



RAČUNOVODSTVO
OSNOVNE STUDIJE
 RAČUNOVODSTVO
STUDIJE MENADŽMENTA
 UPRAVLJAČKO
RAČUNOVODSTVO
 RAČUNOVODSTVO
TROŠKOVA
 IZBORNI
PREDMETI

RAČUNOVODSTVO

IX PREDAVANJE

TROŠKOVI AMORTIZACIJE, VREMENSKA RAZGRANIČENJA, TROŠKOVI REZERVISANJA, TROŠKOVI PROIZVODNIH USLUGA, NEMATERIJALNI TROŠKOVI, FINANSIJSKI RASHODI I OSTALI RASHODI

Prof. dr Ana Lalević Filipović

540-TROŠKOVI AMORTIZACIJE



Da li se amortizuju svi materijalni/nematerijalni oblici stalne imovine?

NE!

- predstavljaju vrijednosni izraz **POSTEPENOG TROŠENJA** stalne imovine u procesu poslovnih aktivnosti preduzeća.
- **MRS 16 "sistemska alokacija iznosa sredsava koji se amortizuje, tokom njegovog korisnog vijeka"**



goodwill

®

KOJA SU NAJVAŽNIJA PITANJA U VEZI TROŠKOVA AMORTIZACIJE?

OSNOVICA ZA OBRAČUN

- NV, RV, RV...sa ili bez rezidualne vrijednosti...
- **MRS 16** : osnovica za obračun amortizacije je NV, CK ili "fer vrijednost naknade koja je data da bi se pribavilo sredstvo u vrijeme njegovog pribavljanja ili izgradnje"

VIJEK KORIŠĆENJA

- Tehničko-tehnološke karakteristike, uslovi korišćenja i računovodstvena regulativa...
- ❖ **MRS 16** „vremenski period u kome se očekuje da će pravno lice koristiti sredstvo ili broj proizvoda ili sličnih jedinica, koje pravno lice očekuje da će biti proizvedeno tim sredstvom"

METODE OTPISIVANJA

- a. **VREMENSKO OTPISIVANJE**
- b. **FUNKCIONALNO OTPISIVANJE**

OSTALA BITNA PITANJA!

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

NAPOMENA!

NOMENKLATURA OSNOVNIH SREDSTAVA PO GRUPAMA I STOPAMA OTPISA DATE SU U **PRILOGU PREDAVANJA!**

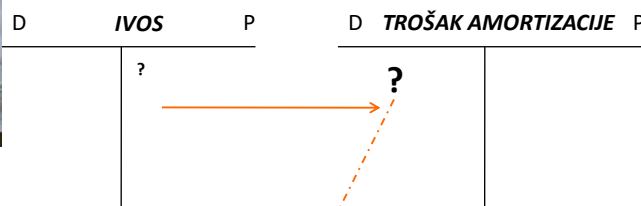
- *Odredbom člana 13. Stav 2. Zakona o porezu na dobit pravnih lica je propisano da su stalna osnovna sredstva za potrebe obračuna poreske amortizacije materijalna i nematerijalna sredstva (osim zemljišta i umjetničkih djela) čiji je **vijek trajanja duži od jedne godine** i čija vrijednost prelazi **300 €**. Osnovna sredstva se razvrstavaju u pet grupa sa slijedećim stopama amortizacije:*

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

NAPOMENA!

- Razlika između iznosa amortizacije po **računovodstvenim propisima** i amortizacije po **poreskim propisima** (izuzev amortizacije koja proističe iz procjene sredstava po fer vrijednosti) **predstavljaju privremenu poresku** razliku koja se u skladu sa MRS – 12 – porezi iz dobitka u poslovnim knjigama pravnog lica, iskazuju kao **odložena poreska sredstva ili odložene poreske obaveze**.
- **NAPOMENA:** o navedenom će biti riječi kasnije...

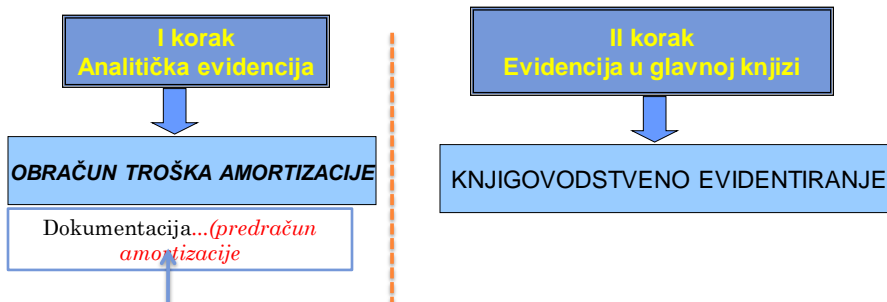
KAKO NASTAJE TROŠAK AMORTIZACIJE I NA KOM SE RAČUNU EVIDENTIRA?



- a. VREMENSKO OTPISIVANJE
- b. FUNKCIONALNO OTPISIVANJE



POSTUPAK PRI OBRAČUNU I KNJIŽENJU TROŠKA AMORTIZACIJE



I korak
Analitička evidencija

OBRAČUN TROŠKA AMORTIZACIJE

Dokumentacija...*(predračun amortizacije)*

Napomena:

OBRAČUN ĆE SE RAZLIKOVATI U ZAVISNOSTI OD PRIMIJENJENE METODE!

II korak
Evidencija u glavnoj knjizi

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE



METODA VREMENSKOG OTPISIVANJA

○ POJAM

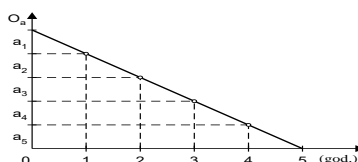
- osnovica za otpisivanje osnovnog sredstva **na odgovarajući način** rasporedi na cijeli vijek njegovog korišćenja!

○ METODE...

- **LINEARNOG OTPISIVANJA;**
- **DEGRESIVNOG OTPISIVANJA;**
- **PROGRESIVNOG OTPISIVANJA.**

METODA LINEARNOG OTPISIVANJA

- ✓ **ravnomjerno raspoređivanje osnovice za otpisivanje u jednakim amortizacionim kvotama na vrijeme korišćenja, odnosno vijek trajanja osnovnog sredstva.**
- ✓ **Najčešće se primjenjuje!**
- ✓ **Nedostaci:**
 - ✓ **Deformacija finansijskog rezultata!!!!**



Iznos T_a se može utvrditi:

$$\frac{\text{osnovica za otpis.}}{\text{procijenjeni vijek korišćenja}} \quad \leftarrow \text{direktno}$$

$$\frac{\text{osnovica za otpis} \times \text{stopa otpisa}}{100} \quad \leftarrow \text{indirektno}$$

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

$$A_m q / 12 \quad \leftarrow \text{MJESEČNI IZNOS } T_a$$

PRIMJER BR. 1...

1) Obračunati i proknjižiti trošak amortizacije (godišnji i mjesečni) primjenom proporcionalne metode, ukoliko je $V_t=5$ god., a $NV=10.000$.

1. Protumačiti dobijene vrijednosti!

$$a' = \frac{100}{5} = 20\% \quad \text{Svake godine se umanjuje vrijednost sredstva za 20\%}$$

$$Amq = \frac{10.000 \cdot 20\%}{100} = 2.000 \quad \text{Svake godine se umanjuje vrijednost sredstva za 2.000€}$$

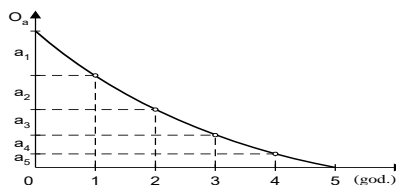
$$amqm = \frac{2.000}{12} = 166,67 \quad \text{Svako mjesec se umanjuje vrijednost sredstva za 166,67€}$$

- Knjiženje na računima glavne knjige

| | | | | | | | | | | | | | |
|--|---------------------|------|--|---|--|-----------|--|---|---------------------|--|---|--|----------|
| <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">D</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">IVOS</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">P</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">2.000 (1)</td> </tr> </table> | D | IVOS | | P | | 2.000 (1) | <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">D</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">TROŠAK AMORTIZACIJE</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">P</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">1) 2.000</td> </tr> </table> | D | TROŠAK AMORTIZACIJE | | P | | 1) 2.000 |
| D | IVOS | | | | | | | | | | | | |
| | P | | | | | | | | | | | | |
| | 2.000 (1) | | | | | | | | | | | | |
| D | TROŠAK AMORTIZACIJE | | | | | | | | | | | | |
| | P | | | | | | | | | | | | |
| | 1) 2.000 | | | | | | | | | | | | |

METODA DEGRESIVNOG OTPISIVANJA

- osnovica za otpisivanje raspoređuje na procijenjeni vijek trajanja po **opadajućim godišnjim iznosima amortizacije**, odnosno da je iznos **troškova amortizacije najviši u prvoj godini otpisa**, pa potom opada u drugoj itd., dok je najniži u posljednjoj godini vijeka korišćenja osnovnog sredstva!
- PREDNOST:** primjena u inflatornim uslovima...



METODE:

- Aritmetičko-degresivno otpisivanje;
- Geometrijsko-degresivno otpisivanje;
- Dvostruko degresivno otpisivanje

METOD DVOSTRUKOG OPADAJUĆEG SALDA

- osnovica za obračun amortizacije služi **sadašnja vrijednost** osnovnog sredstva koja se obračunava kao razlika između NV i otpisane, odnosno amortizovane vrijednosti!
- Na promjenljivu osnovu (knjigovodstvenu sadašnju) vrijednost primjenjuje se fiksna stopa
- ❖ Razlog takve Amq :
 - ❖ U početnim godinama se sredstvo više koristi (najefikasnije je);
 - ❖ Tehnologija usljed koje sredstvo gubi upotrebnju vrijednost;

Napomena u pogledu obračuna troška amortizacije

1. Ukoliko je poznat broj godina (n):

$$Amq = \frac{SV}{n} * 2$$

2. Ukoliko je poznata a' :

$$Amq = Sv * a'$$

PRIMJER BR.2...

1) Obračunati i proknjižiti trošak amortizacije (godišnji) primjenom metode dvostrukog opadajućeg salda ukoliko je $Vt=5$ god., a $NV=10.000$, $OV=2.000$

1. Protumačiti dobijene vrijednosti!

$$Amq = \frac{8.000}{5} * 2 = 3.200$$

Prve godine se umanjuje vrijednost sredstva za 3.200

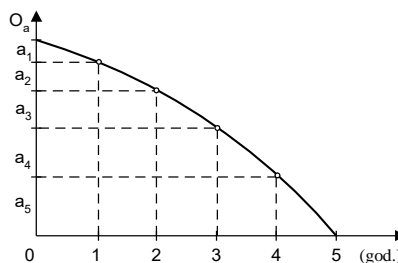
- Knjiženje na računima glavne knjige

| | | |
|---|-----------|---|
| D | IVOS | P |
| | 3.200 (1) | |

| | | |
|---|---------------------|---|
| D | TROŠAK AMORTIZACIJE | P |
| | 1) 3.200 | |

METODA PROGRESIVNOG OTPISIVANJA

- 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

○ POJAM...

- ne uzima u obzir procijenjeni vijek korišćenja osnovnog sredstva i unaprijed određen tok kretanja amortizacionih kvota, **već stvarno korišćenje osnovnog sredstva i ostvarene učinke u toku korišćenja!**
- PITANJE:
 - Šta može da se javi kao učinak?
 - 1. Proizvedeni gotovi proizvodi;
 - 2. Norma časovi;
 - 3. Pređeni km;
 - 4. Kwh
- ✓ PRIMJENA: varijabilna proizvodnja!
- ✓ SLABOSTI: dosta je teško procijeniti realnu vrijednost proizvodnje u toku Vt sredstva!

○ OBRAČUN...

osnovica za obračun amortizacije;

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

moгуći ili planirani učinak sredstva u procijenjenom vijeku korišćenja.

$$amq \times Qs \leftarrow Amq$$

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

PRIMJER BR.3...

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

1. Protumačiti dobijene vrijednosti!

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

Svakim pređenim kilometrom se umanjuje vrijednost automobila za 5 centi

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

Svake godine se umanjuje vrijednost sredstva za 1.000€

$$amqm = \frac{1.000}{12} = 83,3€/\text{mjesec}$$

Svako mjesec se umanjuje vrijednost sredstva za 83,33 €

- o Knjiženje na računima glavne knjige

| | | | | | | | |
|--|----------|-------------|----------|--|----------|----------------------------|----------|
| | D | IVOS | P | | D | TROŠAK AMORTIZACIJE | P |
| | | 1.000 (1) | | | 1) 1.000 | | |

PRIMJER OBRACHUNA AMORTIZACIJE U PORESKE SVRHE

AAAAAAAAAAAAAAAA
(Naziv poreskog obveznika)

| | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|

(PIBmatični broj)

Obrazac OA

OBRAČUN AMORTIZACIJE OSNOVNIH SREDSTAVA za period od 01.01.2009 do 31.12.2009

| Broj grupe | Početni saldo | Kupovina sredstava koje sa stavljaju u upotrebu | Prodaja sredstava tokom godine | Neotpisana vrijednost (2+34) | Stopa % | Amortizacija (5x6) | Neotpisana vrijednost na kraju godine (57) |
|------------|------------------|---|--------------------------------|------------------------------|---------|--------------------|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| I | | | | | | | |
| 1 | 1.245.356 | 145.567 | 5.880 | 1.385.043 | 5% | 69.252 | 1.315.791 |
| 2 | 676.233 | | | 676.233 | 5% | 33.812 | 642.421 |
| 3 | 622.890 | 17.900 | | 640.790 | 5% | 32.040 | 608.751 |
| 4 | 105.000 | 5.000 | | 110.000 | 5% | 5.500 | 104.500 |
| II | 172.096 | 54.266 | 0 | 226.362 | 15% | 33.954 | 192.408 |
| III | 1.050.952 | 66.257 | 921 | 1.116.288 | 20% | 223.258 | 893.031 |
| IV | 2.884 | 1.683 | 403 | 4.165 | 25% | 1.041 | 3.123 |
| V | 2.953.573 | 1.393.065 | 0 | 4.346.637 | 30% | 1.303.991 | 3.042.646 |
| | 6.828.984 | 1.683.737 | 7.203 | 8.505.518 | | 1.702.848 | 6.802.671 |

Šef računovodstva

DIREKTOR

VREMENSKO RAZGRANIČENJE RASHODA I PRIHODA

- **CILJ:**
 - *da rashode i prihode pravilno raspodijeli između Iskaza o ukupnom rezultatu/Bilans uspjeha/ i Iskaza o finansijskoj poziciji/Bilans stanja/, i to tako da rashodi i prihodi koji se odnose na tekući obračunski period budu uključeni u Iskaz o ukupnom rezultatu/Bilans uspjeha/, a oni koji se odnose na budući (naredni) obračunski period budu zadržani (odloženi) u Iskaza o finansijskoj poziciji/Bilans stanja/.*
 - *Tranzitorne (prenosne);*
 - *Anticipativne (prijevremene)*
- Nastala su kao posljedica primjene sljedećih računovodstvenih načela u obračunu rezultata:
 - Načelo nastanka poslovnog događaja i
 - Načelo uzročnosti prihoda i rashoda (matching princip)
- **DOKUMENTACIJA:**
 - Obračuni, fakture i dokumenta platnog prometa

VRSTE VREMENSKIH RAZGRANIČENJA

- **UNAPRIJED PLAĆENI RASHODI (tranzitorna aktiva-AVR)**
 - *(premije osiguranja, zakupnine)*
- **NASTALI (obračunati) TROŠKOVI KOJI JOŠ NISU PLAĆENI (anticipativna pasiva-PVR)**
 - *(obračunati troškovi - električna energija, zakupnine, reklame, premije osiguranja, pretplate na časopise)*
- **UNAPRIJED NAPLAĆENI PRIHODI (tranzitorna pasiva-PVR)**
 - *(prihodi koji će biti fakturisani u periodu do 12 meseci od dana bilansa)*
- **NENAPLAĆENI PRIHODI (anticipativna aktiva-AVR)**

280-UNAPRIJED PLAĆENI TROŠKOVI- TRANZITORNA AKTIVA (AVR)

Pojam i karakteristike

- **isplata (novčani izdatak) predhodi nastanku rashoda**
- *budući da se navedeni troškovi ne odnose na obračunski period u kome je izvršeno plaćanje, utvrđivanje i knjiženje troškova koji se odnosi na određeni obračunski period pretpostavlja njihovo **podvajanje** na dio koji pripada odnosnom obračunskom periodu i dio koji se odnosi na budući obračunski period.*
- *Vremensko razgraničenje unaprijed plaćenih rashoda se vrši uz pomoć dvije metode:*
 - *Naknadno utvrđivanje troškova koji se vremenski razgraničavaju;*
 - *Metodom tekućeg aktiviranja i otpisivanja troškova koji se vremenski razgraničavaju*

Koji troškovi imaju karakter unaprijed plaćenih rashoda

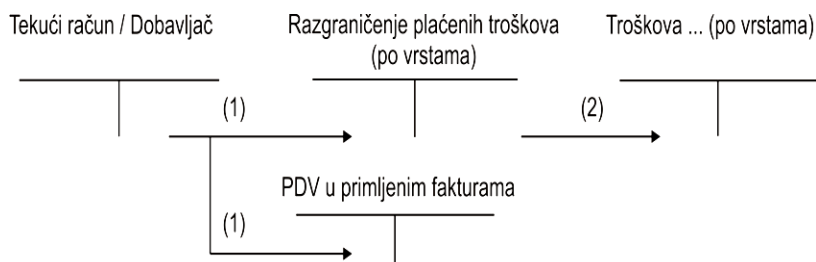
- *troškovi osiguranja, kao premije za različite vrste i vidove osiguranja,*
- *troškovi zakupnina, reklama,*
- *pretplata za naučno-stručne časopise i sl.*

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE

1) odobrava se račun-Tekući račun za vrijednost izvršene isplate uz istovremeno ili račun-Dobavljači, za vrijednost ispostavljene fakture uz istovremeno zaduženje računa-Razgraničenje troškova usluga (AVR).

Kada u toku mjeseca nastanu troškovi:

2) odobravanjem računa- Razgraničenje troškova usluga (AVR) uz istovremeno zaduženje računa-Troškovi (materijala, (ne)proizvodnih usluga i sl.).



PRIMJER UNAPRIJED PLAĆENIH TROŠKOVA

1. Preduzeće je dobilo fakturu za pretplatu za naredna 4 mjeseca (decembar 2018, januar, februar i mart 2019) od ISRCG za časopis Računovodstvo i revizija i primilo fakturu br. 15 koja glasi na 1.000 € +PDV 21%.
2. Iznos fakture je plaćen sa tekućeg računa.
3. Prenijeti iznos troškova pretplate koji se odnose na tekući mjesec.



UNAPRIJED PLAĆENI TROŠKOVI

DANAS

Primljena faktura i isplaćena

Za više mjeseci unaprijed
(1.000 €)



KASNIJE

Mjesečni iznos troškova

1.000: 4 = 250€

PITANJE: Da li je 1.000 € trošak pretplate na časopise za tekući mjesec? Ako ovaj iznos unesete u troškove šta će se desiti sa bilansom uspjeha?

Bilans uspjeha, tj. rezultat će biti podcijenjen jer su u njemu nerealni troškovi od 1.000 €, a treba da budu troškovi od 250€.

RJEŠENJE UNAPRIJED PLAĆENIH TROŠKOVA

1. Preduzeće je dobilo fakturu za pretplatu za naredna 4 mjeseca (decembar 2018, januar, februar i mart 2019. godine) od ISRCG za časopis Računovodstvo i revizija i primilo fakturu br. 15 koja glasi na 1.000 € + PDV 21%.

2. Iznos fakture je plaćen sa tekućeg računa.

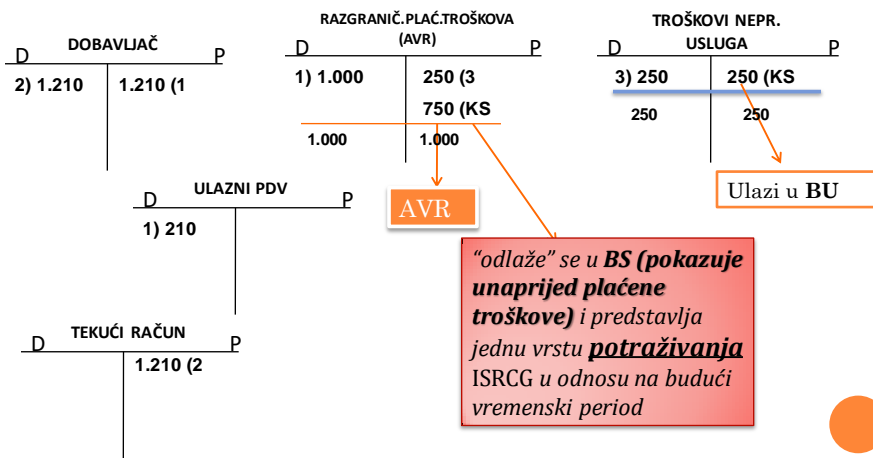
| rb | Opis promene | D | P |
|----|--|--------------|-------|
| 1. | Razgraničenje plaćenih troškova (AVR) PDV u primljenim fakturama Dobavljači Faktura br. 15 | 1.000 210 | 1.210 |
| 2. | Dobavljači Tekući račun Plaćanje fakture | 1.210 | 1.210 |

3. Prenijeti iznos troškova pretplate koji se odnosi na tekući mjesec.

| rb | Opis promene | D | P |
|----|--|-----|-----|
| | Troškovi neproizvodnih usluga Razgraničenje plaćenih troškova (AVR) Za uplaćeni mjesečni trošak pretplate | 250 | 250 |



KNJIŽENJE U GLAVNOJ KNJIZI (U "MOM KNJIGOVODSTVU") PRETPOSTAVKA DA JE KRAJ ISKAZNOG PERIODA (NPR. 31.12 2018.)



490-NEISPLAĆENI (OBRAČUNATI) RASHODI - ANICIPATIVNA PASIVA (PVR)

Pojam i karakteristike...

- **NASTANAK RASHODA PREDHODI ISPLATI**
- **troškovi nastaju u jednom obračunskom periodu, dok se fakture za njih primaju i plaćaju u narednom obračunskom periodu**
- *U cilju realnog obračuna rezultata, neophodno je nastale troškove vezati za period u kome su nastali*

Koji troškovi imaju navedena obilježja...

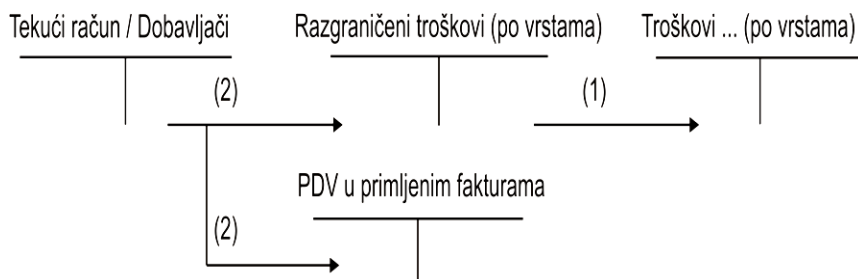
- *troškovi popravke i održavanja materijalne stalne imovine,*
- *troškovi elek.energije, troškovi telefona...*
- *zakupnine,*
- *troškovi časopisa i drugih publikacija,*
- *troškovi kala, rastura, kvara i loma,*
- *posebno troškovi kamata - finansijskih rashoda,*
- *neke vrste nematerijalnih troškova i sl...*

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE

1) odobrava se račun-Razgraničeni troškovi (po vrstama) uz odobrenje računa-Troškovi... (po vrstama).

Kada stigne faktura ili se izvrši isplata:

2) zadužuje se račun- Razgraničeni troškovi (po vrstama) uz istovremeno odobrenje računa-Dobavljači (odnosno-Tekući račun ukoliko je isplata izvršena po nalogu banke).



PRIMJER OBRAČUNATIH TROŠKOVA

- U toku mjeseca zakupljen je poslovni prostor.
- Ugovorena zakupnina je 1.000 € mjesečno (3.000€ ukupno za mjesec decembar 2018., januar i februar, 2019.godine). **Plaćanje se vrši po isteku tri mjeseca.**
- Na datum bilansa obračunata je zakupnina za tekući mesec.

OBRAČUNAT ZAKUP POSLOVNOG PROSTORA (TROŠAK JE NASTAO ALI NIJE PLAĆEN)

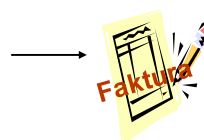
DANAS

Troškovi
zakupnine za
jedan mjesec
1.000 €
(faktura nije
primljena)



Preduzeće koje vam je
dalo zgradu u zakup
traži da platite tek kad
prođe 3 mjeseca tj.
platićete 1.000 € + PDV
(tek posle tri mjeseca
stiže faktura).

KASNIJE



Plaćanje
zakupnine

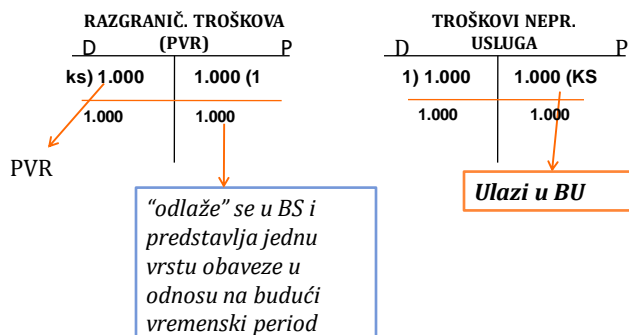


RJEŠENJE PRIMJERA **OBRAČUNATIH TROŠKOVA**

- U toku mjeseca zakupljen je poslovni prostor.
- Ugovorena zakupnina je 1.000 € mjesečno (3.000€ ukupno za mjesec decembar 2018., januar i februar, 2019.godine). Plaćanje se vrši po isteku tri mjeseca.
- Na datum bilansa obračunata je zakupnina za tekući mjesec.

| Opis promene | D | P |
|---|-------|-------|
| Troškovi zakupnine | 1.000 | |
| Razgraničeni troškovi (PVR) | | 1.000 |
| <i><u>Za obračunatu zakupninu za jedan mjesec (1 x 1.000)</u></i> | | |

RJEŠENJE... DA JE KRAJ GODINE (31.12 2018.)



281-NENAPLAĆENI PRIHODI- ANICIPATIVNA AKTIVA (AVR)

Pojam i karakteristike...

- **NASTANAK PRIHODA PRETHODI NAPLATI**
- **prihodi nastaju u jednom obračunskom periodu, dok se fakture za njih izdaju i naplaćuju u narednom obračunskom periodu**
- **Potraživanja za nefakturisani prihod!**

Koji prihodi imaju navedena obilježja...

- intelektualne,
- zdravstvene,
- agencijske,
- reklamne usluge i sl.

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE

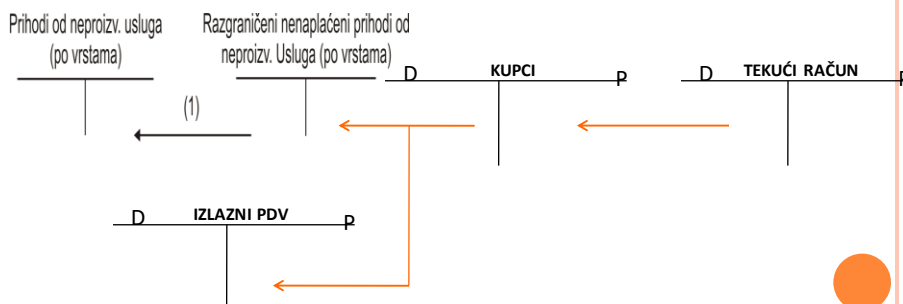
1) zadužuje se račun-Razgraničeni nenaplaćeni prihodi od neproizvodnih usluga (po vrstama) uz odobrenje računa-Prihodi od neproizvodnih usluga (po vrstama).

Dana 01.01 tekuće godine, ispostavljanjem fakture kupcu, postupak knjigovodstvenog obuhvatanja se vrši:

2) zadužuje se račun-Kupac uz istovremeno odobravanje računa- Razgraničeni nenaplaćeni prihodi od neproizvodnih usluga (po vrstama), za visinu obračunatog prihoda.

Na kraju, plaćanjem obaveze po fakturi:

3) zadužuje se račun-Tekući račun i odobrava račun-Kupac za uplaćeni iznos.



PRIMJER: NENAPLAĆENI PRIHODI

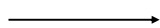
- Preduzeće je u decembru mjesecu dalo u zakup zgradu. Mjesečna zakupnina je 1.000€. Prva naplata će biti krajem januara.
- Izvršen je obračun zakupnine za decembar tekuće godine.
- Izvršen je obračun za januar mjesec.
- Ispostavljena je krajem januara faktura zakupcu koja glasi na iznos od 2.000€, PDV se obračunava po stopi od 21%. Zakupac je platio zakupninu za dva mjeseca.



PRIHOD NASTAO, ALI NIJE NAPLAĆEN

DANAS

Mjesečni **prihod**
od zakupnine
iznosi
1.000€



KASNIJE

Faktura će biti
ispostavljena
krajem januara i
glasiće na iznos
od 2.000 € +PDV
21%



Prijem
novca



PRIMJER: NENAPLAĆENI PRIHODI

- Preduzeće je u decembru mjesecu dalo u zakup zgradu. Mjesečna zakupnina je 1.000€. Prva naplata će biti krajem januara.
- Izvršen je obračun zakupnine za decembar tekuće godine.
- Izvršen je obračun za januar mjesec.
- Ispostavljena je krajem januara faktura zakupcu koja glasi na iznos od 2.000€ PDV se obračunava po stopi od 21%. Zakupac je platio zakupninu za dva mjeseca.

| Opis promjene | D | P |
|--|--------------|-------|
| Razgraničeni nenaplaćeni prihod...(AVR) | 1.000 | |
| Prihodi od zakupnine | | |
| <u>Obračunati prihod za decembar</u> | | 1.000 |
| Razgraničeni nenaplaćeni prihod...(AVR) | 1.000 | |
| Prihodi od zakupnine | | |
| <u>Obračunati prihod za januar</u> | | 1.000 |
| Kupci u zemlji | 2.420 | |
| Obaveze za PDV | | 420 |
| Razgraničeni nenaplaćeni prihod...(AVR) | | 2.000 |
| <u>Ispostavljena faktura</u> | | |

491-UNAPRIJED NAPLAĆENI PRIHODI- TRANZITORNA PASIVA (PVR)

Pojam i karakteristike

- **NAPLATA PRETHODI NASTANKU PRIHODA**
- *budući da se navedeni prihodi ne odnose na obračunski period u kome je izvršena naplata, utvrđivanje i knjiženje prihoda koji se odnosi na određeni obračunski period pretpostavlja njihovo podvajanje na dio koji pripada odnosnom obračunskom periodu i dio koji se odnosi na budući obračunski period.*

Koji prihodi imaju karakter unaprijed naplaćenih ...

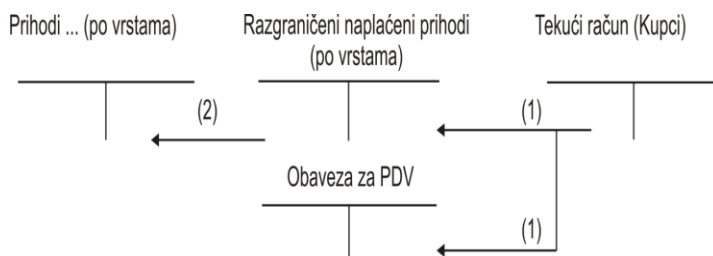
- prihodi osiguranja, kao premije za različite vrste i vidove osiguranja,
- Prihodi od zakupnina, reklama,
- Prihodi od pretplata za naučno-stručne časopise i sl.

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE

1) zadužuje se račun-Tekući račun za vrijednost izvršene naplate ili račun-Kupci za vrijednost ispostavljene fakture uz istovremeno odobrenje računa-Razgraničeni naplaćeni prihodi (po vrstama) (PVR).

Kada u toku mjeseca nastanu troškovi:

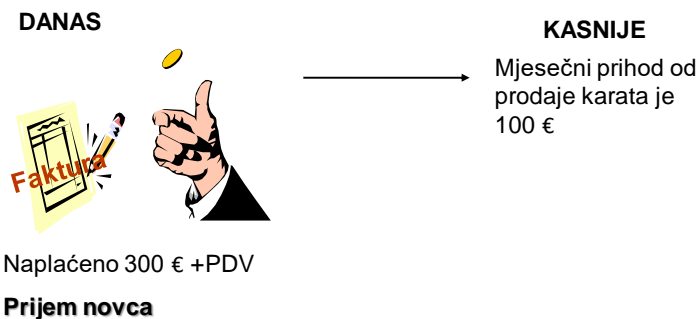
2) zaduženjem računa- Razgraničeni naplaćeni prihodi (po vrstama) (PVR) uz istovremeno odobrenje računa-Prihodi... (po vrstama).



PRIMJER-UNAPRIJED NAPLAĆENI PRIHODI

- KK "BB" je Ekonomskom fakultetu prodalo karata za narednu košarkašku sezonu koja traje 3 mjeseca u vrijednosti od 300€, ispostavilo fakturu i obračunalo PDV u iznosu od 63€.
- Kupci su uplatili dati iznos od 363€ na tekući račun.
- Na datum bilansa izvršen je obračun prihoda za tekući mesec.

NAPLATA UNAPRIJED PRIJE NEGO JE USLUGA IZVRŠENA



RJEŠENJE-UNAPRIJED NAPLAĆENI PRIHODI (PVR) (KNJIŽENJE U KNJIGOVODTVU KK „BB”)

- KK“BB” je Ekonomskom fakultetu prodalo karata za narednu sezonu koja traje 3 mjeseca u vrijednosti od 300€, ispostavilo fakturu i obračunalo PDV u iznosu od 63€.
- Kupci su uplatili dati iznos od 363€ na tekući račun.
- Na datum bilansa izvršen je obračun prihoda za tekući mesec.

| OPIS PROMENE | D | P |
|--|------------|--------------|
| Kupci u zemlji (<i>napomena:Ekonomski fakultet</i>) | 363 | |
| Obaveze za PDV | | 63 |
| Razgraničeni naplaćeni prihod (PVR) | | 3.000 |
| <u>Za unaprijed naplaćen prihod od zakupnine</u> | | |
| Tekući račun | 363 | |
| Kupci u zemlji | | 363 |
| <u>Naplata od kupaca</u> | | |
| Razgraničeni naplaćeni prihod (PVR) | 100 | |
| Prihodi od prodaje | | 100 |
| <u>Obračun za tekući mjesec</u> | | |

REZERVISANJA (40) I TROŠKOVI REZERVISANJA (541-549)



- *troškovi koji će se s velikom izvjesnošću pojaviti u narednim godinama, a odnose se i na prethodni, odnosno tekući period.*
- 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".
- **RAZLOG:** *realan obračun finansijskog rezultata, odnosno da prihodima obračunskog perioda treba dodijeliti rashode koji su njima uzrokovani...*

NAPOMENA!

40 - DUGOROČNA REZERVISANJA

- 400 - Rezervisanja za troškove u garantnom roku
- 401 - Rezervisanja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava
- 402 - Rezervisanja za zadržane kaucije i depozite
- 403 - Rezervisanja za troškove restrukturiranja
- 404 - Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih
- 409 - Ostala dugoročna rezervisanja

54-TROŠKOVI REZERVISANJA

- 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

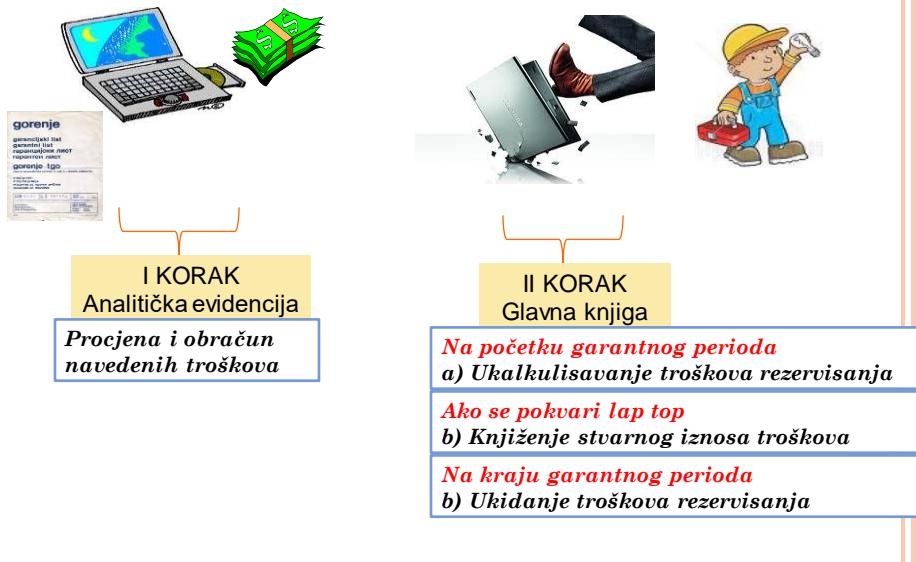
NAPOMENA U VEZI REZERVISANJA I TROŠKOVA REZERVISANJA



REZERVISANJA ZA PRODATE PROIZVODE U GARANTNOM ROKU...

-
- 1) *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.*
- 2) **KADA NASTAJU TROŠKOVI GARANCIJE?** → ○ Momentom prodaje proizvoda (usluge)..;
- 3) **ZAŠTO VRŠITI REZERVISANJA PO OSNOVU PRODATIH PROIZVODA U GARANTNOM ROKU?** → ○ ..navedeni troškovi su uzrokovani prihodima (prihodom od prodaje lap topa) pa je u cilju realnog obračuna PFR neophodno je navedene troškove ukalkulisati u cijenu koštanja prodaje
- 4) **KAKO JE MOGUĆE UTVRDITI VISINU OVIH REZERVISANJA?** → ○ Procjenom...

KOJA SU VAŽNA DEŠAVANJA U VEZI TROŠKOVA REZERVISNJA SA KNJIGOVODSTVENOG ASPEKTA?



KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE

I KNJIGOVODSTVENI KORAK:

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

II KNJIGOVODSTVENI KORAK:

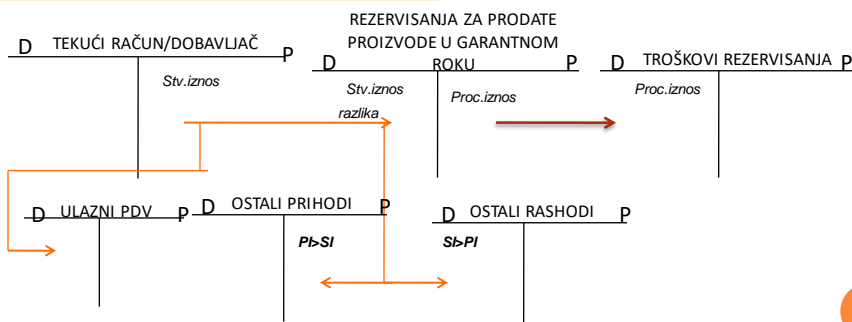
Kada očekivani trošak popravke i nastane, za visinu nastalog troška:

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

II KNJIGOVODSTVENI KORAK:

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

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



TROŠKOVI REZERVISANJA

PRIMJER IZ KNJIGE

1. Preduzeće "X" je u tekućoj poslovnoj godini prodalo 10.000 komada klima uređaja po cijeni od 150 €, uz garantni rok od 12 mjeseci. PDV se obračunava po stopi od 21%.

2. Polazeći od prethodnih iskustava, utvrđeno je da troškovi rezervisanja za prodaju proizvoda u garantnom roku iznose 96.725,00 €.

3. Po fakturama serviseru, troškovi opravke proizvoda prodatih u garantnom roku iznose 80.000 €.

4. Izvršiti ukidanje rezervisanja po isteku garantnog perioda.

U pogledu navedenog, preduzeće treba da sprovede sljedeće aktivnosti:

I prvo procjenjuje koliki će biti troškovi garancija, na sljedeći način:

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

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

| % 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 |

I KORAK
Analitička evidencija

KNJIŽENJE U DNEVNIKU....

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

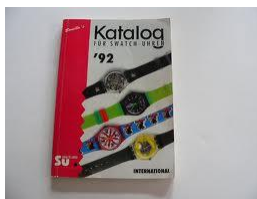
ZAPAMTITE!!!!

PRAVILO!

1. Svaki prihod koji nastaje kao rezultat prodaje (proizvoda, usluga..) povlači nastanak poslovnih rashoda! (POSTOJI ČVRSTA KORELACIJA)---stoga će se za visinu njihove razlike (+ ili -) doći do promjene u sopstvenom kapitalu!
2. Ovakva korelacija NE POSTOJI kod ostalih rashoda i ostalih prihoda!

53-TROŠKOVI PROIZVODNIH USLUGA

- 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 ne na adekvatan i zadovoljavajući način
- Navedite neke troškove koji imaju karakter troškova proizvodnih usluga?



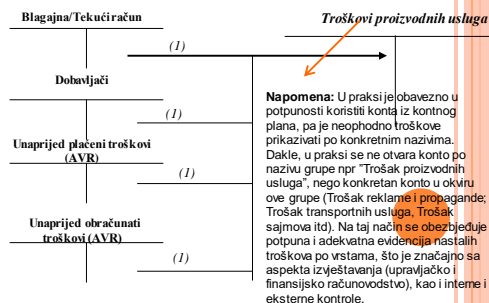
TROŠKOVI PROIZVODNIH USLUGA -PODJELA I KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE-

○ OBUHVATAJU:

- **530-Troškovi usluga na izradi učinaka** (troškovi zanatske, industrijske prerade, obrade...);
- **531-Troškovi transportnih usluga** (PTT usluge, prevoza...);
- **532-Troškovi usluga održavanja** (t.o. Nekretnina, potrojenja...);
- **533-Troškovi zakupnine** (t.z. nekretnina, potrojenja...);
- **534-Troškovi sajмова** (t. izlaganja robe, ...);
- **535-Troškovi reklame i propagande** (oglasi u novinama...);
- **536-Troškovi istraživanja...**
- **...539**

Knjigovodstveno obuhvatanje troškova proizvodnih usluga se vrši:

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



55-NEMATERIJALNI TROŠKOVI

- predstavljaju novčane izrade trošenja po osnovu veoma različitih vrsta naknada, neproizvodnih usluga, različitih vrsta dažbina i drugih nematerijalnih troškova!
- **NAPOMENA:** nadoknađuju se iz prihoda koji su ostvareni prodajom!
- **OBRAČUN:** na fakturama dobavljača...obračunima poreza, doprinosa, ugovorima...

- Navedite neke troškove koji imaju karakter nematerijalnih?



UNIQA



NEMATERIJALNI TROŠKOVI OBUHVATAJU...

- **550-Troškovi neproizvodnih usluga** (advokatskih, konsalting, zdravstvenih...);
- **551-Troškovi reprezentacije** (izdaci za ugostiteljske usluge, ..davanje proizvoda..);
- **552-Troškovi premije osiguranja** (sredstava u transportu..);
- **553-Troškovi platnog prometa** (provizije i dr.naknade ...troškovi u vezi sa garancijama...)
 - (NAPOMENA: 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.)
- **554-Troškovi članarina** (u poslovnim i dr udruženjima...);
- **555-Troškovi poreza** (npr.na imovinu, na promet,...);
- **556-Troškovi doprinosa** (npr.troškovi socijanih doprinosa za vlasnike preduzeća...)
- **Ostali nematerijalni troškovi** (troškovi oglasa u dnevnoj štampi...)

KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE NEMATERIJALNIH TROŠKOVA

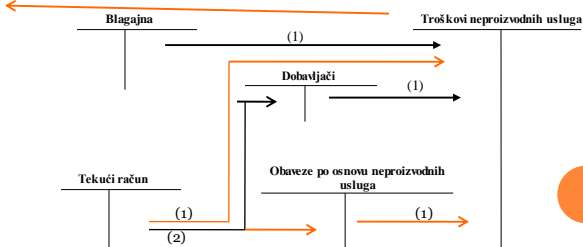
Knjigovodstveno obuhvatanje promjena na računima nematerijalnih troškova se vrši na računima Nematerijalni troškovi i to na sljedeći način:

1) **iznos nastale obaveze se knjiži na teret računa Troškovi neproizvodnih usluga uz istovremeno odobravanje računa - Tekući račun, ukoliko je isplata izvršena nalogom za prenos; račun - Dobavljač, ukoliko je ispostavljena faktura za izvršenu uslugu i račun Blagajna - za plaćenu uslugu u gotovom, odnosno račun - Obaveze po osnovu neproizvodnih usluga - za visinu obračunatih poreza i doprinosa.**

Isplatom obaveze za obračunate poreze i doprinose kao i obaveze prema Dobavljačima se knjigovodstveno evidentiraju,

2) **odobravanjem računa - Tekući račun i zaduživanjem računa - Dobavljač, odnosno računa - Obaveze po osnovu neproizvodnih usluga.**

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



PRIMJER...

- Preduzeće je primilo izvod poslovne banke u kojem je evidentirano plaćanje provizije poslovnoj banci u iznosu od 10€.

| TEKUĆI RAČUN | | TROŠKOVI NEPR.USLUGA | |
|--------------|--------|----------------------|---|
| D | P | D | P |
| | 10 (1) | 1) 10 | |

→

56- FINANSIJSKI RASHODI



- pozajmljivanjem tuđih sredstava, odnosno po osnovu naknade drugima za korišćenje tuđe imovine
- plaćanje kupaca prije roka dospjeća potraživanja;
- kursnih razlika po osnovu obaveza i potraživanja u stranoj valuti;
- zateznih kamata

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

562-RASHODI KAMATA



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

REDOVNI

NEREDOVNI

a) Uzeti dugoročni/kratkoročni krediti

b) Zatezne kamate...

MRS 24-TROŠKOVI POZAJMLJIVANJA:

a) "treba priznati kao rashod perioda u kome su nastali, bez obzira na način na koji su pozajmljivanja upotrijebljena"

○ NAPOMENA!

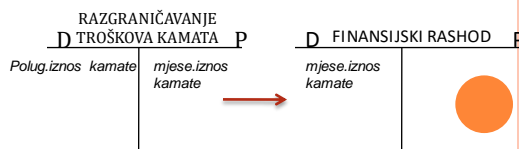
• Dugoroč.kredit:

○ Anuitet=rata+kamata

Ukoliko je anuitet polugodišnji, ona je potrebno pri mjesečnom obračunu finansijskog rezultata, obračunati i proknjižiti mjesečni iznos kamate da bi se "dodijelio" mjesecu na koji se odnosi

Postupak knjigovodstvenog obuhvatanja (DUGOROČNI KREDIT):

1) odobravanjem računa - Razgraničenje troškova kamate i zaduživanjem računa - Finansijski rashodi.



ZATEZNA KAMATA



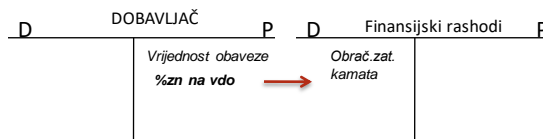
Neblagovremeno plaćanje obaveze prema..dobavljaču, državi...

U CG zateznu kamatu određuje CBCG koja na svom sajtu svakih 6 mjeseci daje obavještenje o iznosu ove kamate. Za period od 01.jula do 31.decembra 2018.godine, stopa zatezne kamate je 7,00%.

Knjigovodstveno obuhvatanje zatezne kamate - finansijskog rashoda vrši:

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

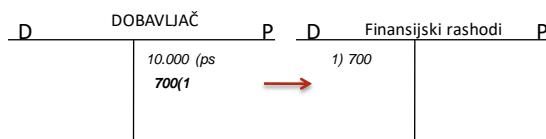
Grafički prikaz:



Primjer:

Ps na rn Dobavljač 10.000€

1.Dobavljač nas obavještava knjižnim pismom da nam je zaračunao zateznu kamatu u iznosu od 7%.



KASA SKONTO...

Popust (kasa skonto) -blagovremeno izmirenje obaveze kupca-

Knjigovodstveno obuhvatanje navedene situacije vrši:

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

Knjigovodstvo DOBAVLJAČA

Grafički prikaz:



NAPOMENA:

Potrebno je stornirati PDV na visinu iskorišćenog kasa skonta (koristi se preračunata stopa PDV-a)

563-NEGATIVNE KURSNE RAZLIKE



○ Nastaju ukoliko su poslovni događaji sa inopartnerom **ugovoreni i evidentirani** u stranoj valuti:

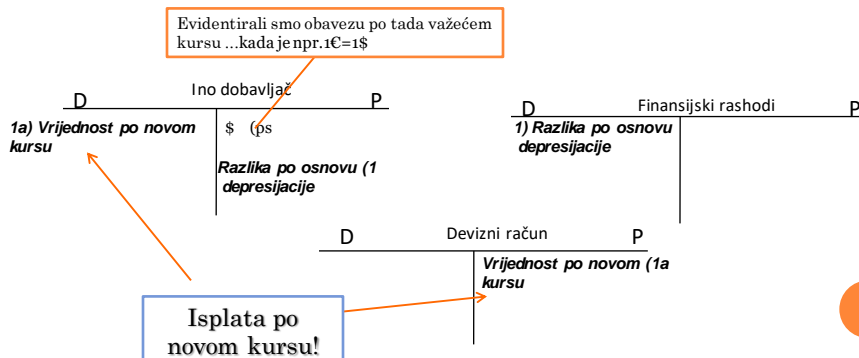
- **Depresijacija (devalvacija) domaće valute (€)** kada su obaveze prema ino dobavljaču ili ino-kreditoru evidentirane po nižem kursu u odnosu na kurs po kome se vrši isplata obaveze
 - Za visinu obračunate razlike povećava se iznos obaveze i po tom osnovu finansijski rashod!
- **Apresijacijom (revalvacijom) domaće valute (€)** kada su nastala potraživanja evidentirana po većem kursu u odnosu na kurs po kome se vrši naplata:
 - Za visinu obračunate razlike smanjuju se potraživanja i po tom osnovu nastaje finansijski rashod!



563-NEGATIVNE KURSNE RAZLIKE -DEVALVACIJA-

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

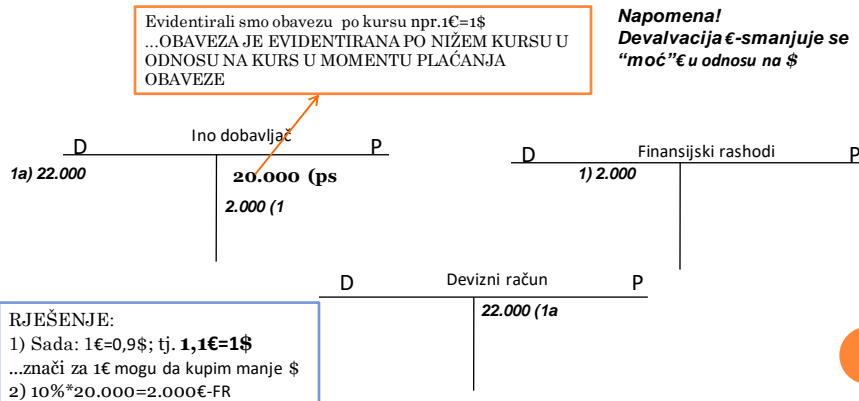
- 1) *na teret računa - Dobavljači u inostranstvu u visini obračunate obaveze po kursu na dan isplate i računa - Finansijski rashodi a u korist računa - Devizni račun.*



NEGATIVNE KURSNE RAZLIKE -DEVALVACIJA-PRIMJER

PS na m Ino-dobavljač je 20.000.

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



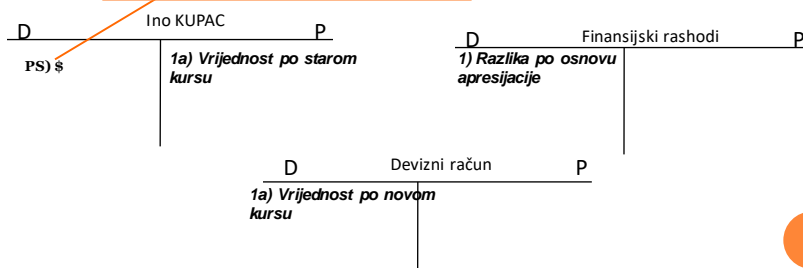
NEGATIVNE KURSNE RAZLIKE -APRESIJACIJA-

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

- 1) *Odobranjem računa – Ino kupci u vrijednosti po starom kursu , zaduženjem računa- Finansijski rashodi (za visinu obračunate razlike); zaduženjem računa - Devizni račun.*



Evidentirali smo POTRAŽIVANJE po tada važećem kursu u ino valuti (\$)..po kursu npr. 1€=1\$



NEGATIVNE KURSNE RAZLIKE -APRESIJACIJA-PRIMJER

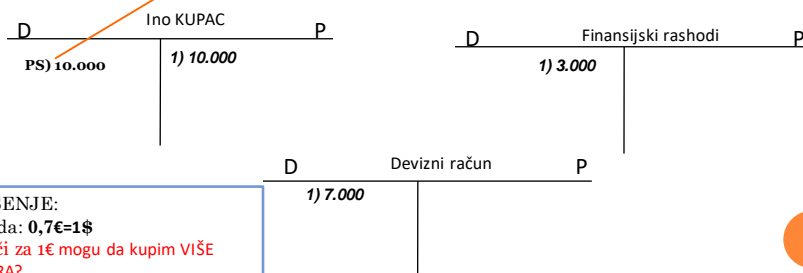
Ps na m-Ino kupac je 10.000 (tj. 10.000\$ po kursu od 1\$:1€)

- 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€



Napomena!
Apresijacija €-povećava se "moć"€ u odnosu na \$

Evidentirali smo POTRAŽIVANJE po tada važećem kursu u stranoj valuti!



RJEŠENJE:

1) Sada: **0,7€=1\$**

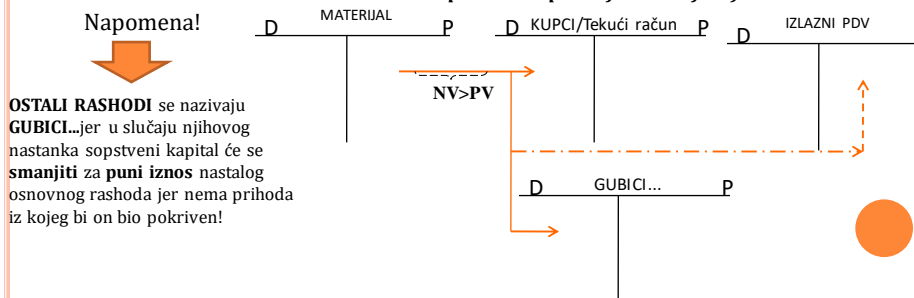
...znači za 1€ mogu da kupim VIŠE DOLARA?

57-OSTALI RASHODI (GUBICI PO...)..

➤ nastaju kao: posljedica prodaje imovine preduzeća (osnovnih sredstava, zaliha, HOV, i sl.) po cijeni koja je niža od nabavne odnosno nominalne vrijednosti, manjkovi na imovini ustanovljeni inventarisanjem, gubici po osnovu otpisa potraživanja...

Postupak knjigovodstvenog evidentiranja se vrši:

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



PITANJA????