaču nastaje zatezna kamata⁶⁵ koja predstavlja finansijski rashod za preduzeće koje neblagovremeno servisira svoje obaveze.

Primjer 105:

Ukoliko je u poslovnoj promjeni navedena klauzula n/8 (neto 8), to zapravo znači da kupac mora platiti obavezu u roku od 8 dana ili će mu biti zaračunata zatezna kamata. Za visinu obračunate zatezne kamate povećava se stoga i obaveza kupca (preduzeća) prema dobavljaču. U principu stopa po kojoj se plaća zatezna kamata je veća od stope po kojoj se vrši obračun redovne kamate.

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

Primjer 106:

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

⁶³ Kamata po osnovu kredita za nabavku nekretnina, postrojenja i opreme koja nijesu stavljena u upotrebu do dana bilansa, pod uslovom da su ispunjeni zahtjevi iz MRS 23, ne iskazuje se kao rashod na računu 562 već se vrši njeno kapitalizovanje, dakle kamata uvećava nabavnu vrijednost konkretne nekretnine, postrojenja ili opreme.

⁶⁴ Vidjeti: <https://www.paragraf.rs/edokumenti/poreski/racunovodstveno-evidentiranje-prihoda-i-rashoda-po-osnovu-kamata-na-dan-sastavljanja-finansijskih-izvestaja-za-2020-godinu.html> (prezeto: 2. 2. 2021).

⁶⁵ Dakle, zatezna kamata nastaje po osnovu kašnjenja s ispunjenjem novčane obaveze. Detaljnije o navedenom pogledati: <https://www.cbcbg.me/me/kljucne-funkcije/finansijske-i-bankarske-operacije/stopa-zatezne-kamate> (12. 9 2021)

Napomena: U fokusu navedene poslovne promjene jeste knjiženje kasa skonta, tako da ćemo knjigovodstveno evidentiranje prodaje robe u dnevniku vršiti samo kroz jedan knjigovodstveni stav (eksterni), dok drugi knjigovodstveni stav (interni) neće biti predmet razmatranja u ovom dijelu.⁶⁶

2) Na iznos popusta od 121 € (10.000 * 21%) je uključen PDV, pa treba isključiti iznos PDV-a koji je ukalkulisan (uključen) u dati iznos. Stoga, 121 (bruto iznos popusta) x 17,335% (preračunata stopa PDV-a) ≈ 21 € tj. izlazni PDV. Ostatak od 100 € (121 - 21) predstavlja finansijski rashod.

Iznos od 11.979 € u poslovnoj promjeni 2) je dobijen 12.100 € – 121 € = 11.979 €.

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	Potraživanja od kupaca Prihod od prodaje Izlazni PDV – za prodatu robu po fakturi –	12.100	10.000 2.100
2)	Tekući račun Finansijski rashod Kupci Izlazni PDV – za iskorišćeni kasa skonto –	11.979 100	12.100 21

Finansijski rashodi nastaju i po osnovu negativnih kursnih razlika, a koje se pojavljuju u situaciji evidentiranja poslovnih događaja u stranoj valuti. Navedeni pojavni oblik finansijskih rashoda ne bi postojao ukoliko bi se nastala obaveza isplatila, odnosno naplata potraživanja obavila istog dana. Kako se to rijetko dešava, MRS 21 – Efekti promjene kurseva stranih valuta se bave problematikom promjene kurseva i navode da je „Kursna razlika je razlika koja proizilazi iz prevođenja određenog broja jedinica jedne valute u drugu valutu po različitim deviznim kursovima.“ Takođe ističe da se „Kod početnog priznavanja, transakcija u stranoj valuti evidentira u funkcionalnoj valuti⁶⁷, tako što se na iznos u stranoj valuti primjenjuje promptni devizni kurs funkcionalne⁶⁸ i strane valute, važeći na datum transakcije.“ Međutim, kako se to rijetko dešava, to usljed pojave tzv. klizajućeg ili fluktuirajućeg kursa negativne kursne razlike su izazvane ili:

- depresijacijom (devalvacijom) domaće valute, kada su **obaveze** prema ino-dobavljaču evidentirane po nižem kursu u odnosu na kurs po kome se vrši isplata obaveze, tako da se za visinu obračunate razlike **povećava** iznos obaveze i po tom osnovu i finansijski rashod;

⁶⁶ Knjiženje prodaje robe je detaljnije pojašnjeno u dijelu Poslovnih rashoda, odnosno Nabavne vrijednosti realizovane (prodate) robe – NVR.R..

⁶⁷ Prema MRS 21 – Funkcionalna valuta je valuta primarnog ekonomskog okruženja u kojem izvještajni entitet posluje.

⁶⁸ Prema MRS 21 – Promptni kurs je kurs u transakciji koja se izvršava odmah. Devizni kurs je vrijednost po kojem se razmjenjuju dvije valute.

- *apresijacijom (revalvacijom) domaće valute, odnosno kada su nastala potraživanja evidentirana po većem kursu u odnosu na kurs po kome se vrši njihova naplata, tako da se za visinu obračunate razlike smanjuju potraživanja i povećava finansijski rashod.*

Primjer 107 – DEVALVACIJA:

PS na rn Ino-dobavljač je 20.000.

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

Pojašnjenje:

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

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

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

*Knjiženje u **dnevniku**:*

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

Primjer 108 – APRESIJACIJA:

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

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

P O J A Š N J E N J E:

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

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

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

Knjiženje u dnevniku:

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

3.1.3. Računovodstveni aspekt ostalih rashoda

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

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

570 – Gubici po osnovu rashodovanja i prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme

571 – Gubici po osnovu rashodovanja i prodaje bioloških sredstava

572 – Gubici po osnovu prodaje učešća u kapitalu i hartija od vrijednosti

573 – Gubici od prodaje materijala

574 – Manjkovi

575 – Rashodi po osnovu efekata ugovorene zaštite od rizika, koji ne ispunjavaju uslove da se iskažu u okviru revalorizacionih rezervi

576 – Rashodi po osnovu direktnih otpisa potraživanja

577 – Rashodi po osnovu rashodovanja zaliha materijala i robe

579 – Ostali nepomenuti rashodi.

Riječ je o grupi u kojoj se obuhvataju ostali rashodi, kao značajno heterogene vrste rashoda. U tom smislu, nematerijalna ulaganja, nekretnine, postrojenja i oprema kao stalna imovina nabavljaju se radi korišćenja u dužem vremenskom periodu, a ne radi prodaje u toku njihovog vijeka upotrebe. Ipak, ova sredstva mogu iz različitih razloga biti povučena iz upotrebe⁶⁹. Gubici koji nastanu po tom osnovu utvrđuju se kao razlika između knjigovodstvenog iznosa ovih sredstava i procijenjenih neto priliva od prodaje istih te se priznaju kao rashod u Bilansu uspjeha⁷⁰. Za ove svrhe relevantni su MRS 16, MRS 36 i MSFI 5.

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

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

Primjer 109:

1) Preduzeće „MK & A“ DOO prodalo je materijal u vrijednosti od 1.000 € čija nabavna vrijednost u knjigovodstvenoj evidenciji iznosi 1.200 €. Preduzeće nije PDV obveznik.

2) Redovnim godišnjim popisom utvrđen je manjak materijala u iznosu od 3.000 €. Dozvoljeni kalo i rastur iznose 2.000 € dok je iznos od 1.000 € nedozvoljen i pada na teret računopolagača uz obavezu plaćanja PDV-a od 21%.

Knjiženje u **dnevniku**:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Kupci u zemlji Gubici od prodaje materijala Materijal – za rashodovanu opremu –	1.000 200	1.200
2)	Rashodi po osnovu rashodovanja zaliha materijala i robe Potraživanje od zaposlenih PDV u izlaznim fakturama Materijal – za utvrđeni manjak po popisu –	2.000 1.210	210 3.000

⁶⁹ Npr. zbog dotrajalosti, zastarjelosti, uništenja, djelovanja više sile, promjene proizvodnog programa i dr.

⁷⁰ O navedenoj kategoriji rashoda se govorilo posebno kada se obrađivala problematika Stalne imovine privrednog društva.

3.1.4. Računovodstveni aspekt rashoda po osnovu obezvređenja imovine

Pravna lica su dužna da na kraju svakog izvještajnog perioda, odnosno na dan sastavljanja finansijskih izvještaja, realno procijene mogućnost povraćaja sredstava uloženi u nematerijalnu imovinu, nekretnine, postrojenja i opremu i finansijska sredstva kvalifikovana kao ulaganja radi, eventualnog obezvređenja ovih sredstava. Ukoliko se procijeni da je sredstvo u poslovnim knjigama iskazano po vrijednosti koja je veća od iznosa koji može da se povрати putem upotrebe ili prodajom tog sredstva, odnosno da je došlo do smanjenja tržišne vrijednosti ili tehnološke zastarjelosti, potrebno je da se izvrši njegovo obezvređenje na nadoknadivu vrijednost⁷¹. Ovom problematikom se bavi *MRS 36 – Obezvređenje sredstava i primjenjuje se na:*

- *nematerijalnu imovinu;*
- *nekretnine, postrojenja i opremu;*
- *finansijska sredstva klasifikovana kao ulaganja u zavisna pravna lica, ulaganja u pridružena pravna lica i ulaganja u zajedničke poduhvate.*

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

580 – Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti bioloških sredstava

581 – Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti nematerijalnih ulaganja

582 – Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme

583 – Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti dugoročnih finansijskih plasmana i drugih hartija od vrijednosti raspoloživih za prodaju

584 – Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti zaliha materijala i robe

585 – Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana

589 – Rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti ostale imovine.

Prilikom vrijednosnog usklađivanja nekretnina, postrojenja i opreme primjenjuje se načelo niže vrijednosti, što znači da se upoređuje knjigovodstvena vrijednost sa nadoknadivim iznosom tog sredstva. U postupku umanjenja vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme prvo se utvrđuje da li postoji neko sredstvo kod kojeg ima indicija da je obezvrijeđeno, i ako se utvrdi da postoji takvo sredstvo, vrši se procjena vrijednosti tog sredstva koja može da se povрати.

Procijenjeni iznos sredstava koji može da se povрати upoređuje se sa sadašnjom vrijednosti tog sredstva koja se vodi u poslovnim knjigama i ako je utvrđena vrijednost sredstva koja može da se

⁷¹ Preuzeto: <https://www.paragraf.rs/edokumenti/poreski/umanjenje-vrednosti-imovine-u-skladu-sa-mrs-msfi-u-finansijskim-izvestajima-za-2020-godinu.html> (2. 2. 2021).

povrati manja od sadašnje vrijednosti, utvrđuje se razlika između te dvije vrijednosti, odnosno utvrđuje se iznos za koji treba knjižiti kao rashod po osnovu obezvređivanja nekretnina, postrojenja i opreme. Prije evidentiranja razlike između procijenjene vrijednosti sredstva koja može da se povrati i sadašnje vrijednosti tog sredstva, utvrđuje se da li se sredstvo u poslovnim knjigama vodi po vrijednosti ponovne procjene.

Ako se navedeno sredstvo ne vodi po vrijednosti ponovne procjene, cijeli iznos utvrđene razlike knjiži se na teret računa **582 – Obezvređenje nekretnina, postrojenja i opreme** u korist odgovarajućih analitičkih računa ispravke vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme po osnovu obezvređenja u grupi računa 02.⁷²

Sumiranjem prethodno navedenog, u skladu s načelom opreznosti, usklađivanje vrijednosti imovine podrazumijeva korigovanje njene vrijednosti naniže, kao i njeno iskazivanje u Iskazu o finansijskoj poziciji /Bilansu stanja/ po najnižoj vjerovatnoj vrijednosti.

Primjer 110:

Preduzeće „MK & A“ DOO je:

- 1) *na bazi izvještaja ekspertske komisije odlučilo da umanja vrijednost osnovnog stada, zbog uginuća i smanjenja kvaliteta, u iznosu od 2.250 €.*
- 2) *komisijskim putem utvrdilo da je zbog promjene tržišnih uslova došlo do pada cijene (tržišne vrijednosti) radnog građevinskog objekta za 38.500 €.*
- 3) *ranije uložilo u akcije „HH“ 10.000 €, ali je u međuvremenu došlo do pada njihove tržišne vrijednosti za 2.000 €.*
- 4) *u skladu s MRS 2 – Zalihe, a saglasno svom Pravilniku o računovodstvu i računovodstvenim politikama, odlučilo da umanja vrijednost zaliha robe u skladištu na veliko za iznos od 14.200 €.*
- 5) *saglasno aktuelnoj računovodstvenoj regulativi, odlučilo da otpiše (indirektan otpis) potraživanje od kupca „KK“ iznos od 87.000 €.*

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Dug.	Potraž.
1)	<i>Obezvređenje bioloških sredstava Ispravka vrijednosti osnovn. stada – za usklađivanje vrijednosti osnov. stada –</i>	2.250	2.250
2)	<i>Obezvređenje nekretnina, postrojenja i opreme Ispravka vrijednosti građ. objekata – za smanjenje vrijednosti građ. objekta –</i>	38.500	38.500
3)	<i>Obezvređenje dug. finansijskih plasmana i dr. HOV Ispravka vrijednosti dugoročnih fin. plasmana i HOV – za umanjene vrijednosti uložene akcije –</i>	2.000	2.000
4)	<i>Obezvređenje zaliha robe Ispravka vrijednosti robe u prometu na veliko – za umanjene vrijednosti zaliha robe –</i>	14.200	14.200

⁷² Preuzeto sa: <https://www.paragraf.rs/edokumenti/poreski/umanjenje-vrednosti-imovine-u-skladu-sa-mrs-msfi-u-finansijskim-izvestajima-za-2020-godinu.html> (29. 3. 2021).

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Dug.	Potraž.
5)	<i>Obezvredenje potraživanja od domaćih kupaca Ispravka vrijedn. potraživanja od ostalih kupaca u zemlji – za indirektan otpis potraž. od kupaca u zemlji –</i>	87.000	87.000

Zadaci

Zadaci: Pojašnjenje

Zadatak 8: Troškovi

PRIMJER 8.1.

U toku jednog dana naše preduzeće „MK & A“ je imalo nekoliko poslovnih promjena koje su uticale na račune materijala. U materijalnom knjigovodstvu je za obračun troškova materijala A usvojen FIFO metod, a za obračun troškova materijala B i C metod prosječne cijene. Na računu Tekući račun preduzeća je trenutno 9.800 €.

Stanje na analitičkim računima materijala je sljedeće:

Materijal A	Materijal B	Materijal C
80 kg * 1,1 €/kg 50 kg * 0,8 €/kg	105 kg * 2,5 €/kg 40 kg * 2,1 €/kg	50 kg * 3 €/kg 60 kg * 3,2 €/kg 70 kg * 3,11 €/kg

Nabavljene su dvije vrste materijala, A i B. Cijena po kojoj se prodaje materijal A je 1,5 €/kg, dok je cijena za materijal B 1,8 €/kg. Preduzeće „MK & A“ je kupilo 200 kg materijala A i 100 kg materijala B (prijemnica). Dobavljač nam je ispostavio fakturu sa obračunatim PDV-om. Iznos fakture autoprevoznika, koji je dovezao materijal, je 72,6 €. Sastaviti pojedinačnu i zbirnu kalkulaciju za prijem materijala.

Prema trebovanju izdato je u upotrebu 120 kg materijala A, 100 kg materijala B i 110 kg materijala C.

Prodato je 150 kg materijala B po prodajnoj cijeni od 2,2 €/kg. Kupcu je ispostavljena faktura sa obračunatim PDV-om po opštoj stopi.

Plaćena je faktura dobavljača za nabavku materijala (veza promjena 1) na iznos 580,8 € (izvod).

Evidentirajte nastale promjene hronološki i sistematski.

RJEŠENJE

Zbirna kalukacija:

Fakturna vrijednost			PDV	Ukupno
A	200	1,50 €	300,00 €	
B	100	1,80 €	180,00 €	
			480,00 €	100,80 €
				580,80 €

ZTN 1	60,00 €	12,60 €	72,60 €
Nabavna vrijednost	540,00 €	113,40 €	653,40 €

Pojedinačna kalkulacija:

Vrsta	Količina	Fakturna cijena	ZTN / kg	Nabavna cijena	Nabavna vrijednost
A	200	1,50	0,20	1,70	340,00
B	100	1,80	0,20	2,00	200,00
			0,20		540,00

Cijena po kojoj ćemo izdati materijal A se računa FIFO metodom:

Trenutno stanje računa Materijal A: $80 * 1,1 + 50 * 0,8 + 200 * 1,7 = 88 + 40 + 340 = 468 \text{ €}$

Izdato je 120 kg u upotrebu, što znači da će za prvih 80 kg cijena biti 1,1 a za narednih 40 kg će cijena biti 0,8.

Trošak materijala A: $80 * 1,1 + 40 * 0,8 = 88 + 32 = 120 \text{ €}$

Cijena po kojoj ćemo izdati materijal B i C se računa metodom prosječne cijene:

Trenutno stanje računa Materijal B: $105 * 2,5 + 40 * 2,1 + 100 * 1,8 = 262,5 + 84 + 180 = 526,5 \text{ €}$

Prosječna cijena za materijal B: $526,5 \text{ €} / 245 \text{ kg} = 2,15 \text{ €}$

Trošak materijala B: $2,15 * 100 = 215 \text{ €}$

Trenutno stanje računa Materijal C: $50 * 3 + 60 * 3,2 - 70 * 3,11 = 150 + 192 - 217,7 = 124,3 \text{ €}$

Prosječna cijena za materijal C: $124,3 \text{ €} / 40 \text{ kg} = 3,11 \text{ €}$

Trošak materijala C: $3,11 * 110 = 342,1 \text{ €}$

Ukupan trošak materijala: $120 + 215 + 342,1 = 677,1 \text{ €}$

Prodali smo 150 kg materijala B po cijeni 2,2 €/kg

Ukupna prodajna vrijednost: $150 * 2,2 = 330 \text{ €}$

Izlazni PDV: $330 * 0,21 = 69,30 \text{ €}$

Trošak materijala (prosječna cijena):

$$(105 * 2,5 + 40 * 2,1 + 100 * 1,8 - 2,15 * 100) / 145 \text{ kg} = 311,5 / 145 \text{ €} = 2,15 \text{ €}$$

$$2,15 * 150 = 322,5 \text{ €}$$

Napomena: Prodaja materijala nije redovna aktivnost preduzeća, jer materijal generalno služi za sopstvene potrebe (proizvodnju). Ipak, povremeno se može desiti da preduzeće prodaje višak materijala koji mu više nije potreban. Uzevši u obzir da se radi o vanrednoj aktivnosti, ovaj prihod spada u ostale prihode.

RB	OPIS	Duguje	Potražuje
1a)	Obračun nabavke materijala	480,00	
	Ulazni PDV	100,80	
	Dobavljači		580,80
	<i>faktura, prijemnica</i>		
1b)	Obračun nabavke materijala	60,00	
	Ulazni PDV	12,60	
	Dobavljači		72,60
	<i>Faktura</i>		
1c)	Materijal	540	
	Obračun nabavke materijala		540
	<i>Obračun</i>		
2)	Trošak materijala	633,10	
	Materijal		633,10
	<i>Trebovanje</i>		
3)	Kupci	399,30	
	Izlazni PDV		69,30
	Materijal		322,50
	Ostali prihod		7,50
	<i>izlazna faktura</i>		
4)	Dobavljači	580,80	
	Tekući račun		580,80
	<i>Izvod</i>		

Materijal A		Materijal B		Materijal C	
80 kg * 1,1 €/kg = 88	80 kg * 1,1 €/kg = 88 (2)	105 kg * 2,5 €/kg = 262,5	100 kg * 2,15 €/kg = 215 (2)	50 kg * 3 €/kg = 150	70 kg * 3,11 €/kg = 217,7
50 kg * 0,8 €/kg = 40	40 kg * 0,8 €/kg = 32 (2)	40 kg * 2,1 €/kg = 84	150 kg * 2,15 €/kg = 322,5 (3)	60 kg * 3,2 €/kg = 192	110 kg * 3,11 €/kg = 342,1 (2)
1) 200 kg * 1,7 €/kg = 340		1) 100 kg * 2 €/kg = 200			

PRIMJER 8.2.

Kako bi naučila knjiženje u robnom knjigovodstvu, Andrea je provela nekoliko dana u računovodstvu svog preduzeća. Zna da je usvojeno da se evidencija zaliha robe vodi po prodajnim

cijenama, a za obračun nabavne vrijednosti realizovane robe usvojen je metod prosječne cijene za robu A, a FIFO metod za robu B. Stanje na računima glavne knjige je sljedeće: Roba u prometu na veliko 6.191,05 €, Ukalkulisana razlika u cijeni 928 €. Stanje na analitičkim računima robe u prometu na veliko je sljedeće:

Roba A		Roba B	
300 kg*7€/kg=2.100		80 kg*5,5€/kg=440	80 kg*5,17€/kg=413,95
100 kg*7,8€/kg=780		350kg*5,1€/kg=1.78	
200 kg*7,5€/kg=1.500			

Sljedeće poslovne promjene je potrebno hronološki i sistematski evidentirati :

Prodato je 150 kg robe A i 50 kg robe B. Faktura broj 77 je dostavljena kupcu, pri čemu je PDV obračunat po opštoj stopi.

Primljena je faktura za nabavku robe. U pitanju je 200 kg robe A fakturane cijene 6,8 €/kg. PDV je obračunat po opštoj stopi. Roba je utovarena u kamion za transport. Ugovorna klauzula je franko magacin dobavljača.

Kupac nam je uplatio avans od 300 € za robu koja će mu biti dostavljena do kraja radne nedjelje (izvod).

Roba koja je utovarena u kamion (veza promjena 2) je stigla u preduzeće. Transportno preduzeće nam je ispostavilo fakturu na iznos od 121 €, pri čemu je iznos PDV-a 21 €. Obračunata je veleprodajna marža od 17% i roba je smještena u veleprodajni magacin (prijemnica). Sastaviti pojedinačnu i zbirnu kalkulaciju za prijem robe.

Kupcu koji je uplatio avans (veza promjena 3) smo poslali naručenu robu (faktura broj 88, otpremnica). U pitanju je 220 kg robe A po izlaznoj fakturi. PDV je obračunat po opštoj stopi. Kupac je odmah uplatio ostatak duga.

Andrea je na kraju zaključila da je, nakon navedenih poslovnih promjena, saldo računa Roba A 4.745 €, a saldo računa Roba B 1.556,05 €. Da li je Andrea tačno evidentirala stanje?

Da je Andreino preduzeće vodilo evidenciju zaliha robe po nabavnim cijenama, da li bi pri knjiženju prodaje robe bilo računa Nabavna vrijednost prodate robe?

RJEŠENJE

Roba A – metod prosječne cijene:

$$(300 \text{ kg} * 7 \text{ €/kg} + 100 \text{ kg} * 7,8 \text{ €/kg} + 200 \text{ kg} * 7,5 \text{ €/kg}) / 600 \text{ kg} = 7,3 \text{ € (prosječna cijena)}$$

$$7,3 \text{ €} * 150 \text{ kg} = 1.095 \text{ €} - \text{Prodana vrijednost za robu A}$$

Roba B – FIFO metod

Cijena za 50 prodatih kilograma: 5,1 €

$$5,1 \text{ €} * 50 \text{ kg} = 255 \text{ €}$$

$$\text{Ukupna fakturna vrijednost: } 1.095 + 255 = 1.350 \text{ €}$$

Ulazni PDV: 283,50 €

Neophodno je evidentirati i trošak preduzeća za nabavljenu robu na računu Nabavna vrijednost realizovane robe.

Srazmjerni dio razlike u cijeni (SDRUC): Fakturna vrijednost * Saldo računa razlika u cijeni / Saldo računa roba u prometu na veliko

$$\text{SDRUC} = 1.350 * 928 / 6.191,05 = 202,36 \text{ €}$$

Nabavna vrijednost realizovane robe (NVRR) = Prodajna vrijednost – SDRUC

$$\text{NVRR} = 1.350 - 202,36 = 1.147,64 \text{ €}$$

Roba još uvijek nije stigla u preduzeće, ali je već u našem vlasništvu zbog ugovorne klauzule. Iz tog razloga ćemo je knjižiti na računu Roba na putu.

$$\text{Vrijednost na računu Roba na putu: } 6,8 \text{ €/kg} * 200 \text{ kg} = 1.360 \text{ €}$$

4)

Vrsta	Količina	Fakturna cijena	ZTN / kg	Nabavna cijena	Nabavna vrijednost
A	200	6,80	0,50	7,30	1.460,00
			0,50		1.690,00

Fakturna vrijednost			PDV	Ukupno
A	200	6,80 €	1.360,00 €	
			1.360,00 €	285,60 €
ZTN 1			100,00 €	21,00 €
Nabavna vrijednost			1.460,00 €	306,60 €
RUC			248,20 €	Stopa: 17,00%
Prodajna vrijednost			1.708,20 €	

Stanje na analitičkom računu robe A:

Roba A	
300 kg*7 €/kg=2.100	150 kg * 7,3 € = 1.095
100 kg*7,8 €/kg=780	
200 kg*7,5€/kg=1.500	
200*7,3€/kg=1.460	

Prosječna cijena robe A:

$$(300 \text{ kg} * 7 \text{ €/kg} + 100 \text{ kg} * 7,8 \text{ €/kg} + 200 \text{ kg} * 7,5 \text{ €/kg} + 200 \text{ kg} * 7,3 - 150 \text{ kg} * 7,3 \text{ €/kg}) / 650 \text{ kg} = 4.745 / 650 = 7,3 \text{ €}$$

Fakturna vrijednost robe:

220 kg * 7,3 = 1.606 €

Izlazni PDV: 337,26 €

Kupci: 1.943,26 €

Avans: 300 €

Preostalo za uplatu: 1.943,26 – 300 = 1.643,26 €

Stanje na računima glavne knjige Roba u veleprodaji i Ukalkulisana razlika u cijeni:

Roba u veleprodaji		Ukalkulisana RUC	
6.191,05	1.350 (1)	1)202,36	928
4)1.708,20			248,20 (4)

SDRUC = 1.606 * 973,84 / 6549,25 = 238,8

NVRR = 1.606 - 238,8 = 1.367,2

Stanje na analitičkim računima nakon navedenih poslovnih promjena je:

Roba A		Roba B	
300kg*7€/kg=2.100	150kg*7,3=1.095	80kg*5,5€/kg=440	80kg*5,17€/kg=413,95
100kg*7,8€/kg=780	220kg*7,3€/k g=1.606	350kg*5,1€/kg=1.78	50kg*5,1€=255
200kg*7,5€/kg=1.500			
200*7,3€/kg=1.460			

Na računu robe A je ostalo još 3.139 € vrijednosti, a na računu robe B je ostalo još 1.556,05 €. Ovo znači da je Andrea bila u pravu za stanje analitičkog računa Roba B, ali je pogriješila za saldo računa Roba A.

U slučajevima kada prodajemo robu, uvijek ćemo imati knjiženje iz dva stava, pri čemu u prvom stavu evidentiramo prihod po osnovu prodaje, a u drugom trošak za preduzeće. Pri prodaji robe, trošak preduzeća je uvijek nabavna vrijednost realizovane robe, odnosno cijena koju je preduzeće platilo pri nabavci, kako bi steklo tu vrstu imovine. Ipak, račun Ukalkulisana razlika u cijeni nećemo imati ukoliko se evidencija zaliha robe vodi po nabavnoj vrijednosti, za razliku od računa Nabavna vrijednost realizovane robe koji je uvijek prisutan.

RB	OPIS	Duguje	Potražuje
1a)	Kupci	1.633,50	
	Prihod od prodaje robe		1.350
	Izlazni PDV		283,50

	<i>faktura broj 77</i>		
1b)	Nabavna vrijednost prodane robe	1.147,64	
	Ukalkulisana RUC	202,36	
	Roba u prometu na veliko		1.350
	<i>faktura broj 77, otpremnica</i>		
2)	Roba na putu	1.360	
	Ulazni PDV	285,60	
	Dobavljači		1.645,60
	<i>Faktura</i>		
3)	Tekući račun	300	
	Primljeni avansi		300
	<i>Izvod</i>		
4a)	Obračun nabavke robe	1.360	
	Roba na putu		1.360
	<i>Obračun</i>		
4b)	Obračun nabavke robe	100	
	Ulazni PDV	21	
	Dobavljači		121
	<i>Faktura</i>		
4c)	Roba u prometu na veliko	1.708,20	
	Obračun nabavke robe		1460
	Ukalkulisana RUC		248,20
	<i>prijemnica</i>		
5a)	Kupci	1943,26	
	Prihod od prodaje robe		1.606
	Izlazni PDV		337,26
	<i>faktura broj 88</i>		
5b)	Nabavna vrijednost prodane robe	1.367,20	
	Ukalkulisana RUC	238,80	
	Roba u prometu na veliko		1.606
	<i>faktura, otpremnica</i>		
5c)	Tekući račun	1.643,26	
	Primljeni avansi	300	
	Kupci		1.943,26
	<i>izvod</i>		

PRIMJER 8.3.

U tabeli je dat bilans stanja preduzeća „Astra Z“, kome nedostaju iznosi na pojedinim računima. Koristeći sljedeće informacije, pokušajte da popunite Bilans stanja:

Sadašnja vrijednost nekretnina je 114.000 €

Dugovni promet računa kupci je 86.000 €. Ukupno je naplaćeno 78.000 € potraživanja od kupaca.

Ukupno je emitovano 8.000 običnih akcija nominalne vrijednosti 19 €

Statutarne rezerve čine 10% dugoročnih kredita

Sadašnja vrijednost motornih vozila je 42.200 €

Za rezervacije za troškove u garantnom roku izdvojeno je 15% stanja na računu Roba.

Bilans stanja			
Aktiva		Pasiva	
Stalna imovina	219.200	Sopstveni kapital	?
Nekretnine	?	Akcijski kapital	?
I.V. Nekretnina	(6.000)	Emisiona premija	16.000
Postrojenja	?	Statutarne rezerve	?
I.V. Postrojenja	(7.000)		
Motorna vozila	45.000		
I.V. Motornih vozila	?		
Obrtna imovina	30.160	Obaveze	?
Roba	9.000	Dugoročni krediti	60.000
Ukalkulisana RUC	(840)	Obaveze za neto zarade i naknade	14.010
Kupci	?	Rezervacije za troškove u garantnom roku	?
Tekući račun	14.000		
UKUPNO:	269.360	UKUPNO:	?

Nakon toga, hronološki i sistematski evidentirajte naredne poslovne promjene:

Neophodno je obračunati zaradu za zaposlenog saradnika u sektoru marketinga, kome je koeficijent složenosti 3,71, ima 21 godinu radnog staža i radi puno radno vrijeme.

Kompaniji „Pireus“ je prodato 30 mobilnih telefona, po cijeni od 200 € po telefonu, koji će se koristiti za službene svrhe. Kupcu je poslata faktura sa uračunatim PDV-om po opštoj stopi. Za prodane mobilne telefone, kompanija izdaje garanciju od godinu dana. Procijenjeno je da su mogući troškovi popravke u garantnom roku 400 €.

Menadžment je odlučio da bi trebalo osigurati proizvodni pogon preduzeća od nepogoda. Sklopljen je ugovor sa „GRAWE“ osiguranjem na godinu dana, pri čemu je cijena osiguranja za mjesec dana 150 €. Kompanija je odmah platila troškove osiguranja za trenutni obračunski period (izvod).

U toku obračunskog perioda nastali su sljedeći troškovi, za koje su primljene fakture od dobavljača.

Oni su po izvodu poslovne banke i plaćeni u toku istog perioda:

- Trošak održavanja ulaza u iznosu od 120 €. Obračunati PDV.
- Trošak platnog prometa po izvodu od 20 €
- Trošak poslovnog ručka sa dobavljačem, pri čemu je faktura na iznos 181,50 €
- Troškovi reklame na društvenim mrežama 560 €, pri čemu je PDV 117,6 €.
- Trošak vode od 240 €. PDV se obračunava po sniženoj stopi.

Kao i tokom svakog obračunskog perioda, oprema preduzeća se amortizovala usljed korišćenja i proteka vremena. Obračunati amortizaciju za:

Motorna vozila koja su ove godine prešla 30.000 km, a procijenjeni korisni vijek im je 210.000 km. Rezidualna vrijednost vozila je 800 €.

Nekretnine koje se otpisuju linearnim otpisom. Vijek trajanja je 40 godina, dok je procijenjena rezidualna vrijednost 6.000 €.

Postrojenja koja se otpisuju metodom dvostrukog opadajućeg salda. Procijenjeno je da će postrojenja biti funkcionalno ukupno 15 godina, od kojih je već prošlo 3.

RJEŠENJE

Bilans stanja			
Aktiva		Pasiva	
Stalna imovina	219.200	Sopstveni kapital	174.000
Nekretnine	120.000	Akcijski kapital	152.000
I.V. Nekretnina	(6.000)	Emisiona premija	16.000
Postrojenja	70.000	Statutarne rezerve	6.000
I.V. Postrojenja	(7.000)		
Motorna vozila	45.000		
I.V. Motornih vozila	(2.800)		
Obrtna imovina	30.160	Obaveze	75.360
Roba	9.000	Dugoročni krediti	60.000
Ukalkulisana RUC	(840)	Obaveze za neto zarade i naknade	14.010
Kupci	8.000	Rezervacije za troškove u garantnom roku	1.350
Tekući račun	14.000		
UKUPNO:	269.360	UKUPNO:	269.360

Obračun zarada

Koeficijent	Obračun	Bruto	
3,71	$63 + 3,71 * 1,135 * 90$	441,98	
Redni broj	Stavke	% Iznos	Iznos
1	Porez	9%	39,78
2	Doprinosi na teret zaposlenog		106,07
	a) Doprinos za Fond PIO	15%	66,30
	b) Doprinos za zdravstvo	8,50%	37,57
	c) Doprinos za osiguranje od nezaposlenosti	0,50%	2,21
3	Neto zarada (bruto -1-2)		335,90
4	Doprinosi na teret poslodavca		44,20
	a) Doprinos za Fond PIO	5,50%	24,31
	b) Doprinos za zdravstvo	3,80%	16,80
	c) Doprinos za osiguranje od nezaposlenosti	0,50%	2,21
	d) Doprinos za prevenciju radne invalidnosti	0,20%	0,88

Napomena: Kada u Bilansu stanja uočimo račun Ukalkulisana razlika u cijeni, možemo zaključiti da se evidencija robe vodi po veleprodajim cijenama (a ne po nabavnim). Ukoliko je prisutan i račun Ukalkulisani PDV, onda se u tom slučaju evidencija vodi po maloprodajnim vrijednostima.

Prihod od prodaje: $200 * 30 = 6.000 \text{ €}$

Ulazni PDV: 1.260 €

SDRUC = $(6.000 * 840) / 9.000 = 560 \text{ €}$

NVRR = $6.000 - 560 = 5.440 \text{ €}$

5)Amortizacija:

Motorna vozila – Funkcionalna amortizacija

$((\text{Nabavna vrijednost} - \text{Rezidualna vrijednost}) / \text{korisni vijek}) * \text{procijenjeni učinak} = (45.000 - 800) / 210.000) * 30.000 = 6.314,29 \text{ €}$ – godišnja amortizacija

Amortizacija za tri mjeseca (obračunski period) = $6.314,29 / 12 * 3 = 1.578,57 \text{ €}$

Nekretnine – Linearni otpis

$(\text{Nabavna vrijednost} - \text{rezidualna vrijednost}) / \text{Vijek trajanja} = (120.000 - 6.000) / 40 = 2.850 \text{ €}$ – godišnja amortizacija

Amortizacija za obračunski period = $2.850 / 12 * 3 = 712,5 \text{ €}$

Postrojenja – Dvostruki opadajući saldo

$(\text{Sadašnja vrijednost} / \text{vijek trajanja}) * 2 = ((70.000 - 7.000) / 15) * 2 = 8.400 \text{ €}$ – godišnja amortizacija

Amortizacija za obračunski period = $8.400 / 12 * 3 = 2.100 \text{ €}$

RB	OPIS	Duguje	Potražuje
1a)	Troškovi zarada i naknada zarada	441,98	
	Obaveza za neto zarade i nakanade		296,12
	Obaveze za porez na zarade i naknade		39,78
	Obaveze za porez na teret zaposlenog		106,07
	<i>za obračun neto zarade u tekućem mjesecu</i>		
1b)	Troškovi poreza i doprinosa na zarade na teret poslodavca	44,20	
	Obaveze za poreze i doprinose na zarade na teret poslodavca		44,20
2a)	Kupci	7.260	
	Prihod od prodaje		6.000

		Izlazni PDV		1.260
	<i>izlazna faktura</i>			
2b)	NVPR		5.440	
	Ukalkulisana RUC		560	
		Roba – promet na veliko		6.000
	<i>– faktura</i>			
	Troškovi rezervisanja		400	
		Rezervisanja za troškove u garantnom roku		400
	<i>– garantni list</i>			
3a)	Nematerijalni troškovi		450	
		Dobavljači		450
	<i>Izvod</i>			
3b)	Dobavljači		450	
		Tekući račun		450
	<i>Izvod</i>			
4a)	Troškovi proizvodnih usluga		120	
	Ulazni PDV		25,20	
		Dobavljači		145,20
	<i>Faktura</i>			
4b)	Nematerijalni troškovi		20	
		Tekući račun		20
	<i>Faktura</i>			
4c)	Trošak reprezentacije		150	
	Ulazni PDV		31,50	
		Dobavljači		181,50
	<i>Faktura</i>			
4d)	Trošak proizvodnih usluga		560	
	Ulazni PDV		117,60	
		Dobavljači		677,60
	<i>Faktura</i>			
4f)	Trošak materijala		240	
	Ulazni PDV (7%)		16,80	
		Dobavljači		256,80
	<i>Faktura</i>			
4e)	Dobavljači		1.261,10	
		Tekući račun		1.261,10
	<i>Izvod</i>			
5)	Trošak amortizacije		4.391,07	
		I.V. Nekretnina		712,50
		I.V. Postrojenja		2.100
		I.V. Motornih vozila		1.578,57
	<i>Obračun</i>			

PRIMJER 8.4.

Preduzeće „Montana“ se bavi trgovinom zdrave hrane sa crnogorskog područja. Stanje na relevantnim računima ovog preduzeća je: Ino-kupci 2.800 € (2.800 £), Devizni račun 5.000 €, Roba u prometu na veliko 16.000 €, Ukalkulisana razlika u cijeni 3.200 €, Dugoročni finansijski plasmani 15.000 €, Oprema 111.000 €, Ispavka vrijednosti opreme 44.000 €, Roba na putu 4.400 €, Građevinski objekti 80.000 €, Ispravka vrijednosti građevinskih objekata 10.000 €, Tekući račun 8.000 €.

Primljena je kazna od Sanitarne inspekcije jer u pogonu nijesu ispoštovana sva pravila za nošenje opreme od strane zaposlenih. Kazna je odmah plaćena, u iznosu od 500 €.

Prodato je ¼ zaliha robe hotelskom lancu na primorju (otpremnicu). PDV je obračunat po opštoj stopi i ispostavljena faktura. Kupcu je odobren kasa skonto 2/4, neto 8.

U preduzeće je stigla roba sa puta (prijemnica). Iako je na put poslato 880 kg robe, u preduzeće je stiglo samo 720 kg. Usljed nesrećnog slučaja, jedan dio robe je oštećen. Procjena vrijednosti štete je 800 €. Roba je bila osigurana, a troškovi osiguranja su 120 €. Zaračunata je veleprodajna marža od 20% i roba je smještena u veleprodajni magacin.

Kupac iz Ujedinjenog Kraljevstva je uplatio svoje dugovanje u iznosu od 2.800 £ (GBP) na devizni račun preduzeća. Tog dana, srednji kurs strane valute u odnosu na valutu u Crnoj Gori je 1 £ = 0,9 €.

Usljed korišćenja osnovnih sredstava iznad očekivanja, nadležni organ je odlučio da se dvije mašine u preduzeću u potpunosti rashoduju:

– Mašina za pakovanje čija je nabavna vrijednost 18.000 €, a otpisana vrijednost 16.200 €. Procijenjeni korisni otpaci sredstva su 1.000 €.

– Potpuno amortizovana mašina za termičku obradu, nabavne vrijednosti 12.000 €.

Zbog neophodnosti održavanja likvidnosti, preduzeće je odlučilo da proda sve dugoročne hartije od vrijednosti. Kako situacija na tržištu nije bila najpovoljnija, uspjeti su prodati sve HOV za 12.000 €.

Hotelski lanac na primorju (promjena broj 2) je uplatio svoje dugovanje u cjelosti u roku od 5 dana.

Odlučeno je da će stara mašina za čišćenje biti poklonjena partnerskom preduzeću „Minea“ D.O.O. Nabavna vrijednost mašine je 5.000 €, otpisana vrijednost je 4.100 €.

Utvrđeno je da je došlo do pada tržišne vrijednosti građevinskog objekta usljed promjene tržišnih uslova. Po komisijskom zapisniku, vrijednost objekta se smanjila za 5.000 €.

2) Prodato ¼ zaliha robe: 4.000 €

Izlazni PDV: 840 €

SDRUC: $(4.000 * 3.200) / 16.000 = 800$ €

$$\text{NVRR} = 4.000 - 800 = 3.200 \text{ €}$$

Vrijednost robe na putu: 4.400 €

Jedinična cijena robe $4.400 / 880 \text{ kg} = 5 \text{ €}$

Oštećeno je $880 \text{ kg} - 720 \text{ kg} = 160 \text{ kg}$ robe €

$160 \text{ kg} * 5/\text{kg} = 800 \text{ €}$ – potraživanje od osiguravajuće kuće jer je roba bila osigurana

Zbirna kalkulacija:

Fakturna vrijednost		PDV	Ukupno
A	720	5,00 €	3.600,00 €
			3.600,00 €
ZTN			0,0 €
(osiguranje)			120,00 €
Nabavna vrijednost		0 €	1.766,60 €
RUC		Stopa:	20,00%
Prodajna vrijednost			4.464,00 €

U momentu nastanka potraživanja kurs je bio 1 € : 1

U momentu naplate potraživanja kurs je bio 1 : 0,9

$$2.800 * 0,9 = 2.520 \text{ €}$$

$$2.800 - 2.520 = 280 \text{ €} \text{ – negativna kursna razlika}$$

Rashod mašine:

Nabavna vrijednost: 18.000 €

Otpisana vrijednost: 16.200 €

Procijenjeni otpaci: 1.000 €

Ostatak (rashod): 800 €

PDV: 168 €

Ukupan gubitak po osnovu rashodovanja: 968€

/

Kupci su nam dugovali 4.840

Iskoristili su kasa skonto (2%), koji iznosi $4.840 * 2\% = 96,8 \text{ €}$

U iznosu popusta je sadržan PDV koji treba stornirati: 16,8 €

Na tekući račun je uplaćeno: $4.840 - 96,8 = 4.743,2$

Ustup mašine:

Nabavna vrijednost: 5.000 €

Otpisana vrijednost: 4.100 €

Ostatak (rashod): 900 €

PDV: 189 €

Ukupan gubitak: 1.089 €

RB	OPIS	Duguje	Potražuje
1)	Ostali nepomenuti reshod	500	
	Tekući račun		500
	<i>Izvod</i>		
2a)	Kupci	4.840	
	Prihod od prodaje		4.000
	Izlazni PDV		840
	<i>izlazna faktura</i>		
2b)	NVRR	3.200	
	Ukalkulisana RUC	800	
	Roba u prometu na veliko		4.000
	<i>otpremnicu, izlazna faktura</i>		
3a)	Obračun nabavke robe	3.600	
	Potraživanja prema osiguravajućoj kući	800	
	Roba na putu		4.400
	<i>Prijemnica</i>		
3b)	Obračun nabavke robe	120	
	Dobavljači		120
	<i>Faktura</i>		
3c)	Roba u prometu na veliko	4.464	
	Ukalkulisana RUC		744
	Obračun nabavke robe		3.720
	<i>Prijemnica</i>		
4)	Ino-dobavljači	2.520	
	Negativne kursne razlike	280	
	Devizni račun		2.800
	<i>devizni izvod</i>		
5a)	IV opreme	16.200	
	Otpaci osnovnih sredstava	1.000	
	Gubici po osnovu rashodovanja	968	
	Oprema		18.000
	Izlazni PDV		168
	<i>Odluka</i>		
5b)	I.V. Opreme	12.000	
	Oprema		12.000
	<i>Odluka</i>		
6)	Tekući račun	12.000	
	Gubici po osnovu prodaje imovine	3.000	
	Dugoročni finansijski plasmani		15.000
	<i>Izvod</i>		
7a)	Kupci	96,80	
	Rashodi kamata	80	

		Izlazni PDV	16,80
	<i>za odobreni kasa skonto</i>		
7b)	Tekući račun	4.743,20	
		Kupci	4.743,20
	<i>Izvod</i>		
8)	I.V. Opreme	4.100	
	Ostali neposlovni rashodi	1.089	
		Oprema	5.000
		Izlazni PDV	189
	<i>Odluka</i>		
9)	Rashod po osnovu usklađivanja vrijednosti imovine	5.000	
	I.V. Građevinskih objekata		5.000
	<i>komisijski zapisnik</i>		