

6.1. Metode za obračun periodičnog rezultata

Obračun periodičnog rezultat se može vršiti uz pomoć dvije metode:

- *metoda ukupnih troškova* i
- *metoda prodatih učinaka*.

Postoje određene sličnosti, ali i značajne razlike u primjeni navedenih metoda. U narednoj tabeli je dat prikaz:

| Sličnosti | Razlike | |
|--|--|---|
| | Metoda ukupnih troškova | Metoda prodatih učinaka |
| – sadržina ista | – u prvi plan ističe troškove i na osnovu njih traži pripadajuće prihode | – u prvi plan ističe prihode i na osnovu njih traži pripadajuće rashode |
| – mogu se koristiti za obračun rezultata i kod proizvodnih i kod trgovinskih preduzeća | | |
| – nazivaju se metodama za obračun periodičnog poslovnog rezultata | | |

Tabela 24: Sličnosti i razlike između metoda za obračun periodičnog rezultata

Kao što se zapaža na osnovu navedenog tabelarnog prikaza, sličnost se ogleda u istoj sadržini koja se odnosi na činjenicu da se i kod jedne i druge metode evidentiraju iste poslovne promjene, ali je razlika u načinu evidentiranja. Takođe, navedene metode se nazivaju metodama za obračun periodičnog poslovnog rezultata iz razloga što utiču na oblikovanje samo poslovnih prihoda i poslovnih rashoda, dok ne uzimaju u obzir finansijske prihode/rashode, odnosno ostale prihode/rashode. Navedene dvije kategorije su uključene u krajnju formu Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/. Posebna razlika, za koju možemo reći i da je suštinska, jeste što metoda ukupnih troškova u prvi plan stavlja troškove po vrstama, tj. poslovne rashode i na osnovu njih traži odgovarajuće prihode, zavisno od prirode djelatnosti preduzeća. Obrnuti princip vlada kod druge metode – metode prodatih učinaka. U nastavku se daje pojašnjenje navedenih metoda za obračun periodičnog rezultata preduzeća, pri čemu ćemo metodu ukupnih troškova prikazati na primjeru proizvodnog, metodu prodatih učinaka na primjeru trgovinskog privrednog društva.

Metoda ukupnih troškova

Metod ukupnih troškova polazi od toga da se periodični rezultat preduzeća utvrđuje na osnovu knjigovodstvenih podataka o:

- *ostvarenim prihodima od prodaje* (realizacije učinaka),
- *tekućim troškovima* (inkorporiranim u realizovanim proizvodima) i
- *početnim i krajnjim zalihama nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda u konkretnom obračunskom periodu.*

Drugim riječima, ukupni inputi iskazani u formi troškova po vrstama se suprotstavljaju outputima proisteklim iz inputa tako da se njihovim sučeljavanjem, na kraju obračunskog perioda utvrđuje periodični finansijski rezultat koji može biti:

- *pozitivan* u slučaju da su **outputi > inputa**, odnosno
- *negativan* u slučaju da su **outputi < inputa**.

U narednom prikazu navodimo komponente inputa, odnosno outputa:

| INPUTI (ULAGANJA) | OUTPUTI (EFEKTI) |
|---|--|
| <p><i>troškovi po vrstama:</i></p> <ul style="list-style-type: none">– <i>troškovi materijala;</i>– <i>troškovi zarada;</i>– <i>amortizacija;</i>– <i>troškovi proizvodnih usluga itd.</i> | <p><i>prihodi:</i></p> <ul style="list-style-type: none">– <i>prihodi od prodaje;</i>– <i>promjena zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda.</i> |

Tabela 25: Inputi i outputi kod proizvodnog preduzeća¹

U nastavku slijedi pojašnjenje navedenog tabelarnog prikaza. Ciklus procesa reprodukcije proizvodnog preduzeća se odvija na sljedeći način:



Dakle, proizvodno preduzeće vrši ulaganja, odnosno troši faktore procesa proizvodnje, po osnovu čega nastaju troškovi materijala, troškovi zarada, troškovi amortizacije i sl., da bi bilo u mogućnosti da stvori određene efekte koji su iskazani u formi prihoda od prodaje (N1), odnosno zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda (P i R). Kakav će biti odnos između inputa i

¹ Preuzeto od: Škarić-Jovanović, K., Finansijsko računovodstvo, Centar za izdavačku delatnost, Ekonomski fakultet u Beogradu, 2011., str. 267

outputa, zavisi od toga kakav je odnos između proizvodnje i prodaje. Stoga je moguće da se javi četiri situacije:

- **I situacija:** preduzeće vrši proizvodnju, što znači da troši (nastaju troškovi po vrstama), ali nema prodaje (dakle, nema prihoda od prodaje, ali ima druge stavke u okviru outputa), kao što je prikazano:

$$N - R \dots P \dots R_1 - N_1$$

U ovoj situaciji Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ izgleda na sljedeći način:

| Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ | | | |
|--|---------------------|---------|---|
| Rashodi | | Prihodi | |
| A) | Troškovi po vrstama | A) | Povećanje zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda |

- **II situacija:** preduzeće vrši proizvodnju, što znači da troši (nastaju troškovi po vrstama), ali sve što proizvede i proda (dakle, postoje prihodi od prodaje, ali ne i druga kategorija prihoda koja se odnosi na promjenu vrijednosti zaliha učinaka). Navedeno prikazujemo na sljedeći način:

$$N - R \dots P \dots R_1 - N_1$$

U ovoj situaciji Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ izgleda na sljedeći način:

| Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ | | | |
|--|---------------------|---------|--------------------------------------|
| Rashodi | | Prihodi | |
| A) | Troškovi po vrstama | A) | Prihodi od prodaje gotovih proizvoda |

- **III situacija:** preduzeće vrši proizvodnju, što znači da troši (nastaju troškovi po vrstama), ali ne uspijeva da proda sve što proizvede (dakle, postoje prihodi od prodaje, ali i druga kategorija prihoda koja se odnosi na promjenu vrijednosti zaliha učinaka). Navedeno prikazujemo na sljedeći način:

$$N - R \dots P \dots R_1 - N_1$$

Prateći suštinu III situacije, forma Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ izgledala bi na sljedeći način:

| Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ | | | |
|--|--|---------|--|
| Rashodi | | Prihodi | |

| | | | |
|----|----------------------------|----|---|
| A) | Troškovi po vrstama | A) | Prihodi od prodaje +Povećanje zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda |
|----|----------------------------|----|---|

- **IV situacija:** preduzeće vrši proizvodnju, što znači da troši (nastaju troškovi po vrstama). Međutim, pored toga što proda sve što proizvede u tekućem periodu (npr. u 2021), uspijeva i da proda zalihe koje je prenijelo iz prethodnih perioda (npr. 2020. ostale su neprodane zalihe gotovih proizvoda). Navedeno prikazujemo na sljedeći način:



Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ po IV situaciji bi izgledao na sljedeći način:

| Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ | | | |
|--|----------------------------|---------|---|
| Rashodi | | Prihodi | |
| A) | Troškovi po vrstama | A) | Prihodi od prodaje -Smanjenje zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda |

Zavisno od toga koje se zalihe uključuju u obračun periodičnog rezultata, pravi se razlika između dvije metode ukupnih troškova:

- *metoda ukupnih potpunih troškova* – kod koje su u obračunu periodičnog rezultata relevantne zalihe: materijala, nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i robe.
- *metoda ukupnih nepotpunih troškova* – koja koristi podatke o stanju zaliha: nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda.

S druge strane, zavisno od toga koji podaci o zalihama se unose u Iskaz o ukupnom rezultatu /bilans uspjeha/, pravi se razlika između:

- *metoda troškova ukupnih učinaka po bruto principu* – unose se podaci u bilans uspjeha o početnim i krajnjim zalihama;
- *metoda troškova ukupnih učinaka po neto principu* – u bilansu uspjeha je evidentirana samo razlika između početnih i krajnjih zaliha.

U nastavku će se fokus staviti na metodu ukupnih nepotpunih troškova po neto principu, što znači da se u obračun uključuju samo zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, a prilikom sastavljanja Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ u isti se uključuje samo razlika između krajnjih i početnih zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda.

Metod ukupnih troškova podrazumijeva podjelu knjigovodstva na dva odvojena ali međusobno povezana knjigovodstva:

- *finansijsko knjigovodstvo (Glavna knjiga I stepena)* – koje obezbjeđuje podatke o troškovima po vrstama, prihodima i početnim zalihama nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda.
- *pogonsko knjigovodstvo² (Glavna knjiga II stepena)* – koje daje informacije finansijskom knjigovodstvu o stanju zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda na kraju obračunskog perioda.

Za potrebe realnog obračuna periodičnog poslovnog rezultata preduzeća, nužno je povezati ova dva knjigovodstva. Njihovo povezivanje se vrši preko računa **klase 9**, odnosno računa 900 – Račun preuzimanja zaliha i računa 902 – Račun rasporeda troškova.

Globalno uzev, potrebno je podsjetiti da finansijsko knjigovodstvo obezbjeđuje podatke o troškovima po vrstama i ostvarenim prihodima koji nastaju tokom obračunskog perioda. Nadalje, obračun troškova i učinaka na početku obračunskog perioda (1. 1. tekuće godine) preuzima od finansijskog knjigovodstva i podatke o stanju početnih zaliha koje se knjigovodstveno obuhvataju u klasi 9 – Obračun troškova i učinaka, zatim tokom obračunskog perioda preuzima i podatke o troškovima (poslovnim rashodima) i podatke o prihodima od prodaje učinaka.

S druge strane, obračun troškova i učinaka na kraju obračunskog perioda obezbjeđuje podatke o stanju zaliha, odnosno finansijsko knjigovodstvo, radi utvrđivanja vrijednosti korekcije zaliha u Bilansu uspjeha, preuzima od obračuna troškova i učinaka stanje zaliha na kraju obračunskog perioda uz dokazivanje njihovih vrijednosti adekvatnim kalkulacijama odgovarajućih cijena – cijene koštanja, nabavnih i prodajnih cijena na veliko ili malo, zavisno od primijenjene varijante metode ukupnih troškova u obračunu periodičnog rezultata preduzeća. Sve naprijed navedeno je bilo pojašnjeno putem Primjera br.120

U nastavku se putem hipotetičkog primjera daje pojašnjenje metodologije primjene navedene metode za obračun periodičnog rezultata, s posebnim akcentom na poslovne promjene koje se trebaju proknjižiti u okviru pogonskog knjigovodstva, tj. na računima klase 9. Ističemo još jednom, da je kroz primjer 120 dat detaljan prikaz knjiženja u okviru računa klase 9³, pri čemu sve navedeno važi i kod primjene ove metode za obračun periodičnog rezultata. Međutim, u namjeri da pokažemo metodologiju i ideju navedene metode, odnosno da povežemo finansijsko i pogonsko knjigovodstvo, kroz navedeni hipotetički primjer dajemo pojašnjenje. U tom smislu, dajemo sljedeće napomene:

- U primjeru koji slijedi dat je hipotetički prikaz knjiženja poslovnih promjena **samo kroz Glavnu knjigu II stepena** (Pogonsko knjigovodstvo);

² Često se naziva analitičko knjigovodstvo troškova.

³ Napominjemo da je data metodologija obračuna po stvarnim troškovima kroz tri faze obračuna.

- Ekonomske promjene koje su ranije bile predmet razmaranja se knjigovodstveno evidentiraju u okviru Glavne knjige I stepena i Dnevnika I stepena (Finansijsko knjigovodstvo) na način kako je već rađeno⁴;
- Zbog jednostavnosti postupak knjiženja smo vremenski podijelili na tri faze:
 - *Početak obračunskog perioda (1. 1)*
 - *Tokom obračunskog perioda (1. 1 – 31. 12)*
 - *Kraj obračunskog perioda (31. 12)*

Primjer 122:

Preduzeće „MK & A“ DOO je na dan 1. 1. 2021. imalo podatke o početnom stanju na sljedećim računima:

Stalna sredstva 12.000; Materijal 7.000; Nedovršena proizvodnja 2.000; Gotovi proizvodi 1.000; Tekući račun 12.000 i ostalo⁵.

I faza – na početku obračunskog perioda (1. 1. 2021)

Knjigovođa preduzeća je otvorio Glavnu knjigu II stepena:

| D | Preuzimanje zaliha | P | D | Gotovi proizvodi | P | D | Troškovi proizvodnje | P |
|---|--------------------|----|----|------------------|---|----|----------------------|---|
| | 3.000 | (0 | 0) | 2.000 | | 0) | 1.000 | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |

Napomena: Nakon navedenog prikaza, uobičajeno se nakon toga obavljaju poslovne aktivnosti koje izazivaju nastanak prihoda i/ili troškova i sva ta knjiženja se realizuju u okviru finansijskog knjigovodstva (Glavna knjiga I stepena i Dnevnik I stepena), dok se ne pojavi poslovna promjena koja glasi:

Izvršiti raspored troškova pri čemu se 70% odnosi na troškove proizvodnje⁶, a dok se po 15% odnosi na troškove uprave i troškove prodaje.

Kada se javi navedena poslovna promjena, to sa njom započinje II faza koja se realizuje tokom određenog obračunskog perioda (od 1.1. do 31. 12. tekuće godine).

U ovoj situaciji, pojavljuje se još jedan račun putem koga se uspostavlja povezanost između finansijskog i pogonskog knjigovodstva (koji smo već pomenuli), a to je račun 902 – Račun rasporeda troškova, koji služi da se preuzmu svi nastali troškovi po vrstama, tj. poslovni rashodi (klasa 5) u okviru finansijskog knjigovodstva. Nakon preuzimanja, navedeni račun se odobrava za ukupan iznos preuzetih troškova, i zadužuju odgovarajući računi na koje se vrši raspored.

Napomena: Pošlo se od pretpostavke da je ukupna vrijednost nastalih rashoda na klasi 5 10.000€. S tim u vezi knjiženje bi se sprovelo na sljedeći način:

⁴ Pogledati poglavlja: Računovodstveni aspekt Iskaza o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ i posebno Računovodstveni aspekt Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/.

⁵ Napomena: Ne navodimo sve račune, iz razloga što nam u ovom trenutku nisu toliko relevantni.

⁶ Napomena: Troškovi proizvodnje se odnose zapravo na nedovršenu proizvodnju. Posmatrano s aspekta ciklusa procesa reprodukcije, riječ je o troškovima koji nastaju u fazi proizvodnje, odnosno ...P...

Glavna knjiga II stepena (pogonsko knjigovodstvo):

| D Troškovi proizvodnje P | | | D Raspored troškova P | | | |
|--------------------------|-------|--|-----------------------|--------|--------|------|
| 0) | 1.000 | | 1) | 10.000 | 10.000 | (1a) |
| 1a) | 7.000 | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| D Troškovi uprave P | | | D Troškovi prodaje P | | | |
| 1a) | 1.500 | | 1a) | 1.500 | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |

Nakon navedenog, ako se javi poslovna promjena koja glasi: Završen je proces proizvodnje, to zapravo znači, posmatrajući ciklus procesa reprodukcije da je ...P.. prešlo u R1, odnosno:



Poslovna promjena 2): Završen je proces proizvodnje u vrijednosti od 5.000 €. Sprovesti potrebna knjiženja u okviru pogonskog knjigovodstva.

Glavna knjiga II stepena (pogonsko knjigovodstvo):

| D Gotovi proizvodi P | | | D Troškovi proizvodnje P | | | |
|----------------------|-------|--|--------------------------|-------|-------|-----|
| 0) | 2.000 | | 0) | 1.000 | 5.000 | (2) |
| 2) | 5.000 | | 1a) | 7.000 | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |

Kao što se dâ zapaziti, na rn Troškovi proizvodnje dolazi do smanjenja vrijednosti (potražuje) za iznos od 5.000 €, koliko je i završeno proizvodnje i za isti iznos se povećava stanje na rn Gotovi proizvodi.

Nakon što je završen proces proizvodnje, preduzeće „MK & A“ DOO ima namjeru da navedene gotove proizvode (ukupna vrijednost zaliha gotovih proizvoda) i proda, odnosno da posmatrajući ciklus procesa reprodukcije kod proizvodnog preduzeća ...R1 se transformiše u N1, tj.:



S tim u vezi, slijedi sljedeća ekonomska promjena.

Poslovna promjena 2): Izvršena je prodaja ½ zaliha gotovih proizvoda. Faktura br. 1 koja je ispostavljena kupcu glasi na iznos od 5.000 €. PDV je 21%.

Navedena poslovna promjena se realizuje preko dva knjigovodstena koraka⁷. Prvi knjigovodstveni stav (eksterni) se realizuje u okviru finansijskog knjigovodstva, odnosno u Glavnoj knjizi I stepena, sljedećim stavovima za knjiženje:

⁷ Napomena: Prisjetite se na koji se način vršilo knjiženje prodaje robe kod trgovinskog preduzeća. Naime, i kod proizvodnog preduzeća, kao i kod trgovinskog, knjiženje se realizuje putem dva knjigovodstvena stava, pri čemu kod prvog (eksternog) ne postoje razlike, dok kod drugog (internog) se javljaju, ali je suština generalno ista.

Glavna knjiga I stepena:

| D | | Prihod od prodaje | | P | | D | | Kupci | | P | | D | | Izlazni PDV | | P | |
|---|--|-------------------|----|---|--|----|-------|-------|--|---|--|---|--|-------------|----|---|--|
| | | 5.000 | (3 | | | 3) | 6.050 | | | | | | | 1.050 | (3 | | |

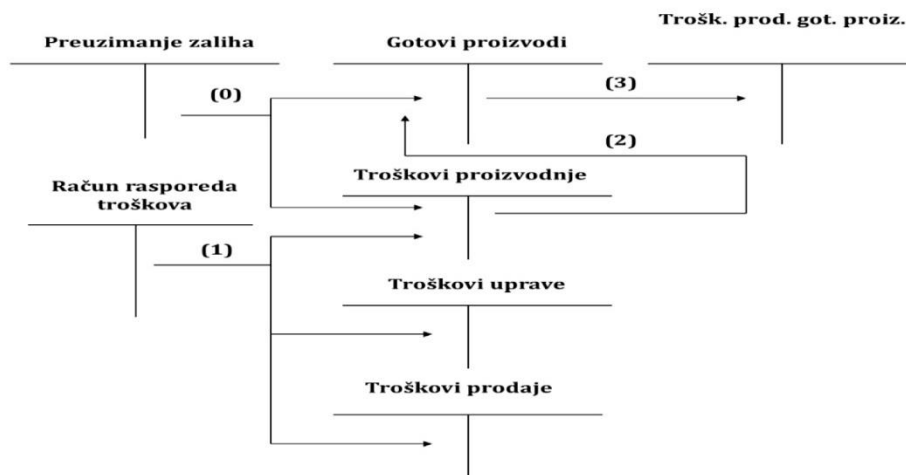
Drugi knjigovodstveni stav (interni), realizuje se u okviru pogonskog knjigovodstva, sljedećim stavom za knjiženje.

Glavna knjiga II stepena (pogonsko knjigovodstvo):

| D | | Gotovi proizvodi | | P | | D | | Troškovi prodatih got. pro. | | P | |
|----|-------|------------------|-----|---|--|-----|-------|-----------------------------|--|---|--|
| 0) | 2.000 | 3.500 | (3a | | | 3a) | 3.500 | | | | |
| 2) | 5.000 | | | | | | | | | | |

Kao što se zapaža, rn Gotovi proizvodi je odobren za 3.500 € iz razloga što je preduzeće „MK & A“ DOO uspjelo da proda ½ od ukupne vrijednosti zaliha (od 7.000 €, koliko iznosi dugovni promet na rn – Gotovi proizvodi).

Šematski prikaz knjiženja koja se realizuju u okviru pogonskog knjigovodstva, tj. u Glavnoj knjizi II stepena prikazujemo na sljedeći način⁸:



Slika 24: Knjigovodstveno evidentiranje u okviru klase 9 pri obračunu PFR po metodi ukupnih troškova

⁸ Preuzeto od: Škarić-Jovanović, K., Opus. cit., 2011., str. 354

Na kraju obračunskog perioda od strane Službe pogonskog knjigovodstva se sastavlja izvještaj koji sadrži podatke o promjeni (povećanje/smanjenje) vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda koji predstavlja kategoriju poslovnog prihoda i kojom se koriguju poslovni prihodi. Na taj način se taj podatak dostavlja finansijskom knjigovodstvu, kako bi na osnovu toga bila nadalje sprovedena procedura knjiženja u poslovnim knjigama.

Nastavak primjera 122:

Na kraju obračunskog perioda (31. 12. tekuće godine), kao što je već navedeno, se realizuje **III faza** u okviru koje bi pogonsko knjigovodstvo trebalo finansijskom knjigovodstvu da pruži tabelarni prikaz u okviru kojeg ga izvještava o jednoj kategoriji outputa (efekta), a to je promjena vrijednosti zaliha učinaka.

| Gotovi proizvodi | | | | Nedovršena proizvodnja | | | |
|------------------|-------|------------------|-----|------------------------|-------|------------------|----|
| D | | | P | D | | | P |
| 0) | 2.000 | 3.500 | (3a | 0) | 1.000 | 5.000 | (2 |
| 2) | 5.000 | 3.500 (ks | | 1a) | 7.000 | 3.000 (ks | |
| | 7.000 | 7.000 | | | 8.000 | 8.000 | |

| NAZIV | PS | KS | PROMJENE | |
|------------------------|-------|-------|----------|-----------|
| Nedovršena proizvodnja | 1.000 | 3.000 | +2.000 | povećanje |
| Gotovi proizvodi | 2.000 | 3.500 | +1.500 | povećanje |
| | | | +3.500 | |

Na kraju obračunskog perioda, došlo je do ukupnog povećanja zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda za iznos od 3.500 €

Iz navedenog zaključujemo sljedeće:

- zalihe gotovih proizvoda na početku obračunskog perioda (1. 1. 2021) su imale vrijednost od 2.000 €. Tokom obračunskog perioda preduzeće je proizvodilo i kao efekat toga došlo je do završetka proizvodnje, ali i nakon realizacije prodaje, preduzeće je na kraju obračunskog perioda 31. 12. 2021. povećalo svoje zalihe za 1.500 €, odnosno krajnje stanje je 3.500 €.
- zalihe nedovršene proizvodnje su imale vrijednost od 1.000 € na početku perioda, dok je na kraju obračunskog perioda došlo do povećanja za 2.000 € (KS je 3.000 €).

Konačan efekat je da su kod preduzeća „MK & A“ DOO zalihe na kraju obračunskog perioda veće u odnosu na vrijednost koja je bila na početku obračunskog perioda, te da navedena promjena predstavlja stavku koja povećava poslovne prihode.

Nakon ovoga slijedi knjiženje u okviru finansijskog knjigovodstva.

Dakle, korekcija vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda može proizvesti sljedeće implikacije:

- u slučaju da je na kraju obračunskog perioda došlo do povećanja vrijednosti zaliha (KS > PS), to se navedena korekcija zaliha odrazila zbirno kao povećanje poslovnih prihoda na kontu Povećanje vrijednosti zaliha, budući da je riječ o metodu obračuna periodičnog rezultata na bazi ukupnih troškova.
- u obrnutom slučaju kada nastaje smanjenje zaliha, korekcija zaliha se odrazila zbirno kao smanjenje poslovnih prihoda na kontu Smanjenje vrijednosti zaliha, budući da je riječ o metodu obračuna periodičnog rezultata na bazi ukupnih troškova.

Shodno navedenom, u slučaju preduzeća „MK & A“ DOO imamo:

| D | Povećanje vri.zal.uči. | P | D | Gotovi proizvodi | P | D | Nedovršena proizvodnja | P |
|---|------------------------|----|----|------------------|---|----|------------------------|---|
| | 3.500 | (4 | 4) | 1.500 | | 4) | 2.000 | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |

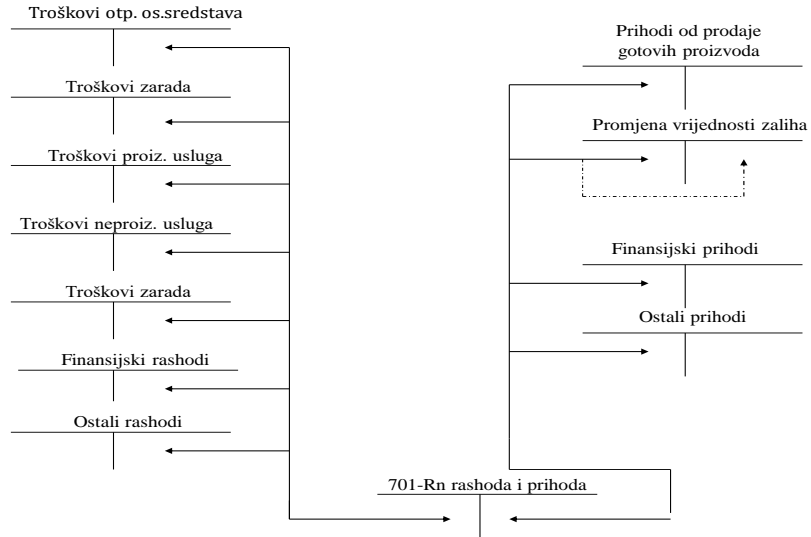
Dakle, za iznos povećanja zadužuju se rn – Gotovi proizvodi i rn – Nedovršena proizvodnja i za ukupan iznos povećanja odobrava rn – Povećanje vrijednosti zaliha učinaka.

Inače, knjigovodstveno obuhvatanje stanja zaliha u okviru klase 9 na kontima grupa Nosioći troškova – nedovršena proizvodnja i Gotovi proizvodi na kraju obračunskog perioda, 31. decembra podrazumijeva:

- knjiženje zaključka klase 9 – Obračun troškova i učinaka, i to tako što bi se konta Nosioći troškova – nedovršena proizvodnja i 951 izravnala i zaključila posredstvom konta Zaključak obračuna troškova i učinaka.

S druge strane, obračun periodičnog poslovnog rezultata uz pomoć metode ukupnih nepotpunih troškova po neto principu se vrši na način što se ukupni prihodi ostvareni u datom obračunskom periodu a korigovani – povećanim ili smanjenim za promjenu vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje, nedovršenih usluga i gotovih proizvoda sučeljavaju s ukupnim troškovima nastalim u istom obračunskom periodu. Stoga, obračun i knjigovodstveno obuhvatanje periodičnog poslovnog rezultata preduzeća podrazumijeva sljedeći postupak:

- zaključak računa Prihoda (poslovnih, ostalih i računa – Promjene vrijednosti zaliha) i računa – Rashodi, iskazanih na računima vrsta troškova (troškovi materijala, amortizacije, troškovi zarada...) i prenošenjem njihovog salda na račun – Račun dobitka i gubitka.



Slika 25: Zaključak računa uspjeha⁹

Tekućim troškovima s klase 5 – Rashodi, suprotstavljaju se ostvareni prihodi od prodaje, a da bi se ove veličine mogle uporediti radi utvrđivanja periodičnog rezultata, neophodno je dovesti do izražaja i promjene u stanju zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda.

Šef računovodstva preduzeća „MK & A“ DOO je nakon zaključka računa stanja i uspjeha sastavio Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/¹⁰, koji izgleda na sljedeći način:

⁹ Preuzeto od: Škarić-Jovanović, K., Opus. cit., 2011., str. 355

¹⁰ Napomena: Vrijednosti koje su date u okviru poslovnih rashoda, finansijskih rashoda/prihoda i ostalih rashoda/prihoda su hipotetički navedeni.

METODA UKUPNIH TROŠKOVA

| Iskaz o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ | | | | | |
|--|---------------------------------|-----------------|-----------|------------------------------------|-----------------|
| Rashodi | | | Prihodi | | |
| A) | Poslovni rashodi | 6,900.00 | A) | Poslovni prihodi | 8,600.00 |
| 1 | NVPR | | 1 | Prihodi od prodaje robe | 0.00 |
| 2 | Troškovi materijala | 1,000.00 | 2 | Prihodi od prodaje GP | 5,000.00 |
| 3 | Troškovi amortizacije | 1,200.00 | 3 | Prihodi od prodaje usluga | 0.00 |
| 4 | Troškovi zarada | 3,600.00 | 4 | Promjena vrijednosti zaliha | 3,500.00 |
| 5 | Troškovi proizvodnih usluga | 200.00 | 5 | Ostali poslovni prihodi | 100.00 |
| 6 | Nematerijalni troškovi | 100.00 | | | |
| 7 | Troškovi rezervisanja | 800.00 | | | |
| B) | Finansijski rashodi | 430.00 | B) | Finansijski prihodi | 0.00 |
| 1 | Rashodi kamata | 30.00 | 1 | Prihodi od kamata | 0.00 |
| 2 | Negativne kursne razlike | | 2 | Pozitivne kursne razlike | 0.00 |
| 3 | Ostali finansijski rashodi | 400.00 | 3 | Ostali finansijski prihodi | 0.00 |
| C) | Ostali rashodi | 400.00 | C) | Ostali prihodi | 100.00 |
| 1 | Gubici od rashodovanja | 0.00 | 1 | Dobici od prodaje imovine | 100.00 |
| 2 | Gubici od prodaje imovine | 0.00 | 2 | Prihodi od ukidanja rezerv. | 0.00 |
| 3 | Manjkovi | 100.00 | 3 | Viškovi | 0.00 |
| 4 | Rashodi od otpisa potraživanja | 200.00 | 4 | Naplaćena otpisana potraživ. | 0.00 |
| 5 | Rashodi od usklađivanja vrijed. | 0.00 | 5 | Prihodi od usklađivanja vrijed. | 0.00 |
| 6 | Ostali nepomenuti rashodi | 100.00 | 6 | Ostali nepomenuti prihodi | 0.00 |
| | Dobitak | 970.00 | | | |
| | UKUPNO: | 8,700.00 | | UKUPNO: | 8,700.00 |

U navedenom finansijskom iskazu u okviru prihoda zapažamo da postoje prihodi od prodaje gotovih proizvoda u iznosu od 5.000 € (što je i prikazano pod poslovnom promjenom 3)), kao i da je u okviru poslovnih prihoda naveden i poslovni prihod koji nastaje kao rezultat promjene vrijednosti zaliha učinaka u iznosu od 3.500 € (što je i proknjiženo kroz poslovnu promjenu br. 4)).

Na osnovu ovakvog prikaza, još jednom potvrđujemo tezu da metoda ukupnih troškova u prvi plan ističe troškove i na osnovu njih traži odgovarajuće prihode.

Zapažamo da je tokom obračunskog perioda preduzeće ostvarilo veći iznos prihoda od rashoda za 970 € i upravo ta razlika predstavlja pozitivan periodični rezultat za 2021. godinu preduzeća „MK & A“ DOO koji se na kraju knjiži u Glavnoj knjizi I stepena, u okviru finansijskog računovodstva na sljedeći način:

| D | Neraspoređena db/gb | P | D | Rn dobit/gubitak | P |
|---|---------------------|----|----|------------------|---|
| | 970 | (5 | 5) | 970 | |
| | | | | | |
| | | | | | |

Pored navedene metode, pri obračunu rezultata se može koristiti još jedna metoda – metoda prodatih učinaka. Ona se u suštini svodi na zahtjev da se prihodima ostvarenim od prodaje učinaka

u određenom obračunskom periodu suprotstave odgovarajuće obračunati i sistematizovani, njima pripadajući rashodi.

Metoda prodatih učinaka

Metod prodatih učinaka se u suštini svodi na zahtjev da se prihodima ostvarenim od prodaje učinaka u određenom obračunskom periodu suprotstave odgovarajuće obračunati i sistematizovani, njima pripadajući rashodi. Dakle, riječ je o metodi koja u prvi plan ističe prihode od prodaje i na osnovu njih traži pripadajuće rashode. U proizvodnim preduzećima ovi rashodi se obračunavaju i iskazuju u prilagođenoj i na odgovarajući način strukturiranoj kalkulaciji učinaka. Zbog mjesta i uloge kalkulacije pri primjeni ovog metoda u obračunu kako ukupnog (globalnog), tako i još i više na različite načine segmentiranog rezultata preduzeća, u literaturi se smatra da je iz samog postupka utvrđivanja cijene koštanja učinaka u više različitih nivoa, kao i utvrđivanja ostvarenog rezultata po nosiocima troškova, vremenom razvijen upravo ovaj metod obračuna rezultata – metod prodatih učinaka.

Predmet našeg razmatanja, kada je u pitanju ova metoda, jeste obračun periodičnog rezultata kod trgovinskog preduzeća. Kao što je mnogo puta do sada istaknuto, ciklus procesa reprodukcije kod trgovinskog preduzeća se odvija na sljedeći način:

$$N \rightarrow R \rightarrow N_1$$

Polazeći od ideje ove metode, to zapravo znači da se na bazi prihoda od prodaje robe (R_1), koji su u prvom planu, traže odgovarajući rashodi. Kod trgovinskog preduzeća ti rashodi, koji nastaju takođe u fazi realizacije, su iskazani u vidu poslovnog rashoda koji se samo javlja kod trgovinskog preduzeća – nabavna vrijednost realizovane robe i takođe se javljaju u vidu određenih tekućih troškova poslovanja.

Zbog drugačijeg iskazivanja rashoda i prihoda, pogonsko knjigovodstvo se uključuje u tzv. globalno knjigovodstvo. Navedeno zapravo znači da ne postoji glavna knjiga II stepena i dnevnik II stepena, nego se sva knjiženja realizuju u okviru finansijskog knjigovodstva.

Kao i kod prethodne metode, putem hipotetičkog primjera pojasnićemo metodologiju primjene metode prodatih učinaka za obračun periodičnog rezultata, s posebnim akcentom na poslovne promjene koje su karakteristične s aspekta primjene ove metode.

Primjer 123:

Preduzeće „MK & A“ DOO je veleprodajno trgovinsko preduzeće koje je 1. 1. 2021. godine otvorilo poslovne knjige i evidentiralo određene transakcije koje su nastale tokom njegovog poslovanja. U obračunu periodičnog rezultata, preduzeće se služi metodom prodatih učinaka.

Šef računovodstva, znajući suštinu navedene metode, tokom obračunskog perioda (1. 1 – 31. 12. 2021) evidentira sve poslovne promjene u okviru glavne knjige i dnevnika I stepena, uobičajenim postupcima, sve do momenta dok se ne javi poslovna promjena koja glasi:

Poslovna promjena 1): Izvršiti raspored ukupno nastalih troškova na troškove trgovine. Navedena poslovna promjena znači da se zbrajaju svi troškovi koji su do tada nastali i evidentiraju na potražnoj strani rn – Raspored vrsta troškova i za isti iznos zadužuje rn – Troškovi trgovine. Ovim prenosom su se praktično zatvorili računi vrsta troškova, tako da se na kraju poslovne godine vrši njihov formalni zaključak (zadužuje se Rn raspored vrsta troškova / odobravaju se pojedinačni računi vrsta troškova).

Poslovna promjena 1): **Izvršiti raspored ukupno nastalih troškova na troškove trgovine.**
Napomena: Pošlo se od pretpostavke da su do sada ukupno nastali troškovi (npr. trošak amortizacije, troškovi zarada i naknada zarada, troškovi neproizvodnih usluga i sl.) u iznosu od 15.000 €.

| D | Raspored troškova | P | D | Troškovi trgovine | P |
|---|-------------------|-----|----|-------------------|---|
| | 15.000 | (1) | 1) | 15.000 | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

Na kraju obračunskog perioda vrši se zaključak računa prihoda i rashoda na način na koji se to uobičajeno radi.

Npr. Poslovna promjena 2): Izvršiti zaključak računa uspjeha – prihoda. (Napomena: Uzeti su hipotetički podaci)

| D | 710-Rn Rashoda i prihoda | P | D | Prihod od prodaje | P | D | Dobici na pr.od imov. | P |
|---|--------------------------|-----|---|-------------------|-----|---|-----------------------|-----|
| | 37.000 | (2) | | 35.000 | (2) | | 2.000 | (2) |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |

Npr. Poslovna promjena 3): Izvršiti zaključak računa uspjeha – rashoda. (Napomena: Uzeti su hipotetički podaci)

| D | NVPR | P | D | Trošak trgovine | P | D | Ostali rashodi | P | D | 710-Rn Rashoda i prihoda | P |
|----|--------|---|----|-----------------|---|----|----------------|---|---|--------------------------|-----|
| 3) | 20.000 | | 3) | 15.000 | | 3) | 3.000 | | | 38.000 | (3) |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |

Nakon navedenog, slijedi sastavljanje Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ po metodi prodatih učinaka na sljedeći način:

| | RASHODI | Iznos |
|-----------|---------------------------------------|----------------|
| A) | POSLOVNI PRIHODI | 35.000 |
| 1 | Prihodi od prodaje robe | 35.000 |
| 2 | Prihodi od prodaje GP | 0.000 |
| 3 | Prihodi od prodaje usluga | 0.000 |
| 4 | Promjena vrijednosti zaliha | 0.000 |
| 5 | Ostali poslovni prihodi | 0.00 |
| B) | POSLOVNI RASHODI | 35.000 |
| 1 | NVPR | 20.000 |
| 2 | Troškovi trgovine | 15.000 |
| C) | POSLOVNI REZULTAT (A-B) | 0.00 |
| | | |
| D) | FINANSIJSKI PRIHODI | 0.00 |
| 1 | Prihodi od kamata | 0.00 |
| 2 | Pozitivne kursne razlike | 0.00 |
| 3 | Ostali finansijski prihodi | 0.00 |
| E) | FINANSIJSKI RASHODI | 0.00 |
| 1 | Rashodi kamata | 0.00 |
| 2 | Negativne kursne razlike | 0.00 |
| 3 | Ostali finansijski rashodi | 0.00 |
| F) | REZULTAT IZ FINANSIRANJA (D-E) | 0.00 |
| | | |
| G) | OSTALI PRIHODI | 2.000 |
| 1 | Dobici od prodaje imovine | 2.000 |
| 2 | Prihodi od ukidanja rezerv. | 0.00 |
| 3 | Viškovi | 0.00 |
| 4 | Naplaćena otpisana potraživ. | 0.00 |
| 5 | Prihodi od usklađivanja vrijed. | 0.00 |
| 6 | Ostali nepomenuti prihodi | 0.00 |
| H) | OSTALI RASHODI | 3.000 |
| 1 | Gubici od rashodovanja | 0.00 |
| 2 | Gubici od prodaje imovine | 0.00 |
| 3 | Manjkovi | 3.000 |
| 4 | Rashodi od otpisa potraživanja | 0.00 |
| 5 | Rashodi od usklađivanja vrijed. | 0.00 |
| 6 | Ostali nepomenuti rashodi | 0.00 |
| I) | NEPOSLOVNI REZULTAT (G-H) | (1.000) |
| | | |
| J) | UKUPNI REZULTET (C + F + I) | (1.000) |

Iz navedenog zaključujemo da je preduzeće „MK & A“ DOO ostvarilo ukupan periodični rezultat u iznosu od 1.000 €, pri čemu njegovu strukturu sačinjava poslovni dobitak u iznosu od 2.000 €, odnosno neposlovni rezultat u iznosu od 1.000 €.

Na kraju slijedi knjiženje rezultata poslovanja na sljedeći način¹¹:

| D | Neraspoređena db/gb | P | D | Rn dobit/gubitak | P |
|---|---------------------|-----|----|------------------|---|
| | 1.000 | (4) | 4) | 1.000 | |
| | | | | | |
| | | | | | |

Prijava poreza na dobit

Što se tiče prakse preduzeća u Crnoj Gori¹², na kraju poslovne godine (31. 12. tekuće godine), vrši se sastavljanje Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/, gdje se sučeljavanjem ostvarenih prihoda i rashoda utvrđuje da li je entitet poslovao uspješno ili neuspješno. Ovako obračunati rezultat poslovanja preduzeća naziva se bruto (ukupan) rezultat (dobit ili gubitak) i ne predstavlja konačni rezultat preduzeća. Konačni ili neto rezultat (dobitak) se dobija kada se utvrdi iznos poreza, pa se onda od obračunatog bruto rezultata – dobitka oduzme obračunati iznos poreza (koji je prethodno utvrđen iz „PD prijave“). Stopa poreza na dobit je proporcionalna i iznosi 9% od poreske osnovice¹³. S tim u vezi veoma je značajno sljedeće:

- I. Porez na dobit se ne obračunava tako što se primijeni stopa od 9% na utvrđenu dobit iz Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/, nego je neophodno za poreske svrhe sastaviti „PD prijavu“ ili „Poreski bilans“, tj. Prijavu poreza na dobit.
- II. Kada se sastavlja „PD obrazac“, najprije se unosi bruto rezultat iz Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/.

Bitno je napomenuti da nije rijedak slučaj da se javljaju određene razlike između računovodstvenih podataka, na osnovu kojih se vrši sastavljanje Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ i podataka koji su dozvoljeni s aspekta aktuelnih poreskih propisa. Ovo ističemo iz razloga što je „PD obrazac“ sastavljen s aspekta poreskih organa i u njemu se nalaze odrednice koje su u određenom smislu drugačije od računovodstvenih, kao i limitirani iznosi pojedinih pozicija koji se priznaju u poreske svrhe.

Primjer 124:

U Iskazu o ukupnom rezultatu /Bilansu uspjeha/ za poslovnu 2014. godinu preduzeća „MA & K“ DOO, ostvareni ukupni prihodi iznose 100.000 €, dok su ukupni rashodi 80.000 €. Dakle, bruto dobit preduzeća iznosi 20.000 €.

Pretpostavka: Ukoliko se sagleda struktura rashoda ovog preduzeća, zapaža se da troškovi reprezentacije zauzimaju iznos od 5.000 €.

Pojašnjenje:

¹¹ Knjiženje je prvo trebalo biti sprovedeno preko Rn Rashodi i prihodi, po utvrđivanju KS na računima uspjeha (rashoda i prihoda). Zaključkom Rn Rashodi i prihodi (zavisno od toga da li je dobitak ili gubitak) će se zadužiti Rn dobitak/gubitak. Na kraju se vrši knjiženje kako je navedeno.

¹² Napomena: Pojašnjenja koja u ovom dijelu slijede se oslanjaju na interni materijal koji je dobijen od strane Instituta sertifikovanih računovođa CG.

¹³ Član 28 Zakona o porezu na dobit (vidjeti: <https://me.propisi.net/zakon-o-porezu-na-dobit-pravnih-lica/>) (preuzeto: 26. 4. 2021).

- U skladu sa Zakonom o porezu na dobit pravnih lica¹⁴, ističe se da se troškovi reprezentacije mogu priznati maksimalno u iznosu od 1% od ukupno ostvarenog prihoda preduzeća, što bi u našem primjeru iznosilo 1.000 € ($100.000 * 1\%$);
- Dakle, poreski organi smatraju da je sasvim opravdano i dovoljno za troškove reprezentacije izdvojiti iznos od 1.000 €, dok u Iskazu o ukupnom rezultatu /Bilansu uspjeha/ stoji evidentiran iznos od 5.000 €, što ukazuje da postoji razlika od 4.000 € između podataka u finansijskom iskazu i podataka za poreske svrhe;
- Navedena razlika (4.000 €) će uticati da se u obrascu PD prijave na utvrđenu bruto dobit (20.000 €) iz Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ doda navedena razlika, a za koju poreski organi smatraju da je neopravdana za poslovne svrhe;
- U našem primjeru (polazeći od pretpostavke da ne postoje odstupanja kod nekih drugih bilansnih pozicija), u PD obrascu na osnovu navedenih podataka osnovica za oporezivanje bi iznosila 24.000 € ($20.000 € + 4.000 €$);
- Na kraju, primjenom poreske stope od 9% na utvrđeni iznos obračunate osnovice za oporezivanje ($9\% * 24.000 €$), dobijamo iznos od 2.160 €, što zapravo i predstavlja utvrđeni iznos poreza. Ukoliko bi poresku stopu primijenili na utvrđeni iznos bruto rezultata iz Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/, dobili bismo niži iznos poreza ($9\% * 20.000 €$) koji iznosi 1.800 €, iz čega potvrđujemo našu ranije iznijetu konstataciju da postoje **razlike između podataka koji se sastavljaju za poreske i računovodstvene svrhe**.

Napominjemo da smo u navedenom primjeru uzeli trošak reprezentacije kao osnovu za razlikovanje pristupa s poreskog i računovodstvenog aspekta. Međutim, u našoj poreskoj praksi postoji veliki broj različitih situacija kod kojih postoje ograničenja u poreske svrhe, a navedene razlike se javljaju kod:

- primjene FIFO metode ili metode ponderisanog prosjeka u odnosu na druge metode;
- računovodstvene i poreske amortizacije;
- računovodstvenog tretmana ulaganja u zdravstvene, kulturne i druge svrhe u odnosu na poreska ograničenja itd.

Upravo zbog svih ovih razlika, prije izrade finansijskih iskaza moraju se sprovesti predzaključna knjiženja, kao i određene interne kontrole i radnje. Sprovedenjem navedenog, vrši se sastavljanje zaključnog lista (bruto bilansa), pa se tek nakon toga pristupa izradi Iskaza o ukupnom rezultatu /Bilans uspjeha/ i paralelno izradi PD prijave.

¹⁴ Član 15 – Izdaci za reprezentaciju priznaju se kao rashod u iznosu do 1% ukupnog prihoda pod uslovom: da su nastali radi unapređenja poslovanja, da su dokumentovani i da njihov primalac nije povezano lice.

Zadaci

Zadaci: Pojašnjenje

Zadatak 11: Metoda troškova prodatih učinaka

PRIMJER 11.1.

Dat je promet na računima preduzeća „Noa“ na današnji dan.

| Naziv računa | Duguje | Potražuje |
|----------------------------|--------|-----------|
| Akcijski kapital | | 80.000 |
| Mjениčne obaveze | | 3.029,76 |
| I.V. Mjениčnih obaveza | 29,76 | |
| Roba | 35.000 | 19.000 |
| Ukalkulisana RUC | 2.500 | 4.900 |
| Oprema | 49.000 | 28.000 |
| I.V. Opreme | 2.000 | 10.000 |
| Građevinski objekti | 70.000 | 8.000 |
| I.V. Građevinskih objekata | 5.000 | 23.000 |
| Dugoročni krediti | 22.000 | 40.000 |
| Kupci | 21.000 | 7.000 |
| Dobavljači | 6.800 | 17.000 |
| Materijal | 15.000 | 2.200 |
| Tekući račun | 18.000 | 13.000 |

Od datih informacija sastaviti Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja/ ovog preduzeća, a zatim hronološki i sistematski evidentirati sljedeće pretpostavke uzimajući u obzir činjenicu da:

- Obračunski period je mjesec dana.
- Na računu Materijal je evidentirano 2.000 kg materijala.
- Na računu Roba (u prometu na veliko) je evidentirano 4.000 kg robe.
- Za evidenciju zaliha robe i materijala se koristi metod prosječne cijene.

1. Prodana je $\frac{1}{4}$ zaliha robe kupcu „Maneus“. Obračunat je PDV po opštoj stopi i ispostavljena faktura.
2. Kupcu „KF“ prema kome postoji potraživanje od 3.630 € po osnovu izlazne fakture broj 99 smo odobrili naknadni rabat od 5% na iznos fakture. Kupac je uplatio svoje dugovanje (izvod).
3. Izdato je u upotrebu 120 kg materijala.
4. Prodana je oprema sadašnje vrijednosti 5.000, pri čemu je otpisana vrijednost 9.000 €. Oprema je prodana po cijeni od 4.500 €. Obračunati PDV.
5. Isplaćena je mjениčna obaveza o roku dospelosti (izvod).

6. Obračunati troškove amortizacije za građevinski objekat nabavne vrijednosti 52.000 €, a otpisane 8.000 €, primjenom metoda dvostrukog opadajućeg salda ako je procijenjeni korisni vijek trajanja 15 godina.
7. Po osnovu vlasništva akcija u preduzeću „Tesla“, uplaćena nam je dividenda u iznosu od 1.000 € (izvod).
8. U toku obračunskog perioda nastali su sljedeći troškovi:
9. Trošak održavanja ulaza po fakturi na 24,20 €
 - a. – Plaćen je anuitet za dugoročni kredit u iznosu od 500 €. Dio glavnice kredita je 360 € (izvod).
10. Izvršiti raspored ukupno nastalih troškova i obračunati periodični rezultat metodom
11. troškova prodatih učinaka.

RJEŠENJE

| Bilans stanja | | | |
|--------------------------------|----------------|--------------------------|----------------|
| Aktiva | | Pasiva | |
| Stalna imovina | 65.800 | Sopstveni kapital | 80.000 |
| Građevinski objekti | 62.000 | Akcijski kapital | 80.000 |
| I.V. građevinskih objekata | (18.000) | | |
| Oprema | 21.000 | | |
| I.V. opreme | (8.000) | | |
| Dugoročni finansijski plasmani | 8.800 | | |
| Obrtna imovina | 45.400 | Obaveze | 31.200 |
| Kupci | 14.000 | Dugoročni kredit | 18.000 |
| Roba | 16.000 | Dobavljači | 10.200 |
| Ukalkulisana RUC | (2.400) | Mjениčne obaveze | 3.029,76 |
| Materijal | 12.800 | IV mjeničnih obaveza | (29,76) |
| Tekući račun | 5.000 | | |
| UKUPNO: | 111.200 | UKUPNO: | 111.200 |

Prodana ¼ zaliha robe: 4000 €

SDRUC: $(4.000 * 2.400) / 16.000 = 600$ €

Nabavna vrijednost prodate robe: $4.000 - 600 = 3.400$ €

3. Prosječna cijena materijala: $12.800 / 2.000 \text{ kg} = 6,4$ €/kg

$6,4 * 120 = 768$ €

4. Nabavna vrijednost opreme: $5.000 + 9.000 = 14.000$ €

Kupci: FV + PDV

PDV: $4.500 * 0,21 = 945$

6. Dvostruki opadajući saldo: (Sadašnja vrijednost / vijek trajanja) * 2

Amortizacija = $(52.000 - 8.000) / 15 * 2 = (44.000 / 15) * 2 = 5.866,67$

| RB | OPIS | Duguje | Potražuje |
|-----|--------------------------------------|----------|-----------|
| 1a) | Kupci | 4.840 | |
| | Prihod od prodaje | | 4.000 |
| | Izlazni PDV | | 840 |
| | <i>izlazna faktura</i> | | |
| 1b) | NVPR | 3.400 | |
| | Ukalkulisana RUC | 600 | |
| | Roba promet na veliko | | 4000 |
| | <i>obračun</i> | | |
| 2a) | Kupci | 181,50 | |
| | Ostali rashod | 150,00 | |
| | Izlazni PDV | | 31,50 |
| | <i>za odobreni rabat</i> | | |
| 2b) | Tekući račun | 3.448,50 | |
| | Kupci | | 3.448,50 |
| | <i>Izvod</i> | | |
| 3) | Trošak materijala | 768 | |
| | Materijal | | 768 |
| | <i>obračun</i> | | |
| 4) | I.V. Opreme | 9.000 | |
| | Kupci | 5.445 | |
| | Gubitak od prodaje osnovnog sredstva | 500 | |
| | Oprema | | 14.000 |
| | Izlazni PDV | | 945 |
| | <i>izlazna faktura</i> | | |
| 5a) | Mjениčne obaveze | 3.029,76 | |
| | Tekući račun | | 3.029,76 |
| | <i>Izvod</i> | | |
| 5b) | Rashodi kamata | 29,76 | |
| | I.V. Mjениčnih obaveza | | 29,76 |
| | <i>Izvod</i> | | |
| 6) | Trošak amortizacije | 5.866,67 | |
| | IVOS | | 5.866,67 |
| | <i>obračun</i> | | |
| 7) | Tekući račun | 1.000 | |
| | Prihod od dividendi | | 1.000 |
| | <i>Izvod</i> | | |
| 8a) | Trošak proizvodnih usluga | 20 | |

| | | |
|--|----------|------------|
| 1. POSLOVNI PRIHODI | | 4.000 |
| – Prihod od prodaje robe | 4.000 | |
| 2. POSLOVNI RASHODI | | 10.054,67 |
| – NVPR | 3.400 | |
| – Troškovi trgovine | 6.654,67 | |
| 3. POSLOVNI DOBITAK/GUBITAK | | (6.054,67) |
| 4. FINANSIJSKI PRIHODI | | |
| 5. FINANSIJSKI RASHODI | | |
| | 169,76 | |
| 6. REZULTAT IZ FINANSIJSKIH AKTIVNOSTI | | (169,76) |
| 7. OSTALI PRIHODI | | |
| – ostali nepomenuti prihodi | 1.000 | |
| 8. OSTALI RASHODI | | |
| – ostali nepomenuti rashodi | 650 | |
| 9. NEPOSLOVNI REZULTAT | | 350 |
| PERIODIČNI REZULTAT | | (5.874,43) |

| | | | | |
|-----|-------------------|--------------|--------|-------|
| | Ulazni PDV | | 4,20 | |
| | | Dobavljači | | 24,20 |
| | <i>Faktura</i> | | | |
| 8b) | Dugoročni krediti | | 360 | |
| | Rashodi kamata | | 140,00 | |
| | | Tekući račun | | 500 |
| | <i>Izvod</i> | | | |

Ukupni troškovi trgovine: Svi poslovni rashodi osim nabavne vrijednosti prodane robe – trošak materijala + trošak amortizacije + trošak proizvodnih usluga

Zadatak 12: Metoda nepotpunih troškova ukupnih učinaka po neto principu:

PRIMJER 12.1.

Malo proizvodno preduzeće ima sljedeće stanje na relevantim računima glavne knjige: Motorna vozila 22.000 €, Ispravka vrijednosti motornih vozila 8.000 €, Gotovi proizvodi 9.000 €, Nedovršena proizvodnja 6.500 €, Tekući račun 18.000 €, Kratkoročni krediti 12.000 €. Hronološki i sistematski proknjižiti sljedeće ekonomske promjene, uz pretpostavku da se obračun rezultata vrši metodom nepotpunih troškova ukupnih učinaka po neto principu:

| |
|--|
| 1. U toku obračunskog perioda su nastali sljedeći troškovi: |
| – Troškovi zakupa poslovnog prostora po fakturi na iznos 323,5 €, od čega je PDV 73,5 € |
| – Troškovi platnog prometa u iznosu 50 € |
| – Trošak osiguranja vozila u iznosu od 200 € |
| 2. Obračunati amortizaciju za vozilo nabavne vrijednosti 16.000 €, pri čemu je rezidualna vrijednost 800 €. U toku obračunskog perioda vozilo je prešlo 4.000 km, dok mu je korisni vijek trajanja 160.000 km. |
| 3. Vraćen je uzeti kratkoročni kredit sa pripadajućom kamatom za godinu dana. Iznos kredita je bio 5.000 €, a kamatna stopa 4%. |
| 4. Izvršiti raspored ukupnih troškova, tako da se od ukupno nastalih troškova na upravu odnosi 10%, na prodaju 40% a na proizvodnju 50%. |
| 5. Završena je jedna polovina gotovih proizvoda. Gotovi proizvod su smješteni u magacin gotovih proizvoda. |
| 6. Po fakturi je prodato 25% zaliha gotovih proizvoda. Prodajna vrijednost prodatih gotovih proizvoda je 3.300 €.Obračunati PDV po opštoj stopi. |
| 7. Utvrditi i proknjižiti promjenu vrijednosti zaliha učinaka. |
| 8. Obračunati periodični rezultat i sastaviti Bilans uspjeha / Iskaz o ukupnom rezultatu. |

RJEŠENJE

2. Funkcionalni otpis: $((\text{Nabavna vrijednost} - \text{Rezidualna vrijednost}) / \text{korisni vijek}) * \text{procijenjeni učinak}$

Amortizacija: $((16.000 - 800) / 160.000) * 4.000 = 380$

4. Sabiramo ukupne poslovne troškove i raspoređujemo ih na upravu, prodaju i proizvodnju:

| Trošak D proizvodnih usluga P | Nematerijalni D troškovi P | Trošak D amortizacije P |
|----------------------------------|-------------------------------|----------------------------|
| 250 | 200 50 | 380 |

Ukupni troškovi: $250 + 250 + 380 = 880$

Uprava: $880 * 10\% = 88$

Prodaja: $880 * 40\% = 352$

Proizvodnja: $880 * 50\% = 440$

5. Ova promjena se tiče nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda. Oni su prenešeni u glavnu knjigu drugog stepena, pa tu knjižimo ovu promjenu. Nakon prethodne promjene, račun Trošak proizvodnje/nedovršena proizvodnja je korigovan. Sadašnje stanje je:

| D Nedovršena proizvodnja P | D Gotovi proizvodi P |
|----------------------------|----------------------|
| 0)6.500 4)440 | 0)9.000 |

Ukupno stanje nedovršene proizvodnje je 6.940. Polovina proizvodnje je završena pa:

| D Nedovršena proizvodnja P | D Gotovi proizvodi P |
|----------------------------|----------------------|
| 0)6.500 4)440 | 0)9.000 5)3.470 |
| 3.470(5) | |

6. I stav: Knjiženje poslovnih prihoda: Dnevnik i glavna knjiga prvog stepena

II stav: Knjiženje poslovnih rashoda: Dnevnik i glavna knjiga drugog stepena

Prodajna vrijednost gotovih proizvoda: 9.000
 PDV: 1.890
 Ukupno kupci: 10.890

7. D Nedovršena proizvodnja P

D Gotovi proizvodi P

| | | | |
|---------|---------|---------|------------|
| 0)6.500 | 3.470(5 | 0)9.000 | |
| 4)440 | | 5)3.470 | 3.117,5 (6 |

| Zaliha | Početno stanje | Krajnje stanje | Promjena |
|------------------------|----------------|----------------|-----------------|
| Gotovi proizvodi | 9.000 | 9.352,5 | 352,50 |
| Nedovršena proizvodnja | 6.500 | 3.470 | -3.030 |
| UKUPNO | | | -2.677,5 |

| RASHODI | | PRIHODI | |
|-----------------------------|--------------|-------------------------------------|--------------|
| POSLOVNI RASHODI | 880 | POSLOVNI PRIHODI | 632,5 |
| Troškovi proizvodnih usluga | 250 | Prihod od prodaje gotovih proizvoda | 3.300 |
| Nematerijalni troškovi | 250 | Promjena vrijednosti zaliha | (2.667,5) |
| Troškovi amortizacije | 380 | | |
| FINANSIJSKI RASHODI | 200 | FINANSIJSKI PRIHODI | 0 |
| | 200 | | |
| OSTALI RASHODI | 0 | OSTALI PRIHODI | 0 |
| | | GUBITAK | 447,5 |
| UKUPNO | 1.080 | UKUPNO | 1.080 |