

**VISOKA POSLOVNA ŠKOLA
STRUKOVNIH STUDIJA I
Novi Sad**

Prof. dr Jovica LJ. Lazić

P R I R U Č N I K
o primeni kontnog okvira u skladu sa MRS/MSFI
sa primerima knjiženja i sastavljanja finansijskih izveštaja

- Teorija i praksa -

Materijal za:
STRUCNU PRAKSU II
(Fr Tema 4)

Januar, 2011. godine

SADRŽAJ:

1. PREDGOVOR.....	4
2. REGISTAR PROPISA	18
3. POJAM PRIVREDNOG SUBJEKTA	19
4. PRIMERI EVIDENCIJE POSLOVNIH PROMENA PO SISTEMU DVOJNOG KNJIGOVODSTVA- PRIMENA KONTNOG OKVIRA U SKLADU SA MRS/MSFI.....	20
4.0. KLASA 0: NEUPLAĆENI UPISANI KAPITAL I STALNA IMOVINA	22
Grupa računa: 00 - Neuplaćeni upisani kapital.....	22
Grupa računa: 01 - Nematerijalna ulaganja	22
Obračun amortizacije za računovodstvene i poreske svrhe	23
Računovodstvena amortizacija	23
Poreska amortizacija	24
Grupa računa: 02 - Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva	31
Grupa računa: 03 - Dugoročni finansijski plasmani	49
4.1. KLASA 1: ZALIHE	56
Grupa računa: 10 - Zalihe materijala	56
Grupa računa: 11 - Nedovršena proizvodnja	62
Grupa računa: 13 Roba	73
Grupa računa: 14- Stalna sredstva namenjena prodaji.....	90
Grupa računa: 15 Dati avansi	93
4.2. KLASA 2: KRATKOROČNA POTRAŽIVANJA, PLASMANI I GOTOVINA	93
Grupa računa: 20 - Potraživanja po osnovu prodaje.....	94
Grupa računa: 21 - Potraživanja iz specifičnih poslova.....	97
Grupa računa: 22 - Druga potraživanja.....	98
Grupa računa: 23 - Kratkoročni finansijski plasmani i potraživanja	103
Grupa računa: 24 – Gotovinski ekvivalenti i gotovina	106
4.3. KLASA 3: KAPITAL	108
Grupa računa: 30 - Osnovni kapital.....	108
Grupa računa: 31 - Neuplaćeni upisani kapital.....	111
Grupa računa: 32 – Rezerve	111
Grupa računa: 33 - Revalorizacione rezerve.....	112
Grupa računa: 34 - Neraspoređeni dobitak	113
Grupa računa: 35 – Gubitak	114
4.4. KLASA 4: DUGOROČNA REZERVISANJA I OBAVEZE	115
Grupa računa: 40 - Dugoročna rezervisanja	115
Grupa računa: 41 – Dugoročne obaveze.....	117
Grupa računa: 42 - Kratkoročne finansijske obaveze	122
Grupa računa: 43 - Obaveze iz poslovanja	124
Grupa računa: 44 - Obaveze iz specifičnih poslova.....	126
Grupa računa: 45 - Obaveze po osnovu zarada i naknada zarada.....	128
Grupa računa: 46 - Druge obaveze	136
Grupa računa: 48- Obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine.....	139
Grupa računa: 27- Prethodni porez na dodatnu vrednost.....	142
Sastavljanje pregleda obračuna PDV-a na osnovu podataka iz knjigovodstvene i poreske evidencije i sastavljanje obrasca PPPDV	153
REPUBLICA SRBIJA Obrazac PPPDV.....	157
POREZA NA DODATU VREDNOST	157
Grupa računa: 28 - Aktivna vremenska razgraničenja.....	158
Grupa računa: 49 - Pasivna vremenska razgraničenja	159
KLASE: 5, 6, 7	162
4.5 Klasa 5 : RASHODI	162
4.6.Klasa 6 : PRIHODI	195
4.7.Klasa 7: OTVARANJE I ZAKLJUČAK RAČUNA STANJA I USPEHA	213
4.8. KLASA 8: VANBILANSNA EVIDENCIJA	214
4.9. KLASA 9: POGONSKO KNJIGOVODSTVO – OBRAČUN TROŠKOVA I UČINAKA	215

5. OBVEZNICI SASTAVLJANJA FI I OBVEZNICI REVIZIJE	224
5.1 IZKAZIVANJE PODATAKA U OBRASCIMA BILANS STANJA I BILANS USPEHA	225
6. PRIMERI SASTAVLJANJA FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA ZA PROIZVODNU I TRGOVINSKU DELATNOST	235
6.1. PRIMERI SASTAVLJANJA FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA ZA PROIZVODNU DELATNOST	236
6.2. PRIMER SASTAVLJANJA FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA ZA TRGOVINSKU DELATNOST	261
7. NAPOMENE UZ FINANSIJSKE IZVEŠTAJE	289
8. OSNOVE ZA VOĐENJE BUDŽETSKOG RAČUNOVODSTVA I FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA	293
Poslovne knjige	293
Glavna knjiga trezora	293
Glavna knjiga direktnih i indirektnih korisnika	293
Glavna knjiga organizacija obaveznog socijalnog osiguranja	293
Pomoćne knjige i evidencije	293
Računovodstvene isprave	294
Sadržina konta i primena kontnog plana	295
9. POSLOVNE KNJIGE PO SISTEMU PROSTOG KNJIGOVODSTVA	295
Vrste poslovnih knjiga i evidencija po sistemu prostog knjigovodstva	295
10. ZAKLJUČAK	296
KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE	296
KLJUČNI PRINCIPI PROFESIONALNE ETIKE U FINANSIJSKOM IZVEŠTAVANJU	297
Javni interes i profesionalno ponašanje računovođa	297
Pojam, osnovna obeležja profesionalne etike i neophodnost profesionalnog ponašanja	297
Principi profesionalne etike računovođa	298
Principi etičkog ponašanja profesionalnih računovođa	298
Nezavisnost kao ključni princip profesionalne etike revizora	299
KNJIGOVODSTVO I ETIKA	300
Kreativno knjigovodstvo	301
Knjigovodstvo kao poslovanje	301
Revizorski konflikt	302
Ostali sukobi interesa	302
Vreme promena	303
Odgovor profesije	303
ZAKON, PROFESIJA I ETIKA	304
Profesionalni računovođa u svetlu Zakona o računovodstvu i reviziji	304
Najvažniji doprinos - uspeh Saveza računovođa i revizora Srbije	305
AKTIVNOSTI MEĐUNARODNE FEDERACIJE RAČUNOVOĐA NA USPOSTAVLJANJU MEHANIZMA JAVNOG NADZORA NAD RAČUNOVODSTVENOM PROFESIJOM	306
Reforme IFAC-a usmerene ka rešavanju krize poverenja u finansijsko izveštavanje i računovodstvenu profesiju	306
Usaglašenost - neusaglašenost	306
11. KONTNI OKVIR	308
12. DODATAK-MSFI KOJI SU TRENUTNO U PRIMENI:	318
13. L I T E R A T U R A:	320

1. PREDGOVOR

Cilj ovog izdanja je da objašnjenjima finansijskih i poslovnih transakcija i primerima knjiženja još više približimo računovodstveni sistem korisnicima. U priručniku je data detaljna razrada kontnog plana po klasama od 0-9, u okviru kojih su prikazani primeri knjiženja sa kojima se najčešće srećete u praksi, odnosno način evidentiranja svih poslovnih promena u vezi sa osnovnim sredstvima, zalihama, potraživanjima i obavezama, prihodima i rashodima. Pored detaljnog prikazivanja bilansnih karakteristika svih klasa i računa, navedeni su i svi relevantni propisi koji se koriste u radu, što utiče na kompleksnost i sveobuhvatnost obrade primene kontnog plana. Iako smo pokušali da obuhvatimo sva područja primene, sigurno je da će se u praksi pojavljivati i neke specifične poslovne promene koje će biti predmet stručne obrade u narednim izdanjima.

Priručnik je namenjen, pre svega, računovodjama koji žele da steknu praktična znanja o primeni računovodstva u praksi, polaznicima kurseva i škola za sticanje znanja, odnosno za usavršavanje iz oblasti računovodstva i svima onima koji su na bilo koji način u vezi sa računovodstvenim poslovima. Na kraju, unapred se zahvaljujemo dobronamernim korisnicima koji nam budu ukazali na eventualne propuste, koje ćemo nastojati da otklonimo u narednim izdanjima, a sve u cilju unapredjenja računovodstvene struke.

Obuka predstavlja

Obučavanjem se pruža pomoć zaposlenima i nezaposlenima, kako bi bolje obavili svoje trenutne poslove, ali se ta korist od obučavanja proteže kroz celu profesionalnu karijeru. Razvoj, sa druge strane pomaže i jednima i drugima, da se uspesno nose sa budućim odgovornostima tima uz malo brige o trenutnim radnim zadacima. Govori se znači o obučavanju (sadašnjosti) i razvoju (budućnosti) sto je jedno bez drugog neostvarivo.

Obuka je proces učenja koji uključuje sticanje veština, usvajanje pravila i formiranje stavova. Kvalitet početne obuke može imati presudni značaj za produktivnost i stav radnika prema radu. Ustvari to je rad na pravilima propisanim Zakonom, o beleženju i klasifikovanju poslovnih transakcija i događaja, primarno finansijskog karaktera i veština sastavljanja značajnih izveštaja, analize i interpretacije ovih transakcija i događaja i prenošenje rezultata licima koja moraju doneti odluku ili dati ocenu.

Po jednom drugom izvoru, pod obukom se podrazumevaju metode koje pomažu novo-zaposlenima ili postojećem osoblju da steknu veštine potrebne za obavljanje posla. Zaposleni se danas obučavaju u izgradnji i organizovanju timskog rada, donošenju odluka ili veštini komuniciranja. Kako firme postaju tehnološki savremenije zaposleni zahtevaju obuku u tehnološkim i kompjuterskim veštinama.

Obuka se odnosi na planirani pokušaj kompanija da unaprede proces sticanja znanja, veština ili sposobnosti zaposlenih.

"Obuka obuhvata formalne procedure koje kompanija primenjuje da omogući učenje, tako da ponašanje koje iz toga rezultira doprinese ostvarivanju ciljeva kompanije".

Kako poslovi postaju globalniji, konkurencija nameće potrebu za sposobnijom radnom snagom. Kada sistem obrazovanja na nivou države ne pruža potrebno obrazovanje za zaposlene tada teret obrazovanja pada na poslodavce.

Ciljevi obuke

Na osnovu potreba identifikuju se ciljevi obuke koji te potrebe treba da zadovolje. Ciljevi obuke treba da pokažu kakav će rezultat postići organizacija, personalno odeljenje ili pojedinac, kada se obuka završi. Ti ciljevi moraju biti konkretni, dakle merljivi i moraju se formulisati pismeno.

U programima obuke je najbitnije sledeće: procena potreba, zatim određivanje sadržaja programa obuke, kreiranje okruženja za učenje (zasnovanog na principima učenja), odabir metoda obuke i najzad ocena - evaluacija programa obuke.

U ovom radu biće detaljno prezentovan program obuke koji je prikladno koordiniran i uređen. Koordinacija programa obuke se odnosi na aktivnost pre, za vreme i posle programa. Aktivnost pre programa obuke se odnosi na komuniciranje o svrsi programa, mestu održavanja, osobama koje treba kontaktirati i drugo.

Ako znamo da je osnovni zadatak računovodstva da evidentira poslovne promene na imovini, obavezama, kapitalu, prihodima, rashodima i da poslovanje učini razumljivim - jasnim, onda je cilj računovodstva da obezbedi informacije o finansijskom položaju, učinku i promenama u finansijskom položaju preduzeća koji koristi veliki broj korisnika pri donošenju odluka.

U cilju održavanja i usavršavanja znanja i osposobljenosti-profesionalni računovođa ima pravo i obavezu na kontinuirano usavršavanje - edukaciju, a sve u skladu sa Zakonom o računovodstvu i reviziji i Kodeksom etike za profesionalne računovođe. Kontinuirana edukacija podrazumeva praćenje profesionalne-stručne literature, posećivanje seminara iz struke i čuvanje ugleda računovodstvene profesije.

To praktično znači da je računovodstvo kao jezik i da ga stalno treba vežbati, obnavljati i usavršavati. Glavne odlike računovođe su: pedantnost, analitičnost, pravilno tumačenje zakona i profesionalizam. Na svoju karijeru je zaista moguće uspešno uticati.

Procena programa obuke

Rezultati obuke se po jednom od autora mogu grupisati u četiri kategorije, i to: (1) spoznajnu, (2) zasnovanu na sposobnostima - umećima (3) zasnovanu na afektivnosti i (4) zasnovanu na rezultatima. U proceni rezultata obuke koriste se različite metode, kao što su ankete, posmatranja, samovrednovanje, ciljne grupe, lične zabeleške, menadžerska ocena itd.

Spoznajni (kognitivni) rezultati se koriste kao pokazatelji stepena do koga su obučavani upoznati sa principima, činjenicama, tehnikama, procedurama ili procesima sadržanim u programu obuke. Za procenu spoznajnih rezultata koriste se testovi tipa papirološka.

Rezultati koji se zasnivaju na **sposobnostima** koriste se za procenu nivoa tehničkih ili motornih sposobnosti i ponašanja. Razvoj sposobnosti se može proceniti praćenjem učinka obučavanih. Procena podrazumeva praćenje učestalosti takvog ponašanja obučavanih koje je istaknuto u programu obuke.

Afektivni rezultati uključuju atitide i motivaciju. Opažanja o programu (pogodnosti, instruktori, sadržaj programa) su korisna zbog identifikacije stava obučavanih o tome šta čini uspešnim a šta inhibira (sprečava) obuku - učenje.

Ostali afektivni rezultati koji su u centru pažnje obuke, odnose se na toleranciju za različitost, na motivaciju za učenje, stavove o sigurnosti i tome slično. Afektivni rezultati se mogu proceniti pomoću anketa.

Pokazatelji isplativosti programa obuke se iskazuju primera radi, kroz redukciju troškova zahvaljujući smanjenju fluktuacije zaposlenih, smanjenom broju nesreća na radu, povećanjem proizvodnje (produktivnost rada) unapređenjem kvaliteta proizvoda ili usluga i ovome slično.

Karijere danas nisu što su nekad bile. "Karijera se tradicionalno posmatrala kao linearno napredovanje u jednoj ili dve firme ili kao stabilno zaposlenje u svojoj struci". Sada je veća verovatnoća da će na nečiju karijeru "uticati osoba, a ne organizacija i da se ona može preusmeravati s vremena na vreme, zbog promena u osobama i okruženju".

Karijera može biti posmatrana na brojne načine. Ona može biti razmatrana kao držanje pozicija unutar zaposlenja. Karijera može takođe biti posmatrana u kontekstu mobilnosti unutar organizacije. Karijera takođe može biti posmatrana kao karakteristika samog zaposlenog. Svaka karijera zaposlenog se sastoji od različitih poslova, pozicija i iskustva.

S obzirom da je knjigovodstvo-računovodstvo najvažniji deo informacionog podsistema, ono nastoji da prosledi tačne i blagovremene informacije-podatke za upravljanje preduzećem u celini. U uslovima primene savremene kompjuterske tehnike i računarskih programa kojim se vrši knjiženje poslovnih promena, dosta je pojednostavljen posao računovođa. Prema zakonu, obrada podataka se može vršiti

na računovodstvenom softveru koji omogućava funkcionisanje internih kontrola i onemogućava brisanje proknjiženih promena. Potrebno je, znači, znanje iz oblasti računovodstva i osnovno informatičko znanje!

Savremeni uslovi poslovanja zahtevaju od zaposlenih da sve više vremena posvećuju svom stručnom usavršavanju. Ovi zahtevi su posebno izraženi kod lica koja se bave poslovima računovodstva. Potreba za stručnim usavršavanjem posebno je izražena kod lica koja menjaju profesiju i koja ranije nisu imala mogućnost da samostalno obavljaju složenije poslove računovodstva, kao i kod lica koja rade na poslovima računovodstva, a žele da napreduju u struci. Važeći Zakon o računovodstvu i reviziji ne propisuje obavezu za lica koja se bave poslovima računovodstva, da polažu ispite za stručna zvanja. Ovim licima i njihovim poslodavcima ostavljen je izbor da samostalno odlučuju o tome na koji način će sticati i usavršavati svoja stručna zvanja.

A, evo i jednog načina kako da se utiče uspešno na svoju karijeru, odnosno kako da se usavršava u tom pogledu.

Sve više ljudi se odlučuje za posao u računovodstvu i finansijama.

“ ZAŠTO “?!

Zato što su profesionalne računovođe sve traženije na tržištu i zato što je mogućnost napredovanja u karijeri samo jedna od prednosti. Iz tog razloga se nameće pravo pitanje:

“KAKO POSTATI PROFESIONALNI RAČUNOVOĐA”?!

Računovođa je profesionalno - stručno lice koje poseduje sertifikat i pridržava se Kodeksa etike računovođa, odnosno, poseduje znanja, iskustva i sposobnosti za samostalno vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja pravnih lica – preduzeća, preduzetnika i drugih pravnih lica.

Ako želite da radite najbolje poslove u struci iz oblasti :

- Računovodstva
- Finansija
- Revizije
- Interne revizije
- Finansijskog planiranja
- Finansijske analize
- Finansijskog izveštavanja
- Finansijskog konsaltinga
- Budžetiranja
- Procene
- Poreskog konsaltinga
- Menadžment kontrole
- Menadžment konsaltinga
- Međunarodnog izveštavanja

OPREDELITE SE DA POSTANETE PROFESIONALNI RAČUNOVOĐA!!!

Teme koje se obrađuju na početnom kursu za obavljanje poslova u računovodstvu:

Red. Br.	NAZIV TEME	Br. časova
1.	Uvod u računovodstvo: Pojam, značaj, finansijsko, upravljačko Osnovni računovodstveni principi Pojam i karakteristike sistema prostog i dvojnog knjigovodstva	1
2.	Početni Bilans stanja -cilj, struktura, forme, poslovne promene i njihov uticaj na bilans stanja Poslovne knjige -dnevnik, glavna knjiga, pomoćne knjige Pojam i oblici konta i kontni okvir	1
3.	Klasa 0 Neuplaćeni upisani kapital i stalna imovina - Neuplaćeni upisani kapital - Amortizacija - Nematerijalna ulaganja - Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva - Dugoročni finansijski plasmani	9
4.	Klasa 1 Zalihe- uvod, pojam vrste.... Metod obračuna troškova i učinaka	6
5.	Klasa 2 Kratkoročna potraživanja, plasmani i gotovina - Potraživanja po osnovu prodaje - Potraživanja iz specifičnih poslova - Druga potraživanja - Kratkoročni finansijski plasmani - Gotovinski ekvivalenti i gotovina - Instrumenti platnog prometa - nalozi, njihovo popunjavanje - Gubitak iznad visine kapitala	6
6.	Klasa 3 Kapital Osnovni, ostali, neuplaćeni, rezerve, dobitak i gubitak	3
7.	Klasa 4 Dugoročna rezervisanja i obaveze - Dugoročna rezervisanja i obaveze - Kratkoročne finansijske obaveze - Obaveze iz poslovanja, specifičnih poslova, obaveze po osnovu zarada i naknada zarada i druge obaveze - Porezi i doprinosi	6
8.	Prethodni PDV - grupa računa 27 Obaveze po osnovu PDV - grupa računa 47 AVR - grupa računa 28 i PVR - grupa računa 49	3
9.	Klasa 5 Rashodi	3
10.	Klasa 6 Prihodi	3
11.	Klasa 7 Obračun finansijskog rezultata – BU, PB1, PDP, OA i OA1.	3

12.	Izrada kompletnog godišnjeg obračuna-BS, BU, SA.	3
13.	Prosto knjigovodstvo PK-1, PK-2, KPO, KL, DPU, GP i KP. finansijski rezultat – BU, PB2, PPDG1, OA i OA1.	3

Ukupno 50 časova

Napomena: Nakon završetka predavanja kandidati rade test 3-5 časova, i ko osvoji više od 50 poena dobija Uverenje o završenom početnom kursu iz računovodstva, a ko ne položi ima pravo još jednom da polaže za već uplaćeni iznos.

Definicija računovodstva

Računovodstvo se najčešće definiše kao proces prikupljanja, sredjivanja, obrade i čuvanja podataka o ekonomskim aktivnostima poslovnih subjekata i finansijskog izveštavanja o promenama u vezi sa imovinom i obavezama, koje pokazuju rezultat uspešnosti poslovanja tih subjekata. U pitanju je sasvim odredjena praktična delatnost koju obavlja organizaciona jedinica u poslovnom subjektu, u skladu sa internim opštim aktom ili je, obično za više poslovnih subjekata, obavlja posebno privredno društvo ili preduzetnik (agencija) registrovani za pružanje računovodstvenih usluga.

Računovodstvo kao delokrug koji se odnosi na vođenje poslovnih knjiga, kao i sastavljanje i dostavljanje finansijskih izveštaja, postoji bez obzira na veličinu poslovnog subjekta i nezavisno od toga da li te poslove obavlja samo jedan zaposleni radnik – računovodja (što je najčešće slučaj u malim preduzećima) ili grupa ljudi organizovanih u više jedinica (sektori, odeljenja, službe , i dr.), kako je to u velikim a često i u srednjim preduzećima. I u slučajevima kada je vođenje računovodstva povereno drugom privrednom društvu ili preduzetniku, rukovodstvo pravnog subjekta i odgovorno lice u pravnom subjektu odgovorni su za vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja u skladu sa zakonom.

Računovodstvo je i naučna disciplina, koja s jedne strane uopštava praktičnu računovodstvenu delatnost iz svih aspekata, a s druge strane je unapređuje. Nauka o računovodstvu izučava metode i tehnike procenjivanja (vrednovanja, merenja), obračunavanja, računovodstvenog obuhvatanja poslovnih promena i priznavanja bilansnih pozicija i njihovog prikazivanja i obelodanjivanja u finansijskim izveštajima. Kao naučna disciplina računovodstvo se u većem ili manjem obimu javlja kao nastavni predmet skoro u svim univerzitetskim ustanovama i školama, posebno gde se obrazuju kadrovi ekonomske struke. Teorija sistema i informisanja, računovodstvo definiše kao informacioni podsistem finansijske funkcije u poslovnom sistemu i jedan od osnovnih instrumenata upravljanja i odlučivanja u tom sistemu.

Funkcije računovodstva

Savremeno poimanje računovodstva u naučnoj i stručnoj literaturi podrazumeva da ono obuhvata funkcije daleko šire od knjigovodstva, odnosno da je to systemska celina koja obuhvata: knjigovodstvo, računovodstveno planiranje, računovodstveni nadzor, računovodstvenu analizu i računovodstveno informisanje. U nastavku ćemo u najkraćim crtama izložiti prikaz ovih funkcija – sastavnih delova računovodstva.

Knjigovodstvo

Knjigovodstvo je dokumentarna i strogo formalna, kontinuirana evidencija koja je zasnovana na potpunom sakupljanju i ustaljenom hronološkom sistematizovanju i evidentiranju (knjiženju) podataka svih nastalih poslovnih događaja i stanja koja izražavanjem u novčanoj jedinici mere, omogućuje da se prikaže slika o ukupnom proteklom poslovanju, kao i stanju imovine, obaveza i kapitala poslovnog subjekta kao jedinice računovodstvenog obuhvatanja.

U funkcionalnom smislu, knjigovodstvo predstavlja deo računovodstva i usmereno je ka evidenciji proteklih poslovnih događaja. Knjigovodstvo obezbeđuje uvid u stanje i kretanje sredstava i izvora sredstava, utvrđivanje finansijskog rezultata poslovanja, elemente za izradu kalkulacije i elemente za za planiranje, nadzor i analizu poslovanja, kao i računovodstveno informisanje.

Knjigovodstveni podaci javljaju se kao rezultat prikupljanja, evidentiranja, sistematizovanja i sintetizovanja dokumenata o ekonomskim, odnosno poslovnim promenama na sredstvima, izvorima sredstava, rashodima i prihodima. To se obezbeđuje preko poslovnih knjiga, knjigovodstvenih dokumenata, jednoobraznim evidencijama putem sistema dvojnog (za određene preduzetnike prostog) knjigovodstva, po pravilu, uz primenu kontnih okvira za sintetičke evidencije i kontnih planova za analitičke i subanalitičke evidencije.

Ako se knjigovodstveni podaci upotpune podacima o očekivanim (planiranim) kretanjima i rezultatima računovodstvene analize i nadzora, oni postaju računovodstveni podaci, a još ako su usmereni na način koji daje osnovu za donošenje poslovnih odluka, oni predstavljaju računovodstvene informacije, što je viši stepen obrade od podatka. Iz ovog se svakako može izvući zaključak o razlici između pojmova: knjigovodstveni podatak, računovodstveni podatak i računovodstvena informacija.

Zbog svoje formalizovanosti, odnosno strogo propisanog jedinstvenog načina vođenja, knjigovodstvo dobija i karakter pravnog dokaznog sredstva, što se ne može reći za druge vrste dokumentovanih evidencija o proteklim poslovnim promenama. Pri tome nije značajno koja se tehnička sredstva koriste prilikom obrade podataka.

Knjigovodstvo se završava računovodstvenim obračunima koji su sastavljeni za jedinicu računovodstvenog obuhvatanja kao celinu ili za njene sastavne delove, ili kao računovodstveni obračuni pojedine poslovne aktivnosti (naknadna kalkulacija kupovine, proizvodnje ili prodaje). Računovodstveni obračuni su dakle, krajnji rezultat knjigovodstva.

Knjigovodstvo je usko povezano sa ostalim računovodstvenim funkcijama, a pre svega sa računovodstvenim nadzorom, bez kojeg ne bi ni moglo obavljati svoje zadatke, jer ne bi bilo pouzdanosti u tačnost knjigovodstvenih podataka i informacija. Njegova povezanost sa računovodstvenim planiranjem nije toliko velika kao što je povezanost sa nadzorom, iako postoje obostrani uticaji, u prvom redu u pogledu jednoobraznosti i uporedivosti knjigovodstvenih i planskih podataka. Računovodstvena analiza, o kojoj će kasnije biti reči, takodje, ne bi mogla postojati bez knjigovodstva, na koje se nastavlja svojom specifičnom obradom podataka. Ali, i računovodstvena analiza utiče na knjigovodstvo svojim specifičnim zahtevima za obezbeđivanje analitičkih podataka. Računovodstveni obračuni u mnogome mogu pomoći prilikom planiranja, jer ukazuju na ono što se dogodilo u prošlosti, odnosno na kvantitet i kvalitet ostvarenog, pružajući mogućnost njegove ocene, kao i mogućnost njegove procene šta treba preduzimati u budućnosti.

Računovodstveno planiranje

Računovodstveno planiranje je evidencija zasnovana na potpunom ili reprezentativnom sakupljanju i ustaljenom sredjivanju podataka o budućnosti individualizovanih ili masovnih poslovnih procesa i stanja koji, zbog izražavanja u novčanoj jedinici mere, omogućuju da se stvori slika o ukupnom budućem poslovanju jedinice računovodstvenog obuhvatanja. Računovodstveno planiranje zahteva vrednosnu stranu klasifikacije podataka o budućnosti u istom smislu kao što knjigovodstvo zahvata vrednosnu stranu procesiranja podataka o prošlosti. Zbog toga ulazi u funkcijski sklop računovodstva kao celine, bez obzira na to koja se služba njime bavi.

Za razliku od knjigovodstva, koje se završava računovodstvenim obračunima, računovodstveno planiranje se završava računovodstvenim predračunima koji su sastavljeni za jedinicu računovodstvenog obuhvatanja kao celinu ili za njene sastavne delove ili kao računovodstveni predračuni pojedine poslovne radnje (prekalkulacije nabavke, proizvodnje ili prodaje). Računovodstveni predračuni treba da budu sastavljeni po istoj metodologiji po kojoj su sastavljeni računovodstveni obračuni, jer inače poredjenja nisu moguća, a ona su bitna za donošenje kvalitetnih poslovnih i upravljačkih odluka.

Neka saznanja iz knjigovodstva podloga su za računovodstveno planiranje. Medjusobna povezanost i zavisnost evidentiranja poslovnih događaja, koja je očita u knjigovodstvu, treba da se uzme u obzir i

prilikom računovodstvenog planiranja. Knjigovodstveni podaci o prošlosti u mnogo čemu naznačuju situaciju u budućnosti. Zato je potrebno o njima voditi računa prilikom računovodstvenog planiranja. Sa druge strane, neka saznanja iz računovodstvenog planiranja podloga su za knjigovodstvo. U knjigovodstvu pojedini troškovi ukalkulisani su u iznosu koji se temelji na odgovarajućim računovodstvenim predračunima (tzv. troškovi po planskim cenama). Prilikom obračuna troškova po mestima njihovog nastajanja, često se koriste stavke koje proizilaze iz odgovarajućih računovodstvenih predračuna (na primer, raspored fiksnih i relativno fiksnih troškova). Zalihe materijala, proizvoda i nedovršene proizvodnje obično se iskazuju po planskim cenama, tj. po cenama iz odgovarajućih predračuna, dok se u knjigovodstvu paralelno evidentiraju odstupanja. Isto tako, nije moguće izvršiti pravilan obračun uspeha organizacionih jedinica ili učinak na pojedinom radnom mestu, bez unošenja stavki iz odgovarajućih računovodstvenih predračuna u knjigovodstvo.

U planiranju ne učestvuju samo računovodje, već zavisno od vrste plana, i drugi eksperti (inženjeri, stručnjaci za marketing, menadžeri i dr.). Najbolji primer za to je izrada biznis (poslovnog) plana, koji predstavlja osnovu za odlučivanje o ulasku u nove investicije, odobravanje kredita, ili u bilo koji ozbiljniji poslovni poduhvat.

Usvojeni računovodstveni predračuni uzimaju se kao kriterijum prilikom ocenjivanja onoga što je ostvareno i u tom smislu čine podlogu za donošenje poslovnih odluka iz oblasti nadzora kao upravljačke funkcije, sa stanovišta ocenjivanja pravilnosti i odlučivanja koje će se mere preduzeti za uklanjanje nepravilnosti u poslovanju. Ti predračuni mogu se zaustavljati i u okviru računovodstvene analize, da bi se već u tom okviru pripremilo objašnjenje o razlozima za odstupanje onoga što je ostvareno od onoga što je planirano za određeni obračunski period.

Računovodstveni nadzor

Računovodstveni nadzor je, na osnovu podataka u knjigovodstvenim dokumentima i poslovnim knjigama, utvrđivanje pravilnosti i ispostavljanje naloga za otklanjanje nepravilnosti u svim delovima računovodstva. On se ostvaruje kao kontrola, inspekcija ili revizija, bilo da se radi o internim organima nadzora ili o eksternoj kontroli ili inspekciji, odnosno internoj ili eksternoj reviziji. Pojedini vidovi internog i eksternog nadzora propisani su zakonima kao obavezni. Tako na primer, zakon o računovodstvu i reviziji, kod nas, propisuje obavezu pravnog lica da u opštem aktu utvrdi interne računovodstvene kontrolne postupke, a takodje i obavezu eksterne revizije za velika i srednja pravna lica, matična pravna lica koja u skladu sa tim zakonom, sastavljaju konsolidovane finansijske izveštaje, za pravna lica koja emituju hartije od vrednosti i druge finansijske instrumente kojima se trguje na organizovanom tržištu, kao i za sve izdavaoce hartija od vrednosti.

Računovodstveni nadzor je, dakle, deo procesiranja podataka kao informacione funkcije i ne odnosi se samo na knjigovodstvene podatke. To nije samo nadzor nad knjigovodstvenim dokumentima i kasnijom obradom knjigovodstvenih podataka, nego se proširuje na proveravanje poslovanja sa stanovišta opštih akata materijalne prirode i privredno – finansijskih propisa. Svrha računovodstvenog nadzora je dobijanje pouzdanih računovodstvenih obračuna, odnosno finansijskih izveštaja i postizanje usaglašenosti poslovanja sa zakonskim propisima i internim opštim aktima pravnog lica.

Računovodstveni nadzor je, u određenom smislu, usko povezan sa samim knjigovodstvom i obavlja se pretežno kao računovodstvena kontrola. Podaci iz knjigovodstvenih dokumenata ne unose se u poslovne knjige ako nisu kontrolisani, a na osnovu podataka iz poslovnih knjiga ne sastavljaju se računovodstveni obračuni ako ti podaci nisu kontrolisani. Organizaciona rešenja u knjigovodstvu, utiču na oblike računovodstvene kontrole dok računovodstvena kontrola utiče na rezultate rada u knjigovodstvu. Računovodstvena kontrola knjigovodstvenih dokumenata i poslovnih knjiga mora biti organizovana tako da u toku svog normalnog rada otkriva eventualne nepravilnosti i nepoštovanje internih i eksternih propisa, zloupotrebe i pronevere, a time utiče na njihovo sprečavanje.

Kontrola dokumenata o nastalim poslovnim promenama pre knjiženja obuhvata, pre svega, suštinsku kontrolu, tj. utvrđivanje dokaza da je poslovna promena sadržana u dokumentu zaista nastala (istinitost). Drugo je tzv. formalna kontrola kojom se utvrđuje da li dokument sadrži sve poslovne promene (potpunost). Treće, da li su kvantitativne veličine u dokumentu (količina, cena, vrednost)

dobro obračunate (tačnost i materijalnost). I četvrto, da li je poslovna promena izvršena u skladu sa odgovarajućim važećim propisima (zakonitost).

Kontrolom vođenja poslovnih knjiga utvrđuje se da li su sve poslovne promene tačno proknjižene, da li su poslovne knjige ažurne i da li su međusobno usklađene (dnevnik i glavna knjiga, sintetičke i analitičke, subanalitičke i druge pomoćne knjige i evidencije).

Kontrolom računovodstvenih, odnosno finansijskih izveštaja, utvrđuje se da li su oni zasnovani na odgovarajućim evidencijama, da li su pozicije tih izveštaja tačno prikazane i da li su sastavljeni u skladu sa propisima i internim opštim aktima pravnog lica.

Revizija ispituje i ocenjuje organizaciju i funkcionisanje internih kontrola i način sastavljanja računovodstvenih obračuna i predračuna, kao i objektivnost i zakonitost sastavljenih finansijskih izveštaja sa svrhom davanja nezavisnog mišljenja o tome i podizanja pouzdanosti i poverenja u računovodstvene informacije. Jednoobraznost metodoloških postupaka u obavljanju revizije, kao i sastavljanje izveštaja, odnosno mišljenja revizora uređuje se Međunarodnim standardima revizije.

Računovodstvena analiza

Računovodstvena analiza je produžetak obrade podataka iz knjigovodstva i računovodstvenog planiranja. Cilj analize je da upoređenjem podataka u računovodstvenim obračunima i računovodstvenim predračunima omogući sagledavanje i objašnjenje stanja i uspešnosti poslovanja i na osnovu toga formiranje predloga za poboljšanje poslovnih procesa. Ona je deo sveukupne delatnosti računovodstva kao informacione funkcije u pravnom licu, koja je usko povezana sa sastavljanjem finansijskih izveštaja i prezentovanjem širih informacija koje su korisne za donošenje ekonomskih odluka.

U računovodstvenoj analizi račslanjaju se i ocenjuju odstupanja ostverenih veličina od planiranih i standardnih ili drugih uporedivih veličina, kao i uzroci nastanka tih odstupanja. U ekonomskim i računovodstvenim leksikonima registrovano je preko 40 odrednica koje su povezane sa analizom stanja i poslovanja pravnog lica i u tom okviru sa računovodstvenom analizom. Najčešći oblici računovodstvene analize su: analiza izvršenja plana, analiza troškova, analiza prihoda, analiza uspešnosti, analiza finansijskog stanja i analiza bilansa koja se smatra najstarijim vidom analize i kojoj su posvećeni mnogi teoretski i stručni radovi. Za analizu se koriste brojni podaci i iz njih izvedeni pokazatelji stanja, poslovanja, i uspešnosti poslovanja, kao i njihova kombinacija za jedan obračunski period (statička analiza) ili u nizu uzastopnih poslovnih godina (dinamička analiza).

Rezultati računovodstvene analize prezentuju se u napomenama uz finansijske izveštaje ili u posebnim dokumentima , koji računovodstvene predračune povezuju sa računovodstvenim obračunima i objašnjavaju razlike između njih. U tom smislu se računovodstveni obračuni, kao rezultat knjigovodstva ne smatraju završenom informacijom dok ne prodju kroz računovodstvenu analizu, naročito ako se radi o računovodstvenim obračunima za potrebe onih korisnika koji na toj osnovi donose materijalno značajne odluke.

Uspostavljanje sistematske računovodstvene analize pretpostavlja ne samo metodološko ujednačavanje računovodstvenih predračuna i računovodstvenih obračuna, nego i to da se knjigovodstvo prilagodi potrebama praćenja plana i da se tako, već od samog početka, izgradjuje sa stanovišta potreba računovodstvene analize. Poznavanje razloga za odstupanje i obima njihovog uticaja može se u području nadzora inicirati određene korektivne i represivne akcije, a u području planiranja dovesti do toga da se ubuduće uzimaju u obzir ciljevi i sredstva koji su ostvarivi.

Računovodstveno informisanje

Po svojoj suštini računovodstvo je informaciona funkcija i predstavlja informacioni podsistem pravnog lica kao poslovnog sistema. Računovodstvene informacije, zavisno od njihove namene i korisnika, obezbeđuju se dnevno, dekadno, mesečno ili tromesečno (za operativno odlučivanje), ili kao godišnje ili informacije za duži period (za upravljačko, odnosno strateško odlučivanje).

Računovodstvene informacije i izveštaji namenjeni su internim i eksternim korisnicima. Najvažniji interni korisnik računovodstvenih informacija je rukovodstvo kompanije za operativno donošenje

poslovnih odluka o cenama, plaćanju, zaduživanju, upravljanju zalihama, novčanim tokovima i drugo. Eksterni korisnici računovodstvenih informacija i izveštaja su: investitori, kreditori i drugi poverioci zbog boniteta poslovnog subjekta kome daju sredstva; dobavljači zbog ocene mogućnosti plasmana i naplate; kupci zbog ocene stabilnosti snabdevanja, uslova kupovine, mogućnosti kupovine na kredit i slično; vlasnici kapitala – akcionari zbog sigurnosti akcija i mogućnosti potencijalne dividende; poreski organi zbog kontrole izmirivanja fiskalnih obaveza; statistički organi zbog makroekonomskih izveštaja; zatim komore, druge asocijacije, i naravno javnost.

Računovodstveno informisanje završava se računovodstvenim (finansijskim) izveštajima koji se, po pravilu, podnose u pismenom obliku ili elektronskim putem korisnicima tih izveštaja. Predmet računovodstvenih izveštaja su računovodstveni predračuni i računovodstveni obračuni kao celina ili njihovi delovi, a mogu biti i samo pojedini računovodstveni podaci iz faze sakupljanja, sredjivanja i obrade podataka o prošlosti ili o budućnosti, u vidu pojedinačnih računovodstvenih informacija.

Kvalitativna obeležja informacija sadržanih u računovodstvenim, odnosno finansijskim izveštajima, kao svojstva koja čine da su informacije obezbeđene u njima upotrebljive za korisnike tih izveštaja, su: (1) razumljivost, (2) važnost, (3) pouzdanost i (4) uporedivost. Radi se o glavnim obeležjima od kojih treba polaziti u pripremi finansijskih izveštaja da bi oni istinito i pošteno (objektivno) prikazali informacije o finansijskom položaju, uspešnosti i promenama u finansijskom položaju pravnog lica, o čemu će biti više reči u konceptualnom okviru za prikazivanje finansijskih izveštaja.

Može se zaključiti da računovodstveno informisanje u pogledu raspoloživih računovodstvenih podataka i informacija iz knjigovodstva, računovodstvenog planiranja i računovodstvene analize, ali te podatke i informacije prilagodjava tako da su pogodni za prenošenje i naročito da odgovaraju mogućnostima njihovih korisnika da ih shvate. I obrnuto, računovodstveno informisanje mora da utiče na knjigovodstvo, računovodstveno planiranje i računovodstvenu analizu. Ono što računovodstvo treba redovno da daje korisnicima svojih podataka i informacija valja obezbediti već redovnim postupcima u okviru knjigovodstva, računovodstvenog planiranja i računovodstvene analize.

Organizacioni delovi računovodstva

Zbog različitog interesa internih i eksternih korisnika računovodstvenih informacija i finansijskih izveštaja, u novije vreme došlo je do razvoja računovodstva i njegovog razgraničenja u dva relativno izdvojena ali uzajamno zavisna i povezana dela: finansijsko računovodstvo i upravljачko računovodstvo. Po našem mišljenju, danas postoje opravdani razlozi za to da se, kao poseban treći deo, definiše i poresko računovodstvo.

Osnova za razgraničenje finansijskog i upravljачkog računovodstva nalazi se u dva područja poslovanja pravnog lica, i to u području njegovog poslovanja sa drugima, tj. u okruženju, i u području poslovanja unutar samog pravnog lica. Finansijsko, kao i poresko računovodstvo, vezani su za područje poslovanja u okruženju, a upravljачko za područje poslovanja unutar pravnog lica.

Finansijsko računovodstvo

Finansijsko računovodstvo usmereno je, uglavnom, ka zadovoljavanju interesa eksternih korisnika računovodstvenih, odnosno ka sastavljanju i prikazivanju finansijskih izveštaja opšte namene. Ovi finansijski izveštaji su strogo formalni i kod određenih pravnih lica podležu reviziji u skladu sa zakonima kojima se uređuje obaveza revizije finansijskih izveštaja. To su redovni godišnji i u određenim slučajevima vanredni finansijski izveštaji koji se dostavljaju državnim organima, institucijama finansijskog tržišta, akcionarima, investitorima i drugim eksternim korisnicima.

Finansijsko računovodstvo prati eksterno područje poslovanja sa svedenim zbirnim podacima o internom području poslovanja. Ono obuhvata računovodstveno praćenje sredstava i obaveza prema izvorima sredstava kao i poslovnog rezultata ukupnog poslovnog procesa u jedinici računovodstvenog obuhvatanja sa posebnim naglaskom na finansijske odnose sa drugima. Finansijsko računovodstvo se susreće i pod nazivima poslovno, glavno, centralno ili bilansno računovodstvo.

Često se ne razlikuje dovoljno funkcija finansijskog računovodstva od funkcije finansiranja. Treba imati u vidu to da je finansijsko računovodstvo informaciona funkcija, dok se kod finansiranja radi o

pribavljanju sredstava, preobražavanju sredstava, vraćanju sredstava i uskladjivanju obaveza prema izvorima sredstava. Finansiranje je jedna od osnovnih funkcija u operativi, a računovodstvo je sastavni deo informacionih funkcija.

Računovodstvo za odluke o finansiranju daje potrebne informacije, a iz same delatnosti finansiranja prima odgovarajuće podatke. To pokazuje da se suštinski razlikuju finansijsko računovodstvo i finansiranje kao poslovne funkcije i ne treba da zbunjuje to što se organizaciono obe te funkcije mogu obavljati i u okviru iste službe koja se naziva, npr., finansijska služba, računovodstvena služba, privredno – računski sektor i slično.

Upravljačko računovodstvo

Upravljačko računovodstvo je u funkciji obezbeđivanja informacija internim organima (rukovodstvu) za efikasno upravljanje poslovnim procesima. Ovo računovodstvo često se izjednačuje sa pogonskim knjigovodstvom, odnosno knjigovodstvom troškova, što nije isto, jer upravljačko računovodstvo obuhvata šire područje, uključujući mogućnost utvrđivanja efekata poslovanja po delatnostima, sektorima, poslovnim jedinicama, sve do pojedinačnog proizvoda, a takodje uključujući ne samo stvarne troškove i prihode (obračune), već i planske (predračune i njihovo međusobno poredjenje). U stvari, ključni deo upravljačkog računovodstva je računovodstvo troškova i učinaka (kod nas klasa 9) koje predstavlja analitičko računovodstvo internog područja poslovanja. Često se naziva i interno računovodstvo, a kod proizvodjačkih pravnih lica i fabričko ili pogonsko računovodstvo. Ono je deo upravljačkog računovodstva čija je osnovna sadržina višestruka analitička obrada troškova i učinaka.

Bitna karakteristika upravljačkog računovodstva je da se kod njega mnogo veća pažnja posvećuje prikladnosti informacija i pravovremenosti informacija nego u finansijskom računovodstvu i računovodstvu troškova. Računovodstvene informacije su u njemu uvek problemski orijentisane, mnogo je veći akcenat na ispitivanju odstupanja u ekonomskim kategorijama. Osim toga, ovo računovodstvo omogućuje obezbeđivanje podataka o komparativnim prednostima i nedostacima, troškovima i efektima i neto rezultatima alternativnih rešenja kao osnove za odlučivanje (odluka i nema smisla ako ne postoji izbor od više alternativnih rešenja)

U finansijskom računovodstvu i računovodstvu troškova polazište je uvek izvorni podatak. Prikupljeni podaci se zatim na uobičajeni način sredjuju i obrađuju dok se ne dodje na kraju do podataka, odnosno informacija, koji se iskazuju u računovodstvenim izveštajima. U upravljačkom računovodstvu se polazi od toga kakve odluke u okviru poslovnog sistema treba doneti i u skladu sa tim potrebama se koncipira struktura potrebnih računovodstvenih podataka i informacija. Ono je dakle, usmereno, pre svega, ka budućnosti. Povoljna okolnost za to je što upravljačko računovodstvo nije formalizovano odnosno nije ograničeno propisima, već se prilagođava konkretnim potrebama i specifičnostima određenog poslovnog sistema. Time je i pripremanje podataka za interne potrebe otvoren znatno širi prostor.

Prema tome, u odnosu na finansijsko računovodstvo, upravljačko računovodstvo je u mnogo većem obimu usmereno ka informacijama za poslovno odlučivanje.

Poresko računovodstvo

U savremenoj privredi, a posebno u uslovima primene bilo medjunarodnih, ili nacionalnih računovodstvenih standarda, sve više se izdvajaju elementi računovodstva koji se vode za poreske svrhe. Ovo je iz razloga što se poreski propisi u priznavanju, merenju i prikazivanju elemenata finansijskih izveštaja obično razlikuju od računovodstvenih propisa i računovodstvenih standarda, što ima za posledicu da se poreski bilansi razlikuju od bilansa koji su sastavni deo finansijskih izveštaja opšte namene.

Iako se poresko računovodstvo u preduzećima i drugim pravnim licima i kod preduzetnika nije formiralo kao posebna organizaciona celina, ono se funkcionalno izdvaja po tome što se u poslovnim knjigama u skladu sa klasifikacijom utvrđenom kontnim okvirima i kontnim planovima, kao i putem

drugih evidencija, obezbeđuje odvojene podatke i informacije za utvrđivanje poreske obaveze i plaćanje poreza, kao i za vršenje poreske kontrole.

Poresko računovodstvo sve više dobija na značaju uvođenjem sistema samooporezivanja kod nas, koji podrazumeva da poreski obveznik na osnovu propisanih evidencija sam obračuna porez i podnese poresku prijavu na osnovu koje vrši plaćanje poreza, što je bitna razlika u odnosu na raniji sistem, kada je poreski organ rešenjem utvrđivao porez. Ovo dodatno pojačava odgovornost za vođenje poreskog računovodstva i drugih poreskih evidencija i postavlja visoke zahteve u pogledu stručnosti računovodja, u smislu dobrog poznavanja ne samo računovodstvenih, već i poreskih propisa u svim segmentima poreskog sistema. Navešćemo samo dva segmenta koji ilustruju šta mora obezbediti poresko računovodstvo u tim segmentima.

1) Za utvrđivanje godišnjeg poreza na dobit, odnosno za izradu poreskog bilansa i poreske prijave kojom se utvrđuje porez na dobit pravnog lica, uporedo sa računovodstvenim podacima za izradu finansijskih izveštaja opšte namene, potrebno je obezbediti niz računovodstvenih podataka koji su značajni za utvrđivanje visine poreza na dobit, kao što su podaci o kapitalnim dobitcima i gubicima, o uskladjivanju rashoda (neki rashodi se ne priznaju u poreskom bilansu, a neki se priznaju u ograničenim iznosima), uskladjivanju prihoda (prihodi koji se izuzimaju radi izbegavanja dvostrukog oporezivanja i korekcije prihoda po osnovu trasfernih cena) zatim, podaci značajni za poreske podsticaje, podaci o poreskim oslobodjenjima i umanjenjima obračunatog poreza, o poreskim kreditima, poreskom konsolidovanju i dr. Obezbeđivanje svih ovih podataka u poslovnim knjigama i drugim evidencijama vrši se tokom cele poslovne godine da bi se mogao sastaviti poreski bilans u skladu sa poreskim propisima.

2) Uvođenje poreza na dodatu vrednost u naš poreski sistem od 1. januara 2005. godine, pored niza prednosti u odnosu na raniji sistem poreza na promet, nametnulo je nove evidencije poreskom računovodstvu. Da ne nabrajamo, dovoljno je reći da podzakonski propis (pravilnik) kojim je uređena obaveza vođenja osnovnih evidencija o PDV, sadrži oko 35 vrsta podataka koje obveznik PDV mora obezbediti na način koji omogućava kontrolu obračunavanja i plaćanja PDV u svakom poreskom periodu. Ta evidencija zahteva i znatno veću ažurnost i tačnost računovodstva nego u prethodnom sistemu jednofaznog poreza na promet jer se prema sadašnjim propisima, obaveza poreza utvrđuje i uplaćuje kao konačna za svaki poreski period (kalendarski mesec ili tromesečje) na osnovu poreske prijave koja se podnosi poreskom organu u roku od deset dana po isteku poreskog perioda. Osim navedenog poresko računovodstvo obezbeđuje podatke i informacije za sve druge vrste poreskih obaveza kao što su porezi na imovinu, porez na dohodak građana, odnosno porezi po odbitku i dr. Sve to ukazuje na specifičnosti poreskog računovodstva kao funkcionalnog dela računovodstva pravnog lica i preduzetnika.

Treba istaći između poreskog računovodstva koje se na izneti način vodi kod pravnog lica i preduzetnika od poreskog računovodstva koje vodi Poreska uprava u skladu sa odredbama člana 163. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji („ Službeni glasnik RS”, br. 20/07,... i 20/09), na način uređen aktom koji donosi ministar finansija. U tom računovodstvu Poreska uprava za svakog poreskog obveznika iskazuje analitičke podatke o visini poreske obaveze, o iznosu uplate javnih prihoda, kamate za neredovno plaćanje i dr. koji se moraju slagati sa podacima koje pravno lice i preduzetnik vode u svom računovodstvu. U praksi se ove evidencije često ne slažu, kako zbog grešaka koje se dešavaju kod poreskog obveznika (ako, na primer, ne podnese poresku prijavu, u nalog za uplatu unese pogrešan PIB, šifru plaćanja, broj računa, šifru opštine i sl.) tako i zbog Poreske uprave (ako ne proknjiži uplatu na ispravnom PIB- u, šifri opštine kojoj taj prihod pripada, šifri obveznika i sl). Zbog toga poreski obveznik redovno a najmanje jednom godišnje (na dan bilansa), da izvrši usaglašavanje stanja u svojim knjigama sa stranjem u knjigama Poreske uprave, kako bi se izbegli problemi koji mogu nastati zbog neusaglašenosti ovih evidencija.

Računovodstvena načela

Pod računovodstvenim načelima podrazumevaju se pravila koja su, polazeći od teorijskih saznanja i prakse, opšteprihvaćenja kao osnovne smernice za vođenje računovodstva i sastavljanje finansijskog izveštaja. Ona opredeljuju koncepciju računovodstva, razradjuje njegove osnovne karakteristike i formulišu osnovu za računovodstvenu politiku. Računovodstvena politika odnosi se na računovodstveno obuhvatanje ekonomskih kategorija, njihovo iskazivanje i interpretiranje u finansijskim izveštajima konkretnog poslovnog subjekta. Neka računovodstvena načela su propisana u zakonima pojedinih zemalja, ali se najčešće i najpotpunije mogu naći u profesionalnoj regulativi na nacionalnom i međunarodnom nivou.

Računovodstvena načela potrebno je razlikovati od računovodstvenih standarda, koji sadrže deleko širu razradu opšteprihvaćenih računovodstvenih pravila i pravila finansijskog izveštavanja. Računovodstveni standardi obično nisu propisani, već se utvrđuju u okviru strukovnih organizacija, s tim što nacionalni propisi o računovodstvu upućuju na njihovu primenu, kao što je to učinjeno propisima o računovodstvu i reviziji kod nas.

Računovodstvena načela moguće je raščlaniti na polazna načela i načela o računovodstvenom iskazivanju ekonomskih kategorija. Ova načela ranije su bila sadržana u propisima o računovodstvu, što sada nije slučaj, s obzirom na to da aktuelni propisi o računovodstvu upućuju na primenu Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS), odnosno Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja (MSFI). Međutim, ti standardi, iako u pojedinim delovima sadrže neka od načela koja ćemo izložiti, više su usmereni na finansijsko izveštavanje a manje na računovodstveno obuhvatanje poslovnih procesa. Zbog toga smatramo da je korisno ukratko izložiti osnovna načela koja treba imati u vidu u računovodstvenoj praksi.

Polazna računovodstvena načela

Kada je reč o polaznim računovodstvenim načelima, ona se uglavnom odnose na računovodstvo, kao na poslovnu funkciju u okviru koje se skupljaju, sredjuju, obradjuju, prikazuju i čuvaju podaci i informacije o prošlim poslovnim stanjima i procesima (u obliku računovodstvenih obračuna), kao i budućim poslovnim stanjima i procesima (u obliku računovodstvenih predračuna). Pri tome se ima u vidu da računovodstvene informacije čine podlogu za odlučivanje, dok računovodstveni podaci neutralno izražavaju određene činjenice. Polazna načela mogu se sistematizovati prema sledećem redosledu:

-jedinica računovodstvenog obuhvatanja je uvek posebna zaokružena celina koja predstavlja osnovni organizacioni oblik – poslovni subjekt ili iz njega izvedene organizacione oblike koji su takodje zaokružena celina (**načelo zaokružene celine**);

-predmet računovodstvenog obuhvatanja je delatnost čije trajanje, po pravilu, nije unapred određeno, iz čega dalje proizilazi da periodični rezultati, uključujući i godišnji rezultat nemaju apsolutnu konačnu vrednost (**načelo neodređenog trajanja delatnosti**);

-svrha računovodstva je formiranje informacija za potrebe upravljanja i poslovođenja u okviru poslovne celine, kao i za potrebe eksternih korisnika sa ciljem što celishodnije ekonomskog postupanja, očuvanja i proširivanja materijalne osnove privredjivanja i razvoja (**načelo srvsishodnosti**);

-računovodstvo obuhvata sve one ekonomske kategorije stanja i procesa koji se mogu vrednosno izraziti, ne zanemarujući pri tome neutralne jedinice mere kao dopunske (**načelo vrednosnog izražavanja**);

-svaka ekonomska kategorija u računovodstvu se iskazuje u povezanosti sa drugim ekonomskim kategorijama i promena jedne ekonomske kategorije neminovno se odražava na promenu druge (**načelo dvostrukog sagledavanja ekonomskih kategorija**);

-sve ekonomske kategorije iskazuju se tako da se može sagledati u bruto iznosima bez kompenzacija, bilo da se radi o iskazivanju stanja sredstava i obaveza prema izvorima sredstava, bilo o prihodima i rashodima (**načelo bruto iskazivanja**);

- u računovodstvu se na jednom mestu obuhvataju svi odnosi koji se tiču jedne ekonomske kategorije (**načelo integralnosti**);
 - poslovne promene grupišu se prema istim obeležjima i svojstvima (**načelo homogenosti računa**);
 - računovodstvom se obuhvataju sva sredstva, obaveze, prihodi i rashodi, kao i iz njih izvedene kategorije u skladu sa njihovom materijalnom sadržinom (**načelo celokupnosti**);
 - utvrđivanje realnog vrednosno izraženog poslovnog rezultata iziskuje tako da se prilikom periodičnog i organizacionog sučeljavanja prihoda i rashoda vodi računa o terećenju prihoda samo odgovarajućim rashodima (**načelo uzročnosti prihoda i rashoda**);
 - računovodstveni podaci i informacije, pretvaranje računovodstvenih podataka u informacije, iskazivanje računovodstvenih podataka i informacija kao i računovodstveni dokumenti i izveštaji treba da su pregledni (**načelo preglednosti**);
 - računovodstvene informacije moraju se podnositi svim korisnicima podjednako korektno i ne smeju biti protivrečne za razne kategorije korisnika (**načelo korektnosti**);
 - odgovarajuće računovodstvene informacije treba da su potpune za donošenje poslovnih i upravljačkih odluka, a za formiranje tih informacija da su odgovarajući računovodstveni podaci potpuni (**načelo potpunosti**);
 - računovodstvo se smatra savremenim, ako su njegove informacije i oblik podnošenja tih informacija u izveštajima prilagodjeni savremenim potrebama korisnika informacija i ako se formiraju informacije uključenjem najnovijih saznanja, metoda i sredstava (**načelo savremenosti**);
 - računovodstvo se smatra ažurnim, ako su njegove informacije podnesene u takvom roku koji omogućuje blagovremeno donošenje poslovnih i upravljačkih odluka (**načelo ažurnosti**);
 - prikupljanje računovodstvenih podataka i njihovo pretvaranje u računovodstvene informacije treba da pruža veće koristi od troškova koje prouzrokuje (**načelo ekonomičnosti**);
 - u računovodstvu se mogu u vezi sa vrednosnim iskazivanjem pojedinih poslovnih stanja ili procesa pozitivni poslovni rezultati prikazivati tek tada kada su očigledni i potvrđeni, dok je negativne poslovne rezultate potrebno prikazivati već kada oni postanu mogući; nije dopušteno prikrivanje negativnih poslovnih rezultata u previsoko vrednovanim sredstvima i prihodima, niti u prenisko iskazanim obavezama i rashodima (**načelo opreznosti**);
 - računovodstveni predračuni i obračuni moraju biti sastavljeni primenom iste metodologije, kako bi se omogućilo poredjenje i ispravno tumačenje odstupanja ostvarenih od planiranih ekonomskih kategorija (**načelo metodološke ujednačenosti**);
 - primenjene metode po kojima se računovodstveno obuhvataju ekonomske kategorije, moraju biti jasno determinisane i ne mogu se menjati prema trenutnim interesima u jedinici računovodstvenog obuhvatanja, a ako se menjaju metode po kojima se računovodstveno obuhvataju ekonomske kategorije u različitim periodima, treba prikazati posledice njihovog menjanja (**načelo kontinuiteta**);
 - računovodstvo mora biti uskladjeno sa zakonskim propisima, a u slučaju kad su zakonski propisi u suprotnosti sa računovodstvenim načelima i standardima, primenjuju se propisi, s tim što se obelodanjuju razlika i efekat tih suprotnosti (**načelo zakonitosti**);
- Navedena polazna računovodstvena načela mogu poslužiti kao pravila ne samo za praktično postupanje, već i sa ciljem da se podstaknu dalja teorijska izučavanja problematike računovodstva i finansijskog izveštavanja.

Načela o računovodstvenom iskazivanju ekonomskih kategorija

Ova načela uređuju da su od osnovnog značaja za računovodstvo one ekonomske kategorije koje se iskazuju u bilansu stanja i bilansu uspeha. To su sledeće osnovne ekonomske kategorije:

- sredstva i obaveze, i
- prihodi i rashodi.

Sve druge ekonomske kategorije sa računovodstvenog stanovišta zasnovane su na prethodne četiri kategorije. Kao što se vidi, u prethodnom nabravanju nije naveden kapital (glavnica) kao izvor sredstava, jer je i on izvedena kategorija iz vrednosti sredstava (imovine) i obaveza (imovina – obaveze = kapital). Na taj način kapital se tretira i u konceptualnom okviru MSFI kao preostala

vrednost, odnosno ostatak vrednosti sredstava (imovine) pravnog lica nakon odbitka svih njegovih obaveza.

Sredstva i obaveze prema izvorima sredstava su ekonomske kategorije koje su definisane prema njihovom stanju u određenom trenutku, odnosno na dan bilansiranja. Prihodi i rashodi su ekonomske kategorije koje su definisane prema njihovom kumulativnom iznosu u određenom periodu koji je predmet posmatranja, odnosno za koji se vrši bilansiranje.

U daljem definisanju ekonomskih kategorija od osnovnog značaja za računovodstvo, prema načelima strukovnih organizacija, pa i prema teorijskim radovima pojedinih autora koji polaze od tih načela, sredstva se razvrstavaju u tri kategorije, polazeći od njihove funkcije u procesu obavljanja privredne delatnosti, i to na: osnovna sredstva, obrtna sredstva i vanposlovna sredstva.

Medjutim savremena klasifikacija sredstava, uključujući klasifikaciju u MSFI pa i u zakonskoj regulativi kod nas, ne poznaju poslednju kategoriju sredstava, već se sva sredstva (osnovna i obrtna) smatraju poslovnim sredstvima.

Poslovne knjige su jednoobrazne evidencije koje se obezbeđuju primenom jedinstvenog kontnog okvira. Poslovne knjige se vode za poslovnu godinu koja je jednaka kalendarskoj. Poslovne knjige su:

1. Dnevnik
2. Glavna knjiga i
3. Pomoćne knjige

Dnevnik i glavna knjiga su osnovne knjige u sistemu dvojnog knjigovodstva.

Dnevnik karakteriše hronološko evidentiranje poslovnih promena, i u stvari ima ulogu kontrole evidentiranih promena.

Glavna knjiga je sintetička-trocifrena evidencija po bilansnim pozicijama, svih promena evidentiranih u dnevniku glavne knjige.

Osnovni računi – trocifreni - glavne knjige nose nazive pozicija koje su zastupljene u finansijskim izveštajima, odnosno obrascima:

- Bilans stanja i
- Bilans uspeha

Drugim rečima, osnovna podela tih pozicija i računa glavne knjige je:

<u>BILANS STANJA</u>	<u>BILANS USPEHA</u>
<i>AKTIVA I PASIVA</i>	<i>PRIHODI, RASHODI I FINANSIJSKI REZULTAT</i>
AKTIVA: KLASE 0,1,2	PRIHODI: KLASA 6
PASIVA: KLASE 3 i 4	RASHODI: KLASA 5
VANBILANSNA EVID.: KLASA 8	FINAN. REZULTAT: KLASA 7
+ POGONSKO KNJIGOVODSTVO: KLASA 9	

Za koje postoji posebna metodologija obračuna.

Svaki račun glavne knjige uvek na levoj strani ima oznaku **DUGUJE** a na desnoj strani

POTRAŽUJE.

Uticaoj poslovne promene odražava se na smanjenje/povećanje **AKTIVE i PASIVE**

Dug. AKTIVNA KONTA Pot.

P.S. Sva povećanja	Sva smanjenja S⁰⁰ za izravnaje
-----------------------	---

Dug. PASIVNA KONTA Pot.

Sva smanjenja S⁰⁰ za izravnaje	P.S. Sva povećanja
---	-----------------------

POMOĆNE KNJIGE: Analitička evidencija je obavezna da se vodi za osnovna sredstva, materijal, robu, gotove proizvode, kupce, dobavljače, sitan inventar, akcije, zatim KEPU-knjiga, KIR i KPR, što sve zavisi od delatnosti pravnog lica!!!!

2. REGISTAR PROPISA

Propisi koji se primenjuju na vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja za 20__
Mogu se podeliti u tri osnovne grupe, i to računovodstvene propise, poreske propise i ostale propise.

a) računovodstveni propisi:

- Zakon o računovodstvu i reviziji ("Službeni glasnik RS", br.46/06 i 111/09),
- Medjunarodni standardi finansijskog izveštavanja ("Službeni glasnik RS", br.16/08 i 116/08),
- Pravilnik o načinu priznavanja i procenjivanja imovine, obaveza, prihoda i rashoda malih pravnih lica i preduzetnika ("Službeni glasnik RS", br.106/06 i 111/06),
- Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike ("Službeni glasnik RS", BR.114/06, 119/08 I 9/09),
- Pravilnik o sadržini i formi obrazaca finansijskih izveštaja za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike ("Službeni glasnik RS", br.114/06, 5/07 i 119/08),
- Pravilnik o nacinu i rokovima vršenja popisa i uskladjivanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem ("Službeni glasnik RS", br.105/06),
- Pravilnik o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za banke i druge finansijske organizacije ("Službeni glasnik RS", br.98/07 i 67/08),
- Pravilnik o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za društva za osiguranje ("Službeni glasnik RS", br.15/07),
- Pravilnik o obrascima i sadržini pozicija u obrascima finansijskih izveštaja za društva za osiguranje ("Službeni glasnik RS", br.15/07),
- Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za berze i brokersko-dilerska društva ("Službeni glasnik RS", br.117/06, 5/07 i 119/08),
- Pravilnik o sadržini i formi obrazaca finansijskih izveštaja za berze i brokersko dilerska društva ("Službeni glasnik RS", br.117/06, 119/08 i 13/09)

b)poreski propisi:

- Zakon o porezu na dobit preduzeća ("Službeni glasnik RS", br.25/01 i 84/04),
- Pravilnik o sadržaju poreskog bilansa i drugim pitanjima značajnim za način utvrđivanja poreza na dobit preduzeća ("Službeni glasnik RS", br.139/04),
- Pravilnik o sadržaju poreske prijave za obračun poreza na dobit preduzeća ("Službeni glasnik RS", br.139/04, 19/05, 15/06 i 59/06),

- Pravilnik o sadržaju poreskog bilansa za druga pravna lica (nedobitne organizacije)-obveznike poreza na dobit preduzeća (“Službeni glasnik RS”, br.19/05, 15/06 i 20/08),
- Pravilnik o razvrstavanju stalnih sredstava po grupama i načinu utvrđivanja amortizacije (:Službeni glasnik RS”, br.116/04),
- Zakon o porezu na dohodak građana (“Službeni glasnik RS”, br.24/01 i 31/09),
- Pravilnik o sadržaju poreskog bilansa i drugim pitanjima od značaja za način utvrđivanja poreza na dohodak građana na prihode od samostalne delatnosti (“Službeni glasnik RS”, br.140/04),
- Pravilnik o poslovnim knjigama i iskazivanju finansijskog rezultata (“Službeni glasnik RS”, br.140/04),
- Pravilnik o sadržini popisnih lista i načinu utvrđivanja iznosa ostvarenog odbitka predhodnog poreza (“Službeni glasnik RS”, br.107/07),
- Zakon o porezu na dodatu vrednost (:Službeni glasnik RS”, br.84/04 i 61/04),
- Zakon o akcizama (“Službeni glasnik RS”, br.22/01 i 31/09),
- Pravilnik o načinu obračunavanja i plaćanja akcize, vrsti, sadržini i načinu vođenja evidencije, dostavljanja podataka i sastavljanje obračuna akcize (“Službeni glasnik RS”, br.3/05, 54/05, 36/07, 63/07 i 53/09),
- Zakon o porezima na imovinu (“Službeni glasnik RS”, br.26/01 i 31/09),
- Pravilnik o obrascima poreskih prijava za utvrđivanje poreza na imovinu (“Službeni glasnik RS”, br.139/04, 63/07 i 9/09),

v)ostali propisi:

- Zakon o privrednim društvima (“Službeni glasnik RS”, br.125/04),
- Zakon o obligacionim odnosima (“Službeni list SFRJ”, br.29/78, 57/89 i “Službeni list SRJ”, br.31/93),
- Zakon o deviznom poslovanju (“Službeni glasnik RS”, br.62/06),
- Zakon o platnom prometu (“Službeni glasnik RS”, br.3/02, 5/03, 43/04 i 62/06),
- Zakon o bankama (“Službeni glasnik RS”, br.107/05),
- Zakon o osiguranju (“Službeni glasnik RS”, br.55/04 i 63/09),
- ostali zakoni i propisi doneti na osnovu zakona.

Pošto nam je namera da spojimo praktično sa korisnim, kao prva praktična pomoć budućim knjigovođama, biće obrada kategorije privrednih subjekata od samog njihovog osnivanja pa sve do početka obaveze vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja.

3. POJAM PRIVREDNOG SUBJEKTA

U našem pravnom sistemu razlikuju se dva oblika privrednih subjekata. Jedan predstavljaju **pravna lica** (privredna društva i drugi oblici organizovanja), a drugi **fizička lica (preduzetnici)**.

Ove kategorije privrednih subjekata obavljaju privrednu delatnost stalno, profesionalno, a sve radi sticanja dobiti, čime se razlikuju od ostalih fizičkih i pravnih lica.

Ciljna funkcija osnivanja privrednog subjekta je sticanje dobiti. Upravo taj lukrativni (dobitni) karakter, privredne subjekte odvaja od drugih subjekata. Najznacajni predstavnici privrednih subjekata su privredna društva (preduzeća) i preduzetnici.

Privredno društvo je pravno lice koje obavlja delatnost: proizvodnje, prometa robe ili vršenja usluga na trzistu, radi sticanja dobiti. Privredno društvo se osniva u razlicitim pravnim formama: ortacko društvo, komanditno društvo, društvo sa ograničenom odgovornošću i akcionarsko društvo (zatvoreno i otvoreno). Navedeni oblici imaju zajednička obeležja, te postoji opšti pravni režim koji je vežeći za sve oblike privrednih društava, kao i poseban pravni režim za posebne oblike privrednih društava. Po zakonu o privrednim društvima, u obavezi su vođenja knjiga udela i knjiga odluka.

Pored preduzetnika i privrednih društava (preduzeća) kao privredni subjekti javljaju se i zadruge koje se formiraju i posluju po specifičnim tzv. zadružnim principima. Osim navedenih oblika organizovanja, privredni subjekti su i banke, osiguravajuća društva, berze i brokersko-dilerska društva, javna

preduzeća i drugi oblici koji se organizuju po posebnom zakonu, kao akcionarska društva ili društva sa ograničenom odgovornošću. Preduzetnik je, u smislu Zakona o privatnim preduzetnicima, fizičko lice koje, radi sticanja dobiti, osniva radnju i samostalno obavlja delatnost. Za sve obaveze iz obavljanja delatnosti preduzetnik odgovara svojom celokupnom imovinom. Individualni poljoprivrednik nije preduzetnik, u smislu Zakona o privrednim društvima, osim ako posebnim zakonom to nije uređeno. Za osnivanje privrednih subjekata (KD; OD; DOO; AD; ZADRUGE) potrebno je:

1. ZAHTEV ZA REGISTRACIJU (OBRAZAC APR),
2. DOKAZ O IDENTITETU OSNIVAČA (L.K.),
(FOTOKOPIJA LIČNE KARTE ILI PASOŠA FIZIČKOG LICA I/ILI IZVOD IZ REGISTRA U KOME JE REGISTROVANO PRAVNO LICE),
3. AKT O OSNIVANJU DRUŠTVA (ODLUKA ILI UGOVOR) OVEREN U SUDU SA OVERENIM POTPISIMA OSNIVAČA,
4. POTVRDA BANKE O UPLATI NOVČANOG ULOGA (250 ILI 500 EURA) NA PRIVREMENI RAČUN ILI OVERENA IZJAVA OSNIVAČA O TOME DA JE OBEZBEDIO NOVČANI ULOG,
5. ODLUKA O IMENOVANJU ZASTUPNIKA DRUŠTVA, AKO ZASTUPNIK NIJE ODREĐEN OSNIVAČKIM AKTOM I OP-OBRAZAC,
6. OVEREN POTPIS ZASTUPNIKA KOJI PREDAJE I PODIŽE DOKUMENTACIJU,
7. POTVRDA O UPLATI NAKNADE OD 4.000,00 DIN NA ŽIRO RAČUN AGENCIJE
(840-969627-83) KORISNIK – A.P.R. SVRHA UPLATE – REGISTRACIJA OSNIVANJA D.O.O.
MODEL 97 ŠIFRA NAMENE 9501.

4. PRIMERI EVIDENCIJE POSLOVNIH PROMENA PO SISTEMU DVOJNOG KNJIGOVODSTVA-PRIMENA KONTNOG OKVIRA U SKLADU SA MRS/MSFI

Pravna lica i preduzetnici poslovne promene knjiže na računima-kontima propisanim kontnim okvirom. Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike, koji u skladu sa zakonom, poslovne knjige vode po sistemu dvojnog knjigovodstva, iskazuju stanje i promene imovine, kapitala i obaveza, rashode i prihode i utvrđuju rezultate poslovanja prema sadržini pojedinih računa u Kontnom okviru. Propisani osnovni (trocifreni) računi mogu se raščlanjavati, po potrebi i u skladu sa odredbama pravilnika, na analitičke račune.

Otvaranje poslovnih knjiga vrši se na osnovu **BILANSA STANJA** iz prethodne godine (pozicije **AKTIVE I PASIVE**), odnosno grupe računa koja su imala stanja na kraju kalendarske godine. Što se tiče otvaranja pomoćnih knjiga, ono se zasniva na godišnjem popisu-utvrđivanje stvarnog stanja imovine i obaveza, sa kojim je usklađeno knjigovodstveno stanje na kraju protekle godine.

GODIŠNJI POPIS - Popis imovine i obaveza sa stanjem na dan 31. decembra tekuće - poslovne godine. Godišnji popis (inventarisanje) predstavlja najznačajniji postupak interne kontrole koji privredna društva, druga pravna lica i preduzetnici, sprovode na kraju poslovne godine u cilju utvrđivanja stvarnog stanja imovine i obaveza, utvrđivanja odstupanja knjigovodstvenog od stvarnog stanja i svođenje knjigovodstvenog stanja na stvarno stanje koje se utvrđuje popisom. Zbog toga što se vrši i sastavlja na kraju svake godine redovno, ovaj popis se naziva “**REDOVAN GODIŠNJI POPIS**” i razlikuje se od “**VANREDNOG POPISA**” koji se vrši u toku godine prilikom primopredaje dužnosti računopolagača, promene prodajnih cena proizvoda i robe u prodavnicima-maloprodaja, statusne promene, promene pravne forme, otvaranja, odnosno zatvaranja postupka redovne likvidacije i stečaja pravnog lica i u drugim slučajevima, predviđenim Zakonom.

Zbog uloge koju popis ima u obezbeđenju tačnih i pouzdanih podataka i informacija koje sadrže finansijski izveštaji, propisano je sprovesti sledeće radnje:

- Da pre početka popisa pravno lice dostavlja rešenje-odluku o imenovanju članova komisije za popis, uputstvo za vršenje popisa i plan rada komisije za popis, internom revizoru, nadzornom odboru ili odboru revizora, ako pravno lice ima te organe

- Da pravno lice koje podleže obavezi revizije dostavlja rešenje-odluku o imenovanju članova komisije za popis, uputstvo za vršenje popisa i plan rada preduzeću za reviziju sa kojim je zaključilo ugovor

- Da izveštaj o izvršenom popisu, komisija za popis, dostavi nadležnom organu pravnog lica, internom revizoru, nadzornom odboru, ili odboru revizora, ako ga ima, a ako pravno lice po zakonu podleže obaveznoj reviziji, i preduzeću za reviziju sa kojim je zaključilo ugovor o reviziji, najdocnije 30 dana pre dana sastavljanja godišnjeg finansijskog izveštaja, tj. najkasnije do 29.01.20--.godine.

1. Za organizaciju i pravilnost popisa odgovorni su:

- Zakonski zastupnik pravnog lica
- Preduzetnik
- Lice koje vodi poslovne knjige i sastavlja finansijske izveštaje

2. U komisiju za popis ne mogu biti određena lica koja rukuju imovinom, odnosno koja su zadužena za imovinu koja se popisuje

3. Popis kod malih pravnih lica i preduzetnika može da vrši jedno lice, s tim da to nije lice koje rukuje imovinom koja se popisuje, odnosno koje je zaduženo tom imovinom

4. Za tačnost popisa i izveštaja o popisu odgovorni su članovi komisije za popis, odnosno kod malog pravnog lica i preduzetnika lice koje vrši popis

5. Nadležni organ pravnog lica, odnosno preduzetnika, razmatra izveštaj o izvršenom popisu u prisustvu predsednika komisije za popis, lica koje vodi poslovne knjige i sastavlja finansijske izveštaje, odnosno lica zaposlenog kod pravnog lica i preduzetnika kome poverava vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja

6. Organ upravljanja pravnog lica, odnosno preduzetnik, najkasnije do 29. januara tekuće godine donosi odluku o usvajanju izveštaja o izvršenom popisu na dan 31. decembra prethodne godine, s obzirom na to da se finansijski izveštaji za 20--.godinu dostavljaju APR najkasnije do 28. februara 20--.godine. Naime, danom donošenja ove odluke smatra se da je nastao manjak, rashod i sl., po popisu, i obaveza za obračun, odnosno plaćanje PDV. To praktično znači da će u vezi sa razlikama po popisu mesečni obveznici PDV biti obavezni da obavezu PDV utvrde u poreskoj prijavi za mesec januar 20--.godine, koju podnose do 10. februara 20--.godine.

7. Izveštaj o izvršenom popisu, zajedno sa popisnim listama i odlukama nadležnog organa pravnog lica, odnosno preduzetnika, o načinu knjiženja utvrđenih razlika, dostavlja se na knjiženje radi usklađivanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem najkasnije u roku od tri dana od dana kada je odluka o popisu doneta. Tako na primer, ako je odluka o usvajanju izveštaja o popisu doneta 29. januara 20--.godine, rok za dostavljanje za knjiženje je 01. februar. 20--.godine (član 11.stav 1. Zakona o računovodstvu i reviziji).

8. Bitna pretpostavka za efikasno obavljanje popisa imovine i obaveza na kraju godine jeste da sve računovodstvene evidencije budu prethodno međusobno obuhvaćene-usklađene.

9. Prilikom popisa treba voditi računa i o zahtevima MRS, odnosno MSFI, koji se odnose na priznavanje, procenjivanje i vrednovanje imovine i obaveza u skladu sa postupcima koji se na osnovu tih zahteva utvrđuju opštim aktom pravnog lica, konkretno Pravilnik o računovodstvu i računovodstvenim politikama.

10. Poseban postupak u vezi sa popisom na kraju 20--.godine imaju pravna lica i preduzetnici koji se po službenoj dužnosti i sprovedenom postupku brišu iz sistema PDV u skladu sa članom 39.stav 2. Zakona o PDV, ako su u 20--.godini ostvarili ukupan promet dobara i usluga manji od 2.000.000. dinara. Ovi obveznici dužni su da utvrde iznos PDV sadržan u zalihama na kraju godine i da utvrđeni iznos PDV plate u propisanom roku.

SADRŽINA RAČUNA
4.0. KLASA 0: NEUPLAĆENI UPISANI KAPITAL I STALNA IMOVINA

Grupa računa: 00 - Neuplaćeni upisani kapital

RAČUN 001-Neuplaćeni upisani udeli-na računima ove grupe iskazuju se iznosi upisanih, a neuplaćenih akcija i upisani a neuplaćeni udeli u privredna društva-pravna lica, prema nazivima računa ove grupe.

Primer promene:

Osnivačkim aktom (odluka o osnivanju) predviđeno je da osnivač d.o.o kao ulog u društvo unosi iznos od 500 eura u dinarskoj protivvrednosti na dan uplate, /pretpostavljeni srednji kurs NBS 1eur=100.00 dinara, s tim da 250 eura uplaćuje u depozit kod banke pre osnivanja, a drugih 250 eura dužan je da uplati na račun društva u roku od dve godine.

Knjiženje promene:

1.	001	Neuplaćeni upisani udeli	50.000
	311	Neuplaćeni upisani udeli	50.000

opis promene: APR (500eur-a x 100din-pretpostavljeni srednji kurs NBS na dan uplate)

2.	241	Tekući (poslovni) račun	25.000
	001	Neuplaćeni upisani udeli	25.000

opis promene: uplata po izvodu br. (250eur-a x 100din)

3	311	Neuplaćeni upisani udeli	25.000
	301	Udeli društva sa ograničenom odgovornošću	25.000

opis promene: uplata po izvodu br. (250eur-a x 100din)

Bitna napomena: Na kraju godine izračunava se kursna razlika za preostalih, neuplaćenih 250eura, stav za knjiženje je: 001 / 311 ili obrnuto 311/ 001 /u zavisnosti da li je kurs eur-a rastao ili padao/.

Grupa računa: 01 - Nematerijalna ulaganja

Na računima ove grupe iskazuju se ulaganja u određeno nemonetarno sredstvo bez fizičkog sadržaja. Sva ulaganja priznaju se i vrednuju u skladu sa MRS-38, MRS-36 i drugim relevantnim standardima. Za neko sredstvo se može kazati da je nematerijalno ulaganje(zasebno) ukoliko se to sredstvo može odvojiti, dati u zakup, prodati, razmeniti ili raspodeliti, u stvari, radi se o nenovcanoj imovii brz fizicke forme. Nematerijalno ulaganje prestaje da se priznaje (isključuje se iz bilansa), nakon njegovog otuđenja, ili kada se od njegove upotrebe ne očekuju naknadne, buduće ekonomske koristi.

Po MRS za vrednovanje nematerijalnih ulaganja predviđeni su:

- Osnovni postupak i alternativni postupak

Osnovni postupak podrazumeva vrednovanje po nabavnoj vrednosti, a alternativni postupak podrazumeva da nakon početnog priznavanja nematerijalno ulaganje se iskazuje po revalorizacionom iznosu koji predstavlja njegovu poštenu-fer vrednost (tržišna vrednost). Način iskazivanja nematerijalnih ulaganja upravo i zavisi od veka trajanja. Iznos amortizacije nematerijalnih ulaganja treba raspoređivati tokom procenjenog korisnog veka trajanja. Po MRS ostavlja se sloboda pravnim licima da sama procenjuju korisni vek trajanja nematerijalnih ulaganja.

Obračun amortizacije za računovodstvene i poreske svrhe

Obračun amortizacije za potrebe sastavljanja finansijskih izveštaja uređen je Zakonom o računovodstvu i reviziji (Službeni glasnik RS br.46/06), MRS i MSFI, kao i računovodstvenim politikama koje pravno lice donosi u skladu sa MRS i Zakonom. Tako obračunata amortizacija u finansijskim izveštajima pravnog lica iskazuje se kao rashod perioda za koji je obračunata.

Metoda amortizacije trebalo bi da izražava način na koji preduzeće troši predmetna sredstva. Ukoliko, taj način ne može pouzdano da se odredi, primenjuje se **proporcionalna metoda**, za koju će se teško naći dokaz da je u utvrđivanju troškova pogrešna. Pored ove metode, u utvrđivanju iznosa amortizacije mogu se koristiti:

- **Degresivna metoda**
- **Funkcionalna metoda**

Stopa amortizacije po proporcionalnoj metodi izračunava se primenom sedeće formule:

$$\% = 100 / \text{vek trajanja}$$

Stopa amortizacije po funkcionalnom metodu izračunava se:

$$\% = \text{broj proizvedenih jedinica} / \text{ukupan očekivani broj jedinica proizvoda, a osnovica je nabavna vrednost.}$$

Degresivna metoda je računski najkomplikovanija za primenu. Osnovica za obračun amortizacije po ovom metodu je sadašnja vrednost. Za ovu metodu osnovno je pravilo da se polazi od pretpostavke da se sredstva ne troše ravnomerno, nego da se u početku troše jače kada im je i učinak najveći.

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 izveštajima, već se kao rashod u poreskom bilansu priznaje amortizacija obračunata po zakonu o porezu na dobit preduzeća i Pravilnikom o načinu razvrstavanja stalnih sredstava po grupama i načinu utvrđivanja amortizacije za poreske svrhe.

Razlika između iznosa amortizacije po računovodstvenim propisima i amortizacije po poreskim propisima (izuzev amortizacije koja proističe iz procene sredstava po fer vrednosti), predstavljaju privremenu poresku razliku koja se u skladu sa MRS12-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 izveštaja amortizacija obračunava po poreskim propisima zato što:

- Po MRS amortizacija treba realno da izrazi način trošenja osnovnog sredstva u procenjenom veku korisnog trajanja, a to poreski propisi ne uvažavaju, pa za sva osnovna sredstva, izuzev nekretnina, propisuju degresivnu metodu. U smislu MRS teško je za većinu stalnih sredstava pretpostaviti degresivni metod koji najrealnije prikazuje način trošenja osnovnog sredstva
- MRS insistiraju na pojedinačnom obračunu amortizacije za svako sredstvo, dok je poreska amortizacija grupna, tako da se, čak i kada se primeni isti metod i ista stopa amortizacije i po poreskim propisima i po računovodstvenim propisima, dobija različit iznos amortizacije

Računovodstvena amortizacija

Po definiciji MRS 16 stav 6. amortizacija je sistematsko otpisivanje osnovice za amortizaciju jednog sredstva tokom njegovog korisnog veka trajanja. Drugim rečima, nabavna, odnosno neotpisana vrednost nekog sredstva iskazana u poslovnim knjigama, putem obračuna amortizacije, prenosi se na troškove u veku upotrebe tog sredstva.

Obračun amortizacije obavezno se vrši na kraju godine prilikom sastavljanja godišnjeg finansijskog izveštaja (31.12.), kao i u drugim slučajevima iz člana 23. st. 3. do 5. Zakona o računovodstvu (statusne promene, promena oblika organizovanja, prodaja pravnog lica, otvaranje i okončanje postupka stečaja, odnosno likvidacije, itd.).

Takođe, za sredstva otuđena ili rashodovana u toku godine vrši se konačan obračun amortizacije zaključno sa mesecom, odnosno danom sa kojim je sredstvo otuđeno, odnosno rashodovano.

Obračun amortizacije vrše sva pravna lica koja vode poslovne knjige prema Zakonu o računovodstvu i reviziji: preduzeća, zadruge, banke i druge finansijske organizacije, organizacije za osiguranje, berze, berzanski posrednici, druga pravna lica i preduzetnici.

Naime, prema MRS, mogu se koristiti sledeće metode:

- Metoda proporcionalnog otpisivanja
- Metoda degresivnog otpisivanja, i
- Funkcionalna metoda (amortizacija = ostvareni učinak/ukupni očekivani učinak)

Osnovica za obračun amortizacije kod proporcionalnog metoda je nabavna vrednost, kod degresivnog metoda sadašnja vrednost i kod funkcionalne metode takođe nabavna vrednost.

Amortizaciju obračunavaju i preduzetnici koji vode prosto knjigovodstvo, a obračunata amortizacija iskazuje se kao trošak u koloni 18 knjige PK-1.

Utvrđivanje korisnog veka trajanja (stope amortizacije-računovodstvene):

Standardima se ne propisuju stope za obračun amortizacije, niti to sada propisuje Zakon o računovodstvu i reviziji. To znači da preduzeća sama utvrđuju ove stope i da to moraju urediti svojom računovodstvenom politikom. U stvari, procenjuje se korisni vek trajanja sredstava, a stope se izvide iz procenjenog korisnog veka trajanja sredstava za proporcionalnu metodu, najčešće i najlakše primenljivu u praksi:

$$\text{godišnja stopa amortizacije} = 100 / \text{korisni vek trajanja u godinama}$$

Poreska amortizacija

Obračun poreske amortizacije se vrši po grupama (znači grupno) na propisanim obrascima **OA i OA1** samo za sredstva čija je nabavna vrednost veća od prosečne bruto zarade u Republici u vreme nabavke, odnosno zbir grupe ne može biti nizi od PBZ /petostruka bruto zarada na dan izrade finansijskih izveštaja/ po degresivnom metodu za grupe od II-V (dva do pet) a što znači da je osnovica za obračun sadašnja vrednost po propisanim grupama, odnosno stopama, a za prvu grupu važi pravilo da se primenjuje proporcionalna metoda i da je osnovica za obračun amortizacije nabavna vrednost.

Poreske amortizacione grupe:

Prva amortizaciona grupa	stopa 2.50%
Druga amortizaciona grupa	stopa 10.00%
Treća amortizaciona grupa	stopa 15.00%
Četvrta amortizaciona grupa	stopa 20.00%
Peta amortizaciona grupa	stopa 30.00%

PORESKE AMORTIZACIONE GRUPE		
-----------------------------	--	--

Članom 10. Zakona o POREZU NA DOBIT propisano je da se stalna sredstva razvrstavaju u 5 amortizacionih grupa. Pravilnikom je to razrađeno na sledeći način:

Broj grupe	Vrsta stalnih sredstava	Amortizaciona stopa
1	2	3
I	Prva amortizaciona grupa	2,5%
1.	Asfaltne površine	
2.	Avionske piste	
3.	Brane za akumulaciju voda	
4.	Cevi za gasovod	
5.	Dokovi za vezivanje brodova	
6.	Elektrane	

7.	Električni dalekovodi	
8.	Eskalatori pokretne stepenice	
9.	Hangari	
10.	Lukobrani	
11.	Marine	
12.	Mostovi	
13.	Nadvožnjaci i vijadukti	
14.	Naftovodi	
15.	Odvodni i dovodni kanali	
16.	Parking površine	
17.	Putevi i autoputevi	
18.	Ribnjaci	
19.	Skladišta i rezervoari	
20.	Sportski objekti (stadioni, bazeni, sporstke hale i drugo)	
21.	Silos na poljoprivrednim dobrima	
22.	Tuneli	
23.	Vodovodi i cevovodi	
24.	Železnička infrastruktura	
25.	Zgrade	
26.	Sve ostale nepomenute nepokretnosti	
II	Druga amortizaciona grupa	10,0%
1.	Avioni	
2.	Automobili	
3.	Brodovi i ostali plovni objekti	
4.	Klima uređaji	
5.	Liftovi	
6.	Bojleri	
7.	Nameštaj u brodovima	
8.	Medicinska oprema	
9.	Ograde	
10.	Oprema za kancelariju	
11.	Oprema za proizvodnju i distribuciju solarne energije	
12.	Oprema za proizvodnju i distribuciju električne energije, gasa, toplote i vode	
13.	Vagoni	
14.	Vinogradi	
15.	Voćnaci	
16.	Nematerijalna ulaganja (koncesije, licence, patenti, žigovi, modeli, autorska prava, franšiza i druga prava	
III	Treća amortizaciona grupa	15,0%
1.	Alat i inventar	
2.	Autobusi	
3.	Oprema za termoelektreane	
4.	Oprema za proizvodnju mleka i mlečnih proizvoda	
5.	Fiskalne kase	
6.	Fliperi	
7.	Hladnjače za povrće	
8.	Kalkulatori	
9.	Kamioni i prikolice	
10.	Laboratorijska oprema	
11.	Mašine za čišćenje žitarica	
12.	Oprema za fotokopiranje	
13.	Nameštaj koji nije pomenut na drugim mestima	
14.	Oprema za istraživanje	
15.	Postrojenja za pravljenje betona	
16.	Pokretna oprema za proizvodnju električne energije (agregati i slično)	

17.	Radari	
18.	Televizijske antene	
19.	Sva ostala stalna sredstva (osim nepokretnosti) koja nisu posebno naznačena u grupama od II do V	
IV	Četvrta amortizaciona grupa	20,0%
1.	Nameštaj u avionima	
2.	Oprema za kontrolu zagađenja vazduha i vode nelicencirana	
3.	Oprema za emitovanje radio i TV programa	
4.	Oprema za naftne bušotine	
5.	Oprema za obradu rude	
6.	Rezervni delovi za avione	
V	Peta amortizaciona grupa	30,0%
1.	Automobili za iznajmljivanje ili lizing i taxi vozila	
2.	Bilbordi	
3.	Branici za puteve i pruge	
4.	Električne reklame	
5.	Elektronska oprema za procesiranje podataka (kompjuteri) i sistemski i aplikacioni softveri	
6.	Oprema za informatičku infrastrukturu (Yupack, Internet)	
7.	Filmovi	
8.	Televizijske reklame i spotovi	
9.	Građevinska pokretna oprema	
10.	Kalupi za livenje	
11.	Knjige u biblioteci koje se iznajmljuju	
12.	Industrijski noževi	
13.	Oprema za seču drveća	
14.	Platno (tepisi, zastori, zavese, itisoni i slično)	
15.	Pokretna oprema koja koristi elek. energiju (bušilica, brusilica i slično)	
16.	Pokretni kampovi	
17.	Skeneri za barkod	
18.	Traktori	
19.	Uniforme	
20.	Video igre - na novčić	
21.	Video trake, CD, DVD i slično	
22.	Osnovno stado	

Pri utvrđivanju osnovice poreza na dobit polazi se od dobitka iz bilansa uspeha. Ta dobit utvrđena je na osnovu rashoda u kojima su sadržani i rashodi računovodstvene amortizacije.

Kako se oni ne priznaju, njih treba zameniti rashodima poreske amortizacije. Drugim rečima, da bi se dobila osnovica poreza na dobit, dobit se uvećava za računovodstvenu amortizaciju i umanjuje za poresku amortizaciju, odnosno:

PORESKA OSNOVICA ZA OBRAČUN POREZA NA DOBIT PREDUZEĆA=DOBIT + RAČUNOVODSTVENA AMORTIZACIJA – PORESKA AMORTIZACIJA,
utvrđuje se na obrascu PB1 za preduzeća, a za preduzetnike po istom principu, ali samo na obrascu PB2.

Bitna napomena: Pravna lica, preduzetnici i fizička lica, dužni su da nadležnom poreskom organu podnesu poreske prijave za utvrđivanje poreza na imovinu za 2009. godinu najkasnije do 31. marta 2010. godine, na propisane sledeće poreske prijave:

- Poreska prijava na Obrascu ППН-1 – Poreska prijava za utvrđivanje poreza na imovinu za 200_ godinu, koju podnose pravna lica preduzetnici koji vode poslovne knjige, i to za imovinu koja im služi za obavljanje delatnosti
- Poreska prijava na obrascu ППН-2 – Poreska prijava za utvrđivanje poreza na imovinu za 200_ godinu, koju podnose preduzetnici koji vode poslovne knjige za imovinu koja im ne služi za obavljanje delatnosti, i ostali preduzetnici (paušalci) – za imovinu koja im služi za obavljanje delatnosti i za imovinu koja im ne služi za obavljanje delatnosti, kao i fizička lica
- Poreska prijava na Obrascu ППН-3 – Poreska prijava za utvrđivanje poreza na nasleđe i poklon, koju podnose obveznici poreza na nasleđe i poklon, i
- Poreska prijava na Obrascu ППН-4 – Poreska prijava za utvrđivanje poreza na prenos apsolutnih prava, koju podnose obveznici poreza na prenos apsolutnih prava

Od **01.01.2009.** godine u poreskim prijavama ППН-3 i ППН-4, kao poreskim prijavama koje se podnose u slučaju nasleđa ili poklona, odnosno prenosa uz naknadu oporezivih prava, iz predmeta oporezivanja, brisane su hartije od vrednosti i udeli u pravnim licima, a uneti su novi osnovi prenosa koji su oporezivi (održaj, likvidacioni višak i sl.). Porez na kapitalne dobitke (razlika između prodajne cene i njene nabavne cene), plaća se prilikom prodaje nepokretnosti i hartija od vrednosti. Obveznik poreza na kapitalni dobitak je pravno i fizičko lice koje ostvari kapitalni dobitak koji se plaća po stopi od 10% za pravna lica i prijavu vrsi na propisanoj poreskoj prijavi PDP a za fizičko lice 20%, odnosno, obveznik- fizičko lice koji ostvari kapitalni dobitak prodajom nepokretnosti i hartija od vrednosti, dužan je da podnese poresku prijavu (na Obrascu ППДГ-3) nadležnom poreskom organu u roku od 15 dana od dana činidbe (ostvarivanja prihoda).

U okviru **grupe računa 01** evidentiraju se u poslovnim knjigama sledeća sredstva :

RAČUN 010 - Ulaganja u razvoj - iskazuju se ulaganja u razvoj čiji se efekti očekuju u periodu dužem od jedne godine. Pod razvojem se podrazumeva primena rezultata istraživanja ili drugog znanja radi proizvodnje novih značajnije poboljšanih materijala, uređaja, proizvoda, procesa, sistema ili usluga pre pristupanja komercijalnoj proizvodnji ili korišćenju.

Primer promene:

Prihvaćena je ponuda dobavljača za projektovanje i izradu alata. Faktura glasi na 600.000 +18% PDV-a =108.000, ukupno 708.000.00dinara, izvršeno je i plaćanje dobavljaču iz kredita.

Knjiženje promene:

015	Nematerijalna ulaganja u pripremi	600.000
270	Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama 18%	108.000
433	Dobavljači u zemlji	708.000

opis promene: finansiranje izrade vrši se iz kratkoročnog kredita uzetog kod banke

433	Dobavljači u zemlji	708.000
241	Tekući (poslovni) račun	708.000
241	Tekući (poslovni) račun	708.000
422	Kratkoročni krediti u zemlji	708.000

opis promene: primljen je kredit i isplaćena je obaveza prema dobavljaču iz kredita

015	Nematerijalna ulaganja u pripremi	60.000
460	Obaveze po osnovu kamata i troškova finansiranja	60.000

opis promene: primljeno je zaduženje banke za kamatu po kreditu (obračun kamata)

010	Ulaganja u razvoj	660.000
015	Nematerijalna ulaganja u pripremi	660.000

opis promene: alat je testiran i stavljen u upotrebu

Nadalje, primljeno je novo zaduženje za kamatu u iznosu od 30.000 dinara.

562	Rashodi kamata	30.000
460	Obaveze po osnovu kamata i troškova finansiranja	30.000

opis promene: zaduženje za novi obračun kamata

Napomena: Prema MRS - 23 posle stavljanja sredstva u upotrebu svi troškovi se knjiže, znači, ne na sredstvo već na trošak.

RAČUN 011 - Koncesije, patenti, licence i druga slična prava - iskazuju se ulaganja u nematerijalna prava koja se priznaju i vrednuju u skladu sa MRS 38.

Primer promene:

Vrednost licence po fakturi ino-dobavljača iznosi u dinarskoj protivvrednosti za 5000eur-ax100.00 dinara /Srednji kurs NBS/=500.000.dinara i izvršen je obracun PDV 18% na internom obracunu.
 $500.000 \times 18\% = 90.000$

Kniženje promene:

015	Nematerijalna ulaganja u pripremi	500.000
434	Dobavljači u inostranstvu	500.000

opis promene: za primljen račun br.

276	Porez na dodatu vrednost obračunat na usluge inostranih lica	90.000
470	Obaveze za porez na dodatu vrednost 18%	90.000

opis promene: po internom obračunu br.

011	Koncesije, patenti, licence i slična prava	500.000
015	Nematerijalna ulaganja u pripremi	500.000

opis promene: aktiviranje licence po zapisniku br.

Bitna napomena: Interni obračun PDV-a propisuje član 10. Zakona o PDV, član 12. da se obračunava PDV-odnosno na usluge stranog lica izvršene u RS; i prema članu 28. da se ima pravo na prethodni porez, tako da je efekat O. U obrazac PPPDV AOP 003 osnovica se ne iskazuje a u AOP 103 PDV se iskazuje, zatim u AOP 008 osnovica se iskazuje i u AOP 108 pdv se iskazuje.

RAČUN 012 - Goodwill u skladu sa MSFI-3 – Poslovne kombinacije – na koje se primenjuje odnosine na sticanje prava kontrole poslovanja nad jednim ili više pravnih lica. U stvari, na ovom kontu iskazuje se svaki višak nabavne vrednosti u odnosu na interes sticaoca u poštenoj (fer) vrednosti stečenih indentifikovanih sredstava i obaveza na datum transakcije razmene po osnovu poslovnih kombinacija.

U slučaju poslovne kombinacije koja dovodi do stvaranja odnosa matično pravno lice-zavisno pravno lice, Goodwill matično pravno lice priznaje i prikazuje u svojim konsolidovanim finansijskim izveštajima.

Konkretno, kada jedno pravno lice kupuje neto imovinu drugog pravnog lica (sredstva umanjena za preuzete obaveze) nastaje odnos matičnog i zavisnog pravnog lica, tako da matično pravno lice iskazuje Goodwill u svojim konsolidovanim finansijskim izveštajima.

Obračun amortizacije goodwilla se ne vrši, već se utvrđuje obezvređenje, u skladu sa MRS 36-Obezvređenje sredstava.

Primer promene:

Utvrđeno je da je fer cena neto imovine privrednog društva 1.000.000,00 /imovina-obaveze =neto vrednost imovine/. Ugovorena je prodajna cena od 1.150.000,00 koja je plaćena sa tekućeg računa. Kupljeno privredno društvo pripojeno je sticaocu. Sredstva po kontima aktive (klase 0,1,i 2) u vrednosti od 1.500.000.00 dinara, a obaveze po kontima pasive (klasa 4) u vrednosti od 500.000.00 dinara, tako da je goodwill u vrednosti od 150.000.00 dinara.

Knjiženje promene:

020	Zemljišta	1.000.000
	433 Dobavljači u zemlji	1.150.000
132	Roba	300.000
	414 Dugoročni krediti u zemlji	300.000
202	Kupci u zemlji	200.000
	422 Kratkoročni krediti u zemlji	200.000
012	Goodwill	150.000
433	Dobavljači u zemlji	1.150.000
	241 Tekući (poslovni) račun	1.150.000

opis promene: prodaja imovine i isplata kupljenog preduzeća

Specifičnost goodwilla u odnosu na druga nematerijalna sredstva koja se mogu samostalno sticati, je u tome što je goodwill nerazdvojiv od vrednosti društva kao celine, što znači da se ne može samostalno sticati kao zasebno sredstvo, pa on u suštini predstavlja nerazdvojivo sredstvo od drugih sredstava pravnog lica. Drugim rečima, goodwill se može steći samo kupovinom pravnog lica po ceni koja je veća od neto poštene (fer) tržišne vrednosti pojedinih stavki u bilansu pravnog lica na dan kupovine.

RAČUN 014 - Ostala nematerijalna ulaganja - iskazuju se ulaganja u ostala nematerijalna ulaganja koja se priznaju u skladu sa MRS. Najčešće su to u pitanju programi (softweri) koji se koriste za računare a nabavljaju se naknadno posle nabavke računara i dugogodišnji zakup kod kojeg se ne stiče pravo vlasništva.

Primer promene br.1:

Preduzeće je kupilo računovodstveni softwer /pravo koriscenja/ u vrednosti od 100.000 dinara, PDV po računu dobavljača iznosi 18.000 dinara, kada se softwer nabavlja samostalno-odvojeno od računara, primera radi u vidu licence sa pravom koriscenja-smatra se da se radi o prometu usluga koji se oporezuje po opstoj stopi 18%. Procena je preduzeća da će se softwer koristiti narednih 5 /pet/ godina, nabavka i aktiviranje-upotreba izvršena je u mesecu februaru 2009.godine.

Knjiženje promene:

015	Nematerijalna ulaganja u pripremi	100.000
	433 Dobavljači u zemlji	118.000
270	Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama 18%	18.000

opis promene: nabavka po računu

014	Ostala nematerijalna ulaganja	100.000
	015 Nematerijalna ulaganja u pripremi	100.000

opis promene: aktiviranje softwera

Obračun amortizacije i knjiženje promene:

540	Troškovi amortizacije	16.667
014-8	Ispravka vrednosti ostalih nematerijalnih ulaganja po osnovu amortizacije	16.667

opis promene: obračun amortizacije ($100/5 = 20\%$, zatim $100.000 \times 20\% : 12 \times 10 = 16.666,67$)

Primer promene br.2:

Preduzeće je izvršilo nabavku personalnog računara za AOP zajedno sa programom, u vrednosti od 180.000 dinara, pdv je obracunat po posebnoj stopi 8% i iznosi dinara 14.400., ostala racunarska oprema: server, stampac, skener oporezuje se sa opstom stopom 18%.

Napomena:

Program nabavljen zajedno sa računarom ulazi u nabavnu vrednost računara, nabavka i aktiviranje izvršeno je u mesecu februaru 2009.godine.

Knjiženje promene:

027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	180.000
271	Predhodni pdv posebna stopa 8%	14.400.
433	Dobavljači u zemlji	194.400

opis promene: nabavka opreme sa softwerom

023	Postrojenja i oprema	180.000
027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	180.000

opis promene: aktiviranje opreme

Bitna napomena: Procena preduzeća je da će se programi-softveri i računari koristiti 5 godina
Ukoliko se nabavlja ostala racunarska oprema, server, stampac, skener itd. PDV se obracunava I placa po opstoj stopi 18%.

Obračun amortizacije i knjiženje promene: /Od 01.03.2009/

$$100/5=20\% \quad 180.000 \times 20\% = 36.000$$

$$36.000/12*10 = 30.000$$

540	Troškovi amortizacije	30.000
023-8	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme po osnovu amortizacije	30.000

opis promene: obračun amortizacije

RAČUN 015 - Nematerijalna ulaganja u pripremi - obuhvataju se svi oblici nematerijalnih ulaganja od dana ulaganja do dana početka korišćenja, koji se iskazuju na računima 010, 011 i 014. Račun 015 se zadužuje uz odobrenje računa dobavljača ili drugih obaveza. Zatvaranje ovog računa vrši se prilikom aktiviranja (početka korišćenja) nematerijalnih ulaganja, pri čemu se vrši odobrenje računa 015 uz zaduženje računa 010, 011 i 014.

RAČUN 016 - Avansi za nematerijalna ulaganja - iskazuju se dati avansi za sticanje svih oblika nematerijalnih ulaganja.

Primer promene:

Na osnovu ugovora zaključenog sa dobavljačem dat je avans za dobijanje koncesije za izgradnju auto-puta, dobavljaču je 31. jula doznačen avans u dinarima $118.000/$ osnovica $100.000 \times 18\% = 18.000/$

Knjiženje promene:

016	Avansi za nematerijalna ulaganja	118.000
-----	----------------------------------	---------

241	Tekuci račun	118.000
-----	--------------	---------

opis promene: za dat avans, izvod br.

272	Avansi za nematerijalna ulaganja	18.000
016	Avansi za nematerijalna ulaganja	18.000

opis promene: obračun predhodnog PDV-a

Grupa računa: 02 - Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva

Na računima ove grupe iskazuje se imovina pravnog lica koja predstavlja **AKTIVU-SREDSTVA**, a priznaje se i vrednuje u skladu sa MRS-16-nekretnine, postrojenja i oprema, MRS-17-oprema uzeta na lizing, MRS-36-obezvredjenje imovine, MRS- 40-investicione nekretnine, MRS-41-poljoprivreda i drugim relevantnim MRS. Ova sredstva pravno lice može pribavljati izgradnjom-angažovanjem izvođača, izgradnjom u sopstvenoj režiji, kupovinom od proizvođača-gradevinca, prenosom bez naknade itd.

RAČUN 020 – Zemljišta - iskazuju se zemljišta po nabavnoj vrednosti, odnosno poštenoj (fer) vrednosti, u skladu sa računovodstvenom politikom MRS 16 i ostalim relevantnim MRS, ima neograničen vek trajanja i stoga se ne amortizuje. Na računu 020 evidentira se zemljište nad kojim preduzeće uma pravo svojine. Zemljište nad kojim preduzeće ima pravo korišćenja, a pravo svojine pripada državi evidentira se na računu 014, dok se zemljište uzeto u zakup, s obavezom kasnijeg vraćanja vlasniku ili produženja zakupa, evidentira u vanbilansnim evidencijama. Zemljište može biti, u zavisnosti od namene za koju se koristi:

-gradjevinsko,
-poljoprivredno,
rudarsko-eksploataciono, i
ostalo.

Bitna napomena: Prema članu 48. Zakona o porezu na dobit pravnih lica, obvezniku koji izvrši ulaganja u osnovna sredstva u sopstvenom vlasništvu i za obavljanje osnovne delatnosti, i priznaje se pravo na poreski kredit u visini od 20% izvršenog ulaganja, a najviše do 50% od obračunatog poreza u godini u kojoj je izvršeno ulaganje ako je obveznik razvrstan u srednje ili veliko pravno lice. Ako je obveznik razvrstan u malo pravno lice, u skladu sa propisima o računovodstvu, priznaje mu se pravo na šporeski kredit u visini od 40% izvršenog ulaganja, a najviše do 70% obračunatog poreza u godini u kojoj je izvršeno ulaganje. Dakle, suština je da nabavka osnovnih sredstava za obavljanje osnovnih delatnosti predstavlja osnov za sticanje prava na poreski kredit, kojim se umanjuje poreska obaveza za porez na dobit.

Primer promene br.1:

U nastavku se daje veći broj primera promena kod evidentiranja ove vrste imovine pravnog lica: Unošenje zemljišta u kapital privrednog društva.

Član društva - Marko Marković jedan od osnivača d.o.o. uneo je svoje zemljište u d.o.o., a zbog potrebe izgradnje skladišta za robu. S tim u vezi član društva doneo je odluku da se vrši povećanje njegovog dela kapitala (koji se registruje kod APR) u visini procenjene vrednosti zemljišta u iznosu od 100.000. Za registraciju zemljišta kod Agencije po osnovu povećanja kapitala, angažovan je advokat koji je ispostavio račun za svoje usluge u iznosu od 10.000 + 18% PDV = 1.800

Sa tekućeg računa plaćena je usluga advokata. Zemljište je dato na korišćenje.

Knjiženje promene:

027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	110.000
301	Udeli društva sa ograničenom odgovornošću	100.000

opis promene: unos nenovčanog kapitala

270	Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama 18%	1.800
433	Dobavljači u zemlji	11.800

opis promene: za primljen račun advokata

433	Dobavljači u zemlji	11.800
241	Tekući (poslovni) račun	11.800

opis promene: za isplatu advokatu

020	Zemljišta	110.000
027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	110.000

opis promene: za aktiviranje zemljišta

Napomena: Ne obračunava se PDV, a ni porez na prenos apsolutnih prava, zašto? Zato što promet nije ni nastao! Član 25.Zakona o pdv-u I Član 31.Zakona o porezu na imovinu.

Osnovica poreza na prenos apsolutnih prava je cena ugovorena u trenutku nastanka poreske obaveze, ukoliko nije niza od trzisne vrednosti. Ukoliko nadležni poreski organ proceni da je ugovorena cena niza od trzisne, ima pravo da u roku od 10 dana od dana prijema ugovora I PPI-prijave, utvrdi novu poresku osnovicu. Obveznik poreza na prenos apsolutnih prava je prodavac, odnosno prenosilac prava iz clana 25. zakona o imovini. Porez na prenos apsolutnih prava utvrdjen resenjem nadležnog poreskog organa, placa se u roku od 15 dana od dana dostavljanja resenja.

Primer promene br.2:

Izvršena je Kupovina-nabavka zemljišta u vrednosti za 100.000. dinara za izgradnju poslovnog prostora, na osnovu ugovora sa fizickim licem koji je overen u sudu, porez na prenos apsolutnih prava $2.50\% / 100.000 \cdot 2.50\% = 2.500./$ u ugovoru je predvidjeno da placa kupac. Dobijena je gradjevinska dozvola i zemljiste je aktivirano, izvršena je isplata i fizickog lica i poreza.

Knjiženje promene:

027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	102.500
482	Obaveze za ostale poreze	2.500
433	Dobavljači u zemlji	100.000

opis promene: primljen racun br.

020	Zemljista	102.500
027	Nekretnine, postrojenja I oprema	102.500

opis promene: aktiviranje zenljista

482	Obaveze za ostale poreze	2.500
433	Dobavljači u zemlji	100.000
241	Tekući (poslovni) račun	102.500

opis promene: za isplatu po izvodu banke br.

Ukoliko se zemljiste uzima u zakup na period od npr.5godina, uplata se evidentira u poslovnim knjigama drustva, stavom za knjizenje: 014-nematerijalna ulaganja u upotrebi/241-tekuci poslovni racun, amortizacija se racuna prema trajanju zakupa /5.godina/ $100:5=20.00\%$ a evidentira se u poslovnim knjigama drustva stavom za knjizenje:

Primer promene br.3:

Prodato je građevinsko zemljište po vrednosti visoj od knjigovodstvene:

- Knjigovodstvena vrednost iznosi 22.465
- Prodajna vrednost iznosi 28.830
- Porez na prenos apsolutnih prava 2.5%

Prodavac plaća porez na prenos apsolutnih prava na nepokretnostima za koju uvećava prodajnu vrednost i naplaćuje od kupca ($28.830 \times 2.5\% = 720$)

Knjiženje promene:

202	Kupci u zemlji	29.550
020	Zemljišta	22.465
670	Dobici od prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme	6.365
482	Obaveze za poreze, carine i druge dažbine iz nabavke ili na teret troškova	720

opis promene: za izdat račun

482	Obaveze za poreze, carine i druge dažbine iz nabavke ili na teret troškova	720
241	Tekući (poslovni) račun	720

opis promene: za uplatu poreza po izvodu br.

241	Tekući (poslovni) račun	29.550
202	Kupci u zemlji	29.550

opis promene: za uplatu kupca po izvodu br.

Primer promene br.4:

Rezervisanje za troškove obnavljanja zemljišta usled elementarnih nepogoda. Saglasno odluci Upravnog odbora privrednog društva izvršeno je rezervisanje za troškove obnavljanje zemljišta u vrednosti od 140.000 dinara.

Knjiženje promene:

542	Rezervisanja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava	140.000
401	Rezervisanja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava	140.000

opis promene: po odluci nadležnog organa br.

Primer promene br.5:

Za otklanjanje posledica elementarnih nepogoda na zemljistu, primljen je račun dobavljača sa iskazanim PDV-om ($100.000 + 18.000 = 118.000$)

Knjiženje promene:

401	Rezervisanja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava	100.000
270	Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama 18%	18.000
433	Dobavljači u zemlji	118.000

opis promene: račun od dobavljača br.

401	Rezervisanja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava	40.000
678	Prihodi od ukidanja dugoročnih rezervisanja	40.000

opis promene: ukidanje rezervisanja

Primer promene br.6:

Za obezvređenje zemljišta na kraju godine, prilikom izrade godišnjeg - završnog računa utvrđeno je obezvređenje zemljišta na osnovu sledećih podataka:

1. Knjigovodstvena vrednost 80.000
2. Upotrebna-tržišna-fer vrednost 70.000
3. Gubitak zbog obezvređenja 10.000

Knjiženje promene:

582	Obezvređenje nekretnina, postrojenja i opreme	10.000
020-9	Ispravka vrednosti zemljišta po osnovu obezvređenja	10.000

Opis promene: uskladjivanje na osnovu odluke

Ili preko revalorizacionih rezervi (do raspoloživog iznosa na tom kontu) u zavisnosti od računovodstvene politike, stav za knjiženje je:

330	Revalorizacione rezerve	10.000
020-9	Ispravka vrednosti zemljišta po osnovu obezvređenja	10.000

Opis promene: uskladjivanje na osnovu odluke

Bitna napomena: Zemljište koje se uzima u zakup /dugoročno-99. godina/ iskazuje se u poslovnim knjigama vanbilansno, stavom za knjiženje 883-vanbilansna aktiva/893-obaveze za tuđa sredstva, zakupnina se plaća po resenju nadležnog organa kao naknada za koriscenje i iskazuje se u poslovnim knjigama stavom za knjiženje 555-troskovi poreza/482-obaveze za poreze. Na zakup zemljišta ne plaća se PDV u skladu sa odredbom člana 25. Zakona o PDV-U.

RAČUN 021 - Šume i višegodišnji zasadi - iskazuju se šume, voćnjaci, vinogradi, hmeljarnici, brzorastuće, upotrebno, ukrasno i ostalo drveće i ostali višegodišnji zasadi po postenoj (fer) vrednosti, u skladu sa računovodstvenom politikom, MRS 41-poljoprivreda, i ostalim relevantnim MRS.

Primer promene br.1:

Na osnovu odluke nadležnog organa rashodovan je voćnjak čija je knjigovodstvena vrednost 320.000,00.

Knjiženje promene:

571	Gubici po osnovu rashodovanja i prodaje bioloških sredstava	320.000
021	Šume i višegodišnji zasadi	320.000

opis promene: rashod po odluci nadležnog organa

Primer promene br.2:

Prodat je voćnjak čija je:

1. Knjigovodstvena vrednost 100.000
2. Prodajna vrednost 120.000

Knjiženje promene:

202	Kupci u zemlji	120.000
021	Šume i višegodišnji zasadi	100.000
671	Dobici od prodaje bioloških sredstava	20.000

opis promene: za izdat račun br.

Napomena: PDV se ne plaća na promet voćnjaka član 25. Zakona o PDV-u, zato sto se tretira da je nastao promet poljoprivrednog zemljišta..

Cena koštanja posumljavanja u sopstvenoj režiji knjizi se stavom 027-priprema/621-prihodi od upotrebe, akiviranje se knjizi stavom 021- Šume i višegodišnji zasadi/027-priprema, nabavka sadnica za voćnjak knjizi se stavom 027-priprema/433-obaveze prema dobavljačima.

271-PDV

RAČUN 022 - Građevinski objekti - iskazuju se građevinski objekti koji se priznaju u skladu sa MRS 16. Ulaganja u izgradnju građevinskih objekata mogu da se vrše kupovinom gotovih-izgrađenih objekata, zaključivanjem ugovora o gradnji objekata ili izvođenjem radova u sopstvenoj režiji, ako je preduzeće registrovano i za obavljanje građevinske delatnosti i zapošljava stručna lica sa licencom za izvođenje radova. Nadalje se daje veći broj promena kod evidentiranja ove vrste imovine u poslovnim knjigama:

Primer promene br.1:

Izgradnja građevinskog objekta (poslovnog prostora) u sopstvenoj režiji. Prema investiciono-tehničkoj dokumentaciji, kalkulacija **cene koštanja** iz pogonskog knjigovodstva iznosi dinara 125.000.

Knjiženje promene u finansijskom računovodstvu:

027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	125.000
621	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe	125.000

opis promene: izgradnja objekta u sopstvenoj režiji

022	Građevinski objekti	125.000
027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	125.000

opis promene: aktiviranje objekta

Knjiženje promene u pogonskom računovodstvu:

950	Nosioci troškova	125.000
902	Račun za preuzimanje troškova	125.000

opis promene: preuzimanje troškova

960	Gotovi proizvodi	125.000
950	Nosioci troškova	125.000

opis promene: prenos završenog objekta

980	Troškovi prodatih proizvoda i usluga	125.000
960	Gotovi proizvodi	125.000

opis promene: realizacija troškova-prodaja objekta

Napomena: Sticanje građevinskog objekta kao uloga u kapital privrednog društva-u suštini pravila su ista, samo se koriste drugi sintetički računi-dato u primeru kod objašnjavanja kategorije stalne imovine- zemljišta.

Primer promene br.2:

Sticanje građevinskog objekta uz državno dodeljivanje. Objekat za uzgoj teladi primljen je iz sredstava budžeta u visini od 100% od vrednosti za 800.000 dinara, procena za vek trajanja je 40. godina.

Knjiženje promene:

241	Tekući (poslovni) račun	800.000
495	Odloženi prihodi i primljene donacije	800.000

opis promene: primljena donacija po izvodu br.

022	Građevinski objekti	800.000
433	Dobavljači u zemlji	800.000

opis promene: primljen račun dobavljača

433	Dobavljači u zemlji	800.000
241	Tekući (poslovni) račun	800.000

opis promene: uplata dobavljaču po izvodu br.

495	Odloženi prihodi i primljene donacije	20.000
641	Prihodi po osnovu uslovljenih donacija	20.000

opis promene: samo za obračunatu amortizaciju za tekuću godinu /800.000x2.50%=20.000/

Bitna napomena: u prihode se evidentira samo vrednost u visini troškova amortizacije, to su u stvari troškovi perioda po tom osnovu.

Primer promene br.3:

Prodaja građevinskog objekta koji je već korišćen

a) po vrednosti većoj od sadašnje:

Primer promene:

Prodajna vrednost	1.025.000	(1.000.000 x 2.5%)	
Nabavna vrednost	2.000.000		
			= Sadašnja vrednost = 800.000
Ispravka vrednosti	1.200.000		
Porez na prenos apsolutnih prava	1.000.000 x 2.5%	= 25.000	
Dobitak po osnovu prodaje	1.000.000 - 800.000	= 200.000	

Knjiženje promene:

202	Kupci u zemlji	1.025.000
022	Građevinski objekti	2.000.000
022-8	Ispravka vrednosti građevinskih objekata po osnovu amortizacije	1.200.000
482	Obaveze za poreze, carine i druge dažbine. iz nabavke ili na teret troškova	25.000
670	Dobici od prodaje materijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme	200.000

opis promene: izdat račun br.

b) po vrednosti manjoj od sadašnje:

Primer promene br.4:

Prodajna vrednost	500.000 + x2.50% porez na prenos apsolutnih prava=12.500
Nabavna vrednost	2.000.000
Ispravka vrednosti	1.200.000
Porez na prenos apsolutnih prava	12.500
Gubitak po osnovu prodaje	300.000

Knjiženje promene:

202	Kupci u zemlji	512.500
022	Građevinski objekti	2.000.000
022-8	Ispravka vrednosti građevinskih objekata po osnovu amortizacije	1.200.000
482	Obaveze za poreze, carine i druge dažbine iz nabavke ili na teret troškova	12.500
570	Gubici po osnovu rashodovanja i prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme	300.000

opis promene: izdat račun br.

 Građevinski objekti koji su priznati kao stalna sredstva namenjena prodaji - po standardu MSFI 5 knjiže se na sledeći način:

Primer promene br.5:

Nadležni organ pravnog lica doneo je odluku da proda objekat (proizvodni pogon) u junu 2009.god.

- Knjigovodstvena vrednost	4.600.000
- Nabavna vrednost	10.000.000
- Ispravka vrednosti	5.400.000
- Sadašnja vrednost	4.600.000

Sredstvo se amortizovalo po stopi od 2%, amortizacija je obračunata zaključno sa junom i iznosi 100.000, a procenjena fer vrednost je 3.400.000 dinara.

Knjiženje promene:

540	Troškovi amortizacije	100.000
022-8	Ispravka vrednosti građevinskih objekata po osnovu amortizacije	100.000
1420	Građevinski objekti nabavljeni radi prodaje	3.400.000
022-8	Ispravka vrednosti građevinskih objekata po osnovu amortizacije	5.500.000
582	Obevređenje nekretnina	1.100.000
022	Građevinski objekti	10.000.000

opis promene: po proceni nadležnog organa

Primer promene br.6:

Nastala je šteta na građevinskom objektu i procenjena šteta Osiguravajućeg Zavoda (npr. DDOR) na objektu zbog nevremena, u vrednosti od 100.000 dinara.

Knjiženje promene:

228	Ostala potraživanja	100.000
679	Ostali nepomenuti prihodi	100.000

opis promene: za procenu štete po polisi

 2. Za popravke na objektu primljen račun na iznos 120.000 (pravno lice nije obveznik PDV-a)

Knjiženje promene:

532	Troškovi usluga održavanja	120.000
433	Dobavljači u zemlji	120.000

opis promene: za primljen račun

 3. Faktura plaćena dobavljaču

Knjiženje promene

433	Dobavljači u zemlji	120.000
-----	---------------------	---------

241	Tekući (poslovni) račun	120.000
-----	-------------------------	---------

opis promene: izvod banke br.

4. Šteta je naplaćena od Osiguravajućeg Zavoda

Knjiženje promene

241	Tekući (poslovni) račun	100.000
228	Ostala potraživanja	100.000

opis promene: izvod banke br.

Primer promene br.7:

Na osnovu odluke nadležnog organa rashodovan je objekat sa sledecim podacima:

- Nabavna vrednost	225.000
- Ispravka vrednosti	45.000
- Sadašnja vrednost	180.000
- Procenjena vrednost korisnog otpada	6.000

Knjiženje promene:

022-8	Ispravka vrednosti građevinskih objekata po osnovu amortizacije	45.000
101	Materijal	6.000
570	Gubici po osnovu rashodovanja i prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme	174.000
022	Građevinski objekti	225.000

opis promene: isknjižavanje sredstva

Napomena: Građevinski objekti, po članu 4. Zakona o PDV-u, podležu obavezi plaćanja PDV-a, i to samo prvi prenos prava raspolaganja na novoizgrađenom građevinskom objektu. Međutim, prema članu 25. ovog Zakona, prenos prava raspolaganja na novoizgrađenom građevinskom objektu, osim prvog prenosa-oslobođen je PDV bez prava na odbitak prethodnog poreza, stim što se oporezuje porezom na prenos apsolutnih prava po stopi od 2.5%

Primer promene br.8:

Objekat čija je izgradnja započeta pre 01.01.2005. na tu vrednost ide 2,5% a sve posle toga 18%. U ППН-4 treba razdvojiti poresku osnovicu, kupljen je novoizgrađeni objekat u vrednosti od 10.000.000 dinara.

7.500.000	75% jun 2007
2.500.000	25% 01.01.2005
10.000.000	
7.500.000 x 18.00%	= 1.350.000
2.500.000 x 2.50%	= 62.500

Knjiženje promene:

027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	10.000.000
270	Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama 18%	1.350.000
433	Dobavljači u zemlji	11.350.000

opis promene: nabavka objekta

027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	62.500
482	Obaveze za poreze, carine i druge dažbine iz nabavke ili na teret troškova	62.500

opis promene: obračun poreza

022	Građevinski objekti	10.062.500
027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	10.062.500

opis promene: aktiviranje objekta

Primer promene br.9:

Procena tržišne vrednosti (revalorizacija) grđevinskih objekata - pravno lice se opredelilo za metod revalorizacije.

- Nabavna vrednost	100.000
- Ispravka vrednosti	40.000
- Sadašnja vrednost	60.000
- Poštena (fer) vrednost	78.000

Znaci: $78.000 / 60.000 * 100 = 130\%$ naime za 30% je veća poštena vrednost od sadašnje

Knjiženje promene:

022	Građevinski objekti	30.000
022-8	Ispravka vrednosti građevinskih objekata po osnovu amortizacije	12.000
330	Revalorizacione rezerve	18.000

opis promene: uskladjivanje vrednosti objekta

Bitna napomena: Revalorizacija se radi prvi put.

Ukoliko se procenom utvrdi da je poštena fer vrednost niža od sadašnje vrednosti sredstava a pravno lice nema nikakvih knjiženja na kontu 330 - revalorizacione rezerve, umanjene vrednosti priznaje se kao rashod perioda i stav za knjiženje je: 582/022-8.

Ostatak revalorizacionih razervi mogu se preneti stavovima za knjiženje: 330/340 ili 350/330

Primer promene br.10:

Pravno lice je prodalo građevinski objekat po ceni jednakoj sadašnjoj.

- Nabavna vrednost	50.000	} Revalorizaciona vrednost
- Ispravka vrednosti	20.000	
- Sadašnja vrednost	30.000	
- Poštena vrednost	30.000	
- Stanje na kontu analitike 330	2.000	

Knjiženje promene:

202	Kupci u zemlji	30.000
022-8	Ispravka vrednosti građevinskih objekata po osnovu amortizacije	20.000
022	Građevinski objekti	50.000
330	Revalorizacione rezerve	2.000
340	Neraspoređeni dobitak ranijih godina	2.000

opis promene: izdat račun br.

RAČUN 023 – Postrojenja i oprema - iskazuju se postrojenja i oprema u skladu sa MRS 16 i ostalim relevantnim MRS. U okviru ovog računa iskazuje se kod primaoca lizinga oprema uzeta u finansijski lizing, kao i alat i inventar sa kalkulativnim otpisom.

Nadalje se daje veci broj promena kod evidentiranja ove vrste imovine u poslovnim knjigama:

Primer promene br.1:

Nabavka opreme iz sopstvenih sredstava u junu 2009.

Vrednost opreme po računu dobavljača

$450.000 \times 18\% = 81.000$

$450.000 + 81.000 = 531.000$

Knjiženje promene:

027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	450.000
270	Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama 18%	81.000
433	Dobavljači u zemlji	531.000

opis promene: nabavka opreme

433	Dobavljači u zemlji	531.000
241	Tekući (poslovni) račun	531.000

opis promene: isplata izvršena dobavljaču po izvodu br.

023	Postrojenja i oprema	450.000
027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	450.000

opis promene: oprema je aktivirana 01.07.2009.godine

Potrebno je obračunati i proknjiziti amortizaciju od 01.08.2009. ako je vek trajanja 10 godina

$100 / 10 = 10\%$

$450.000 \times 10\% / 12 \times 5 = 18.750$

Knjiženje promene:

540	Troškovi amortizacije	18.750
023-8	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme po osnovu amortizacije	18.750

opis promene: obračun amortizacije

Oprema može biti finansirana i iz kredita - /npr. dugoročni 414/ i knjiženje bi bilo stavom:

433	Dobavljači u zemlji
414	Dugoročni krediti u zemlji

Date menice za obezbeđenje kredita i knjiženje bi bilo stavom:

884	Ostala aktivna konta vanbilansne evidencije
894	Obaveze za ostala tuđa sredstva

Kada se realizuje prva rata date menice, knjiženje bi bilo stavom:

894	Obaveze za ostala tuđa sredstva
884	Ostala aktivna konta vanbilansne evidencije

Primer i knjiženje promene br.2:

Kupovina opreme uz državna dodeljivanja-subvencije npr. delimično 20.000

027	Postrojenja i oprema u pripremi	100.000
433	Dobavljači u zemlji	118.000
270	Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama 18%	18.000

opis promene: nabavka opreme

241	Tekući (poslovni) račun	20.000
495	Odloženi prihodi i primljene donacije	20.000

opis promene: za primljena sredstva

433	Dobavljači u zemlji	118.000
241	Tekući (poslovni) račun	118.000

opis promene: za isplatu dobavljaču

540	Troškovi amortizacije	10.000
023-8	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme po osnovu amortizacije	10.000

opis promene: za obračun amortizacije

495	Odloženi prihodi i primljene donacije	10.000
641	Prihodi po osnovu uslovljenih donacija	10.000

opis promene: za amortizaciju

Primer promene br.3:

Sticanje opreme /kamion/ kao ulog u kapital privrednog društva u vrednosti za 2.000.000 dinara.

Knjiženje promene:

027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	2.000.000
301	Udeli društva sa ograničenom odgovornošću	2.000.000
023	Postrojenja i oprema	2.000.000
027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	2.000.000

opis promene: upotreba sopstvenih proizvoda za opremu

Primer promene br.4:

Trgovinsko preduzeće je iz svog magacina robe uzelo mašinu koju će koristiti kao opremu za obavljanje delatnosti čija je:

- Prodajna cena na veliko bez PDV-a 36.250
- Nabavna vrednost 32.000

Napomena: PDV se ne obračunava i ne plaća jer se roba koristi za poslovne svrhe, odnosno nije izvršen promet robe i nije predmet PDV-a.

Knjiženje promene:

027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	32.000
620	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje robe za sopstvene potrebe	32.000
023	Postrojenja i oprema	32.000
027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	32.000
501	Nabavna vrednost prodate robe	36.250
132	Roba u prometu na veliko	36.250
132-9	Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na veliko	4.250
501	Nabavna vrednost prodate robe	-4.250

opis promene: upotreba robe za opremu, izdata faktura br.

Primer promene br.5:

Po godisnjem popisu je utvrđen višak opreme:

- Nabavna vrednost	4.500
- Ispravka vrednosti	1.120
- Sadašnja vrednost	3.380

Knjiženje promene:

023	Postrojenja i oprema	4.500
023-8	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme po osnovu amortizacije	1.120
674	Viškovi	3.380

opis promene: odluka nadležnog organa

Primer promene br.6:

Po godisnjem popisu je utvrđen manjak opreme:

- Nabavna vrednost	120.000
- Ispravka vrednosti	54.960
- Sadašnja vrednost	65.040 x 18% = 11.707

Za slučaj na teret odgovornog lica i na teret preduzeća:

A/ Knjiženje promene /za utvrđeni manjak sa obracunatim PDV-na teret zaposlenog/ :

221	Potraživanja od zaposlenih	76.747
023-0	Postrojenja	120.000
023-8	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme po osnovu amortizacije	54.960
474	Obaveze za porez na dodatu vrednost po osnovu sopstvene potrošnje 18%	11.707

opis promene: odluka nadležnog organa

B/ Knjiženje promene /za utvrđeni manjak sa obracunatim PDV-na teret pravnog lica/ :

574	Manjkovi	76.747
023-0	Postrojenja	120.000
023-8	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme po osnovu amortizacije	54.960
474	Obaveze za porez na dodatu vrednost po osnovu sopstvene potrošnje	11.707

opis promene: odluka nadležnog organa

Rashodovanje opreme koja je u celini otpisana

Primer promene br.7:

Odlukom nadležnog organa, rashoduje se mašina sa sledećim podacima

- Nabavna vrednost	112.000
- Ispravka vrednosti	112.000
- Sadašnja vrednost	-
- Procenjena vrednost otpadaka	11.000

Knjiženje promene:

023-8	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme po osnovu amortizacije	112.000
023-0	Postrojenja	112.000
101	Materijal	11.000
679	Ostali nepomenuti prihodi	11.000

opis promene: odluka nadležnog organa

Primer promene br.8:

Pravno lice - obveznik PDV-a prodalo je opremu drugom pravnom licu

- Prodajna vrednost	64.800	(PDV 18% = 9.885)
- Nabavna vrednost	534.800	
- Ispravka vrednosti	481.200	
- Sadašnja vrednost	53.600	
- Dobitak od prodaje	1.315	(54.915-1.315) x 18% = 53.600

Knjiženje promene:

202	Kupci u zemlji	64.800
023-0	Postrojenja	534.800
023-8	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme po osnovu amortizacije	481.200
470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	9.885
670	Dobici od prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme	1.315

opis promene: prenos opreme bez naknade

Primer promene br.9:

Kao pomoć privrednom društvu vrši se prenos bez naknade, čiji su podaci sledeći:

- Nabavna vrednost	200.000
- Ispravka vrednosti	96.000
- Sadašnja vrednost	104.000 x 18% = 18.720

Knjiženje promene:

023-8	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme po osnovu amortizacije	96.000
023-0	Postrojenja	200.000
579	Ostali nepomenuti rashodi	122.720
470	Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama 18%	18.720

opis promene: prenos opreme bez naknade

A knjiženje kod pravnog lica koje je dobilo opremu:

023	Postrojenja i oprema	200.000
023-8	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme po osnovu amortizacije	96.000
679	Ostali nepomenuti prihodi	104.000

opis promene: prenos opreme bez naknade

Za obezvređenje opreme sprovodi se stavom za knjiženje:

582	Obezvređenje nekretnina, postrojenja i opreme
023-8	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme po osnovu amortizacije

RAČUN 024 - Investicione nekretnine - iskazuju se nekretnine (zemljište ili zgrade-ili deo zgrade-ili i jedno i drugo), koje vlasnik ili korisnik lizinga, po osnovu finansijskog lizinga drži radi ostvarivanja zarade od izdavanja nekretnine ili radi uvećanja vrednosti kapitala ili radi i jednog i drugog, a ne radi: a) upotrebe za proizvodnju ili snabdevanje robom ili pružanje usluga ili za administrativne svrhe; ili b) prodaje u okviru redovnog poslovanja, u skladu sa MRS 40 i drugim relevantnim MRS. Nadalje se daje veci broj poslovnih promena kod evidentiranja pravnog lica:

Primer promene br.1:

Pravno lice je od građevinskog preduzeća koje je i investitor (dozvola za gradnju glasi na to preduzeće), kupilo nov poslovni prostor sa namerom da ga izdaje u zakup. Primitljena je faktura dobavljača na iznos od 1.000.000 + PDV po 18% (prvi prenos prava rasplaganja na novoizgrađenom građevinskom objektu).

Knjiženje promene:

027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	1.000.000
270	Porez na dodatu vrednost u primitljenim fakturama 18%	180.000
433	Dobavljači u zemlji	1.180.000
024	Investicione nekretnine	1.000.000
027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	1.000.000

Opis promene: nabavka poslovnog prostora

Primer promene br.2:

Građevinsko preduzeće je izgradilo poslovni prostor sa namerom za izdavanje u zakup i da ga obuhvati u poslovnim knjigama na racunu 024-investicione nekretnine. Cena koštanja objekta je 800.000 dinara. U racunovodstvenim politikama nekretnine se vrednuju metodom fer-vrednosti i procenjena im je vrednost dinara 1.000.000, vek trajanja 40.godina, amortizaciona stopa 2.50% .

Knjiženje promene u finansijskom knjigovodstvu:

027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	800.000
621	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe	800.000

opis promene: za izradu u sopstvenoj režiji, kalkulacija br.

024	Investicione nekretnine	1.000.000
682	Prihodi od uskladjivanja vrednosti Nekretnina	200.000
027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	800.000

opis promene: aktiviranje objekta

540	Troškovi amortizacije	25.000
024-8	Ispravka vred. investicionih nekretnina	25.000

Za iznos obračunate amortizacije za period od aktiviranja do kraja tekuće godine

Knjiženje promene u pogonskom knjigovodstvu:

950	Nosioci troškova	800.000
902	Račun za preuzimanje troškova	800.000

opis promene: preuzimanje troškova iz finansijskog knjigovodstva

960	Gotovi proizvodi	800.000
950	Nosioci troškova	800.000

opis promene: kalkulacija br.

980	Troškovi prodatih proizvoda i usluga	800.000
960	Gotovi proizvodi	800.000

opis promene: troškovi realizovanog proizvoda

Primer knjiženja promene:

za obezvređenje /razlika-efekat izmedju knjigovodstvene vrednosti i trzisne-fer vrednosti- na primer za dinara 100.000

Knjiženje promene:

582	Obezvređenje nekretnina, postrojenja i opreme	100.000
024-9	Ispravka vred. investicionih nekretnina	100.000

Za iznos-efekat obezvređenja / razlika između poštene-fer vrednosti i stanja po knjigama.

Primer knjiženja promene: Promena namene objekta-prenos sa koriscenja na . za izdavanje u zakup

Knjiženje promene:

024	Investicione nekretnine	100.000
022-8	Ispravka vred. građevinskih objekata	10.000
022	Građevinski objekti	100.000
024-8	Ispravka vred.investicionih nekretnina	10.000

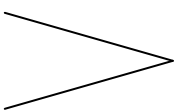
Napomena: Prodaja i rashod po istom principu kao i prethodne kategorije sredstava - znači samo je druga osnovna-trocifrena sintetika.

RAČUN 025 - Osnovno stado - iskazuju se biološka sredstva koja saglasno MRS-41 predstavljaju žive životinje koje se koriste kao radna i priplodna stoka (goveda, konji, svinje, ovce, koze, ostala stoka-živina, pčele i dr). Osnovno stado čini i stoka koja se koristi za priplod i za dobijanje mleka, jaja, meda i drugih proizvoda koji se dobijaju gajenjem živih životinja. Na ovom računu se ne iskazuje stoka pribavljena radi dalje prodaje, stoka u tovu koja se posle tova prodaje, stoka koja se kupuje radi klanja i prerade mesa u druge proizvode ili prodaje sirovog mesa. Ova stoka se evidentira u okviru obrtnih sredstava na računima klase 9.

Pri utvrđivanju nabavne vrednosti, ispravke vrednosti i akumuliranih gubitaka od umanjenja vrednosti (imparativnih gubitaka) kod osnovnog stada primenjuje se MRS 41, odredbe MRS 2, MRS 16 i MRS 36.

Osnovno stado čini deo ukupnog poljoprivrednog gazdinstva koji je namenjen za rasplod i uvećanje stada. Prema paragrafu 5 MRS 41, biološka sredstva predstavljaju žive životinje ili biljke, a njihova osnovna odlika, koja ih odvaja od drugih osnovnih sredstava jeste biološka transformacija, odnosno menjanje, koje obuhvata procese rasta, opadanja proizvodnje i priploda, koji dovode do kvantitativnih i kvalitativnih promena u biološkom sredstvu, odnosno osnovnom stadu.

Osnovne odlike promena na osnovnom stadu bile bi:

- Nabavka
 - Prodaja
 - Prinudno klanje
 - Uginuće
- 
- krave
 - telad
 - junad

Knjiženje nabavke osnovnog stada

Primer promene br.1:

Nabavljeno osnovno stado knjiži se u toku obračunskog perioda po nabavnoj vrednosti. Na dan izrade bilansa i na osnovu vrednosnog usklađivanja biće iskazano po poštenoj fer vrednosti. Pod pretpostavkom da je u našem primeru nabavljeno osnovno stado u vrednosti od 975.000+ 8% PDV= 78.000

Knjiženje promene:

027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	975.000
-----	--	---------

271	Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po posebnoj stopi	78.000
433	Dobavljači u zemlji	1.053.000

opis promene: primljen račun br.

025	Osnovno stado	975.000
027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	975.000

opis promene: prenos sredstava u upotrebu

Primer promene br.2:

Prodaja sredstva:

osnovica $2.400.000 \times 8\% \text{ PDV} = \text{ukupan račun} = 192.000$

Knjigovodstvena vrednost = 1.760.000

202	Kupci u zemlji	2.592.000
025	Osnovno stado	1.760.000
471	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po posebnoj stopi	192.000
671	Dobici od prodaje bioloških sredstava	640.000

opis promene: izdat račun br.

Primer promene br.3:

Prinudno klanje:

- Knjigovodstvena vrednost prinudno zaklanih junadi
2 kom. po 900kg x 120din = 108.000
- Vrednost proizvoda klanja /CK/ = 40.000
- Na teret rashoda (1-2) = 68.000

Knjiženje promene u finansijskom knjigovodstvu:

511	Troškovi materijala za izradu	40.000
571	Gubici po osnovu rashodovanja i prodaje bioloških sredstava	68.000
027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	108.000

opis promene: po odluci nadležnog organa

Knjiženje promene u pogonskom knjigovodstvu:

950	Nosioci troškova	40.000
902	Račun za preuzimanje troškova	40.000
960	Gotovi proizvodi	40.000
950	Nosioci troškova	40.000

opis promene: kalkulacija br.

Primer promene br.4:

Uginuća stada:

- Knjigovodstvena vrednost stada = 126.000
 - Zapisnik Osiguravajućeg zavoda priznaje = 120.000
- Razlika = 6.000

Znači na $6.000 \times 8\% = 480$

Knjiženje promene:

228	Ostala potraživanja	120.000
579	Ostali nepomenuti rashodi	6.480

471	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po posebnoj stopi	480
025	Osnovno stado	126.000

Viškovi i manjkovi po istom principu za kategorije stalne imovine, znači samo je druga sintetika za ove pozicije

Prirast u vrednosti za dinara 100.000 knjiži se stavom;

025	Osnovno stado
621	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe

Opis promene: prirast teladi

Amortizacija po se obračunava po stopi od 30% V grupa OA obrazac za poreske svrhe, a po računovodstvenim propisima MRS 16, proporcionalna metoda tokom korisnog veka trajanja sredstva Stav za knjiženje glasi: 540 / 025-9

RAČUN 026 – Ostale nekretnine, postrojenja i oprema - iskazuju se vrednosti ostalih osnovnih sredstava koja nisu iskazana na drugim računima ove grupe, kao što su: spomenici kulture i istorijski spomenici, dela likovne, vajarske, filmske i druge umetnosti, muzejske vrednosti, knjige u bibliotekama i druga osnovna sredstva, priznaju se i vrednuju u skladu sa MRS 16 i MRS 36.

Primer promene:

Privredno društvo je za kancelariju direktora kupilo umetničku sliku u vrednosti od 80.000 sa PDV-om/67.796.00X18%=12.204/

Knjiženje promene:

027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	80.000
433	Dobavljači u zemlji	80.000
026	Ostale nekretnine, postrojenja i oprema	80.000
027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	80.000

Opis promene: nabavka slike po fakturi br. I prenos iste na upotrebu

Kupac nema pravo na prethodni PDV i zato nema knjiženja na grupi računa 27.

Ostala knjiženja vrše se na način koji je već objašnjen za građevinske objekte i postrojenja i opremu.

RAČUN 027 – Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi - iskazuju se ulaganja u sve oblike sredstava (nekretnine, postrojenja, oprema) od dana ulaganja do dana početka korišćenja, (027/433). Na ovom računu utvrđuje se početna nabavna vrednost svakog pojedinačnog sredstva tako što se otvaraju analitičke evidencije po vrstama ulaganja. Nakon utvrđivanja nabavne vrednosti odnosno cene koštanja, koja se utvrđuje kao početna vrednost, sredstvo se stavlja u upotrebu i prenosi na odgovarajući račun prema obliku sredstava (022/027, 023/027 itd). Knjiženja na računu 027 objasnili smo u primerku knjiženja uz račune: 020, 022, 023, 024, 025, i 026.

RAČUN 028 – Avansi za nekretnine, postrojenja, opremu i biološka sredstva - iskazuju se dati avansi za sticanje ovih oblika sredstava. Na ovom računu iskazuju se dati avansi za nabavku svih oblika osnovnih sredstava. Davanje avansa najčešće se vrši kada se zaključuje ugovor između investitora i izvođača radova prilikom izgradnje građevinskih objekata, mada nisu retki slučajevi da se avans daje i kod prometa ostalih dobara i usluga. Račun 028 se zadužuje uz odobrenje računa 241. Primeri su obrađeni kod nabavke opreme na lizing.

Primer promene :

Za izgradnju poslovnog prostora, pravno lice plaća na ime avansa izvođaču radova iznos od 1.180.000 sa PDV-om. Izvođač radova izdaje avansni račun.

Knjiženje promene:

028	Avansi za nekretnine, postrojenja, opremu i biološka sredstva	1.180.000
241	Tekući (poslovni) račun	1.180.000
272	PDV u datim avansima po opštoj stopi	180.000
028	Avansi za nekretnine, postrojenja, opremu i biološka sredstva	180.000

opis promene: za uplatu avansa dobavljaču

RAČUN 029 - Ulaganja na tuđim nekretninama, postrojenjima i opremi - iskazuju se ulaganja koja se vrše na tuđim sredstvima radi obavljanja delatnosti (zakup osnovnih sredstava i adaptacija za svoje potrebe pri čemu takva ulaganja ne utiču na iznos i dinamiku plaćanja zakupnine), mere se i vrednuju u skladu sa MRS-16, u primeni je od 01.01.2005. godine. Prema kontnom okviru za pripremu i prezentaciju finansijskih izveštaja ova ulaganja se priznaju samo ako su ispunjeni opšti uslovi za priznavanje stalne imovine, a oni su:

- Da se očekuju buduće ekonomske koristi od ulaganja u periodu dužem od godinu dana
- Da se troškovi pribavljanja ovih ulaganja mogu pouzdano izmeriti. Ako nisu ispunjeni navedeni uslovi ulaganja na tuđim osnovnim sredstvima evidentiraju se kao rashod perioda u kojem su nastali

U praksi, najčešće se radi o ulaganju zakupca u poslovni prostor koji je u vlasništvu zakupodavca pravnog ili fizičkog lica. Amortizacija ovih ulaganja vrši se prema procenjenom korisnom veku trajanja, što obično predstavlja period trajanja ugovora o zakupu. Knjiženje ulaganja vrši se zaduženjem računa 029, a odobravanjem računa obaveza iz klase 4.

Primer promene br.1:

Zakupac je izvršio ulaganje u taj objekat (adaptacija 100.000 + 18 %=118.000) i platio fakturu za uslugu, potrebno je sprovesti sve poslovne promene.

Knjiženje promene:

027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	100.000
270	PDV u primljenim fakturama 18%	18.000
433	Dobavljači u zemlji	118.000
029	Ulaganja na tuđim nekretninama, postrojenjima i opremi	100.000
027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	100.000
433	Dobavljači u zemlji	118.000
241	Tekući (poslovni) račun	118.000
540	Troškovi amortizacije	2.500
029	Ulaganja na tuđim nekretninama, postrojenjima i opremi	2.500

opis promene: nabavka, aktiviranje i za iznos amortizacije ($100/40=2.50\%$, $100.000 \times 2.50\%=2.500$)

Primer promene br.2:

Između dva pravna lica sklopljen je ugovor o zakupu - zakupnina 600.000 + 18% PDV = 108.000

Knjiženje promene: kod ZAKUPODAVCA:

202	Kupci u zemlji	708.000
612	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu	600.000
470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	108.000

opis promene: ispostavljen račun

241	Tekući (poslovni) račun	708.000
-----	-------------------------	---------

202	Kupci u zemlji	708.000
-----	----------------	---------

opis promene: uplata zakupca

Knjiženje promene: kod ZAKUPCA

533	Troškovi zakupnina	600.000
270	PDV u primljenim fakturama 18%	108.000
433	Dobavljači u zemlji	708.000

opis promene: zakup po računu zakupodavca

Grupa računa: 03 - Dugoročni finansijski plasmani

Na računima ove grupe evidentiraju se učešća u kapitalu i druge hartije od vrednosti raspoložive za prodaju, krediti i zajmovi sa rokom dospeća preko godinu dana od dana činjenja, odnosno od dana bilansa, dugoročne hartije od vrednosti koje se drže do dospeća, otkupljene sopstvene akcije i ostali dugoročni plasmani. Na računima ove grupe iskazuju se i pripisane kamate po dugoročnim finansijskim plasmanima (interkalarne kamate, odnosno kamate u toku perioda). Radi postizanja boljeg finansijskog rezultata, pravna lica se međusobno povezuju tako što svoj kapital ulažu u druga preduzeća sa kojima imaju interes povezivanja. Uloženi kapital daje za pravo ulagaču da upravlja sredstvima preduzeća u koje je kapital uložen i time omogućava sprovođenje ciljeva koji donose veći finansijski rezultat. Preduzeće koje ima jedno ili više zavisnih preduzeća je matično preduzeće. Više zavisnih preduzeća i matično preduzeće čine grupu. Matično preduzeće koje ima jedno ili više zavisnih preduzeća, dužno je da sastavlja konsolidovane finansijske izveštaje koji se dostavljaju nadležnom organu za vođenje Registra boniteta pravnih lica. Pod pojmom konsolidovanja finansijskih izveštaja podrazumeva se izveštaj o ekonomskoj celini koju čine matično pravno lice i sva zavisna pravna lica. Konsolidovani finansijski izveštaj sastavlja matično preduzeće na osnovu svog pojedinačnog finansijskog izveštaja i pojedinačnih finansijskih izveštaja zavisnih preduzeća. Uloženi kapital u drugo pravno lice daje pravo tom licu da učestvuje u upravljanju preduzećem, kao i pravo na učešće u dobiti (dividenda), ali ga istovremeno obavezuje i na snošenje rizika u poslovanju tog zavisnog preduzeća (pokriće gubitka). Klasifikaciju sredstava po ročnosti, uključujući I finansijske plasmane, kao posebne pozicije u bilansu stanja, uređuje MRS 1, a priznavanje, merenje i vrednovanje vrši se u skladu sa MRS 27, MRS 28, MRS 32, obezvređenje MRS 36 i MRS 39.

RAČUN 030 - Učešća u kapitalu matičnih-zavisnih pravnih lica - iskazuju se akcije i udeli u kapitalu pravnih lica nad čijim poslovanjem postoji kontrola poslovanja (učešće u kapitalu preko 50% i/ili drugi uslovi definisani u MRS-27) i koja ulaze u grupu pravnih lica za konsolidovanje, u skladu sa MRS 27.

RAČUN 031 - Učešća u kapitalu ostalih povezanih- pridruženih pravnih lica - iskazuju se učešća u kapitalu pravnih lica nad čijim poslovanjem postoji značajan uticaj (učešće u kapitalu od 20-50% i/ili drugi uslovi definisani MRS 28).

RAČUN 032 - Učešća u kapitalu ostalih pravnih lica (učešće u kapitalu ispod od 20%) i druge hartije od vrednosti raspoložive za prodaju - iskazuju se akcije i udeli u kapitalu drugih pravnih lica i druge hartije od vrednosti raspoložive za prodaju u skladu sa računovodstvenom politikom.

a) Knjiženje kod ulagača:

Primer promene:

Pravno lice KLEN d.o.o kupilo je na berzi 600 kom. akcija po 1.000 dinara i time postalo vlasnik 60% kapitala pravnog lica FAMILIJA a.d.

Knjiženje promene:

242	Izdvojena novčana sredstva i akreditivi	600.000
-----	---	---------

241	Tekući (poslovni) račun	600.000
-----	-------------------------	---------

opis promene: za izdvojena sredstva izvod poslovne banke br.

030	Ucesca u kapitalu zavisnih pravnih lica	600.000
-----	---	---------

242	Izdvojena novčana sredstva i akreditivi	600.000
-----	---	---------

opis promene: za kupljene akcije, izvod banke br.

Primer promene:

Na kraju godine, zavisno pravno lice ostvarilo je dobit 100.000 i dostavilo obaveštenje matičnom pravnom licu o pripadajućoj dividendi po osnovu njegovog učešća u iznosu od 60.000.

a) Knjiženje promene kod matičnog preduzeća:

220	Potraživanja za kamatu i dividende	60.000
-----	------------------------------------	--------

660	Finansijski prihodi od matičnih i zavisnih pravnih lica	60.000
-----	---	--------

opis promene: obaveštenje br.

Primer promene:

Uplaćena je dividenda

Knjiženje promene:

241	Tekući (poslovni) račun	60.000
-----	-------------------------	--------

220	Potraživanja za kamatu i dividende	60.000
-----	------------------------------------	--------

opis promene: izvod br.

b) Knjiženje kod zavisnog preduzeća

Primer promene: Učešće u kapitalu

241	Tekući (poslovni) račun	600.000
-----	-------------------------	---------

300	Akcijski kapital	600.000
-----	------------------	---------

opis promene: izvod banke br.

Primer promene: Isplata dividende

340	Neraspoređeni dobitak ranijih godina	600.000
-----	--------------------------------------	---------

241	Tekući (poslovni) račun	600.000
-----	-------------------------	---------

opis promene: izvod banke br.

PRODAJA:

Primer promene:

Svoje učešće u zavisnom pravnom licu matično pravno lice je prodalo za iznos od 700.000 dinara.

Knjiženje promene:

241	Tekući (poslovni) račun	700.000
-----	-------------------------	---------

030	Učešća u kapitalu zavisnih pravnih lica	600.000
-----	---	---------

482	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	1.800
-----	---	-------

672	Dobici od prodaje učešća i dugoročnih hartija od vrednosti	98.200
-----	--	--------

489 = 1.800 (600.000 x 0.30% bilo do 31.01.2009. i ne vazi do daljnijega!)

opis promene: izvod br.

Može se desiti da opadne berzanska cena sredstvu, ali da po osnovu njega vlasniku pritiče značajna dividenda, pa po tom osnovu sredstvo ne bi bilo obezvređeno. Zbog toga MRS 39 zahteva da se

smanjenje berzanske cene prvo proknjiži kao negativna rezerva u okviru kapitala, pa da se tek potom proverí da li je sredstvo obezvređeno, tj. da li treba ukinuti tu negativnu rezervu.

Primer promene:

1. Preduzeće je radi ulaganja novca na berzi kupilo 100 akcija po ceni od 1.000din po akciji. Akcije su plaćene sa tekućeg poslovnog računa. Kupljene akcije se računovodstveno tretiraju kao sredstva raspoloživa za prodaju.
2. Na datum bilansa za 10.000 din je povećana berzanska cena akcija.
3. Preduzeću je na tekući (poslovni) račun uplaćena dividenda u iznosu od 3.000 din po osnovu akcija raspoloživih za prodaju.
4. Na datum narednog bilansa za 15.000 din je smanjena berzanska cena akcija raspoloživih za prodaju. Procenjeno je da akcije nisu obezvređene.
5. Na datum narednog bilansa za 3.000 din je povećana berzanska cena akcija.
6. Na berzi su prodate akcije (koje su bile raspoložive za prodaju) za:
a) 110.000 din. b) 90.000 din.
7. Novac je uplaćen na tekući (poslovni) račun preduzeća.

Knjiženje promena:

032	Učešće u kapitalu ostalih pravnih lica u udelima	100.000
241	Tekući (poslovni) račun	100.000

opis promene: za kupovinu

032	Učešće u kapitalu ostalih pravnih lica u udelima	10.000
332	Nerealizovani dobiti po osnovu HOV raspoloživih za prodaju	10.000

opis promene: za promenu fer vrednosti

241	Tekući (poslovni) račun	3.000
669	Ostali finansijski prihodi	3.000

opis promene: za primljenu dividendu

332	Nerealizovani dobiti po osnovu HOV raspoloživih za prodaju	10.000
0321	Učešće u kapitali ostalih pravnih lica u udelima	15.000
333	Nerealizovani gubici po osnovu HOV raspoloživih za prodaju	5.000

opis promene: za promenu fer vrednosti

032	Učešće u kapitalu ostalih pravnih lica u udelima	3.000
333	Nerealizovani gubici po osnovu HOV raspoloživih za prodaju	3.000

opis promene: za promenu fer vrednosti

Knjiženje promene br.6 pod a):

202	Kupci u zemlji	110.000
032	Učešće u kapitalu ostalih pravnih lica u udelima	98.000
672	Dobici od prodaje učešća i dugoročnih HOV	9.670
482	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	330
333	Nerealizovani gubici po osnovu HOV raspoloživih za prodaju	2.000

482 = 330 (110.000 x 0.30% bilo do 31.01.2009 I ne vazi do daljnega.!)

opis promene: za prodaju ulaganja

Knjiženje promene br.6 pod b):

202	Kupci u zemlji	90.000
032	Učešće u kapitalu ostalih pravnih lica u udelima	98.000
572	Gubici po osnovu prodaje učešća u kapitalu i HOV	10.270
482	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	270
333	Nerealizovani gubici po osnovu HOV raspoloživih za prodaju	2.000

482 = 270 (90.000 x 0.30% do 31.01.2009. I do daljnijega!)

opis promene: za prodaju ulaganja

Napomena za promenu 4.: S obzirom da je fer vrednost akcija manja od njihove dotadašnje knjigovodstvene vrednosti, knjigovodstvena vrednost je smanjena uz smanjenje ranije formirane revalorizacione rezerve. S obzirom da akcije nisu obezvređene za razliku nije priznat rashod, već negativna revalorizaciona rezerva.

Bitna napomena: Prodajom udela u imovini pravnih lica i akcija i ostalih hartija od vrednosti /osim obveznica zajma RS/, kada je prodajna cena veća od nabavne cene /Zakon o porezu na dobit preduzeca/ ostvaruju se dobiti od prodaje HOV koji se saglasno članu 27. Zakona, smatraju kapitalnim dobitcima, što znači da se ostvareni prihod po ovom osnovu, bez izuzetka, smatra kapitalnim dobitkom. Kod pravnih lica Kapitalni dobitci se ne oporezuju posebno kao takvi, već se u skladu sa Zakonom uključuju u oporezivu dobit prilikom izrade poreskog bilansa /PB-1/. Poresku osnovicu u poreskom bilansu čini zbir oporezive dobiti i ostatka kapitalnog dobitka, koji su utvrđeni na način propisan Zakonom i Pravilnikom o sadržaju poreskog bilansa i drugim pitanjima od značaja za način utvrđivanja poreza na dobit preduzeca i poreska stopa iznosi 10%.

Obveznik poreza na kapitalni dobitak je i fizičko lice koje ostvari kapitalni dobitak. Prihod koji fizičko lice ostvari prodajom podleže plaćanju poreza na dohodak građana na kapitalni dobitak, poreska stopa iznosi 20% i ovaj prihod nije predmet oporezivanja godišnjim porezom na dohodak građana, saglasno članu 87. Zakona o porezu na dohodak građana.

RAČUNI 033, 034, i 035 – Dugoročni krediti - Evidentiraju se dugoročni krediti, uređuje ih MRS 28 i MRS 39, s tim što se na posebnim računima iskazuju dugoročni krediti sa matičnim, zavisnim i ostalim povezanim pravnim licima (račun 033), dugoročni krediti u zemlji (račun 034), i dugoročni krediti u inostranstvu (račun 035). Konkretno:

Račun 033 – Obuhvataju se dugoročni robno-novčani krediti dati matičnim, zavisnim i ostalim povezanim pravnim licima,

Račun 034 – Obuhvataju se dugoročni robno-novčani krediti u zemlji između ostalih pravnih lica,

Račun 035 – Obuhvataju se dugoročni robno-novčani krediti dati u inostranstvu, uz obaveznu primenu MRS 21-ucinci promena stranih valuta.

Račun 033 - Primer za odobren i vraćen kredit kod banke, knjiženje bi se sprovelo sledećim stavovima:

033	Dugoročni krediti matičnim, zav.i ostalim povez. prav.licima	100.000
244	Devizni račun	100.000

244	Devizni račun	100.000
-----	---------------	---------

033	Dugoročni krediti matičnim, zav.i ostalim povez. prav.licima	100.000
-----	--	---------

a za kamatu stav za knjiženje glasi:

220	Potraživanja za kamatu i dividende
660	Finansijski prihodi od matičnih i zavisnih pravnih lica

Primer za kredit – robni stav za knjiženje glasi:

033	Dugoročni krediti matičnim, zavisnim i ostalim povezanim pravnim licima
611	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga ostalim povezanim pravnim licima
470	Obaveze za PDV u primljenim fakturama 18%

A za razlike valutne klauzule (ugovorena zaštita od rizika) knjižile bi se stavom za knjiženje:

033	Dugoročni krediti matičnim, zavisnim i ostalim povezanim pravnim licima
664	Prihodi po osnovu efekata valutne klauzule

Na računu Dugoročni krediti u zemlji (034) knjiže se krediti dati-odobreni preduzećima i drugim pravnim i fizičkim licima, osim povezanim pravnim licima, pod određenim (definisanim ugovorom) uslovima: namena kredita, rok vraćanja, kamatne stope, garancije, način korišćenja kredita, oblik vraćanja kredita i drugo. Ugovorom između davaoca i primaoca kredita uređuju se svi međusobni odnosi. Dugoročni kredit može biti robni i novčani. Bez obzira na to koji kredit je u pitanju, potrebno je po svakom ugovorenom kreditu sastaviti plan otplate kredita, koji sadrži sledeće podatke:

- Godine otplate:5
- Rok plaćanja:mesečno
- Iznos kredita: 1.000.000
- Iznos kamate: 100.000
- Iznos otplate i anuiteta: 18.333

Primer za dat kredit drugim pravnim licima, knjižio bi se stavom za knjiženje:

034	Dugoročni krediti u zemlji	1.000.000
248	Ostala novčana sredstva	1.000.000

a pre toga:

248	Ostala novčana sredstva	1.000.000
241	Tekući(poslovni)račun	1.000.000

a za zaduženje za kamatu:

220	Potraživanja za kamate i dividende	100.000
662	Prihodi od kamata	100.000

a otplata rate i kamate:

248	Ostala novčana sredstva	18.333
034	Dugoročni krediti u zemlji	18.333
248	Ostala novčana sredstva	1.666
220	Potraživanja za kamate i dividende	1.666

a za dat robni kredit u vrednosti za 800.000 dinara stav za knjiženje je:

034	Dugoročni krediti u zemlji	800.000
612	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga	677.966
470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	122.034

Primer promene:

Izvršen je izvoz proizvoda na kredit od 2 godine u vrednosti od 12.000eur-a I isti je obračunat po srednjem kursu NBS u vrednosti za 10.800.000 dinara.

Knjiženje promene:

035	Dugoročni krediti u inostranstvu	10.800.000
613	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na inostranom tržištu	10.800.000

opis promene: po izveznoj deklaraciji JCI br.

Naplaćen je deo kredita sa kamatom

244	Devizni račun	4.800.000
035	Dugoročni krediti u inostranstvu	4.300.000
662	Prihodi od kamata	500.000

opis promene: izvod banke br.

Na kraju obračunskog perioda obračunata je pozitivna kursna razlika u iznosu od 600.000

035	Dugoročni krediti u inostranstvu	600.000
663	Pozitivne kursne razlike	600.000

opis promene: obaveštenje br.

Primer promene:

Prodane su devize /5.000 eur-a x80.00 srednji kurs NBS/ ovlašćenoj banci u dinarskoj protivvrednosti za 400.000 dinara.

Knjiženje promene:

248	Ostala novčana sredstva	400.000
244	Devizni račun	400.000
241	Tekući (poslovni) račun	400.000
248	Ostala novčana sredstva	400.000

opis promene: izvod banke br.

RAČUN 036 - Hartije od vrednosti koje se drže do roka dospeća - iskazuju se finansijska sredstva sa fiksnim ili odredivim iznosima plaćanja i sa fiksnom dospelošću, za koja preduzeće ima pozitivnu nameru i sposobnost da ih drži do dospeća. Na ovom računu iskazuju se hartije od vrednosti sa rokom naplate dužim od godine dana od dana činidbe, odnosno od dana godišnjeg bilansa. Najčešći oblik finansijskih sredstava, odnosno hartija od vrednosti koje se drže do dospeća su akcije, obveznice, blagajnički i komercijalni zapisi i druge HOV.

Primer promene:

Preduzeće je kupilo komercijalni zapis na iznos od 200.000 na rok od 14 meseci za 150.000 dinara, po isteku roka izvršena je naplata.

Knjiženje promene:

036	HOV koje se drže do dospeća	200.000
241	Tekući (poslovni) račun	150.000
036-9	HOV koje se drže do dospeća – diskont na potraživanja po HOV	50.000

opis promene: kupovina – izvod banke br.

241	Tekući (poslovni) račun	200.000
036-9	HOV koje se drže do dospeća – diskont na potraživanja po HOV	50.000
036	HOV koje se drže do dospeća	200.000
662	Prihodi od kamata	50.000

opis promene: naplata - izvod banke br.

RAČUN 037 – Otkupljene sopstvene akcije i udeli - na ovom računu obuhvataju se otkupljene sopstvene akcije i udeli koje je pravno lice dužno da otuđi u roku dužem od godinu dana od dana

sticanja. Preduzeće u cilju zaštite kapitala može da odluči da otkupi sopstvene akcije ili sopsvene udele, čime se praktično smanjuje iznos novčanog dela kapitala, pa je preduzeće obavezno da sopstvene akcije otuđi i na taj način povrati novčani iznos kapitala. Otudivanje se vrši prodajom ili poništavanjem akcija.

Primer promene:

Sa tekućeg računa 04.05.2009 izvršena je isplata iznosa od 100.000 dinara po osnovu otkupa sopstvenih akcija koje se moraju otuđiti u roku od 3 godine a čija ukupna nominalna vrednost iznosi 80.000 dinara. Na dan bilansa negativan iznos emisione premije prenet je na teret neraspoređene dobiti iz ranijih godina.

Otkupljene akcije su 10.03.2010. prodate drugom pravnom licu za iznos od 110.000 dinara, koji je uplaćen na tekući račun društva.

Knjiženje promene:

037	Otkupljene sopstvene akcije i otkupljeni sopstveni udeli	80.000
320	Emisiona premija	20.000
241	Tekući (poslovni) račun	100.000
340	Neraspoređeni dobitak ranijih godina	20.000
320	Emisiona premija	20.000
241	Tekući (poslovni) račun	110.000
037	Otkupljene sopstvene akcije i otkupljeni sopstveni udeli	80.000
320	Emisiona premija	29.670
482	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	330

$489 = 330 (110.000 \times 0.30\%) = 330$

opis promene: izvod banke br.

RAČUN 038 – Ostali dugoročni plasmani - iskazuju se dugoročna ulaganja koja nisu iskazana na ostalim računima u okviru grupe 03. U okviru ovog računa kod davaoca lizinga evidentiraju se plasmani u visini prodajne vrednosti opreme koja se daje u finansijski lizing i dat depozit za zakup vozila na operativni lizing. Vrednuju se u skladu sa MRS –31.

Najčešći slučajevi su:

- Dugoročno oročeni depoziti bankarski, sudski I kreditni,
- Dugoročno date kaucije,
- Plasmani po osnovu finansijskog I operativnog lizinga,
- Dugoročno dati zajmovi za rešavanje stambenih potreba zaposlenih

Primer promene:

Dugoročni depozit po ugovoru sa bankom sa tekućeg računa pravnog lica prenesena su sredstva na ime novčanog depozita kod banke na rok od 14 meseci u iznosu od 200.000.

Knjiženje promene:

038	Ostali dugoročni finansijski plasmani	200.000
241	Tekući (poslovni) račun	200.000

opis promene: izvod banke br.:

Primer promene: Po isteku ugovorenog roka na žiro-računu pravnog lica vraćen je oročen iznos uvećan za kamatu u iznosu od 30.000

Knjiženje promene:

241	Tekući (poslovni) račun	230.000
038	Ostali dugoročni finansijski plasmani	200.000

662	Prihodi od kamata	30.000
-----	-------------------	--------

opis promene: izvod banke br.

RAČUN 039 - Ispravka vrednosti dugoročnih finansijskih plasmana – Prema članu 7.stav14. Pravilnika o kontnom okviru, na ovom racunu 039-obuhvata se umanjenje vrednosti dugorocnih finansijskih plasmana procenjeno u skladu sa MRS 36, kada je knjigovodstvena vrednost tih plasmana veća od vrednosti koja može da se povрати. Razlika za koju se umanjuje vrednost tih plasmana knjizi se na teret racuna 583-obezvredjenje dugoročnih finansijskih plasmana, a u korist ovog računa, odnosno na teret odgovarajucih racuna grupe-33-Revalorizacione rezerve i nerealizovani dobici i gubici, tj. Na teret rezervi predhodno formiranih za konkretno ulaganje u skladu sa racunovodstvenom politikom. Obelodanjivanje umanjenja vrednosti dugorocnih finansijskih plasmana detaljno je uređeno revidiranim MRS 32 gde su ukljuceni i stavovi iz predhodne verzije MRS 39, koji ovo pitanje vise ne uređuje.

Knjiženje se vrši stavom za knjiženje koji glasi:

583	Obezvredjenje dugoročnih finansijskih plasmana i drugih HOV raspoloživih za prodaju
-----	---

039	Ispravka vrednosti dugoročnih finansijskih plasmana
-----	---

Opis promene: obezvredjenje imovine na osnovu odluke br.

4.1. KLASA 1: ZALIHE

U računovodstvu se zalihe obuhvataju u skladu sa zahtevima MRS 2-Zalihe. Ovaj standard primenjuje se na sve zalihe, osim na:

- a) Investicije u toku, koje proizilaze iz ugovora o izgradnji, uključujući direktno povezane ugovore o pružanju usluga (MRS-11 Ugovori o izgradnji).
- b) Finansijskih instrumenata (MRS-39), i
- c) Biološka sredstva u vezi sa poljoprivrednom delatnošću i poljoprivredni proizvodi na mestu ubiranja (MRS-41 Poljoprivreda).

Na računima klase 1 - Zalihe, iskazuje se stanje, nabavka i trošenje, odnosno prodaja zaliha:

- Grupa računa 10 - Zalihe materijala, rezervnih delova, alata i inventara
- Grupa računa 11 - Nedovršena proizvodnja
- Grupa računa 12 - Gotovi proizvodi
- Grupa računa 13 - Roba
- Grupa računa 14 - Stalna sredstva namenjena prodaji
- Grupa računa 15 - Dati avansi

Grupa računa: 10 - Zalihe materijala

Iskazuju se zalihe materijala, rezervisanih delova, alata i sitnog inventara koji se u celini otpisuje u obračunskom periodu, prema nazivima računa ove grupe. Priznavanje i vrednovanje zaliha vrši se u skladu sa MRS 2 i drugim relevantnim MRS.

RAČUN 100 - Obračun nabavke zaliha materijala, rezervnih delova, alata i inventara - iskazuje se vrednost po obračunu dobavljača i zavisni troškovi nabavke, ako pravno lice ili preduzetnik odluči da obračun zaliha vrši preko ovog računa.

Tako na primer, ako je prilikom uvoza zaliha, vrednost utvrđena u ispravi carinskog organa veća od vrednosti po obračunu dobavljača, u zavisne troškove nabavke uračunava se i razlika između tih vrednosti, knjiženjem te razlike na teret računa 100-Obračun nabavke zaliha materijala, rezervnih delova, alata i inventara, odnosno na teret računa 510-Nabavka materijala, ako se podaci o stanju,

nabavci i trošenju materijala knjiže na računu 910-Materijal, a u korist računa 684-Prihodi od usklađivanja vrednosti zaliha.

Evidencija zaliha materijala, rezervnih delova, alata i sitnog inventara, vrednosti koje se knjiže na računima grupe 101, 102 i 103.

RAČUN 101 – Materijal - obuhvata se vrednost zaliha sirovina, osnovnog i pomoćnog materijala, ostalog materijala, goriva i maziva, koji se koristi za različite namene (osnovni i pomoćni materijal), koji se troši za potrebe proizvodnje drugih proizvoda, ili za potrebe krajnje potrošnje, gorivo i mazivo se koristi za pogon mašina, transportnih sredstava ili za zagrevanje prostorija, po potrebi, može se raščlaniti na analitičke račune. Sve vrste materijala mogu da se knjiže na jednom sintetičkom računu, s tim što se na analitičkim karticama (pomoćna knjiga) obezbeđuju, za svaku vrstu materijala, stanje i kretanje po vrsti, količini i vrednosti. Razume se da preduzeća koja imaju više magacina-skladišta u koje je smešten materijal i za koja su zadužena određena lica, analitičke račune raščlanjavaju prema licima koja su zadužena za materijal.

Sirovinama, osnovnim i pomoćnim materijalom smatraju se materijali koji se koriste za proizvodnju drugih proizvoda, koji čine supstancu proizvoda, proizvodi koji se troše pri obavljanju usluga ili se na drugi način troše u procesu obavljanja delatnosti. To znači da materijal čine predmeti koji se u procesu proizvodnje putem prerade, dorade, ugrađivanja, nanošenja ili na drugi način konačno troše i ulaze u supstancu finalnog (gotovog) proizvoda.

RAČUN 102 - Rezervni delovi - obuhvataju se vrednosti zaliha rezervnih delova, koji najčešće predstavljaju indirektno troškove, s obzirom na to da se ne troše neposredno u proizvodnji, odnosno ne ulaze u supstancu proizvoda, već se koriste za opremu koja se koristi za proizvodnju više proizvoda. Ovi troškovi se radi određivanja cene koštanja raspoređuju na pojedine proizvode na osnovu ključeva za raspored indirektnih troškova. Ovde treba imati u vidu izmene MRS 16 koje su stupile na snagu 1.januara 2005.godine, koji zahteva da se krupniji rezervni delovi prilikom ugradnje kapitalizuju. Poreski propisi za sada ne predviđaju mogućnost priznavanja amortizacije za poreske svrhe za kapitalizovane rezervne delove, što može rezultirati odloženim poreskim efektima.

RAČUN 103 - Alat i inventar - iskazuje se vrednost zaliha alata i inventara koji se u celini otpisuje u momentu davanja na korišćenje, odnosno ne otpisuje se kalkulatивно, (kao što su: sitan inventar, autogume i ambalaža, ako se u celini otpisuju u obračunskom periodu). Pravno lice svojim aktom određuje koji se alat i inventar, zavisno od dužine vremena korišćenja, knjiže na ovom računu. U ovu grupu treba uključiti i sve vrste alata koji se ne troše jednokratnom upotrebom, ali je njihov rok korišćenja kratak jer se prilikom upotrebe brzo troše ili lome, tako da se ne mogu koristiti duže od godinu dana (razne burgije, brusne ploče, brusne gume, brusno kamenje i slični proizvodi). Ako se alat i inventar koriste duže od jedne godine, a pravno lice da ih kalkulatивно otpisuje, razvrstavaju se u osnovna sredstva i knjiže se na računu 023-Oprema.

Znači, da je zajednička karakteristika ove vrste imovine ta, da se koriste u procesu proizvodnje, jednokratnom upotrebom. Prema MRS 2, zalihe materijala, rezervnih delova i inventara procenjuju se po nabavnoj vrednosti, ili po ceni koštanja, odnosno po neto prodajnoj vrednosti, ako je niža.

Ako se podaci o početnom stanju, nabavci i trošenju materijala, rezervnih delova, alata i inventara vode na računima grupe 10-Zalihe materijala, u okviru finansijskog knjigovodstva, na računima ove grupe knjiže se podaci o nabavci materijala zaduženjem računa grupe-10 a u korist odgovarajućeg računa grupe 43-Obaveze iz poslovanja, a podaci o trošenju odobrenjem računa grupe 10 i zaduženjem odgovarajućeg računa u klasi 5-Rashodi.

Na računima grupe 10-Zalihe materijala, vodi se početno stanje zaliha i promene vrednosti tih zaliha na dan bilansa, ako pravno lice i preduzetnik odluči da stanje, nabavku i trošenje materijala, rezervnih delova, alata i inventara vodi na računu 910-Materijal, u okviru klase 9-Obračun troškova i učinaka.

Ako se podaci o stanju, nabavci i trošenju materijala vode na računu 910-Materijal, nabavka materijala u finansijskom knjigovodstvu knjiže se zaduženjem računa 510-Nabavka materijala, u korist odgovarajućeg računa grupe 43-Obaveze iz poslovanja. U tom slučaju, na osnovu izveštaja iz obračuna troškova i učinaka (pogonskog obračuna) o promeni stanja zaliha na dan bilansa, u finansijskom knjigovodstvu ova promena knjiži se na računima grupe 10-Zalihe materijala i računu 510-Nabavka materijala.

Nabavnu vrednost čine neto fakturna vrednost i zavisni troškovi nabavke, uz navedeni izuzetak kod uvoznih zaliha ukoliko je carinska osnovica veća od neto-fakturne vrednosti u fakturi dobavljača iz inostranstva. Nabavnu vrednost ili cenu koštanja zaliha čine svi troškovi nabavke, troškovi proizvodnje (konverzije) i drugi nastali troškovi neophodni za dovođenje zaliha na njihovo sadašnje mesto ili stanje. Nabavnu vrednost čini i PDV koji se ne može koristiti kao prethodni porez, jer ne ispunjava uslove iz člana 28. Zakona o PDV, odnosno koji se ne može koristiti kao prethodni, saglasno sa članom 29. ovog Zakona. Zavisni troškovi koji čine nabavnu vrednost mogu se uključiti u nabavnu vrednost samo ako su stvarno nastali i moraju biti dokumentovani ispravama o njihovom nastanku (faktura, carinska deklaracija, tovarni list, ugovor o osiguranju, zapisnik o kalu, rasturu, lomu, kvaru i dr.). Ako prilikom prijema ovih zaliha u magacin nisu poznati svi zavisni troškovi, preduzeće može u nabavnu vrednost da uključi iznos troškova za koje nije dobijen obračun, u visini očekivanog troška. Ukalkulisani iznos knjiži se zaduženjem odgovarajućeg računa materijala, a u korist pasivnih vremenskih razgraničenja račun 494- razgraničeni troškovi nabavke (10/494). Po prijemu računa, ako su troškovi veći od ukalkulisanih, razlika se knjiži na račun 579-ostali nepomenuti rashodi (494 i 579/433). Ako su troškovi po fakturi dobavljača manji od ukalkulisanih troškova, razlika se knjiži u korist prihoda-račun 679- Ostali nepomenuti prihodi. U nabavnu vrednost materijala mogu se uključiti pripadajući troškovi transporta pri nabavci kada usluge prevoza vrše druga pravna ili fizička lica. Takođe se mogu uključivati i pripadajući troškovi sopstvenog transporta i sopstveni troškovi utovara i istovara prilikom nabavke, ali najviše do nivoa tržišne cene takve usluge (10/621).

Radi utvrđivanja nabavne vrednosti, pravno lice izrađuje kalkulaciju nabavne vrednosti, odnosno vrši obračun nabavne cene po jedinici mere. Kalkulacija u tom slučaju sadrži sledeće elemente:

- Redni broj
- Naziv materijala
- Jedinicu mere
- Količinu
- Vrednost po obračunu dobavljača
- Zavisne troškove nabavke
- Nabavnu vrednost i
- Nabavnu cenu

Primer promene:

Izvršena je nabavka materijala i na osnovu podataka iz kalkulacije i isprava na osnovu kojih je sačinjena, u knjigovodstvu se sprovode sledeća knjiženja:

Osnovica 19.500 x 18%

3.510

Svega: 23.010

Zavisni troškovi nabavke:

Osnovica 4.200 x 18%

756

Svega: 4.956

Knjiženje promene:

101	Materijal	23.700
270	PDV u primljenim fakturama 18%	4.266
433	Dobavljači u zemlji	23.010

433	Dobavljači u zemlji	4.956
-----	---------------------	-------

opis promene: primljen račun br.

Ukoliko na primer klanica otkupi od poljoprivrednika /koji nije u sistemu za PDV/ zivu stoku za dinara 80.000 na ovaj iznos se obračunava PDV 5% I to je jednako 4.000 dinara, knjiženje se sprovodi na sledeci nacin:

Knjiženje promene:

101	Materijal	80.000
278	PDV-poljoprivrednika5%	4.000
433	Dobavljači u zemlji	84.000

opis promene: po otkupnim listama br.

433	Dobavljači u zemlji	84.000
243	Blagajna	84.000

Opis promene: Isplata poljoprivrednika

Obračun utroška-izlaza sa zaliha

Prema MRS 2, obračun izlaza sa zaliha, odnosno utroška može se vršiti primenom dve metode, i to:

1. Prva ulazna - prva izlazna (FIFO-metoda, ili prosečna nabavna cena)
2. Ponderisane prosečne cene

Zalihe materijala u knjigovodstvu mogu da se vode i po planskim cenama, pod uslovom da se obračun odstupanja u cenama vrši tako da se vrednost izlaza sa zaliha svede na vrednost koja se dobija primenom jedne od navedenih preporučljivih metoda, što je, imajući u vidu naše poreske propise, metod prosečne ponderisane cene.

Zalihe-ulazi, se na skladištu (magacinu) vode po nabavnoj vrednosti, s tim što se izlazi zaliha sa skladišta (trošenje za proizvodnju) obračunava primenom jedne od navedenih metoda.

FIFO metoda se zasniva na pretpostavci da se materijal troši (izdaje u proizvodnju) onim redosledom i po onim cenama po kojim je nabavka i izvršena. To je u stvari metoda prosečne nabavne cene - što znači da se ona utvrđuje posle svake nove nabavke.

Materijal na skladištu (magacinu) pravno lice vodi po nabavnoj vrednosti, s tim što se izlaz materijala sa skladišta (trošenje materijala za proizvodnju) obračunava primenom jedne od navedenih metoda. Obračun po metodi prosečne nabavne cene utvrđuje se tako što se posle svake nove nabavke utvrđuje nova prosečna nabavna cena, koja može da se dobije na dva načina:

- Da se zatečeno stanje zaliha uvećano za novu nabavku podeli sa količinom tih zaliha, ili
- Da se utvrđuje prosečna cena u obračunskom periodu tako što se početno stanje uvećano za nabavke u obračunskom periodu podeli količinom tih zaliha (početna količina uvećana za nabavke u obračunskom periodu). Po utvrđenoj prosečnoj ceni materijal se izdaje u proizvodnju (511/101.102.103) sve do nove nabavke, kada se ponovo utvrđuje nova prosečna nabavna cena.

FIFO metoda –metoda prosečne nabavne cene:

Primer promene:

Po bilansu prenet je materijal (100 jedinica) u vrednosti od 900 dinara (prosečna cena 9,00 + 18%). Nabavljeno je 200 jedinica u vrednosti od 2.100, nova prosečna cena iznosi 10,00 (900 + 2.100= 3.000/ 300 = 10,00). Po ovoj novoj ceni materijal se izdaje u proizvodnju sve do nove nabavke. Izdato je u proizvodnju 200 jedinica materijala na osnovu trebovanja.

Knjiženje promene:

101	Materijal	2.100
270	PDV u primljenim fakturama 18%	378

433	Dobavljači u zemlji	2.478
-----	---------------------	-------

opis promene: nabavka materijala

511	Troškovi materijala za izradu	2.000
101	Materijal	2.000

opis promene: izdat materijal u proizvodnju

Metoda PLANSKE cene – zasniva se na vođenju zaliha, odnosno na knjiženju izlaza (utrošaka) po unapred utvrđenoj planskoj ceni za svaku vrstu materijala za ceo planski period, koji ne može biti kraći od godinu dana. Razlika između vrednosti materijala po planskim cenama i stvarne nabavne vrednosti materijala iskazuje se na posebnom računu (uobičajeno račun 1019). Materijal se izdaje iz magacina po planskim cenama i krajem svakog obračunskog perioda srazmeran deo ove vrednosti sa računa 1019 prenosi se na troškove materijala.

Primer promene:

- | | |
|---|----------------|
| 1. Nabavljen je materijal (1000 jedinica po ceni 5,00 dinara) bez PDV-a | =5.000x18%=900 |
| 2. Troškovi transporta | = 400x18%= 72 |
| 3. Svega (1+2) | =5.400 |
| 4. Obračun po planskoj ceni (1000 jedinica po ceni 6,00 dinara) | =6.000 |
| 5. Odstupanje od planske cene (4-3) | = 600 |
| 6. Izdato po trebovanju (800 jedinica po 6,00 dinara) | =4.800 |

Knjiženje promene:

101	Materijal	6.000
270	PDV u primljenim fakturama 18%	972
433	Dobavljači u zemlji	5.400
433	Dobavljači u zemlji	972
1019	Odstupnja od planskih cena materijala	600

opis promene: nabavka po primljenoj fakturi br.

511	Troškovi materijala za izradu	4.800
101	Materijal	4.800

opis promene: za utrošak materijala

Obračun odstupanja od planskih cena vrši se krajem meseca, odnosno krajem obračunskog perioda, tako što se izračuna prosečna stopa odstupanja od planskih cena u odnosu na stvarne nabavne cene. Ovaj obračun se izrađuje na osnovu prometa na računima zaliha 101, 102 ili 103 i na računima odstupanja od planskih cena 1019, 1029 ili 1039

Formula za obračun:

$$\text{Odstupanje (S}^{\text{ook-ta}}\text{1019-potrazuje)} = 600$$

$$\frac{\text{Odstupanje}}{\text{Ukupan ulaz (dugovni promet k-ta101) = 6.000}} \times 100$$

= 10.% prosečna stopa odstupanja je pozitivna, što znači da treba korigovati troškove po sledećoj formuli:

$$\frac{\text{Ukupan izlaz (potražni promet k-ta 101)}}{100} \times 10. =$$

odnosno: $4.800 \times 10, \% = 480$ za ovaj **iznos odstupanja se vrši storniranje (dugovno storno-ispred iznosa predznak – ili pak iznos se zaokruzi) sa troškova repromaterijala, zato što su planske vrednosti više od nabavnih vrednosti.**

Knjiženje promene:

511	Troškovi materijala za izradu	-480
1019	Odstupanja od planskih cena materijala	480

opis promene: obračun odstupanja br.

Ostale promene na zalihama materijala, rezervnih delova, alata i sitnog inventara:**1. Prodaja: npr po vrednosti visoj od nabavne iz predhodnog primera nabavke.**

202	Kupci u zemlji	2.596
101	Materijal	2.100
470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	396
673	Dobici od prodaje materijala	100

Na racunu-673 (za efekat-razliku izmedju nabavne i prodajne vrednosti)

ili : npr. po vrednosti nizoj od nabavne iz predhodnog primera nabavke.

202	Kupci u zemlji	2.360
573	Gubici od prodaje materijala	100
101	Materijal	2.100
470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	360

573 (za efekat-razliku izmedju nabavne i prodajne vrednosti)

ili**2. Višak: u vrednosti za dinara 900 knjiži se stavom koji glasi:**

101	Materijal	900
674	Viškovi	900

ili**3. Manjak: - u vrednosti za dinara 900x18% pdv-a na teret pravnog lica**

574	Manjkovi	1.062
101	Materijal	900
474	Obaveze za PDV po osnovu sopstv. Potr.	162

ili - na teret odgovornog lica

221	Potraživanja od zaposlenih	1.062
101	Materijal	900
474	Obaveze za PDV po osnovu sopstv. Potr.	162

opis promene: za obe opcije utvrđenog manjka: po odluci nadležnog organa

RAČUN 109 - Ispravka

vrednosti zaliha materijala, rezervnih delova, alata i sitnog inventara, obuhvata se razlika između niže neto prodajne vrednosti i knjigovodstvene vrednosti zaliha materijala, u skladu sa MRS 2, koja se knjiži na teret računa 584-Obezvređenje zaliha materijala i robe, a u korist ovog računa.

Grupa računa: 11 - Nedovršena proizvodnja

Na računima grupe 11 – Nedovršena proizvodnja se prema odredbi stava 1. člana 9. Pravilnika o kontnom okviru iskazuje početno stanje i povećanje ili smanjenje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, poluproizvoda i delova, kao i nedovršenih usluga po ceni koštanja, odnosno neto prodajnoj ceni ukoliko je ona niža, i na kraju obračunskog perioda.

Nedovršena proizvodnja i gotovi proizvodi mogu se iskazivati po stvarnim /pojedinačna ili serijska proizvodnja/ i po planskim vrednostima /u svim oblicima proizvodnje/, stvarne vrednosti najcesce se mogu utvrditi na kraju obracunskog perioda.

Priznavanje i vrednovanje vrši se u skladu sa MRS 2, MRS 11, MRS 41 i drugim relevantnim MRS.

Nedovršena proizvodnja (račun 110) i račun 111-Nedovršene usluge, obuhvataju početno stanje i povećanje ili smanjenje zaliha nedovršene proizvodnje ili nedovršenih usluga na kraju obračunskog perioda, dok se obračun troškova i učinaka (troškova proizvodnje) knjiži na računima klase 9, odnosno u u posebnom knjigovodstvu za obračun troškova učinaka. To znači da se u finansijskom knjigovodstvu na računima 110- Nedovršena proizvodnja, odnosno na računima 111- Nedovršene usluge knjiži stanje zaliha na početku godine i povećanje ili smanjenje zaliha na kraju obračunskog perioda. Troškovi proizvodnje po vrstama troškova knjiže se u finansijskom knjigovodstvu na računima klase 5, a knjigovodstvo za obračun troškova i učinaka početkom svake godine preuzima se od finansijskog knjigovodstva:

- a) početno stanje zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda na računima 110 i 111 (950/900), i
- b) troškovi proizvodnje materijala i drugi direktni i indirektni troškovi sa računa klase 5 (950 do 957/902).

Na osnovu podataka iz preuzetog početnog stanja i preuzetih troškova, u posebnom knjigovodstvu utvrđuje se cena koštanja nedovršene proizvodnje i nedovršenih usluga i u vidu zaliha (povećanja ili smanjenja) stanje zaliha po ceni učinaka vraća se finansijskom knjigovodstvu.

Na računima klase 9 utvrđuje se cena koštanja i troškovi prodatih proizvoda i usluga, dok se samo vrednost zaliha vraća u finansijsko knjigovodstvo.

Na računima 110- Nedovršena proizvodnja i na računima 111- Nedovršene usluge, odnosno na posebnim analitičkim računima u okviru ovih računa obuhvata se početno stanje, a na kraju obračunskog perioda – povećanje ili smanjenje zaliha proizvodnje, nedovršenih proizvoda, poluproizvoda i delova ili nedovršenih usluga , odnosno po neto prodajnoj ceni, ako je ona niža.

Na kraju obračunskog perioda, na osnovu podataka iz posebnog knjigovodstva na obračun troškova učinaka (salda računa 950 – Nosioci troškova), utvrđuje se povećanje ili smanjenje zaliha nedovršene proizvodnje, odnosno nedovršenih usluga.

Ako su zalihe nedovršene proizvodnje, odnosno usluga na računima 950 u odnosu na početno stanje povećane, razlika (povećanje) knjiži se zaduženjem računa 110- Nedovršena proizvodnja, odnosno računa 111- Nedovršene usluge, a u korist računa 630- Povećanje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga (110 ili 111/630). Ako su zalihe nedovršene proizvodnje na računima 950 u odnosu na početno stanje smanjene, razlika (smanjenje) se knjiži zaduženjem računa 631- Smanjenje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda i

nedovršenih usluga, a u korist računa 110-Nedovršena proizvodnja, odnosno računa 111- Nedovršene usluge (631/110 ili 111).

Primer knjiženje na računima 110- Nedovršena proizvodnja, odnosno 111- Nedovršene usluge i na računima klase 9 dajemo uz račun 120- Gotovi proizvodi, dok je vođenje posebnog knjigovodstva za obračun troškova i učinaka dato uz račune klase 9- Obračun troškova i učinaka.

Grupa računa: 12-Gotovi proizvodi

Gotovi proizvodi vode se u finansijskom knjigovodstvu na računu 120- Gotovi proizvodi, dok se proizvodnja gotovih proizvoda knjiži u posebnom knjigovodstvu troškova učinaka na računima klase 9 (960,969,980,982 i 983).

Na računima grupe 12, a u okviru računa 120- Gotovi proizvodi, odnosno na posebnim analitičkim računima u okviru ovog računa, vodi se početno stanje, a na kraju obračunskog perioda – povećanje ili smanjenje zaliha gotovih proizvoda , kao i završenih usluga po ceni koštanja, odnosno po neto prodajnoj ceni, ako je cena niža.

Priznavanje i vrednovanje zaliha gotovih proizvoda vrši se uskladu sa MRS 2, MRS 11, MRS 41 i drugim relevantnim MRS.

Povećanje cena zaliha na računu 120 knjiži se zaduženjem tog računa u korist računa 630- Povećanje vrednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda (120/630), a smanjenje vrednosti zaliha na računu 120 knjiži se u korist tog računa , a zaduženjem računa 631- Smanjenje vrednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda (631/120).

Vrednost zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda procenjuje se po ceni koštanja ili po neto prodajnoj ceni ako je ona niža i iskazuje se na računima grupe 11- Nedovršena proizvodnja i na računu 120- Gotovi proizvodi, dok se troškovi proizvodnje knjiže na računima grupe 51 do 55 i računima grupe 56 kada se troškovi finansiranja uključuju u cenu koštanja u skladu sa MRS 23 i opšti i aktom o računovodstvenim politlikama.

Cena koštanja proizvoda, kao i vrednost zaliha i troškova prodatih proizvoda utvrđuje se na osnovu podataka koji se vode u posebnom knjigovodstvu za obračun troškova učinaka. Posebno knjigovodstvo za obračun troškova učinaka vodi se na računima klase 9. Ovo knjigovodstvo preuzima od finansijskog knjigovodstva početno stanje zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i troškove koji se u finansijskom knjigovodstvu vode na računima grupa 51 do 55 i na osnovu tih troškova utvrđuje cenu koštanja proizvoda po mestima troškova, odnosno po nosiocima troškova utvrđuje troškove prodatih proizvoda i prodaju gotovih proizvoda.

Cenu koštanja nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda čine troškovi materijala, izrade, troškovi zarada i opšti troškovi proizvodnje, uključujući i opšte troškove nabavke i tehničkog upravljanja u iznosima neophodnim za dovođenje zaliha u stanje i na mesto u kojem se nalaze na dan procene.

Neophodnim troškovima ne mogu se smatrati troškovi po osnovu neekonomičnog trošenja materijala, neefikasnog rada i neiskorišćenog kapaciteta, kao ni troškovi uprave (opšti poslovi, pravna služba, poslovi knjigovodstva i finansija, komercijalni poslovi, poslovi analize i sl.), prodaje i troškovi finansiranja (kamate, kursne razlike, otpisi dugoročnih finansijskih plasmana i ostalo) u delu u kojem se ne mogu uključiti u cenu koštanja u skladu sa MRS 23- Troškovi pozajmljivanja.

Neto prodajna cena utvrđuje se umanjenjem prodajne – fakturne cene na dan procene za procenjene neophodne troškove prodaje, kao i za procenjene troškove dovršenja u slučaju nedovršene proizvodnje.

Pravno lice može da odluči da neto prodajnu cenu umanji za prosečan iznos dobitka. Cena koštanja, odnosno neto prodajna cena po kojoj su vrednovane zalihe dokazuju se kalkulacijom.

Obračun izlaza gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje vrši se po ceni koštanja ili po planskoj ceni, u kojem slučaju se vrednost izlaza svodi, preko odstupanja, na cenu koštanja.

Obračun izlaza gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje vrši se po ceni koštanja ili po planskoj ceni, u kojem slučaju se vrednost izlaza svodi, preko odstupanja, na cenu koštanja.

Preduzeće svojim aktom uređuje način procenjivanja zaliha i način utvrđivanja nabavne cene, odnosno cene koštanja pojedinih vrsta zaliha. Preduzeće može da odluči da gotove proizvode prima u skladište po planskim cenama i da ih po tim cenama knjiži u izlazu (980/960), a da na kraju obračunskog perioda vrednost zaliha preko odstupanja svede na cenu koštanja.

1. Način knjiženja proizvodnje, gotovih proizvoda i finansijskog rezultata

Način knjiženja troškova proizvodnje u finansijskom i posebnom knjigovodstvu za obračun troškova učinaka, postupak preuzimanja zaliha i troškova iz finansijskog u posebno knjigovodstvo za obračun učinaka, knjiženje povećanja ili smanjenja zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda, kao i utvrđivanje finansijskog rezultata po osnovu prodaje gotovih proizvoda prikazujemo na pojednostavljenom primeru preduzeća koje proizvodi tri proizvoda u masovnoj proizvodnji. Predpostavka je da su u preduzeću u vezi sa proizvodnjom nastale promene prikazane u narednom pregledu.

red.br.	OPIS	Iznos	Račun	Knjiženje
1.	Stanje zaliha proizvodnje na početku perioda	20.000	110	950/900
2.	Troškovi tekućeg perioda (račun grupa 51 da 55)	250.000	51 do 55	950/902
3.	Ukupni troškovi proizvodnje (dugovna strana računa 950)	270.000	950	-
4.	Nedovršena proizvodnja na kraju perioda (po popisu)	30.000	950	-
5.	Troškovi proizvodnje završenih gotovih proizvoda	240.000	9509	9509/950
6.	Stanje zaliha gotovih proizvoda na početku godine		960	960/900
7.	Gotovi proizvodi po planskim cenama	300.000	960	960/9509
8.	Odstupanje od planskih cena	60.000	969	9509/969
9.	Prodati proizvodi (faktura)	320.000	611	201/611
10.	Troškovi prodatih gotovih proizvoda po planskim cenama	210.000	980	980/960
11.	Odstupanje od planskih cena	42.000	969	969/980

Na osnovu osnovu navedene predpostavke, u poslovnim knjigama sprovode se sledeća knjiženja:

- Početno stanje zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda na računima 110 i 120 preuzima posebno knjigovodstvo na početku poslovne godine, i to:

-stanje nedovršene proizvodnje (račun 110)	20.000
-stanje zaliha gotovih proizvoda (račun 120)	-
Ukupno	20.000

Knjiženje:

Red. br.	Račun		OPIS	IZNOS	
	Duguje	potražuje		duguje	Potražuje
1)	950		Nosioci troškova	20.000	
		900	Računi za preuzimanje zaliha		20.000

Opis promene: preuzeto stanje zaliha nedovršene proizvodnje na početku godine

2). Troškovi proizvodnje gotovih proizvoda koji su u skladu sa odredbama MRS 2-Zalihe čine cenu koštanja i troškovi koji se ne vode po mestima troškova – ne ulaze u cenu koštanja, knjiže se na računima grupa 51 do 55 u finansijskom knjigovodstvu. Ove troškove, kao i troškove finansiranja koji se uključuju u cenu koštanja preuzima posebno knjigovodstvo za obračun troškova učinaka i raspoređuje ih po mestima troškova i nosiocima troškova. Knjiženje se sprovodi na osnovu pregleda ovih troškova, i to:

Raspored troškova po mestima i nosiocima

Red. Br.	OPIS	Iznos	Dokument	Raspored	
				po nosiocima troškova-cena koštanja	troškovi koji se ne uključuju u cenu koštanja
511	Troškovi materijala za izradu	155.000	trebovanja	130.000	25.000
512	Troškovi ostalog materijala	5.000	trebovanja	5.000	-
513	Troškovi goriva i energije	27.000	trebovanja i račun	20.000	7.000
520	Troškovi zarada i naknada zarada	48.000	radna lista	39.000	9.000
521	Troškovi poreza i doprinosa na zarade i naknade zarada	14.000	radna lista	11.000	3.000
531	Troškovi transportnih usluga	5.000	računi	5.000	-
532	Troškovi usluga održavanja	3.000	računi	3.000	-
535	Troškovi reklame i propagande	2.000	računi	2.000	-
540	Troškovi amortizacije	26.000	obračuni	20.000	6.000
541	Troškovi rezervisanja za materijalne troškove	6.000	obračuni	6.000	-
550	Troškovi neproizvodnih usluga	2.000	računi	2.000	-
552	Troškovi premije osiguranja	2.000	računi	2.000	-
553	Troškovi platnog prometa	1.000	obračuni	1.000	-
556	Troškovi doprinosa	2.000		2.000	-
559	Ostali nematerijalni troškovi	2.000	obračuni	2.000	-
902	Računi preuzimanja troškova	300.000		250.000	50.000

Knjiženje:

red. br.	RAČUN		OPIS	IZNOS	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje

2)	950		Nosioci troškova	250.000	
		902	Računi za preuzimanje troškova		250.000

-preuzeti toškovi tekućeg perioda (računi grupa 51 do 55)

3)	982		Troškovi perioda	50.000	
		902	Računi za preuzimanje troškova		50.000

Opis promene: preuzeti troškovi tekućeg perioda koji se ne uključuju u cenu perioda

3). U toku godine preduzeće je proizvelo i unelo u skladište gotovih proizvoda uz obračun po planskim cenama (cena koštanja je bila nepoznata), sledeće količine gotovih proizvoda:

Proizvod A	10.000 x 20,00 = 200.000
Proizvod B	2.000 x 30,00 = 60.000
Proizvod C	<u>1.000 x 40,00 = 40.000</u>
Ukupna proizvodnja po planskoj ceni	: 300.000

Knjiženje:

red.br.	RAČUN		OPIS	IZNOS	
	Duguje	potražuje		duguje	potražuje
4)	960		Gotovi proizvodi	300.000	
		9509	Obračun troškova gotovih proizvoda		300.000

Opis promene: obračun troškova gotovih proizvoda po planskim cenama

4). U toku godine preduzeće je na domaćem tržištu prodalo svoje proizvode i ostvarilo sledeći prihod:

		planska vrednost	prodajna cena
Proizvod A	7.000 x 20,00 =	140.000	244.000
Proizvod B	1.000 x 30,00 =	30.000	46.000
Proizvod C	<u>1.000 x 40,00 =</u>	<u>40.000</u>	<u>30.000</u>
Ukupna proizvodnja po planskoj ceni		210.000	320.000

Knjiženje:

Red. br.	Račun		OPIS	IZNOS	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
5)	202		Kupci u zamlji	377.600	
		612	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu		320.000
		470	Obaveze za PDV po izdatim fakuramapo opštoj stopi		57.600

Opis promene: obračun troškova gotovih proizvoda po planskim cenama

6)	980		Troškovi prodatih proizvoda i usluga	210.000	
		960	Gotovi proizvodi		210.000

Opis promene: obračun troškova gotovih proizvoda po planskim cenama

5). Na kraju obračunskog perioda popisom se utvrđuje stanje zaliha nedovršene

proizvodnje iz radnih naloga i drugih verodostojnih isprava. Zbir dugovne strane računa 950- Nedovršena proizvodnja, umanjen za vrednost popisanih zaliha ove proizvodnje čini troškove završene proizvodnje, odnosno u našem primeru vrednost po ceni koštanja gotovih proizvoda.

Zbir dugovnog prometa računa 950:

1 Početno stanje	20.000
2 Troškovi proizvodnje tekućeg perioda (računi grupa 51 do 55)	250.000
Ukupno:	270.000
3 Popis zaliha nedovršene proizvodnje na kraju perioda	30.000
4 Troškovi završene proizvodnje (3-4)	240.000

Knjiženje:

Red. br.	Račun		OPIS	IZNOS	
	Duguje	potražuje		duguje	potražuje
7)	9509		Obračun troškova proizvodnje gotovovih proizvoda	240.000	
		950	Računi za preuzimanje zaliha		240.000

Opis promene: obračun troškova proizvodnje završenih proizvoda po ceni koštanja

6). Nakon ovog knjiženja, za grupu proizvoda A,B i C obezbeđeni su podaci o troškovima proizvodnje po planskim cenama (zbir potražne strane računa 9509) i po ceni koštanja (zbir dugovne strane računa 9509). Razlika između zbira dugovne i potražne strane 9509 predstavlja odstupanje od planske cene.

1)Troškovi proizvodnje po stvarim cenama (dugovna strana računa 9509)	240.000
2)Troškovi proizvodnje po planskim cenama (potražna strana računa 9509)	300.000
3)Odstupanje od planskih cena	60.000

Knjiženje:

Red. br.	Račun		OPIS	IZNOS	
	Duguje	Potražuje		duguje	potražuje
8)	9509		Obračun troškova proizvodnje gotovovih proizvoda	60.000	
		950	Odstupanje u troškovima gotovih proizvoda		60.000

Opis promene: obračun odstupanja u troškovima gotovih proizvoda

7). Troškovi proizvodnje prodatih proizvoda na računu 980 knjiženi su po planskim cenama. Pošto postoji razlika između planskih i stvarnih troškova gotovih proizvoda, vrši se obračun odstupanja radi korekcije troškova prodatih proizvoda.

Odstupanje od planskih cena gotovih proizvoda vrši se na sledeći način:

račun 960-potražni promet po planskim cenama	x saldo računa 969 =	210.000	x 60.000=	42.000
račun 960-dugovni promet po planskim cenama sa PS		300.00		

Isti rezultat se dobija i kada se obračun vrši preko prosečne stope odstupanja, kao, na primer:

OPIS	Obračun proizvodnje		
		po planskim cenama	po stvarnim troškovima
Proizvod A	10.000 x	20,00 =	200.000
Proizvod B	2.000 x	60,00 =	60.000
Proizvod C	1.000 x	40,00 =	40.000
Ukupno			300.000
Odstupanje od planskih cena			60.000

8). Obračun odstupanja prodatih proizvoda:

$$\frac{\text{Rač.969} \times 100}{\text{Rač.960}} = \frac{60.000 \times 100}{300.000} = 20\%$$

Po planskim cenama prodato je proizvoda $210.000 \times 20\% = 42.000$.

Knjiženje:

Red. br.	Račun		OPIS	IZNOS	
	Duguje	potražuje		duguje	Potražuje
9)	969		Odstupanje u troškovima gotovih proizvoda	42.000	
		980	Troškovi prodatih proizvoda i usluga		42000

Opis promene: obračun odstupanja od planskih troškova prodatih proizvoda

Na kraju perioda vrši se prenos zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda u finansijsko knjigovodstvo preko računa 630- Povećanje vrednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda, ili preko računa 631- Smanjenje vrednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda. U obrađenom primeru stanje je sledeće:

red. br.	OPIS	Stanje		Razlika	
		na početku perioda	na kraju perioda	smanjenje	povećanje
1	Nedovršena proizvodnja (rač.950)	20.000	30.000		10.000
2	Gotovi proizvodi (rač.960)	-	90.000		90.000
3	Odstupanje od pl. Cena (rač. 969)	-	-18.000		-18.000
	Ukupno	-	102.000		82.000

Knjiženje:

Red.	Račun	OPIS	IZNOS
------	-------	------	-------

br.	duguje	potražuje		duguje	potražuje
10)	110		Nedovršene proizvodnja	10.000	
	120		Gotovi proizvodi	72.000	
		630	Povećanje vrednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda		82.000

Opis promene: prenos zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda u finansijsko knjigovodstvo

2. Utvrđivanje finansijskog rezultata od prodaje gotovih proizvoda

Proizvodna preduzeća koja obračun troškova i učinaka (troškovi proizvodnje) knjiže na računima klase 9, odnosno u posebnom knjigovodstvu za obračun troškova učinaka, finansijski rezultat poslovanja po osnovu proizvodnje (prodaja gotovih proizvoda) utvrđuju po osnovu (računi klase 5 i klase 6) iz finansijskog knjigovodstva, razume se, posle svih knjiženja koja smo dali u predhodnom primeru. Na našem uprošćenom primeru rezultat poslovanja u bilansu uspeha, u delu poslovnih prihoda i rashoda iznosi:

Red. br.	Poslovni prihodi i rashodi	Iznos
1	Poslovni prihodi :	
612	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu	320.000
630	Povećanje vrednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda	82.000
631	Smanjenje vrednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda	-
	Ukupni prihodi	402.000
2	Poslovni rashodi	
511	Troškovi materijala za izradu	155
512	Troškovi ostalih materijala	5.000
513	Troškovi goriva i energije	36.000
520	Troškovi bruto zarada	38.000
521	Troškovi poreza i doprinosa na zarade i naknade zarada	14.000
531	Troškovi transportnih usluga	5.000
532	Troškovi usluga održavanja	3.000
535	Troškovi reklame i propagande	2.000
540	Troškovi amortizacije	26.000
542	Troškovi rezervisanja za materijalne troškove	6.000
550	Troškovi neproizvodnih usluga	2.000
552	Troškovi premija osiguranja	2.000
553	Troškovi platnog prometa	1.000
555	Troškovi poreza	2.000
559	Ostali nematerijalni troškovi	2.000
	Ukupni rashodi	300.000
3	Poslovni dobitak (1-2)	102.000

U ovom delu objašnjen je postupak nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda da bi se objasnila veza između finansijskog i posebnog knjigovodstva, veza sa računima grupe 11- Nedovršena proizvodnja i 120- Gotovi proizvodi, dok je obračun proizvodnje detaljno objašnjen uz račune klase 9- -Obračun troškova i učinaka, u ovom priručniku.

Primer br.2

METODOLOGIJA OBRAČUNA TROŠKOVA NEDOVRŠENE PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA UČINAKA PO PLANSKIM CENAMA: (u praksi najčešći metod), SA STANJEM NA DAN 31.12.2009.GODINE.

Podaci iz knjigovodstva troškova i učinaka (pogonsko knjigovodstvo)

Redb roj	BILANSNA POZICIJA	STANJE PO KNJIGAMA	ZA OBRAČUN UZIMA SE RAČUN	KNJIŽENJE U TOKU GODINE
01.	Stanje zaliha nedovršene proizvodnje na početku perioda (PS) 01.01.2009.	100.000,00	PS.rač.110= PS.rač.950	950/900
02.	Troškovi koji ulaze u cenu koštanja (CK) bez uprave i prodaje 01.01.-31.12.2009.	3.045.000,00	Iz fin.knjig. Grupa rač. 51-55	950/902
03.	Troškovi koji ne ulaze u cenu koštanja (CK) 01.01.- 31.12.2009.	1.100.000,00	Iz fin.knjig. grupa računa 50,56,57, 58,590,591	981/ 982/902
04.	Cena koštanja CK (01+02) Ukupni troškovi proizvodnje (dugovna strana računa 950)	3.145.000,00	Dug.promet Rač.950	PS+knjiženja u toku godine
05.	Nedovršena proizvodnja-popis 31.12.2009.god.	130.000,00	Popis 31.12.2009 950	Saldo na rač.950 i 110 mora biti identičan
06.	Troškovi proizvodnje završenih gotovih proizvoda-učinaka (04-05) 01.01.-31.12.2009.	3.015.000,00	pot.promet rač.950	
07.	Stanje zaliha gotovih proizvoda-učinaka na početku perioda (PS) 01.01.2009.	620.000,00	PS.rač.120= PS.rač.960	960/900
08.	Odstupanje od planskih cena gotovih proizvoda-učinaka (PS) 01.01.2009.	20.000,00	Potražni SO.rač.969	900/969
09.	Gotovi proizvodi po planskoj ceni u toku godine 01.01.- 31.12.2009.	2.791.000,00	Knjiženje u toku godine Dug.promet bez PS K-ta 960	960/950
10.	Odstupanje od planskih cena prizvedenih gotovih proizvoda-učinaka (06-09) 31.12.2009.	224.000,00	Izračunati i knjižiti	969/950
11.	Troškovi prodatih proizvoda-učinaka, po planskim cenama 01.01.-31.12.2009.	2.925.000,00	Knjiženje u toku godine Pot..promet K-ta 960	980/960
12.	Odstupanje od planskih cena prodatih gotovih proizvoda-učinaka 31.12.2009.	174.934,00	Izračunati i knjižiti 969	980/969
13.	Cena koštanja (11+12) 31.12.2009.	3.099.934,00	Dugovni prom.rač.980	-

14.	Prodati proizvodi (fakturisano)	Potražni prom.rač 612	202/612
-----	---------------------------------	--------------------------	---------

Prilog:

METODOLOGIJA IZRAČUNAVANJA REDNOG BROJA 12 (OBRAČUNA TROŠKOVA NEDOVRŠENE PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA):

$$\begin{aligned} \text{PROCENAT Odstupanja} &= \frac{\text{SALDO Odstupanja}}{\text{UKUPAN ULAZ}} \times 100 = \\ &= \frac{\text{S}^{\circ} \text{ NA RAČUNU 969 (je dugovan u našem primeru)}}{\text{DUGOVNI PROMET RAČUNA 960}} \times 100 = \\ &= \frac{204.000,00}{3.411.000,00} \times 100 = 5,98065083\% \end{aligned}$$

znači da su, za ovaj procenat planske cene niže od stvarnih cena, zatim se dobijeni procenat primenjuje na podatak o prodanim gotovim proizvodima u toku godine po planskim cenama, znači:

UZIMA SE DUGOVNO STANJE NA RAČUNU 980, ODNOSNO FORMULA JE:

$$\begin{aligned} \text{UKUPAN IZLAZ X \% Odstupanja} &= \\ &= \frac{2.925.000,00 \times 5,98065083}{100} = \\ &= 174.934,00 \text{ i knjiži se} \end{aligned}$$

980	Troškovi prodatih proizvoda i usluga
969	Odstupanja u troškovima prodatih proizvoda

$$\begin{aligned} \text{ii} \\ \text{IZLAZ} \times \text{S}^{\circ} \text{ Odstupanja} \\ \text{ULAZ} \\ = \frac{2.925.000,00}{3.411.000,00} \times 204.000,00 = 174.934,00 \end{aligned}$$

!!! REZULTAT JE ISTI I MORA BITI ISTI !!!

Naime, provere radi:

K.S – P.S = efekat za knjiženje u finasijskom knjigovodstvu

110 = PS 100.000

120 = PS 600.000

110 = KS 130.000 – 100.000 = 30.000 POVEĆANJE

120 = KS 515.066 – 600.000 = - 84.934 SMANJENJE

Knjiženje u finasijskom knjigovodstvu:

110	Nedovršena proizvodnja	30.000
631	Smanjenje vrednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga	54.934
120	Gotovi proizvodi	84.934

opis: efaekat iz obračuna nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda.

TAKO DA PODATAK O STANJU ZALIHA MORA BITI INDENTIČAN U POGONSKOM I FINANSIJSKOM KNJIGOVODSTVU!!!

GLAVNA KNJIGA PREDUZEĆA ZA :**POGONSKO KNJIGOVODSTVO**

900		
6)	700.000	100.000 PS
		600.000 PS

950		
PS	100.000	2.791.000 (3)
2)	3.045.000	224.000
KS	130.000	130.000 (6)

960		
PS	620.000	2.925.000 (4)
3)	2.791.000	
KS	486.000	486.000 (6)

969		
	224.000	20.000 PS
		174.934 (5)
KS	29.066	29.066 (6)

982		
1)	1.100.000	1.100.000 (6)

902		
6)	4.145.000	1.100.000 (1)
		3.045.000 (2)

980		
4)	2.925.000	3.099.934 (6)
5)	174.934	
S ⁰	3.099.934	

999		
6)	130.000	700.000 (6)
6)	486.000	4.145.000 (6)
6)	29.060	
6)	1.100.000	
6)	3.099.934	
S ⁰	4.845.000	4.485.000 S ⁰

GLAVNA KNJIGA PREDUZEĆA ZA:**FINANSIJSKO KNJIGOVODSTVO**

110		
PS	100.000	
1)	30.000	
KS	130.000	

120		
PS	600.000	84.934 (1)
KS	515.066	

631		
1)	54.934	

BITNA NAPOMENA ZA PRETHODNU TABELU METODOLOGIJA OBRAČUNA:

Preduzeće će sve primarne troškove sa klase 5-Rashodi (iz finansijskog knjigovodstva) posredstvom računa 902-preuzimanje troškova (u knjigovodstvu učinaka i troškova), u celini preuzeti i raspoređivati na račune nosioca troškova u okviru grupe računa 95-nedovršena proizvodnja i troškova perioda (svi oni troškovi koji ne ulaze u cenu koštanja: troškovi uprave, prodaje i finansiranja u celosti

se nadoknađuju na teret rashoda u obračunskom periodu u okviru grupe računa 98, zatim sa računa nosioca troškova vrši se prenos na račune gotovih proizvoda u okviru grupe računa 96-gotovi proizvodi.

Grupa računa: 13 Roba

Trgovačka roba, iskazuju se zalihe robe u magacinu, prodajnim objektima na veliko (skladište i stovarište) i prodajnim objektima na malo (stovarište, prodavnice i drugi prodajni objekti), roba u obradi, doradi i manipulaciji, roba u tranzitu, roba na putu, ukalkulisani PDV i razlika u ceni robe.

Priznavanje i vrednovanje zaliha robe vrši se u skladu sa MRS 2 i drugim relevantnim MRS.

Trgovinom se bave pravna lica koja su registrovana za trgovinu na veliko i na malo. Obračun nabavke zaliha robe obuhvata nabavnu cenu, uvozne dažbine i druge takse (osim onih koje će pravno lice i preduzetnik nadoknaditi od poreskih organa), kao i transport, manipulativne i druge troškove koji se mogu direktno pripisati pribavljanju robe. Trgovački popusti, rabati i druge slične stavke oduzimaju se pri određivanju troškova nabavke. Otvoreni su posebni osnovni (trocifreni) računi na kojima se obuhvataju:

- Račun 130 - Obračun nabavke robe
- Račun 131 - Roba u magacinu
- Račun 132 - Roba u prometu na veliko
- Račun 133 - Roba kod drugih pravnih lica
- Račun 134 - Roba u maloprodaji
- Račun 135 - Roba u obradi i doradi
- Račun 136 - Roba u tranzitu
- Račun 137 - Roba na putu
- Račun 139 - Ispravka vrednosti robe

RAČUN 132 - Roba u prometu na veliko - iskazuje se vrednost zaliha robe u prodajnim objektima na veliko. Promet robe na veliko je kupovina robe radi dalje prodaje ili prerade. Na ovom računu iskazuje se kod davaoca lizinga i oprema koja se daje u finansijski lizing.

Obuhvata se vrednost zaliha robe u prodajnim objektima na veliko. Zalihe robe se u računovodstvu mogu voditi po nabavnoj ili prodajnoj ceni. Kalkulacija nabavne ili prodajne cene izrađuje se posebno za svaku nabavku robe i zajedno sa računom-otpremnicom predstavlja osnov za knjiženje u finansijskom knjigovodstvu. Pravilnikom o evidenciji prometa roba i usluga, propisana je obaveza vođenja KEP-u knjige. Vodi se po veleprodajnim cenama iz kalkulacija, pa stoga i nema razloga da se ova vrsta imovine ne vodi po prodajnim cenama.

U trgovini na veliko, zbog čestih promena cena, davanja raznih popusta pri prodaji, zavisno od kupljenih količina ili roka plaćanja, jednostavnije je rukovanje robom ako se roba vodi po nabavnim cenama. Kalkulacija nabavne ili prodajne cene robe zavisi od načina na koji je preduzeće odlučilo da vodi robu. Pošto se prema propisima o trgovini roba u prometu na veliko vodi po prodajnim cenama, kalkulacija prodajne cene treba da sadrži pored nabavne vrednosti i razliku u ceni. U tom slučaju nije potrebno da se sastavlja posebno kalkulacija nabavne vrednosti robe, a posebno kalkulacija prodajne cene, već istom kalkulacijom može da se utvrdi i nabavna i prodajna cena robe.

U praksi postoje manje ili više ravnopravne metode obračuna izlaza zaliha na troškove, pri tome je važno napomenuti da se izlaz zaliha robe na troškove knjiži jedino u slučaju prodaje robe-bez obzira na to da li je ta roba naplaćena i da li će biti ikada naplaćena.

Prilikom izbora metode izlaza sa zaliha preduzeće treba da ima u vidu da u uslovima relativno stabilnog kretanja cena svi dozvoljeni metodi izlaza zaliha daju približno iste rezultate. Obračun izlaza sa zaliha robe može vršiti se po **FIFO** metodi ili po metodi **PROSEČNE PONDERISANE CENE**, upravo zbog utvrđivanja ispravne nabavne vrednosti robe.

U slučaju visoke stope inflacije, pod ostalim nepromenjenim uslovima, po FIFO metodi se iskazuje niži iznos troškova, ali je zato vrednost zaliha koje se prenose kao početno stanje u naredni period veća, u istim okolnostima, iznos troškova po metodi prosečne ponderisane cene je veći nego po prvoj metodi, ali iznos prenetih zaliha niži.

Prema MRS 2 preduzeće treba da koristi istu metodu za sve zalihe koje imaju sličnu prirodu ili sličnu namenu, ali se može opravdati korišćenje različitih metoda za različite vrste zaliha. Kada se radi o trgovačkoj robi, po našem mišljenju, najcelishodnije je da se za sve vrste robe koristi isti metod merenja troškova.

U svakom slučaju, shodno MRS 2 obavezno se obelodanjuje korišćenje metoda izlaza sa zaliha. Primena bilo koje metode zahteva da se roba vodi po vrsti, količini i vrednosti, iz čega proizilazi i obaveza da se vodi pomoćna knjiga-robno knjigovodstvo. Drugi razlog zbog kojeg se vodi robno knjigovodstvo jesu i neka prava koja privredni subjekti mogu ostvariti isključivo ukoliko vode evidenciju nabavke, proizvodnje, utroška, odnosno prodaje zaliha po količini.

Tako na primer, da bi se mogle koristiti pogodnosti u pogledu poreskih izuzimanja po osnovu rashoda koje su propisane Uredbom o količini rashoda (kalo, rastur, kvar i lom) na koji se ne plaća porez na dodatu vrednost.

Obračun robe po metodi ponderisane prosečne cene podrazumeva da se evidencija robe vodi po vrsti, količini i ponderisanoj prosečnoj ceni. Evidencija se vodi tako što se za svaku vrstu robe posle svake nove nabavke utvrđuje prosečna nabavna cena i po toj ceni se knjiži izlaz robe na rashode (501/130) sve do nove nabavke. Posle svake nove nabavke utvrđuje se nova prosečna cena tako što se nabavna vrednost robe, uključujući i poslednju nabavku, podeli količinom robe na zalihama.

Odredbama člana 8. Zakona o porezu na dobit preduzeća, pri utvrđivanju oporezive osnovice za obračun poreza na dobit, priznaju se troškovi nabavne vrednosti prodate robe, bilo da su utvrđeni primenom metode prosečne ponderisane cene, bilo po Fifo metodi.

Primer promene:

Nabavljena je roba sa sledecim podacima:

Osnovica 121.000 x 18%
21.780

Ukupno =142.780

Zavisni troškovi nabavke

Osnovica 7.000 x 18%
1.260

Ukupno =8.260

Razlika u ceni = 32.000

Prodajna vrednost = 160.000

Knjiženje promene:

132	Roba u prometu na veliko	160.000
270	PDV u primljenim fakturama 18%	23.040
433	Dobavljači u zemlji	142.780
433	Dobavljači u zemlji	8.260
1329	Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na veliko	32.000

opis promene: primljen račun br.

Prodaja ukupne nabavke :

202	Kupci u zemlji	188.800
602	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu	160.000
470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	28.800
501	Nabavna vrednost prodate robe	128.000
1329	Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na veliko	32.000

132	Roba u prometu na veliko	160.000
-----	--------------------------	---------

opis promene: izdat račun br.

Druge promene na robi:

Upotreba robe za osnovna sredstva (pokazali smo na primeru pri obradi klase 0-stalna imovina)

Upotreba robe za reprezentaciju (vpv=35.000 a nv=30.000):

551	Troškovi reprezentacije	41.300
620	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje robe za sopstvene potrebe	35.000
470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	6.300
501	Nabavna vrednost prodate robe	30.000
132	Roba u prometu na veliko	35.000
1329	Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na veliko	5.000

opis promene: izdat interni račun br.

Višak: npr. 1kom.telefona nv=4.000 dinara

132	Roba u prometu na veliko	4.000
674	Viškovi	4.000

Manjak: - a na teret pravnog lica sa istim podacima, /4.000x18%=720/

574	Manjkovi	4.720
132	Roba u prometu na veliko	4.000
470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	720

- a, na teret odgovornog lica

221	Potraživanja od zaposlenih	4.720
132	Roba u prometu na veliko	4.000
470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	720

opis promene: po odluci nadležnog organa, za sve opcije manjka

Pored KEPY knjige u veleprodaji, obavezno je za komisionu robu voditi obrazac - knjigu KR i za vraćenu robu KR 1, a svi oni koji vrše promet nafte i naftnih derivata dužni su da vode DNEVNI PUMPNI IZVEŠTAJ - DPI i to za svaki prodajni objekat posebno.

RAČUN 133 - Roba u skladištu, stovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica, iskazuje se vrednost zaliha robe koja je data na skladištenje, komisionu ili konsignacionu prodaju.

Knjiženje komisione prodaje robe

Komisionar na osnovu otpremnice, dostavnice, reversa ili drugog dokumenta na kojem je potvrdio prijem proizvoda od komitenta a posle sačinjenog Obrasca KR, vrednost proizvoda iskoazuje po prodajnoj ceni koju je odredio komitent u vanbilansnoj evidenciji (račun 880/890).

Kada komisionar proda proizvode, pazar od prodatih proizvoda uplaćuje u korist svog tekućeg računa, jer je i prodaju izvršio u svoje ime a za račun komitenta. Uplaćeni inynos, u poslovnim knjigama, knjiži zaduženjem računa 241-Tekući (poslovni) račun, a u korist računa 442-Obaveze po osnovu komisione i konsignacione prodaje.

Komisionar je takođe dužan da u skladu sa zaključenim ugovorom sačini obračun prodatih proizvoda na Obrascu KP-1, da ga dostavi komitent u i da po tom obračunu uplati deo koji pripada komitent u.

Ukoliko je komisionar obveznik PDV, dužan je da vodi evidencije koje su propisane, da obračuna i plati PDV na prodate komisione proizvode, s tim što ima pravo na odbitak prethodnog poreza koji se obračunava na naknadu koja pripada komitent. Naravno, pravo na odbitak prethodnog poreza može da ostvari komisionar pod uslovom da je komitent u sistemu PDV. Pošto poreska obaveza nastaje istovremeno i za komitenta i za komisionara (tj. u momentu prodaje robe krajnjem kupcu od strane komisionara) najcelishodnije je da obračun PDV i za komitenta izvrši komisionar.

Primer promene:

Na osnovu ugovora zaključenog između komitenata „Avala“ AD Beograd i komisionara „Proleće“ d.o.o. Beograd, izvršeni su sledeći poslovi:

- 1) prodata roba u komisionu prodaju u vrednosti sa PDV od 118.000 dinara, s tim što PDV u toj vrednosti iznosi 18.000 dinara,
- 2) nabavna vrednost robe date u komisionu prodaju je 80.000 dinara,
- 3) ugovorena je komisiona provizija od 20.000 dinara, tako da vrednost prodate robe sa PDV iznosi 141.600 dinara, s tim što PDV iznosi 21.600 dinara.

Knjiženje promene:

a) knjiženje u knjigovodstvu komitenata „Avala“ AD, Beograd:

Red. br.	RAČUN		OPIS	IZNOS	
	Duguje	potražuje		duguje	potražuje
1.	1334		Roba u skladištu, stovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica (roba data u komisionu prodaju)	118.000	
		132	Roba u prometu na veliko		118.000
Opis promene: -predata roba komisionaru po ugovoru o komisionoj prodaji					
2.	212		Potraživanja iz komisione i konsignacione prodaje	118.000	
		602	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu		100.000
		470	Obaveze za porez na dodatnu vrednost po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		18.000
Opis promene: -prodata roba po obračunu komisionara za period od _____ do _____					
3.	501		Nabavna vrednost prodate robe	118.000	
		1334	Roba u skladištu, stovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica (roba data u komisionu prodaju)		118.000
Opis promene: -za prenos na troškove za prodatu robu					
4.	241		Tekući (poslovni) račun	118.000	
		212	Potraživanja iz komisione i konsignacione prodaje		118.000

Opis promene: -uplata komisionara

b) knjiženje u knjigovodstvu komisionara „Proleće“ d.o.o Beograd

Red. br.	RAČUN		OPIS	IZNOS	
	Duguje	potražuje		duguje	Potražuje
1.	8802		Roba primljen au komision	118.000	

		8902	Obaveze za robu primljenu u komisio		118.000
Opis promene: -za primljenu robu u komisio					
2.	202		Kupci u zemlji	141.600	
		442	Obaveze po osnovu komisio i konsignacione robe		100.000
		470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		21.600
		612	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu		20.000
Opis promene: -za prodatu komisio robu					
3.	8902		Obaveze za robu primljenu u komisio	118.000	
		8802	Roba primljena u komisio		118.000
Opis promene: -otpremljena komisio roba kupcu					
4.	241		Tekući (poslovni) račun	141.600	
		202	Kupci u zemlji		141.600
Opis promene: -naplaćena roba od kupca komisio robe					
5.	442		Obaveze po osnovu komisio i konsignacione prodaje	100.000	
		270	PDV u primljenim fakturama (osim plaćenih avansa)	18.000	
		241	Tekući (poslovni) račun		118.000

Opis promene: -doznaka obaveze komitentu po osnovu prodate komisio robe

U praksi se mogu pojaviti i dugi slučajevi komisio prodaje robe, a za neke od tih slučajeva dati su primeri knjiženja uz račun 212.

Konsignaciona prodaja robe uzete od stranog lica

Konsignaciona prodaja strane robe je takav vid prometa u kojem domaće preduzeće preuzima od inostranog lica robu na čuvanje i prodaju, pri čemu konsignator (domaće preduzeće) prodaje robu u tuđe ime i za tuđi račun. Konsignator je dužan da se pridržava uslova prodaje koje je odredio konsignant (strano lice-vlasnik robe). Sa konsignacionog skladišta robu može prodavati preduzeće koje o tome zaključi ugovor sa stranim licem. Dakle, bitna odlika konsignacione prodaje jeste u tome da se radi o robi stranog porekla i da je vlasnik robe do momenta njene prodaje strano lice.

Carinsko skladištenje

1. Prema ranije važećim carinskim propisima bio je jasno definisan pojam konsignacionog skladišta, kao i uslovi koji trebaju biti ispunjeni za otvaranje takvis skladišta. Važeći carinski propisi ne poznaju termin „konsignaciono skladište“, pa se posle stupanja na snagu **Carinskog zakona** („Službeni glasnik RS“, br. 73/2003,61/2005 i 85/2005) u vezi s tim postavilo više pitanja. Odgovor u pogledu konsignacione prodaje strane robe, pronadjen je kroz primenu postupaka carinskog skladištenja.

Postupak carinskog skladištenja može se odobriti za smeštaj u carinsko skladište: a) strane robe, koja u tom slučaju ne podlaže plaćanju uvoznih dažbina i merama komercijalne politike, i b) domaće robe namenjene uvozu, koja smeštajem u carinsko skladište podleže primeni mera koje se, u skladu sa propisima, primenjuju na uvoz te robe. Inače **carinsko skladište** je mesto gde se roba može smestiti u skladu sa propisanim uslovima, koje odobri carinski organ i koje je pod carinskim nadzorom. Carinski

organ može odobriti stavljanje u postupak carinskog skladištenja robe koja nije smeštena u carinsko skladište, ako to zahteva vrsta robe, njene dimenzije i osetljivost na oštećenje i vremenske uslove, posebni uslovi rukovanja i mere bezbednosti, kao i ekonomičnost postupka.

Carinsko skladište može biti javno skladište ili privatno skladište. **Javno skladište** je carinsko skladište u kome lice može skladištiti robu. **Privatno skladište** je carinsko skladište namenjeno skladištenju robe držaoca skladišta. Držalac skladišta je lice kome je carinica odobrila da upravlja carinskim skladištem, a korisnik skladišta je lice koje prema deklaraciji obavezno da stavi robu u postupak carinskog skladištenja ili lice na koje su prava i obaveze tog lica preneti.

Za upravljanjem skladištem potrabno je odobrenje carinskog organa, osim u slučaju kada carinski organ upravlja carinskim skladištem. Lice koje želi da upravlja carinskim skladištem mora carinici da podnese pisani zahtev sa podacima potrebnim za davanje odobrenja, sa obrazloženjem ekonomske potrebe za skladištenjem robe. Odobrenje za upravljanje carinskim skladištem može se izdati licima sa sedišem ili prebivališem u Srbiji i sadrži uslove za upravljanje carinskim skladištem. Odobrenjem se određuje vrsta skladišta i uslovi pod kojim držalac upravlja skladištem, vrsta robe koja se može smestiti u skladište i druge obaveze držaoca skladišta prema carinskom organu.

Odgovornost držaoca carinskog skladišta je višestruka; on je odgovoran da se roba smeštena u carinskom skladištu ne uzima ili ne premešta bez mera carinskog nadzora, zatim je odgovoran za ispunjenje obaveza koje proizilaze iz postupka carinskog skladištenja, kao i za ispunjenje posebnih uslova sadržanih u odobrenju za upravljanje carinskim skladištem. Carinski organ može od držaoca skladišta zatražiti polaganje posebnog obezbeđenja da će ispuniti navedene obaveze. Prava i obaveze držalac skladišta može, uz saglasnost carinskog organa, preneti na drugo lice.

2. Kada se radi o privatnom carinskom skladištu, tada je eksplicitno propisano da carinski organ neće dozvoliti stavljanje robe u postupak carinskog skladištenja pre nego što držalac tog skladišta ne polži obezbeđenje koje predstavlja garanciju da će poštovati preuzete obaveze. Izuzetno, prema odredbi stava 2. člana 217. **Uredbe o carinski dozvoljenom postupanju sa carinskom robom, puštanju carinske robe i naplati carinskog duga** („Službeni glasnik“, br.127/2003,... i 25/2007), ovo obezbeđenje ne polaže držalac privatnog skladišta koji je sa inostranim proizvođačem zaključio ugovor o **zastupanju**, odnosno **distribuciji robe** (trajna potrošna dobra, proizvodna i medicinska oprema, rezervni delovi, lekovi i medicinski potrošni materijal i sl.)

Za otvaranje i upravljanje carinskim skladištem nadležnom carinskom organu, uz pismeni zahtev, podnose se:

- dokaz o registraciji u Registru privrednih subjekata;
- dokaz o pravnom osnovu za korišćenje prostorija, odnosno prostora namijenjenih za carinsko skladište (pravo svojine, zakup i sl.);
- skica i tehnički opis prostorija, odnosno prostora namenjenih za carinsko skladište;
- dokaz da je carinsko skladište, otvoreni, odnosno zatvoreni deo, tehnički osposobljeno za sprovođenje mera carinskog nadzora i carinske kontrole (rampa za pregled, reflektori, vaga i druga odgovarajuća oprema i prateći objekti);
- dokaz o PIB i broju računa kod poslovne banke;
- akt nadležnog organa o ispunjenosti posebnih uslova, ako su za skladištenje određene robe propisani ti uslovi;

- izjava da su obezbeđene prostirije i inventar neophodan za rad ovlašćenog carinskog službenika.

Pored navedenih dokaza, podnosilac zahteva koji će u skladištu smeštati robu dopremljenu radi realizacije određenog ugovora, nadležnom carinskom organu podnosi i taj ugovor. Ukoliko se podnese ugovor o **konsignacionoj prodaji**, taj ugovor će carinski organ prihvatiti kao relevantan dokaz, pod uslovom da ugovor sadrži i podatke o :

- vrednosti robe koja će biti smeštena u skladištu, iskazane u stranoj valuti i specifikaciju te robe,
- troškovi transporta i osiguranja, o osiguranju robe u skladištu, kao i o tome ko snosi troškove osiguranja,
- troškovi uskladištenja.

3. Prema odredbi člana 71. tačka 2) **Zakona o spoljnotrgovinskom poslovanju** („Službeni glasnik RS“, broj 101/2005) domaće lice plaćenu robu **ne mora da uveze** ako se roba **unos u zemlju u drugom postupku**, u skladu sa carinskim propisima (aktivno i pasivno oplemenjivanje, **carinsko skladištenje** i dr.). Upravo je neposredno posle stupanja na snagu Zakona (29. novembra 2005. godine) Uprava carina Republike Srbije svojim pismom 01/3 broj D-15295/2005 od 16.12.2005. obavestila sve carinice o tome kako se sprovodi postupak **reeksporta**. U pismu se, između ostalog, navodi:

„Prema odredbama člana 71. Zakona o spoljnotrgovinskom poslovanju („Službeni glasnik RS“, broj 101/05), propisano je da „domaće lice plaćenu robu ne mora da uveze ako se:

- *roba koja se nalazi u inostranstvu isporučuje u inostranstvo na osnovu ugovora (prodaja, zakup, lizing i dr.).*
- *roba unosi u zemlju u drugom postupku, u skladu sa carinskim propisima (aktivno i pasivno oplemenjivanje, carinsko skladištenje i dr.).“*

*Kod primene odredbi člana 71. stav 1. tačka 2. Zakona o spoljnotrgovinskom poslovanju u carinice će sprovoditi **posebne carinske postupke** iz člana 110. Carinskog zakona na sledeći način:...*

*...2. U slučajevima **unosa robe radi ponovnog izvoza** u nepromenjenom ili bitno nepromenjenom stanju carinica će sprovesti postupak stavljanja robe u postupak **carinskog skladištenja**.“*

Iz navedenog akta Uprave carina i propisa na koje se poziva ovaj akt proizilazi sledeće:

- ukoliko se roba unosi u Srbiju u drugom postupku (aktivno oplemenjivanje, carinsko skladištenje i dr.) radi **ponovnog izvoza**, za te postupke je nadležna organizaciona jedinica **Uprave carina**;
- u slučaju unosa robe radi **ponovnog izvoza** u nepromenjenom ili bitno nepromenjenom stanju, carinica sprovodi postupak stavljanja robe u postupak **carinskog skladištenja**. Pri tome se u skladu sa odredbama Pravilnika prilikom popunjavanja JCI za sprovođenje postupka carinskog skladištenja u **Rubriku 1-Deklaracija** unosi šifra **UV 7**. Prilikom izvoza podnosi se JCI za ponovno izvoz (**IZ 3**);
- prilikom izvoza na računu se stavlja napomena o **poreskom oslobođenju**: „Oslobodeno PDV-a po članu 24. stav 1. tač. 2) (ili tač. 3) Zakona o PDV“. Dalje to znači da se iznos na računu za izvoz unosi u **Rubriku 001-Promet dobara i usluga koji je oslobođen PDV sa pravom na odbitak predhodnog poreza** poreske prijave PPPDV;

- za sprovođenje postupka carinskog skladištenja potrebno je nadležnom carinskom organu poneti zahtev na propisanom obrascu, s tim što na istom obrascu (ako su ispunjeni propisani uslovi) carinski organ odobrava sprovođenje zahtevanog carinskog postupka.

Postupak carinskog skladištenja otpočinje podnošenjem pisanog zahteva nadležnom carinskom organu za sprovođenje traženog carinskog postupka. Zahtev podnosi carinski agent na propisanom obrascu a popunjava ga u skladu sa odredbama Pravilnika.

Primer:

Preduzeće „Alfašped“ AD iz Beograda, PIB 100018724 je 9.aprila 2007.godine podnela zahtev Carinskoj ispostavi Ranžirna železnička stanica Makiš-Beograd zahtev za odobrenje postupka skladištenja 3 koleta optičkih kablova, tar.broj 8544 70 00 00 bruto težine 6 tona u vrednosti od 9.000,00 evra. Zahtev je podnet u ime preduzeća „Elektromont“ AD Beograd, PIB 100001344, a inostrani isporučilac je Draka comteq iz Nemačke. Uz zahtev je dostavljena odgovarajuća bankarska garancija u korist Uprave carina, a zahtev za carinsko skladištenje je podnet radi reeksporta.

Carinski organ je na osnovu podnetog zahteva odobrio traženi postupak, što je potvrđeno pečatom i npotpisom carinskog radnika.

Na osnovu podataka iz navedenog primera popunjen je Zahtev za sprovođenje postupka carinskog skladištenja. Tada imamo takozvani reeksport, s tim što je roba ušla u Republiku Srbiju.

Knjiženje poslova reeksporta kada se roba unosi u zemlju u drugom postupku, a zatim izvozi, ima izvesne specifičnosti koje su posledica činjenice da se roba nalazi u posebnom carinskom postupku po odobrenju carinskog organa. U nastavku ćemo prikazati način knjiženja reeksporta robe kada je odobren postupak **carinskog skladištenja**.

Zahtev za odobrenje postupka tranzita/skladištenja robe

1. Šifra CI		11096		2. Broj i datum zahteva		D-824/09.0402007.			
3. Vrsta odobrenja		E 13		4. Šifra zahtevanog postupka		71			
Firma		PIB		Naziv		Sedište		Adresa	
5. Podnosioca		100018724		ALFAŠPED AD		BEOGRAD		LOMINA 33	
6. Nosioci odobrenja		100001344		ELEKTROMONT AD		BEOGRAD		TOLSTOJEVA1	
7. Strana firma		"DRAKA COMTEQ" , BONNENBROI.STR. 100, BERLIN/DE							
8. Pravni osnov		Član 110.stav 1.tačka 2) Carinskog zakona							
9. Svrha i način postupka		REEKSPORT							
10. Mesto postupka		BEOGRAD							
11.Roba predmet postupka		ROBA							
Red.br.		Šifra robe		Naziv robe		Količina		Vrednost	
1.		8544700000		OPTIČKI KABLOVI		Br.kol:3 Težina : 6 TH		Valuta: eur Iznos: 9.000,00	
12. Predhodni carinski dokument		25054/TP/51480/2007/01							
13. Garancija		1/100018724/16373/2007							
		14. Dodatni podaci							
		14. Dodatni podaci							

Datum 09.04.2007.	Potpis P.Jovičić	Podnosilac ALFAŠPED AD BEOGRAD LOMINA 33
ODOBRENJE		
Broj i datum D-824/09.04.2007.		Kontrolna carinica
Usvaja se zahtev ALFAŠPED AD iz BEOGRADA Pouka o pravnom leku: Protiv ovog odobrenja može se izjaviti žalba Komisiji za žalbe Uprave carine u roku od 15 dana od dana njegovog prijema, putem ove carinice uz prilog dokaza o uplati RAT u iznosu od _____ dinara, s tim što žalba ne zadržava izvršenje odobrenja.		
Datum 09.04.2007.	MP	Potpis P.Jovičić

Kada se steknu uslovi, pristupa se izvozu robe za koju je odobren postupak carinskog skladištenja. Tada imamo tzv. reeksport, s tim što je roba ušla u Republiku Srbiju.

Knjiženje poslova reeksporta kada se unosi u zemlju u drugom postupku, a zatim izvozi, ima izvesne specifičnosti koje su posledica činjenice da se roba nalazi u posebnom carinskom postupku po odobrenju carinskog organa. Ovde ćemo prikazati način knjiženja reeksporta robe kada je odobren postupak **carinskog skladištenja**.

Primer promene:

Na osnovu podataka iz predhodnog primera, tri kotura optičkih kablova, tarifna oznaka 8544 70 00 00, u vrednosti 720.000,00 dinara smešteni su u javno carinsko skladište 9.aprila 2007.godine.

Ovi optički kablovi su izvezno ocarinjeni 22.aprila 2007.godine, s tim što je izdata izozna faktura u iznosu od 12.000,00evra što u dinarskoj protivvrednosti iznosi 985.000,00dinara.

Knjiženje:

Red. br.	RAČUN		OPIS	IZNOS	
	Duguje	Potražuje		duguje	Potražuje
1.	133		Roba u skladištu, stovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica	720.000	
		434	Dobavljači u inostranstvu		720.000
Opis promene: -za robu smeštenu u carinsko skladište					
2.	203		Kupci u inostranstvu	985.000	
		603	Prihodi od prodaje robe na inostranom tržištu		985.000
Opis promene: -za reeksport robe koja je bila smeštena u carinsko skladište					
3.	501		Nabavna vrednost prodate robe	720.000	
		133	Roba u skladištu, stovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica		720.000

Opis promene: -za prenos na troškove

Iz navedenih primera se vidi kako se Račun 133 koristi im kod poslova reeksporta kada roba ulazi u zemlju.

4.Posle stupanja na snagu novog **Zakona o spoljnotrgovinskom poslovanju** („Službeni glasnik RS“, broj 101/2005) tj., od 29.novembra 2005.godine, prestali su da važe propisi kojima je bilo uređeno pitanje prodaje robe sa konsignacionog skladišta, ali je odredbama **Odluke o evidenciji, odnosno**

izveštavanju o pojedinim spoljnotrgovinskim poslovima i o sadržaju evidencija, odnosno izveštaja („Službeni glasnik RS“, broj 106/2005) propisana obaveza dostavljanja obaveštenja Ministarstvu za ekonomske odnose sa inostranstvom o zaključenim ugovorima sa stranim licima o zastupanju stranih lica u zemlji, odnosno za poveravanje stranom licu poslova zastupanja u inostranstvu. Obaveštenje se dostavlja na propisanom obrascu u roku od 30 dana od dana zaključenja ugovora, a pomenuto ministarstvo izdaje potvrdu o izvršenom evidentiranju tog spoljnotrgovinskog posla.

Prodaja strane konsignacione robe

Strana roba za koju je odobren postupak carinskog skladištenja a koja je smeštena u privatno carinsko skladište radi konsignacione prodaje, podleže plaćanju carine, kao i plaćanju drugih uvoznih dažbina po odredbama važećih carinskih propisa. Međutim, pri prodaji konsignacione robe bitan je momenat nastanka obaveze za plaćanje carine. Ako se vrši redovan uvoz robe, carina i druge uvozne dažbine na uvoznju robu, plaćaju se odmah prilikom prelaska carinske linije. Međutim, za robu koja se nalazi u postupku carinskog skladištenja (tj. za konsignacionu robu), obaveza plaćanja carine i uvoznih dažbina nastaje danom kada je kupac (domaće pravno ili fizičko lice) preuzeo robu od držaoca privatnog carinskog skladišta. Carina i druge uvozne dažbine za konsignacionu robu plaća se po propisima koji važe na dan kada je kupac preuzeo tu robu, odnosno na dan kada je podneta carinska deklaracija za robu koja je iz privatnog carinskog skladišta prenosi u javno carinsko skladište. Prema tome, ne postoji razlika u visini carina i uvoznih dažbina za robu koja se uvozi i za koju je odobren postupak stavljanja u slobodan promet i za robu koja se prodaje kao konsignaciona roba (za koju je odobren postupak carinskog skladištenja), već samo razlika u vremenu plaćanja obaveze, što je značajno prilikom angažovanja sredstava domaćih preduzeća koja se bave uvozom robe radi dalje prodaje. Ova lica prodaju tuđu robu i ne angažuju svoja sredstva za održavanje lagera robe i za plaćanje carina i drugih uvoznih dažbina. To je posledica činjenice što se konsignaciona roba konačno garini tek posle prodaje robe na domaćem tržištu.

Isto tako, PDV koji obračunava carinski organ prilikom uvoznog carinjenja plaća se, praktično, pošto je prodana konsignaciona roba, s tim što **istovremeno nastaje** i obaveza obračunavanja i plaćanja PDV na projanu cenu te robe. Dakle, i kod konsignacione prodaje postoje dva prometa koja podležu PDV:

- **prvi**, prenos robe od strane vlasnika-stranog lica konsignateru, i
- **drugi**, prenos robe od konsignatera krajnjem kupcu.

Roba se nalazi u postupku carinskog skladištenja na osnovu ugovora o prodaji konsignacione robe, vlasništvo je stranog lica (konsignanta). Domaće preduzeće koje ima zaključen ugovor o prodaji konsignacione robe, tu robu vodi u vanbilansnim računima (880/890), odnosno kao robu konsignanta – stranog lica. Roba se prodaje po cenama koju je odredio vlasnik robe (strano lice) i ta cena pripada vlasniku.

Držalac privatnog carinskog skladišta (koji ima ugovor o konsignacionoj prodaji strane robe) ima pravo na proviziju, saglasno sa zaključenim ugovorom o konsignacionoj prodaji.

Primer promene:

1. Od stranog proizvođača (konsignanta) primljena je roba na konsignacionu prodaju u vrednosti od 500.000 EUR ili u dinarskoj protivvrednosti (500.000x80,00)= 40.000.000
2. Konsignator je privatnog carinskog skladišta prodao robu kupcima u vrednosti od 100.000 EUR, ili u dinarskoj protiv vrednosti (100.000x80,00) 8.000.000

3. Carina i carinske dažbine	1.000.000
4. Ukupno (red.br.2+red.br.3)	9.000.000
5. PDV (9.000.000x 18%)	1.620.000
6. Svega (red.br.4+red.br.5)	10.620.000
7. Konsignaciona provizija (2x5%)	400.000
8. Kupac je uplatio na devizni račun iznos od 100.000EUR, što u dinarskoj protivvrednosti iznosi 8.000.000 dinara.	
Takođe je uplatio na tekući račun dinarski deo u iznosu od	2.620.000
9. Uplaćen je vlasniku konsignacione robe iznos od	95.000EUR

Knjiženje:

Red. br.	RAČUN		OPIS	IZNOS	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1.	8801		Roba iz inostranstva primljena u konsignacionu prodaju	40.000.000	
		8901	Obaveze za robu iz inostranstva primljenu u konsignaciju		4.000.000
Opis promene: -primljena roba u privatno carinsko skladište					
2.	202		Kupci u zemlji	10.620.000	
		442	Obaveze po osnovu komisije i konsignacione robe		8.000.000
		470	PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		1.620.000
		482	Obaveze za porez, carine i druge dažbine iz nabavke ili na teret troškova		1.000.000
Opis promene: -prodana konsignaciona roba					
3.	8901		Obaveze za robu iz inostranstva primljenu u konsignaciju		
		8801	Roba iz inostranstva primljena u konsignacionu prodaju		
Opis promene: -razduženje privatnog carinskog skladišta					
4.	274		PDV pri uvozu dobara po opštoj stopi	1.620.000	
		470	PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		1.620.000
Opis promene: -obračunat PDV od strane carinskog organa prilikom carinjenja prodane konsignacione robe					
5.	244		Devizni račun	8.000.000	
	241		Tekući (poslovni) račun		2.620.000
		202	Kupci u zemlji		10.620.000
Opis promene: -naplaćena prodana konsignaciona roba od kupca					
6.	442		Obaveze po osnovu komisije i konsignacione robe	400.000	
		613	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na inostranom tržištu		400.000
Opis promene: -obračun konsignacione provizije					
7.	442		Obaveze po osnovu komisije i konsignacione robe	7.600.000	
		244	Devizni račun		7.600.000

Opis promene: -doznaka deviza stranom licu, vlasniku konsignacione robe					
8.	482		Obaveze za porez, carine i druge dažbine	1.000.000	
	479		Obaveze za PDV po osnovu razlike obračunatog PDV i predhodnog poreza	1.620.000	
		241	Tekući (poslovni) račun		2.620.000

Opis promene: -plaćene obaveze po osnovu carine, carinskih dažbina i PDV na prodatu robu sa konsignacionog skladišta

Konsignaciona prodaja domaće robe u inostranstvu

Domaće lice može sa stranim licem da zaključi ugovor o prodaji domaće robe u inostranstvu, gde je vlasnik robe do momenta njene prodaje domaćem lice, što znači da se radi o konsignacionoj prodaji robe, s tim što je u ovom slučaju komitent dodomaće lice, a konsignater strano lice. U ovom slučaju na ugovore o zastupanju primjenjuju se propisi zemlje u kojoj se prodaje roba vlasništvo domaćeg pravnog lica.

Ugovor o konsignacionoj prodaji domaće robe u inostranstvu, po našem mišljenju, treba da sadrži:

- naziv i sedište stranog lica
- naziv i sedište preduzeća koje zaključuje ugovor sa stranim licem;
- predmet ugovora, sa naznačenjem robe koja je predmet konsignacione prodaje;
- prava i obaveze ugovornih strana;
- visinu provizije i osnovicu za izračunavanje provizije (paritet);
- obavezu stranog lica da slanjem kopije fakture redovno obaveštava domaće lice o prodatim količinama robe koja je poslata za u konsignacionu prodaju;
- način rešavanja sporova (arbitražna klauzula i sl.);
- mesto i datum zaključenja ugovora i rok na koji se ugovor zaključuje;
- vrednost robe na konsignacionom skladištu, iskazanu u stranoj valuti, i specifikaciju te robe;
- troškove transporta i osiguranja, kao i osiguranje robe na konsignacionom skladištu i podatke o tome ko snosi te troškove,
- troškove uskladištenja i održavanja konsignacije;
- rokove i način uplate domaćem licu za prodatu konsignacionu robu.

Domaće lice je dužno da ugovore o konsignacionoj prodaji domaće robe u inostranstvu dostavi Ministarstvu ekonomije i regionalnog razvoja, radi evidentiranja, u roku od 30 dana od njihovog potpisivanja. U istom roku se dostavljaju i izmene i dopune ugovora.

Ministarstvo evidentira ugovore, kao i njihove izmene i dopune, u roku od 30 dana od dana prijema ugovora, odnosno od dana izmena i dopuna tih ugovora. Preduzeće je dužno da Ministarstvu ekonomije i regionalnog razvoja pismeno prijavi prestanak važenja ugovora najdocije u roku od 30 dana od dana prestanka važenja tog ugovora, radi evidentiranja.

Pošto se kod konsignacione prodaje domaće robe u inostranstvu praktično radi o izvozu robe, taj promet je oslobođen od PDV-a sa pravom na odbitak predhodnog poreza.

Primer promene:

1. Na osnovu ugovora sa partnerom iz Republike Makedonije dato na konsignacionu prodaju 1.000 komada televizora po ceni od 250 EUR, što ukupno iznosi 250.000 EUR čija je dinarska protivvrednost (250.000x80,00=20.000.000).

2. U ugovorenom roku partner iz inostranstva je dostavio izveštaj o prodaji 400 komada televizora u vrednosti od 100.000 EUR, što iznosi 8.000.000 dinara.
3. U skladu sa ugovorom uplaćen je iznos od 95.000 EUR na devizni račun, što i dinarskoj protivvrednosti iznosi 7.600.000.
4. Na ima konsignacione provizije partner iz Republike Makedonije je zadržao 5.000 EUR što iznosi 400.000 dinara.
5. Nabavna vrednost prodanih televizora iznosi 5.600.000 dinara.

Knjiženje promene:

Red. br.	RAČUN		OPIS	IZNOS	
	Duguje	potražuje		duguje	potražuje
1.	1335		Roba u skladištu, strovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica (Roba data u konsignacionu prodaju)	20.000.000	
		132	Roba u prometu na veliko		20.000.000
Opis promene: -roba data u konsignacionu prodaju partneru iz Republike Makedonije					
2.	212		Potraživanje iz konsignacione i komisione prodaje	8.000.000	
		603	Prihodi od prodaje robe na inostranom tržištu		8.000.000
Opis promene: -prodata roba data u konsignacionu prodaju partneru iz Makedonije					
3.	539		Troškovi ostalih usluga	400.000	
		434	Dobavljači u inostranstvu		400.000
Opis promene: -provizija za konsignacionu prodaju					
4.	501		Nabavna vrednost prodate robe	5.600.000	
		1335	Roba u skladištu, strovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica (Roba data u konsignacionu prodaju)		5.600.000
Opis promene: -za prenos troškova za prodatu robu u konsignaciji					
5.	244		Devizni račun	7.600.000	
		212	Potraživanje iz konsignacione i komisione prodaje		7.600.000
Opis promene: -naplata deviza od partnera iz Makedonije za prodatu robu u konsignaciji					
6.	434		Dobavljači u inostranstvu	400.000	
		212	Potraživanje iz konsignacione i komisione prodaje		400.000

Opis promene: -za zadržanu konsignacionu proviziju od strane partnera iz Makedonije

Primer promene:

1. Pravno lice zaključuje ugovor sa drugim pravnim licem o skladištenju robe u prodajnoj vrednosti od 350.000.00 dinara.
2. Roba sa skladišta je prodana drugom pravnom licu u vrednosti od 413.000.00 dinara. U prodajnoj vrednosti sadržan je PDV od 63.000.00 dinara. Skladištar je izdao robu i dostavio ispravu po kojoj je kupac preuzeo robu iz skladišta.
3. Usluga skladištenja robe iznosi 15.000.00 dinara, dok PDV na tu uslugu iznosi 2.700.00 dinara.

Knjiženje KOD PRAVNOG LICA KOJE DAJE ROBU:

133	Roba u skladištu, stovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica	350.000
132	Roba u prometu na veliko	-350.000

opis: predaja robe u tuđe skladište

202	Kupci u zemlji	413.000
602	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu	350.000
470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	63.000

opis: za prodatu robu

501	Nabavna vrednost prodate robe	350.000
133	Roba u skladištu, stovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica	350.000

opis: za prodatu robu

533	Troškovi zakupnina	15.000
270	PDV u primljenim fakturama 18%	2.700
433	Dobavljači u zemlji	17.700

opis: za troškove skladištenja

Knjiženje KOD PRAVNOG LICE KOJE PRIMA ROBU – SKLADIŠTAR:

880	Tuđa roba	350.000
890	Obaveze za tuđu robu	350.000

opis promene: prijem tuđe robe

890	Obaveze za tuđu robu	350.000
880	Tuđa roba	350.000

opis promene: isporuka robe po nalogu vlasnika

202	Kupci u zemlji	17.700
650	Prihodi od zakupnina	15.000
470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	2.700

opis promene: obračun troškova zakupa

Primer promene:

Komitent je predao komisionaru robu rodajne vrednosti za 100.000 dinara a nabavna vrednost robe je 80.000, ugovorena komisiona provizija je $20.000 \times 18\% = 3.600$

Knjiženje KOD KOMITENTA:

133	Roba u skladištu, stovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica	100.000
132	Roba u prometu na veliko	-100.000

opis promene: predaja robe komisionaru

212	Potraživanja iz komisione i konsignacione prodaje	118.000
602	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu	100.000
470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama	18.000

opis promene: prodata roba po obračunu komisionara

501	Nabavna vrednost prodane robe	80.000
1339	Razlika u ceni	38.000

133	Roba u skladištu, stovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica	118.000
-----	---	---------

opis promene: razduženje zaliha robe

241	Tekući (poslovni) račun	118.000
-----	-------------------------	---------

212	Potraživanja iz komisione i konsignacione prodaje	118.000
-----	---	---------

opis promene: uplata komisionara

Knjiženje KOD KOMISIONARA:

880	Tuđa roba	100.000
-----	-----------	---------

890	Obaveze za tuđu robu	100.000
-----	----------------------	---------

opis promene: za primljenu robu

202	Kupci u zemlji	141.600
-----	----------------	---------

442	Obaveze po osnovu komisione i konsignacione prodaje	100.000
-----	---	---------

470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	21.600
-----	---	--------

612	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu	20.000
-----	--	--------

opis promene: za prodatu komisionu robu

890	Obaveze za tuđu robu	100.000
-----	----------------------	---------

880	Tuđa roba	100.000
-----	-----------	---------

opis promene: otpremljena roba kupcu

241	Tekući (poslovni) račun	141.600
-----	-------------------------	---------

202	Kupci u zemlji	141.600
-----	----------------	---------

opis promene: naplaćena faktura od kupca komisione robe

442	Obaveze po osnovu komisione i konsignacione prodaje	100.000
-----	---	---------

470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	18.000
-----	---	--------

241	Tekući (poslovni) račun	118.000
-----	-------------------------	---------

opis promene: doznaka obaveza komitentu za robu

RAČUN 134 – Roba u prometu na malo - iskazuje se vrednost zaliha robe u prodajnim objektima na malo. Evidentira se na osnovu kalkulacija i to po maloprodajnim cenama. Pravilnikom o evidenciji prometa roba i usluga propisana je obaveza vođenja i KEP-U-knjige.

Primer promene:

- Fakturna vrednost	292.000
- Zavisni troškovi nabavke	58.000
- Nabavna vrednost	350.000
- Razlika u ceni	77.000
- Prodajna cena bez PDV-a	427.000
- PDV 18%	75.160
- Maloprodajna vrednost	502.160

-PDV obracunat u racunima dobavljača 14.000x8%=1.120, 336.000x18%=60.480

Knjiženje promene:

134	Roba u prometu na malo	502.160
270	PDV u primljenim fakturama 18%	60.480
271	PDV posebna stopa 8%	1.120
433	Dobavljači u zemlji	411.800
1344	Ukalkulisani PDV u prometu na malo	75.160
1349	Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na malo	77.000

opis promene: nabavka robe

Prodaja: ukupne predhodne nabavke:

243	Blagajna	502.160
602	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu	427.000
476	Obaveze za PDV po osnovu za gotovinu	75.160

opis promene: uplata pazara

501	Nabavna vrednost prodate robe	502.160
134	Roba u prometu na malo	502.160

opis promene: prenos na troškove

501	Nabavna vrednost prodate robe	-75.160
1344	Ukalkulisani PDV u prometu na malo	75.160
501	Nabavna vrednost prodate robe	-77.000
1349	Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na malo	77.000

opis promene: korekcija troškova nabavke robe za PDV i razliku u ceni

RAČUN 136 - Roba u tranzitu - roba u tranzitu je promet robe na veliko, koja se po nalogu kupca neposredno isporučuje bez prethodnog uskladištenja (tranzitni promet).

Preko ovog računa se evidentiraju i poslovne promene carinskog skladištenja, odnosno roba koja nije ocarinjena, stavom za knjiženje 136/434 po nabavnoj vrednosti, i u slučaju uvoza robe radi ponovnog izvoza u nepromenjenom stanju – REEKSPORT - kada se steknu uslovi, pristupa se izvozu robe za koju je odobren postupak carinskog skladištenja. Tada imamo takozvani reeksport, s tim što je roba ušla u republiku Srbiju. Knjiženje poslova reeksporta kada se roba unosi u zemlju u drugom postupku, a zatim izvozi, ima izvesne specifičnosti koje su posledica činjenice da se roba nalazi u posebnom carinskom postupku po odobrenju carinskog organa. S obzirom na to da se u poslu reeksporta u kojem obveznik-domaće lice plaćenu robu u inostranstvu isporučuje inostranstvu, ne vrši uvoz dobara u Republiku, promet dobara u okviru reeksporta nije predmet oporezivanja PDV. To znači da se podaci o ovim poslovima ne iskazuju u poreskoj prijavi PDV (ulazni se ne iskazuje, a izlazni se iskazuje).

Spoljnotrgovinsko poslovanje privrednih subjekata je regulisano Zakonom o spoljnotrgovinskom poslovanju, Carinskim propisima i Zakonom o deviznom poslovanju. Odmeravanje potraživanja od kupaca u inostranstvu vrši se u skladu sa MRS 21-Učinci promena kurseva stranih valuta. Transakcija se prevodi iz strane valute u domaću na datum priznavanja te transakcije, po srednjem kursu valute u kojoj je ugovoren obračun prodaje proizvoda, robe ili usluga. Razlika koja nastaje u srednjem kursu između datuma transakcije i datuma naplate potraživanja obračunava se kao kursna razlika i knjiži se u

korist finansijskih prihoda ili finansijskih rashoda, zavisno od toga da li je došlo do uvećanja ili opadanja kursa valute u odnosu na domaću valutu.

Zakonom o deviznom poslovanju propisano je da su rezidenti i nerezidenti obavezni da vode evidencije o poslovanju predviđenim odredbama ovog zakona. Uredbom o bližim uslovima i načinu vršenja kontrole deviznog poslovanja rezidenta i nerezidenta detaljnije je uređena obaveza rezidenta i nerezidenta da vode evidenciju u knjizi kontrolnika o svakom zaključenom spoljnotrgovinskom poslu, kao i o realizaciji po tom poslu. Knjiga kontrolnika se smatra poslovnim knjigom i čuva se saglasno Zakonu o računovodstvu i reviziji ("Službeni glasnik Republike Srbije", br. 46/2006). Ona se vodi u obliku povezane knjige, a može se voditi i na računaru, s tim da se u tom slučaju omogući pregled kontrolnika i u pismenoj formi. Kontrolnik overava lice ovlašćeno za overavanje poslovnih knjiga, shodno propisima. Knjiga kontrolnika se vodi posebno za izvoz robe i usluga, a posebno za uvoz robe i usluga.

Prvi primer promene:

1. U javno carinsko skladište smeštena je uvezena roba radi ponovnog izvoza (reeksport) u vrednosti od 720.000.00 dinara. Roba je izvezno ocarinjena u dinarskoj protivvrednosti od 985.000.00 dinara.

Knjiženje promene:

136	Roba u tranzitu	720.000
434	Dobavljači u inostranstvu	720.000

opis promene: za robu smeštenu u carinsko skladište

203	Kupci u inostranstvu	985.000
603	Prihodi od prodaje robe na inostranom tržištu	985.000

opis promene: za reeksport po izdatoj fakturi

501	Nabavna vrednost prodate robe	720.000
136	Roba u tranzitu	720.000

opis promene: prenos na troškove

Drugi primer promene:

Kupljena je roba, osnovni parametri su osnovica, pdv i ukupna vrednost

Osnovica $105.000 \times 8\% = 8.400$ pdv a ukupna vrednost 113.400 dinara.

Knjiženje promene:

136	Roba u tranzitu	105.000
271	PDV u primljenim računima po posebnoj stopi	8.400
433	Dobavljači u zemlji	113.400

opis promene: nabavka robe

Prodaja: ukupne nabavke

202	Kupci u zemlji	129.600
602	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu	120.000
471	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po posebnoj stopi	9.600
501	Nabavna vrednost prodate robe	105.000
136	Roba u tranzitu	105.000

Opis promene: izdata faktura br.

RAČUN 139- Ispravka vrednosti robe - iskazuje se razlika između niže neto prodajne vrednosti robe i knjigovodstvene vrednosti, koja se knjiži na teret računa 584-obezvređenje zaliha materijala i robe, a u korist ovog računa.

Primer promene:

Odlukom nadležnog organa zastarelu robu u vrednosti za 20.000 dinara, kao rashod usled obezvređenja robe, knjižiti stavom:

584	Obezvređenje zaliha materijala i robe	20.000
139	Ispravka vrednosti robe	20.000

opis promene: odluka u.o. br.

Grupa racuna: 14- Stalna sredstva namenjena prodaji

Iskazuju se nematerijalna ulaganja, zemljišta, građevinski objekti i druge nekretnine i postrojenja, oprema i biološka sredstva namenjena prodaji, odnosno koja su preneti sa računa korišćenih sredstava na osnovu odluke o prodaji, kao sredstvo koje će biti obustavljeno, a sredstva otuđena, u skladu sa MSFI 5.

Prema navedenom, na računima grupe 14 obuhvataju se tri grupe stalnih sredstava, i to:

Prva, Stalna imovina koja je pribavljena radi dalje prodaje (nematerijalna ulaganja, zemljište, građevinski objekti, investicione nekretnine, šume, višegodišnji zasadi, postrojenja i oprema i biološka sredstva),

Druga, Stalna imovina koja je korišćena a za koju je doneta odluka o prodaji (nematerijalna ulaganja, zemljište, građevinski objekti, investicione nekretnine, šume, višegodišnji zasadi, postrojenja i oprema i biološka sredstva). Dakle, ova grupa obuhvata stalna sredstva koja su već korišćena, a za koja je doneta odluka o prodaji, i

Treća, Sredstva poslovanja koje će biti obustavljeno, a sredstva će biti otuđena u skladu sa MSFI 5.

Primer i knjiženje promene :

za nematerijalno ulaganje nabavljeno radi dalje prodaje, u vrednosti od 590.000 dinara (500.000x18%=90.000)

Nabavka:

140-0	Nematerijalna ulaganja namenjena prodaji	500.000
270-0	PDV u primljenim fakturama 18%	90.000
433-0	Dobavljači u zemlji	590.000

opis promene: primljen račun br.

Knjiženje promene:

Prodaja:

202-0	Kupci u zemlji	826.000
602-0	Prihodi od prodate robe na domaćem tržištu	700.000
470-0	Obaveze za PDV u izdatim fakturama 18%	126.000
502-0	Nabavna vrednost prodatih nekretnina pribavljenih radi prodaje	500.000
140-0	Nematerijalna ulaganja namenjena prodaji	500.000

opis promene: za izdat račun br.

Primer i knjiženje promene: Zemljište koje je kupljeno radi dalje prodaje u vrednosti za dinara 1.100.000 , knjiženja se sprovode:

141-0	Zemljište namenjeno prodaji	1.100.000
433-0	Dobavljači u zemlji	1.127.500

482-0	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	27.500
-------	---	--------

Na k-tu 482 = (2.50% poreza na prenos apsolutnih prava) opis promene: primljen račun br.

202-0	Kupci u zemlji	1.100.000
602-0	Prihodi od prodate robe na domaćem tržištu	1.100.000
502-0	Nabavna vrednost prodatih nekretnina pribavljenih radi prodaje	1.100.000
141-0	Zemljište namenjeno prodaji	1.100.000

opis promene: za izdat račun br.-----

Primer i knjiženje promene: Korišćeno zemljište, knjigovodstvena vrednost 2.000.000 a prodajna vrednost 2.200.000. 2.50%=55.000. Doneta je odluka o prodaji:

141-0	Zemljište namenjeno prodaji	2.000.000
020-0	Zemljišta	2.000.000

opis promene: reklasifikacija / prenos sa stalne imovine na obrtnu imovinu

202-0	Kupci u zemlji	2.255.000
602-0	Prihodi od prodate robe na domaćem tržištu	2.200.000
482-0	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	55.000
502-0	Nabavna vrednost prodatih nekretnina pribavljenih radi prodaje	2.000.000
141-0	Zemljište namenjeno prodaji	2.000.000

opis promene: za izdat račun br.

Primer i knjiženje promene: Doneta je odluka o prodaji lokala u tržnom centru koji je bio kupljen radi iznajmljivanja i bio je klasifikovan kao investiciona nekretnina. Ova investiciona nekretnina je priznata po fer vrednosti od 1.200.000 dinara. Lokal je prodat slobodnom pogodbom za iznos od 1.332.500 / 1.300.000 x 2.50% = 32.500 / dinara sa uključenim porezom na prenos apsolutnih prava koji plaća prodavac.

143-0	Investicione nekretnine namenjene prodaji	1.200.000
024-0	Investicione nekretnine	1.200.000
202-0	Kupci u zemlji	1.332.500
602-0	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu	1.300.000
482-0	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	32.500
502-0	Nabavna vrednost prodatih nekretnina pribavljenih radi prodaje	1.200.000
143-0	Investicione nekretnine namenjene prodaji	1.200.000

opis: odluka o reklasifikovanju, prodaja i prenos na rashode

Što se tiče promena kod ostalih kategorija sredstava iz ove grupe računa, princip je isti i nema ga potrebe ponavljati, znači samo se račun sintetike menja.

RAČUN 147 - Sredstva poslovanja koje se obustavlja - iskazuju se sredstva organizacionog dela privrednog društva čije se poslovanje obustavlja, u skladu sa MSFI 5. Na analitičkim računima računa 147 sredstva se iskazuju u skladu sa potrebama privrednog društva u pogledu obezbeđenja kontrole nad tim sredstvima.

Primer i knjiženje promene: Doneta je odluka o zatvaranju pogona za proizvodnju motora i prodaji opreme tog pogona čija je nabavna vrednost 25.000.000 dinara a otpisana vrednost 17.000.000 dinara. Dug banci po osnovu kredita za ovu opremu je 600.000 dinara. Oprema je izvezena u inostranstvo za 6.000.000 dinara. Oprema je naplaćena i vraćen je dug po kreditu za tu opremu.

147-0	Sredstva poslovanja koje se obustavlja	5.000.000
023-8	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme po osnovu amortizacije	17.000.000
023-0	Postrojenja i oprema	22.000.000

opis promene: odluka o klasifikovanju u skladu sa MSFI 5

414-0	Dugoročni krediti u zemlji	-600.000
427-0	Obaveze po osnovu stalnih sredstava i sredstava obustavljenog poslovanja namenjenih prodaji	600.000

opis promene: preknjižavanje obaveza

203-0	Kupci u inostranstvu	6.000.000
147-0	Sredstva poslovanja koje se obustavlja	5.000.000
690-0	Dobitak poslovanja koje se obustavlja	1.000.000

opis promene: prodaja postrojenja

244-0	Devizni račun	6.000.000
203-0	Kupci u inostranstvu	6.000.000

opis promene: za naplatu izvezene opreme

244-0	Devizni račun	600.000
241-0	Tekući (poslovni) račun	600.000

opis promene: prodate devize banci radi plaćanja obaveza po kreditu za prodatu opremu

427-0	Obaveze po osnovu stalnih sredstava i sredstava obustavljenog poslovanja namenjenih prodaji	600.000
244-0	Devizni račun	600.000

opis: vraćen kredit banci po osnovu opreme iz proizvodnog pogona koji je zatvoren

RAČUN 149 - Ispravka vrednosti stalnih sredstava i sredstava obustavljenog poslovanja namenjenog prodaji - iskazuje se razlika između neto prodajne vrednosti tih sredstava i njihove knjigovodstvene vrednosti, koja se knjiži na teret računa grupe 58 - Rashodi po osnovu obezvređenja imovine, a u korist ovog računa.

Primer promene:

- Knjigovodstvena vrednost poslovne zgrade = 2.000.000
- Procenjena vrednost na dan bilansa = 1.600.000

Knjiženje promene:

582-0	Obezvređenje nekretnina, postrojenja i opreme	400.000
149-0	Ispravka vrednosti stalnih sredstava i sredstava obustavljenog poslovanja namenjenih prodaji	400.000

opis promene: obezvređenje po odluci

Grupa racuna: 15 Dati avansi

RAČUN 150 –Dati avansi za zalihe, usluge - iskazuju se dati avansi za nabavku materijala, robe, stalnih sredstava koja se kupuju radi dalje prodaje i usluga, zaduženjem ovog računa a u korist računa sa kojeg je izvršeno plaćanje avansa za uslugu tekućeg održavanja.

Dati avansi za sticanje nematerijalnih ulaganja knjiže se na računu 016-Dati avansi za nematerijalna ulaganja, dok se dati avansi za sticanje osnovnih sredstava-nekretnina, postrojenja, opreme i bioloških sredstava obuhvataju na računu 028-Avansi za nekretnine, postrojenja, opremu i biološka sredstva.

Primer promene:

Dat je avans za uslugu tekućeg održavanja u vrednosti od 177.000 (pdv 18% = 27.000). Usluga je izvršena u istom poreskom periodu, na osnovu konačnog računa koji je u visini avansnog računa. Izvršiti sva potrebna knjiženja.

Knjiženje promene:

150-0	Dati avansi za zalihe i usluge	177.000
241-0	Tekući (poslovni) račun	177.000
272-0	PDV u datim avansima 18%	27.000
150-0	Dati avansi za zalihe i usluge	27.000

opis promene: za uplatu avansa

532-0	Troškovi usluga održavanja	150.000
433-0	Dobavljači u zemlji	177.000
270-0	PDV u primljenim fakturama 18%	27.000

opis promene: primljen konačan račun br.

433-0	Dobavljači u zemlji	177.000
150-0	Dati avansi za zalihe i usluge	177.000
272-0	PDV u datim avansima 18%	-27.000
150-0	Dati avansi za zalihe i usluge	-27.000

opis promene: zatvaranje avansa sa obavezom prema dobavljaču

RAČUN 159 - Ispravka vrednosti datih avansa za zalihe i usluge - iskazuje se razlika između knjigovodstvene vrednosti i procenjene vrednosti za naplatu koja se knjiži na teret računa grupe 58, a u korist ovog računa. Iz različitih razloga može se pojaviti odstupanje u datim avansima. Npr. ukoliko je pokrenut stečajni postupak u preduzeću kome smo dali avans u vrednosti za 20.000 dinara, za vrednost avansa knjiži se stav za obezvređenje:

585-0	Obezvređenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana	20.000
159-0	Ispravka vrednosti datih avansa za zalihe i usluge	20.000

opis promene: ispravka vrednosti avansa po odluci u.o. br.

4.2. KLASA 2: KRATKOROČNA POTRAŽIVANJA, PLASMANI I GOTOVINA

Na računima ove klase iskazuju se potraživanja od kupaca-matičnih, zavisnih, ostalih povezanih pravnih lica i ostalih kupaca u zemlji i inostranstvu po osnovu prodaje proizvoda, robe i usluga. Za ova potraživanja, priznavanje i merenje uređeno je MRS 18-Prihodi, Mrs-11 Ugovori o izgradnji, MRS-17-lizing, MRS-39 i drugim relevantnim MRS.

Računi ove klase su:

Račun 20- Potraživanja po osnovu prodaje

Račun 21- Potraživanja iz specifičnih poslova

- Račun 22- Druga potraživanja
- Račun 23- Kratkoročni finansijski plasmani
- Račun 24- Gotovinski ekvivalenti i gotovina
- Račun 27- PDV
- Račun 28- Aktivna vremenska razgraničenja
- Račun 29- Gubitak iznad visine kapitala

Grupa računa: 20 - Potraživanja po osnovu prodaje

RAČUN 200 - Kupci - matična i zavisna pravna lica - na ovom računu se iskazuju potraživanja od zavisnih pravnih lica za prodane proizvode, robu i drugu imovinu i za izvršene usluge u korist računa 600 i 610. Na ovom računu knjiže se i potraživanja za prodatu stalnu imovinu. MRS 27 daje definiciju zavisnog pravnog lica, tako da se pod zavisnim pravnim licem podrazumeva pravno lice koje je pod kontrolom drugog pravnog lica (koje se naziva matičnim pravnim licem).

Primer promene:

Između matičnog i zavisnog pravnog lica izvršena je kupoprodaja proizvoda za din. 100.000 + 18%PDV. Planska vrednost cene koštanja proizvoda je 80.000. dinara.

Knjiženje promene u FINANSIJSKOM KNJIGOVODSTVU:

200-0	Kupci – matična i zavisna pravna lica	118.000
610-0	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga matičnim i zavisnim pravnim licima	100.000
470-0	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	18.000

opis promene: izdat račun

241-0	Tekući (poslovni) račun	118.000
200-0	Kupci – matična i zavisna pravna lica	118.000

opis promene: uplata kupca

Knjiženje promene u POGONSKOM KNJIGOVODSTVU:

950-0	Nosioci troškova	80.000
902-0	Račun za preuzimanje troškova	80.000
960-0	Gotovi proizvodi	80.000
950-0	Nosioci troškova	80.000
980-0	Troškovi prodatih proizvoda	80.000
960-0	Gotovi proizvodi	80.000

opis promene: za preuzimanje troškova, prenos gotovih proizvoda i realizacija-prodaja

RAČUN 201 – Kupci - ostala povezana pravna lica - obuhvataju se potraživanja od kupaca ostalih povezanih pravnih lica. Prema MRS 24-Obelodanjivanje odnosa sa povezanim licima, lica se smatraju povezanim ako jedno lice ima mogućnost da kontroliše drugo lice ili da na to drugo lice izvrši značajan uticaj prilikom donošenja finansijskih i poslovnih odluka.

Primer promene: Matično pravno lice je prodalo robu povezanom pravnom licu u vrednosti od 100.000 + 18% PDV, nabavna vrednost robe je 80.000.00 i izvršena je uplata na poslovni račun.

Knjiženje promene:

201-0	Kupci – ostala povezana pravna lica	118.000
601-0	Prihodi od prodaje robe ostalim povezanim pravnim licima	100.000

470-0	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	18.000
-------	---	--------

opis promene: izdat račun

501-0	Nabavna vrednost prodate robe	80.000
132-9	Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na veliko	20.000
132-0	Roba u prometu na veliko	100.000

opis promene: evidentiranje troškova

241-0	Tekući (poslovni) račun	118.000
201-0	Kupci – ostala povezana pravna lica	118.000

opis promene: uplata kupca-izvod br.

RAČUN 202 - Kupci u zemlji - na ovom računu obuhvataju se potraživanja po osnovu prodaje koja dospevaju za naplatu do godine dana, knjiženjem u korist odgovarajućih računa prihoda (grupe 60 i 61), ali i računa grupe 65. Pravna lica koja vrše komisionu i konsignacionu prodaju na ovom računu obuhvataju potraživanja od kupaca u korist računa 442-obaveze po osnovu komisijone i konsignacione prodaje. Prilikom prodaje ostale imovine odobrava se računima na kojima se iskazuje prodata ostala imovina, a razlika se knjiži na odgovarajućim računima ostalih prihoda i rashoda (grupe 57. i 67.) Knjiženja na teret ovog računa vrše se na osnovu ispostavljenih računa. Po pravilu se radi o bezgotovinskim računima, zato što se gotovinski računi knjiže preko blagajne ili obuhvataju u izveštaju fiskalne kase maloprodajnih objekata.

Primer promene:

Privredno društvo koje se bavi veleprodajom, prodalo je T.R privrednom društvu koje se bavi maloprodajom u iznosu od 80.000. Zalihe robe vode se po prodajnim cenama. Odobren rabat u fakturi je 8% ili 6.400 dinara. PVD je obračunat u računu po stopi 18%. Potraživanje je naplaćeno uplatom na tekući račun. Naknadno je odobren super rabat u iznosu od 4.000 dinara i isti koristi se za naplatu potraživanja nastalog po osnovu sledeće prodaje. Od kupca je primljeno obaveštenje da je za 720 dinara umanjio iznos prethodnog PDV-a.

Knjiženje promene:

202-0	Kupci u zemlji	86.848
602-0	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu	6.400
602-0	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu	80.000
470-0	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	13.248
501-0	Nabavna vrednost prodate robe	80.000
132-0	Roba u prometu na veliko	80.000

opis promene: za prodatu robu

241-0	Tekući (poslovni) račun	80.000
202-0	Kupci u zemlji	80.000

opis promene: za naplaćeno potraživanje

579-0	Ostali nepomenuti rashodi	4.000
202-0	Kupci u zemlji	4.720
470-0	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	-720

opis promene: za naknadno odobren rabat kupcu

RAČUN 203 – Kupci u inostranstvu - obuhvataju se potraživanja od stranih lica po osnovu izvoza dobara i usluga. Na ovom računu izvoznici evidentiraju i potraživanja iz inostranstva po osnovu izvoza u svoje ime i za tuđi račun, a u korist računa 441-Obaveze po osnovu izvoza za tuđi račun, i račun 442-Ostale obaveze po osnovu komisijone i konsignacione prodaje. Spoljnotrgovinsko poslovanje privrednih subjekata je regulisano Zakonom o spoljnotrgovinskom poslovanju, Carinskim propisima i Zakonom o deviznom poslovanju.

Odmeravanje potraživanja od kupaca u inostranstvu vrši se u skladu sa MRS 21-Učinci promena kurseva stranih valuta. Transakcija se prevodi iz strane valute u domaću na datum priznavanja te transakcije, po srednjem kursu valute u kojoj je ugovoren obračun prodaje proizvoda, robe ili usluga. Razlika koja nastaje u srednjem kursu između datuma transakcije i datuma naplate potraživanja obračunava se kao kursna razlika i knjiži se u korist finansijskih prihoda ili finansijskih rashoda, zavisno od toga da li je došlo do uvećanja ili opadanja kursa valute u odnosu na domaću valutu.

Zakonom o deviznom poslovanju propisano je da su rezidenti i nerezidenti obavezni da vode evidencije o poslovanju predviđenim odredbama ovog zakona. Uredbom o bližim uslovima i načinu vršenja kontrole deviznog poslovanja rezidenta i nerezidenta detaljnije je uređena obaveza rezidenta i nerezidenta da vode evidenciju u knjizi kontrolnika o svakom zaključenom spoljnotrgovinskom poslu, kao i o realizaciji po tom poslu.

Knjiga kontrolnika se smatra poslovnom knjigom i čuva se saglasno Zakonu o računovodstvu i reviziji ("Službeni glasnik Republike Srbije", br. 46/2006). Ona se vodi u obliku povezane knjige, a može se voditi i na računaru, s tim da se u tom slučaju omogući pregled kontrolnika i u pismenoj formi. Kontrolnik overava lice ovlašćeno za overavanje poslovnih knjiga, shodno propisima. Knjiga kontrolnika se vodi posebno za izvoz robe i usluga, a posebno za uvoz robe i usluga.

Primer promene:

Privredno društvo koje obavlja proizvodnu delatnost, na osnovu ugovora sa firmom iz Nemačke, ugovorilo je isporuku 1.000 komada svojih proizvoda za 10.000 eura dana 30.09.2009.godine, uz sledeće uslove:

- Da se za iznos od 5.000 eura stranom kupcu odobri trogodišnji kredit
- Da iznos od 5.000 eura strani kupac plati u roku od 180 dana od dana izvoza

1. Prodajna vrednost izvezenih proizvoda obračunata po srednjem dnevnom kursu na dan izvoza 10.000 eura x 86,00 = 860.000 od toga:

- na dugoročni kredit (5.000 eura x 86,00) = 430.000
- doznakom u roku od 60 dana (5.000 eura x 86,00) = 430.000

Zalihe gotovih proizvoda vode se po planskim cenama koštanja. Vrednost izvezenih gotovih proizvoda po planskim cenama koštanja je 800.000 dinara.

2. Prema fakturi špeditera zaračunati su sledeći iznosi:

- za transportne troškove do državne granice 10.000
- za ostale troškove 2.000

3. Naplata izvezene robe putem doznake, obračunate po srednjem kursu na dan izvršene naplate (5.000 eura x 86,30) = 431.500,00

4. Kursna razlika (431.500-430.000) = 1.500

5. Preračunato potraživanje po dugoročnom kreditu na srednji dnevni kurs na kraju obračunatog perioda (5.000 eura x 86,30) = 431.500

Knjiženje promene:

980-0	Troškovi prodatih proizvoda i usluga	800.000
960-0	Gotovi proizvodi	800.000

opis promene u pogonsko knjigovodstvo: obračun izlaza sa zaliha po ceni koštanja

035-0	Dugoročni krediti u inostranstvu	430.000
203-0	Kupci u inostranstvu	430.000
613-0	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na inostranom tržištu	860.000

opis promene: po izveznoj deklaraciji-JCI br.

531-0	Troškovi transportnih usluga	10.000
539-0	Troškovi ostalih usluga	2.000
433-0	Dobavljači u zemlji	12.000

opis promene: po računu špeditera

244-0	Devizni račun	431.500
203-0	Kupci u inostranstvu	431.500

opis promene: doznaka kupca

248-0	Ostala novčana sredstva	431.500
244-0	Devizni račun	431.500

opis promene: prenos deviza na dinarski račun

203-0	Kupci u inostranstvu	1.500
663-0	Pozitivne kursne razlike	1.500

opis promene: obračun kursnih razlika kod naplate potraživanja

035-0	Dugoročni krediti u inostranstvu	1.500
663	Pozitivne kursne razlike	1.500

opis promene: obarčun kursnih razlika na kraju obračunskog perioda

RAČUN 209- Ispravka vrednosti potraživanja - iskazuje se razlika između knjigovodstvene vrednosti i procenjene vrednosti za naplatu koja se knjiži na teret računa grupe 585, a u korist ovog računa.

Primer promene:

Potraživanja u vrednosti za 100.000 dinara, kojima je rok naplate protekao (60 dana) ispravljaju se u korist ispravke vrednosti potraživanja, stavom za knjiženje:

585-0	Obezvredenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana	100.000
209-0	Ispravka vrednosti potraživanja od kupaca	100.000

opis promene: odluka nadležnog organa sa specifikacijom

Grupa računa: 21 - Potraživanja iz specifičnih poslova

Iskazuju se potraživanja po drugim osnovama iz poslovnih odnosa i koji nisu kupoprodajni odnosi ili odnosi koji se iskazuju na ostalim računima grupe 21.

Iskazuju se potraživanja od izvoznika, po osnovu uvoza za tuđ račun, potraživanja od komisije i konsignacione prodaje i ostala potraživanja iz specifičnih poslova. Drugim zajedničkim poslovima smatraju se i zajednički poslovi:

Račun 210 - Potraživanja od izvoznika - izvoz za tuđ račun a u svoje ime knjiži se kod izvoznika stavom: 203/441 a kod vlasnika-korisnika usluge izvoza stavom: 210/613

Račun 211 - Potraživanja po osnovu uvoza za tuđ račun a u svoje ime knjiži se kod uvoznika stavom: 211/434 a kod vlasnika-korisnika usluge uvoza stavom: 101/440

274/

Račun 212 - Potraživanja iz komisije i konsignacione prodaje – obrađeni primeri promena kod obrade konta 133-roba u tuđem skladistu.

Račun 218 - Ostala potraživanja iz specifičnih poslova

Račun 219 – Ispravka vrednosti potraživanja iz specifičnih poslova

Primer promene:

Ugovorom o zajedničkoj proizvodnji prodato je proizvoda u vrednosti za 30.000 + 18% PDV = 900.
Planska vrednost proizvoda je 25.000

Knjiženje promene (u pogonsko knjigovodstvo):

950-0	Nosioci troškova	25.000
902-0	Račun za preuzimanje troškova	25.000
960-0	Gotovi proizvodi	25.000
950-0	Nosioci troškova	25.000
980-0	Troškovi prodatih proizvoda i usluga	25.000
960-0	Gotovi proizvodi	25.000

opis promene: preuzimanje troškova, prenos završenih proizvoda i realizacija-prodaja

Knjiženje promene (u finansijskom knjigovodstvu):

218-0	Ostala potraživanja iz specifičnih poslova	30.900
611-0	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga ostalim povezanim pravnim licima	30.000
470-0	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	900

opis promene: za izdat račun prema kupcu

RAČUN 219 – Ispravka vrednosti potraživanja iz specifičnih poslova - odnosi se na umanjenje potraživanja po osnovu nemogućnosti naplate potraživanja, npr. u vrednosti za 10.000 dinara, knjiži se stavom za knjiženje:

585-0	Obevređenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana	10.000
219-0	Ispravka vrednosti potraživanja iz specifičnih poslova	10.000

opis promene: odluka nadležnog organa sa specifikacijom

Grupa računa: 22 - Druga potraživanja

Iskazuju se potraživanja za kamatu, dividende, potraživanja zaposlenih, potraživanja od državnih organa i organizacija i potraživanja po osnovu preplaćenih poreza i doprinosa.

RAČUN 220 - Potraživanja za kamatu i dividendu - obuhvataju se potraživanja za ugovorenu i zateznu kamatu za potraživanja iz dužničko-poverilačkih odnosa, osim za kamate po datim kreditima (kratkoročni i dugoročni) koja se iskazuje na računima potraživanja po datim kreditima.

Primer promene: Izvršen je obračun kamata prema kupcu zbog neblagovremenog plaćanja u iznosu za 1.500 din.

Knjiženje promene:

220-0	Potraživanja za kamatu i dividende	1.500
662-0	Prihodi od kamata	1.500

opis promene: obračun kamata

RAČUN 221 - Potraživanja od zaposlenih - na ovom računu obuhvataju se potraživanja od zaposlenih po svim osnovama, kao što su:

- Akontacije za službena putovanja u zemlji i inostranstvu,

- Za manjkove koji se naknađuju od zaposlenih,
- Za nabavku robe, materijala i plaćanje usluga i druga potraživanja od zaposlenih,
- Za naknade šteta koje su zaposleni pričinili pravnom licu itd.

1. Službeno putovanje u zemlji: Prema odredbama člana 118. stav 1. tačka 2. Zakona o radu za vreme provedeno na službenom putu, zaposleni ima pravo na naknadu troškova u skladu sa opštim aktom i ugovorom o radu. U skladu sa navedenim, pravno lice svojim opštim aktom mora da utvrdi kriterijume i merila za ostvarivanje prava na naknadu troškova službenog puta u zemlji, kao i iznos naknade troškova na koji će zaposleni imati pravo. Utvrđeni iznos naknade troškova na koji zaposleni ima pravo za vreme provedeno na službenom putu u zemlji, u skladu sa opštim aktom, ne predstavlja zaradu, u skladu sa odredbama člana 105. stav 3. Zakona o radu. Prilikom odlaska na službeni put u zemlji, zaposleni ima pravo, u skladu sa opštim aktom i ugovorom o radu, na naknadu sledećih troškova:

- Ishrane za vreme provedeno na službenom putu
- Troškove smeštaja na službenom putu, i
- Troškove prevoza na službenom putu.

Dnevnica za službeno putovanje predstavlja naknadu troškova ishrane na službenom putu. Počev od 01. februara 2010. godine, zaposleni ima pravo na dnevnicu za službeni put u zemlji od 2.228.85 (prosečna mesečna zarada po zaposlenom u privredi Republike, prema poslednjem objavljenom podatku republičkog organa nadležnog za poslove statistike 44.577 x 5%). Neoporezivi iznos od 1.557dinara, odnosi se na slučaj kada zaposleni ostvaruje pravo na punu dnevnicu, pri čemu zaposleni nema obavezu podnošenja računa za ishranu na službenom putu. Ukoliko se zaposlenom isplati dnevnicu preko neoporezive, utvrđena razlika se prevodi na bruto oporezivi iznos koeficijentom 0,88 i tako dobijeni iznos se množi stopom poreza na zarade 12% ($2.228.85 - 1.557 : 0,88 \times 12\%$). U slučajevima kada se vrši isplata dnevnice u iznosu većem od neoporezivog iznosa, poslodavac ima obavezu da nadležnom poreskom organu podnese poresku prijavu na obrascu III OIPI-1 i specifikaciju uz poresku prijavu, u roku od pet dana po isteku meseca.

Primer promene:

1. Isplaćena je akontacija za službeno putovanje u zemlji u vrednosti za 12.000 dinara.

2. Po povratku sa službenog putovanja zaposleni je podneo sledeći obračun troškova za službeno putovanje:

- Dnevnice (5 x 1.557-neoporezivo)	= 7.785
- Račun za prenoćište	= 4.215
-	
Svega	= 12.000

Knjiženje promena:

221-0	Potraživanja od zaposlenih	12.000
243-0	Blagajna	12.000

opis promene: za isplaćenu akontaciju

243-0	Blagajna	12.000
221-0	Potraživanja od zaposlenih	12.000

opis promene: povraćaj akontacije

529-0	Ostali lični rashodi i naknade	7.785
529-0	Ostali lični rashodi i naknade	4.215
243-0	Blagajna	12.000

opis promene: za obračun putnih troškova

2. Službeno putovanje u inostranstvo: Uslovi i način obavljanja platnog prometa u slučaju službenog putovanja u inostranstvo mnogo su detaljnije i preciznije utvrđeni novim Uputstvom za sprovođenje Odluke o uslovima i načinu obavljanja platnog prometa sa inostranstvom u odnosu na odredbe starog Uputstva za sprovođenje Odluke o uslovima i načinu plaćanja, naplaćivanja i prenosa po tekućim i kapitalnim poslovima u devizama i u dinarima i verujemo da će se otkloniti mnoge dileme, koje su se do sada javljale u vezi sa ovom vrstom posebnog posla.

Ovim Uputstvom za sprovođenje Odluke o uslovima i načinu obavljanja platnog prometa sa inostranstvom, službena putovanja u inostranstvo uređena su i drugim propisima, od kojih navodimo:

- Zakon o deviznom poslovanju,
- Zakon o radu,
- Uredba o naknadi troškova i otpremnini državnih službenika i nameštenika,
- Odluka o uslovima za lične i fizičke prenose sredstava plaćanja u inostranstvo i iz inostranstva.
- Interna Akta preduzeća.

Da bi se zaposleni uputio na službeno putovanje u inostranstvo, neophodno je da ovlašćeno lice u preduzeću donese odluku o potrebi i razlozima za upućivanje zaposlenog na službeno putovanje u inostranstvo, na osnovu koje se, pre odlaska zaposlenog na službeno putovanje u inostranstvo, sačinjava nalog za službeno putovanje i zaposlenom priznaje pravo na akontaciju troškova službenog putovanja. Službeno putovanje u inostranstvo, shodno članu 15. Uredbe o naknadi troškova i otpremnini državnih službenika i nameštenika, jeste:

- službeno putovanje iz Republike Srbije u stranu državu i obrnuto,
- službeno putovanje iz jedne u drugu stranu državu i
- službeno putovanje iz jednog u drugo mesto u stranoj državi.

Shodno odredbama člana 16.stav 2. Uredbe o naknadi troškova i otpremnini državnih službenika i nameštenika, sam nalog za službeno putovanje treba da sadrži sledeće podatke:

- ime i prezime lica koje putuje,
- naziv države i mesta u koje putuje,
- cilj putovanja,
- datum polaska na putovanje,
- datum povratka sa putovanja,
- kategorija hotela u kojima je obezbeđen smeštaj,
- napomenu da li su obezbeđeni besplatni smeštaj i ishrana,
- vrsta prevoznog sredstva kojim se putuje,
- iznos akontacije, koji može da se isplati,
- podatke o tome ko snosi troškove službenog putovanja i
- način obračuna troškova putovanja.

Shodno odredbama Uputstva za sprovođenje Odluke o uslovima i načinu obavljanja platnog prometa sa inostranstvom, akontacija troškova službenog putovanja može biti isplaćena:

- nostro čekom,
- stranim putničkim čekom,
- u efektivnom stranom novcu i
- po osnovu korišćenja platne biznis kartice.

Za potrebe isplate akontacije u efektivnom stranom novcu za službeni put u inostranstvo, nalogodavac-rezident daje banci **nalog za plaćanje**, odnosno slog 70. Na nalogu za plaćanje navodi se ime lica koje se upućuje na službeno putovanje u inostranstvo, kao i šifra osnova 340. Ukoliko akontaciju troškova službenog putovanja u inostranstvo, koja se isplaćuje u efektivnom stranom novcu, ne preuzima lice koje se upućuje na putovanje, na nalogu za plaćanje se navode ime, prezime i broj lične karte lica koje preuzima ova sredstva. Ako zaposleni, koji se upućuje na službeno putovanje u inostranstvo, to ne započne u roku od tri dana od datuma navedenog u nalogu za službeno putovanje, dužan je da isplaćenu akontaciju vrati narednog dana do isteka tog roka.

Jedno od prava, koje se priznaje zaposlenom licu upućenom na službeni put u inostranstvo, jeste pravo na dnevnicu, najmanje u visini utvrđenoj prema Spisku dnevnica po stranim državama. Ukoliko je vreme, koje je zaposleni proveo u inostranstvu, kraće od 24 časa, ali i duže od 12 časova, zaposlenom

pripada jedna dnevnicica, a ako je u inostranstvu proveo između 8 i 12 časova, pripada mu pola dnevnicice. Zatim, troškovi smeštaja na službenom putu u inostranstvu priznaju se u visini plaćenog hotelskog računa, koji sadrži izdatak za spavanje i doručak, izuzev za prenoćište i doručak u hotelu prve kategorije (pet zvezdica), kada se zaposlenom nadoknađuju troškovi smeštaja u iznosu jednakom iznosu dnevnicice. Ukoliko su zaposlenom obezbeđeni besplatno prenoćište i doručak, troškovi smeštaja se ne nadoknađuju. Troškovi prevoza zaposlenog na službenom putovanju u inostranstvu priznaju se u visini cene putničke tarife za prevoz sredstvom one vrste i razreda koji se, prema nalogu za službeno putovanje koriste. Ostali troškovi zaposlenog na službenom putovanju u inostranstvu priznaju se u stvarnim iznosima, prema priloženim računima. Posle obavljenog službenog putovanja u inostranstvo, zaposleni obračunava putne troškove, u stranoj valuti a poslodavac ih isplaćuje-priznaje, takođe u stranoj valuti, i to u roku od sedam dana, računajući od dana kada je službeno putovanje završeno.

Primer promene:

1. Preduzeće je sa tekućeg (poslovnog) računa prebacilo na poseban račun 100.000 din. Namena sredstava je otkup efektivnog stranog novca

2. Sa računa ostalih sredstava (namenjenih za otkup deviza) isplaćeno je poslovnoj banci 100.000 din na ime otkupa 1.400 EUR. Efektivni strani novac je uplaćen na devizni račun preduzeća. Prodajni kurs je 1 EUR = 71,4286 din. Srednji kurs je 1 EUR = 71,4200 din.

3. Blagajnik je sa deviznog računa podigao i predao u deviznu blagajnu 1.400 EUR.

4. Isplaćena je zaposlenom akontacija za službeni put u iznosu od 1.400 EUR

5. Po povratku sa puta zaposleni je podneo putni obračun na 1.300 EUR. Ostatak je uplatio u deviznu blagajnu.

Knjiženje promene:

248-0	Ostala novčana sredstva	100.000
241-0	Tekući (poslovni) račun	100.000

opis promene: za prebacivanje sredstava

244-0	Devizni račun	99.988
563-0	Negativne kursne razlike	12
248-0	Ostala novčana sredstva	100.000

opis promene: za kupovinu efektivnog stranog novca

246-0	Devizna blagajna	99.988
244-0	Devizni račun	99.988

opis promene: za podizanje efektivnog stranog novca

221-0	Potraživanja od zaposlenih	99.988
246-0	Devizna blagajna	99.988

opis promene: za isplatu akontacije

529-0	Ostali lični rashodi i naknade	92.846
246-0	Devizna blagajna	7.142
221-0	Potraživanja od zaposlenih	99.988

opis promene: za putni obračun

RAČUN 222 – Potraživanja od državnih organa i organizacija - iskazuju se potraživanja za regres, premije, stimulacije, dotacije, kompenzacije, povraćaj poreskih dažbina i slično. Za obračunata potraživanja po ovim osnovama zadužuje se račun 222, a odobrava se račun 640. Napomene radi, u više propisa kojima se podstiče poljoprivredna proizvodnja uvedeni su regresi kojima se proizvođačima određenih poljoprivrednih proizvoda, ostvarivanjem prava na regres, nadoknađuje deo

troškova u proizvodnji tih proizvoda, kao što su regres za veštačka đubriva, za zaštitu bilja i kvalitetno sortno seme, priplodnu stoku, suzbijanje biljnih bolesti, štetočina i korova, za semensku pšenicu i zamenu merkantilne za semensku pšenicu i drugo. Na isti način donešeni su propisi po kojima se premijama podstiče proizvodnja određenih poljoprivrednih proizvoda, kao što su merkantilna soja, šećerna repa, suncokret, duvan i mleko.

Primer promene: Ostvarena je premija za mleko na osnovu podnete dokumentacije o proizvedenim i prodatim količinama mleka, u vrednosti od 1.450.000 din.

Knjiženje promene:

222-0	Potraživanja od državnih organa i organizacija	1.450.000
640-0	Prihodi od premija, subvencija, dotacija, regresa, kompenzacija i povraćaja poreskih dažbina	1.450.000

opis promene: za obračun premije

241-0	Tekući (poslovni) račun	1.450.000
222-0	Potraživanja od državnih organa i organizacija	1.450.000

opis promene: naplata potraživanja

RAČUN 223 - Potraživanja za više plaćen porez na dobit - prema odredbama čl. 66-69. Zakona o porezu na dobit preduzeća, obveznik u toku godine plaća porez na dobit preduzeća u visini mesečnih akontacija utvrđenih u poreskoj prijavi PDP, knjiženje se sprovodi sledećim stavom:

223-0	Potraživanja za više plaćen porez na dobitak
241-0	Tekući (poslovni) račun

opis promene: izvod banke br.

RAČUN 224 - Potraživanja po osnovu preplaćenih ostalih poreza i doprinosa - na ovom računu iskazuju se potraživanja za preplaćene poreze, doprinose i druge dažbine (javne prihode) koji se utvrde na dan sastavljanja finansijskih izveštaja, a koje se iskazuju na računima grupe 48 - Obaveze za ostale poreze, doprinose i druge dažbine.

Primer promene:

Kontrolom uplata poreza na imovinu utvrđeno je da je greškom dva puta plaćena akontacija tog poreza za drugo tromesečje 2008.godine u vrednosti od 43.000 dinara.

Knjiženje promene:

482-0	Obaveze za poreze, carine i druge dažbine iz nabavke ili na teret troškova	-43.000
224-0	Potraživanja po osnovu preplaćenih ostalih poreza i doprinosa	43.000

opis promene: prenos pretplate po izvodu banke br.

RAČUN 228 - Ostala potraživanja - iskazuju se potraživanja po drugim osnovama i to:

- Za naknade štete od organizacija za osiguranje
- Depoziti kod sudova za veštačenje, učešću u licitaciji
- Bolovanje preko 30 dana
- Porodiljsko bolovanje i dr.

Napomena: Primer promene, obračun i isplata biće obrađeno kod obračuna nakanda zarada porodilja.

RAČUN 229 - Ispravka vrednosti drugih potraživanja - obuhvata evidentiranje poslovnih promena koje se odnose na procenjeno umanjeње drugih potraživanja za koja postoji verovatnoća da se neće naplatiti. Procenjeno umanjeње se knjiži na teret računa 585 - Rashodi po osnovu obezvređenja imovine, a u korist ovog računa, znači:

585-0	Obezvredenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana
-------	--

229-0	Ispravka vrednosti drugih potraživanja
-------	--

opis promene: na osnovu odluke nadležnog organa

Grupa računa: 23 - Kratkoročni finansijski plasmani i potraživanja

Pravilnikom o Kontnom okviru, propisano je da se na računima ove grupe obuhvataju krediti i zajmovi, hartije od vrednosti i ostali kratkoročni plasmani sa rokom dospeća, odnosno prodaje do godinu dana od dana činidbe, odnosno od dana bilansa. Na osnovnim računima ove grupe iskazuju se:

- Kratkoročni krediti i plasmani u matična i zavisna pravna lica
- Kratkoročni krediti i plasmani u povezana pravna lica
- Kratkoročni krediti u zemlji
- Kratkoročni krediti u inostranstvu
- Deo dugoročnih kredita koji dosepeva do jedne godine
- Hartije od vrednosti kojima se trguje i koje se drže do dospeća
- Otkupljene sopstvene akcije
- Ostali kratkoročni finansijski plasmani
- Ispravka vrednosti kratkoročnih finansijskih plasmana

Kod iskazivanja kratkoročnih finansijskih plasmana, odnosno ulaganja, vrši se :

- a) Početno priznavanje i merenje ulaganja (na dan transakcije)
- b) Naknadno merenje i iskazivanje ulaganja (najčešće na datum bilansa)

Početno i naknadno priznavanje i merenje finansijskih sredstava uređuje MRS-39 i drugi relevantni MRS.

RAČUNI 230, 231, 232 - finansijski plasmani prema zavisnim – matičnim, povezanim i drugim pravnim licima.

Primer promene: Dati su zajmovi iz redovnih sredstava

- zavisnom pravnom licu 100.000
- povezanom pravnom licu 60.000
- ostalom pravnom licu 40.000

Knjiženje promene:

230-0	Kratkoročni krediti i plasmani – matična i zavisna pravna lica	100.000
231-0	Kratkoročni krediti i plasmani – ostala povezana pravna lica	60.000
232-0	Kratkoročni krediti u zemlji	40.000
241-0	Tekući (poslovni) račun	200.000

opis promene: isplata zajmova

RAČUN 233 - Kratkoročni krediti u inostranstvu - obuhvataju se kratkoročni krediti robni, potrošački i ostali krediti i zajmovi sa rokom dospeća do godinu dana, dati pravnim i fizičkim licima u inostranstvu, u skladu sa propisima o deviznom i spoljnotrgovinskom poslovanju, odnosno u skladu sa Zakonom o deviznom poslovanju.

Primer promene:

1. Pravno lice je prodalo u inostranstvu sopstvene proizvode u vrednosti od 150.000 USD na kredit od 6 meseci, sa kamatnom stopom od 6% godišnje.
2. Na dan sastavljanja godišnjeg računa, srednji kurs dolara iznosio je 70,00 dinara za 1 dolar, preračunata dinarska protivvrednost 10.500.000 a pozitivna kursna razlika 300.000

3. Na dan naplate potraživanja srednji kurs je iznosio 70,20 dinara protivvrednost 10.530.000 i pozitivna kursna razlika 30.000 dinara.

4. Naplaćena je kamata 4.500 dolara, tj. 324.000 dinara

Knjiženje promene:

233-0	Kratkoročni krediti u inostranstvu	10.200.000
613-0	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na inostranom tržištu	10.200.000

opis promene: za prodate proizvode

233-0	Kratkoročni krediti u inostranstvu	300.000
663-0	Pozitivne kursne razlike	300.000

opis promene: za kursne razlike na dan naplate

233-0	Kratkoročni krediti u inostranstvu	30.000
663-0	Pozitivne kursne razlike	30.000

opis promene: za kursne razlike na dan bilansa

248-0	Ostala novčana sredstva	10.854.000
233-0	Kratkoročni krediti u inostranstvu	10.530.000
662-0	Prihodi od kamata	324.000

opis promene: naplate kredita i kamate

244-0	Devizni račun	10.854.000
248-0	Ostala novčana sredstva	10.854.000

opis promene: za raspored deviznog priliva na devizni račun

RAČUNI 234 i 235 – Deo dugoročnih finansijskih plasmana i hartije od vrednosti koje dospevaju do jedne godine - obuhvataju se anuiteti, odnosno otplate dugoročnih kredita i zajmova i hartija od vrednosti koji dospevaju za plaćanje u roku od godinu dana od dana bilansa. Na račune 234 i 235 prenosi se deo dospelog dugoročnog kredita zajedno sa dospelom kamatom, ukoliko se iznos kamate po ovim plasmanima iskazuje na računu na kojem se iskazuje i glavnica - potraživanje po datom kreditu. Deo dugoročnog kredita koji dospeva za naplatu u roku od godinu dana od dana godišnjeg bilansa prenosi se sa grupe računa 03 na račune 234 ili 235 (MSFI 7 - Finansijski instrumenti; Obelodanjivanja) i zahteva obelodanjivanje - analizu rokova dospeća, kako za finansijska sredstva, tako i za finansijske obaveze.

Primer promene: Dugoročne plasmane dospele za naplatu, preneti na kratkoročne, stavovima za knjiženje:

234-0	Deo dugoročnih finansijskih plasmana koji dospeva do jedne godine
035-0	Dugoročni krediti u inostranstvu
235-0	HOV koje se drže do dospeća – deo koji dospeva do jedne godine
036-0	HOV koje se drže do dospeća

opis promene: za prenos dospelih kredita

RAČUN 236 – Hartije od vrednosti kojima se trguje - obuhvataju se finansijska sredstva pribavljena ili nastala prvenstveno u svrhe ostvarivanja profita iz kratkoročnih fluktuacija cena ili marže dilera.

Kod hartija od vrednosti kojima se trguje, treba imati u vidu dva karakteristična zahteva MRS, koji se odnose na finansijske instrumente, koji se vode po fer vrednosti na računu dobitka ili gubitka, u koje spadaju ove hartije od vrednosti.

Prvi zahtev je da se kod početnog priznavanja u njihovu nabavnu vrednost ne uključuju tzv. transakcioni troškovi koji su neposredno povezani sa sticanjem tih finansijskih sredstava (MRS 39). Drugi karakterističan zahtev je da pravno lice ne može reklasifikovati finansijski instrument u kategoriju ili iz kategorije po poštenoj vrednosti kroz bilans uspeha dok se on drži u posedu ili je emitovan (MRS 39).

Primer promene: Trgovanje akcijama:

1. Pravno lice je izdvojilo na poseban račun novčana sredstva za kupovinu akcija namenjenih trgovini u iznosu od 520.000 dinara.
2. Na berzi je kupljeno 100 akcija po ceni od 5.000 dinara po akciji. Provizija brokera je 11.000 dinara.
3. Prodato je 60 akcija po ceni 5.500 dinara. Porez na prenos apsolutnih prava 0,30%= 990dinara.
4. Na dan izrade bilansa na berzi pala je cena akcija na 4.000 dinara za preostalih 40 komada akcija.

Knjiženje promene:

242-0	Izdvojena novčana sredstva i akreditivi	520.000
241-0	Tekući (poslovni) račun	520.000

opis promene: izdvojena novčana sredstva

236-0	HOV kojima se trguje	500.000
242-0	Izdvojena novčana sredstva i akreditivi	500.000

opis promene: za kupovinu akcija

559-0	Ostali nematerijalni troškovi	11.000
242-0	Izdvojena novčana sredstva i akreditivi	11.000

opis promene: za proviziju brokera

241-0	Tekući (poslovni) račun	329.010
236-0	HOV kojima se trguje	300.000
672-0	Dobici od prodaje učešća i dugoročnih HOV	29.010

330.000 x 0.30% /do 31.01.2009 I do daljnijega!./na prodajnu vrednost = 990 naplaćen po odbitku od strane Centralnog registra

opis promene: prodaja akcija

585-0	Obezvredenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana	40.000
239-0	Ispravka vrednosti kratkoročnih finansijskih plasmana	40.000

40.000 (40 komada x 1.000dinara=5.000-4.000)

opis promene: obezvređenje na dan bilansa

RAČUN 237 - Otkupljene sopstvene akcije i udeli namenjeni prodaji ili poništavanju - na ovom računu obuhvataju se otkupljene sopstvene akcije i udeli po nominalnoj vrednosti radi njihove ponovne prodaje ili poništavanja u roku od godinu dana.

Primer promene:

1. Sa tekućeg računa izvršena je naplata po osnovu otkupa sopstvenih akcija po nominalnoj vrednosti radi ponovne prodaje u iznosu od 50.000 dinara.

2. Deo otkupljenih sopstvenih akcija prodat je drugom pravnom licu u iznosu od 30.000 din. po nominalnoj vrednosti.

3. Kako ostatak otkupljenih sopstvenih akcija nije prodat u propisanom roku, poništen je.

Knjiženje promene:

237-0	Otkupljene sopstvene akcije namenjene prodaji i otkupljeni sopstveni udeli namenjeni prodaji ili poništavanju	50.000
241-0	Tekući (poslovni) račun	50.000

opis promene: za izvršen otkup

241-0	Tekući (poslovni) račun	30.000
237-0	Otkupljene sopstvene akcije namenjene prodaji i otkupljeni sopstveni udeli namenjeni prodaji ili poništavanju	30.000

opis promene: za izvršenu prodaju

300-0	Akcijski kapital	20.000
237-0	Otkupljene sopstvene akcije namenjene prodaji i otkupljeni sopstveni udeli namenjeni prodaji ili poništavanju	20.000

opis promene: za poništenje

RAČUN 238 - Ostali kratkoročni plasmani - smatraju se ostali kratkoročni finansijski plasmani koji nisu svrstani u prethodne kategorije tih plasmana u grupi računa 23. To mogu biti: kratkoročno oročena dinarska i devizna sredstva, primljene menice i drugi kratkoročni plasmani u zemlji i inostranstvu, stav za knjiženje glasi:

238-0	Ostali kratkoročni finansijski plasmani
241-0	Tekući (poslovni) račun

opis promene: za isplaćen ostali kratkoročni plasman ili naplacena menica

RAČUN 239 - Ispravka vrednosti kratkoročnih finansijskih plasmana - obuhvataju se procenjena umanjena vrednosti finansijskih plasmana i potraživanja, čija je naplata nezavisna, i za koja se procenjuje verovatna nenaplativost. Procenjeni iznos verovatne nenaplativosti knjiži se na teret računa grupe 58, a u korist ovog računa, stav za knjiženje glasi:

585-0	Obezvredenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana
239-0	Ispravka vrednosti kratkoročnih finansijskih plasmana

opis promene: umanjjenje plasmana po odluci nadležnog organa

Grupa računa: 24 – Gotovinski ekvivalenti i gotovina

Na ovoj grupi računa obuhvataju se novčana sredstva, dinarska i devizna, odnosno promene priliva i odliva na tekućem poslovnom računu pravnog lica. U okviru ove grupe trocifreni (sintetički) računi su sledeći:

- Račun 240 - Hartije od vrednosti (čekovi)
- Račun 241 - Tekući poslovni računi
- Račun 242 - Izdvojena novčana sredstva
- Račun 243 - Blagajna
- Račun 244 - Devizni račun
- Račun 245 - Devizni akreditivi

Račun 246 - Devizna blagajna
 Račun 248 - Ostala novčana sredstva
 Račun 249 - Novčana sredstva čije je korišćenje ograničeno ili vrednost umanjena.

U praksi najčešći primeri stavova knjiženja glase:

- Naplata čeka (hartija od vrednosti) knjiži se stavom	241/240
- Uplata domaćeg kupca za potraživanje knjiži se stavom	241/202
- Isplata domaćem dobavljaču za obavezu knjiži se stavom	433/241
- Isplata neto zarade zaposlenom knjiži se stavom	450/241
- Prenos novčanih sredstava na izdvojen račun knjiži se stavom	242/241
- Podizanje gotovine knjiži se stavom	243/241
- Obračun i isplata putnih troškova knjiži se stavom	529/243
- Uplata ino-kupca za potraživanje knjiži se stavom	244/203
- Isplata ino-dobavljaču za obavezu knjiži se stavom	434/244
- Otvaranje deviznog akreditiva za plaćanje prema inostranstvu knjiži se stavom	245/244
- Podignut efektivni strani novac za službeni put u inostranstvo knjiži se stavom	246/248
- Obračun i isplata ino-putnih troškova knjiži se stavom	529/246
- Uplata fonda za bolovanje (porodilja) knjiži se stavom	248/228
- Prenos sredstava banke u likvidaciji knjiži se stavom	249/241
- Umanjenje vrednosti knjiži se stavom	589/249

Grupa računa: 29 - gubitak iznad visine kapitala

RAČUN 290 - Gubitak iznad visine kapitala - obuhvata se gubitak koji prelazi visinu kapitala, zaduženjem računa 290 a u korist računa grupe 35-gubitak. Gubitak iznad visine kapitala iskazuje se u aktivi i u stvari pokazuje da preduzeće nema dovoljno sredstava da odgovori svojim obavezama. Osnovna bilansna jednačina je: $AKTIVA = PASIVA$, odnosno $I = O + K$, i kada nastane gubitak iznad visine kapitala, to znači da imovina nije jednaka aktivi, nego je aktiva veća od imovine za iznos gubitka iznad kapitala. Tako na primer ako su podaci sledeći:

IMOVINA: 1.500.000
 OBAVEZE: 1.650.000
 KAPITAL: -150.000

Negativan kapital pokazuje upravo taj gubitak koji ga premasuje, pa se radi uspostavljanja bilansne ravnoteže dodaje imovini na racunu 290-gubitak iznad visine kapitala, odnosno posle ovog knjiženja podaci u poslovnim knjigama su sledeći:

IMOVINA: 1.500.000
 GUBITAK IZNAD VISINE KAPITALA 150.000
 UKUPNO AKTIVA: 1.650.000

KAPITAL -
 OBAVEZE 1.650.000
 UKUPNO PASIVA: 1.650.000

Primer promene: Po godišnjem računu za 2008 godinu, preduzeće je iskazalo gubitak od 100.000 din. Pre utvrđenog gubitka imalo je sledeće stanje na računima kapitala:

- osnovni kapital	500.000
- revalorizacione rezerve	50.000
- gubitak ranijih godina	480.000
ukupno klasa 3:	70.000

Knjiženje promene: Za utvrđen gubitak u vrednosti od 100.000 dinara.

351-0	Gubitak tekuće godine	70.000
724-0	Prenos dobitka ili gubitka	100.000
290-0	Gubitak iznad visine kapitala	30.000

opis promene: utvrđivanje rezultata poslovanja (gubitak)

4.3. KLASA 3: KAPITAL

Kapital, u računovodstvenom smislu, predstavlja izvor imovine preduzeća nakon odbijanja svih njegovih obaveza, odnosno kapital je jednak razlici između imovine i svih obaveza preduzeća, i prema okviru MSFI kapital je preostali interes u sredstvima preduzeća nakon odbitka svih njegovih obaveza. Praktično, kapital je definisan kao razlika između sredstava i obaveza preduzeća, odnosno:

$$\text{KAPITAL} = \text{IMOVINA (AKTIVA)} - \text{OBAVEZE}$$

Što nadalje znači da se kapital ne procenjuje i ne meri posebno, već visina kapitala u poslovnim knjigama zavisi od toga kako su priznate i izmerene imovina i obaveze. Stoga, da bi kapital bio prikazan u pravoj visini, neophodno je da preduzeće sačini objektivan bilans koji realno i pošteno prikazuje imovinu i obaveze preduzeća.

Prema Zakonu o privrednim društvima (Sl.glasnik RS, BR.125/04), privredno društvo je pravno lice koje osnivaju, osnivačkim aktom, pravna i/ili fizička lica radi obavljanja delatnosti u cilju sticanja dobiti. Pravne forme privrednih društava su:

- Ortačko društvo,
- Komanditno društvo,
- Društvo sa ograničenom odgovornošću,
- Akcionarsko društvo (otvoreno i zatvoreno)

Pored Zakona o privrednim društvima, osnivanje drugih oblika pravnih lica uređuju se i drugim propisima, Zakonom o privatnim preduzetnicima, Zakonom o javnim preduzećima, Zakonom o zadrugama i dr.

Prema pravilniku o kontnom okviru kapital se iskazuje kao:

- Grupa 30 - Osnovni i ostali kapital
- Grupa 31 - Neuplaćeni upisani kapital
- Grupa 32 - Rezerve (emisiona i iz dobiti)
- Grupa 33 - Revalorizacione reserve
- Grupa 34 - Neraspoređeni dobitak
- Grupa 35 - Gubitak /**do visine kapitala**/

Grupa računa: 30 - Osnovni kapital

Obuhvata se uplaćeni i neuplaćeni kapital, znači da se evidentiraju vrednosti kapitala kao i sve naknadne promene (povećanje ili smanjenje). Po Zakonu o privrednim društvima upisani osnovni kapital u poslovnim knjigama - evidentiran, mora odgovarati iznosu osnovnog kapitala upisanom u APR. Tretman osnovnog kapitala bitno je uslovljen odgovornošću vlasnika kapitala prema obavezama društva. U društvima kapitala je stoga propisan i minimalni osnovni kapital i princip očuvanja minimalnog osnovnog kapitala.

RAČUN 300 - Akcijski kapital - iskazuju se obične i prioritetne akcije sa pravom učešća u upravljanju, pravom na učešće u dobitku akcionarskog društva i pravom na deo likvidacione mase u skladu sa aktom o osnivanju, odnosno odlukom o emisiji akcija. Akcije su hartije od vrednosti izdate u seriji, koje glase na deo osnovnog kapitala akcionarskog društva. Akcije mogu biti obične-redovne ili preferencijalne-povlašćene, te se u okviru računa 300-Akcijski kapital otvaraju najmanje dva analitička računa. Akcionarsko društvo upisuje akcije i druge HOV i identitet akcionara kod Centralnog registra za HOV. Vrednost akcijskog kapitala predstavlja proizvod broja emitovanih akcija i njihove nominalne vrednosti. Suština je znači da:

1. Akcijski kapital = broj akcija x nominalna vrednost akcija
2. Akcionarska društva mogu biti zatvorena i otvorena.

Zatvorena akcionarska društva - akcije izdaju samo njihovi osnivači i broj akcionara ne može biti

veći od 100.

Otvorena akcionarska društva - može imati neograničen broj akcionara

Primer promene: Ugovorom o osnivanju A.D. objavljen je prospekt u kojem se objavljuje javni poziv za upis i kupovinu akcija za 2.000.000 i unos ne novčanog kapitala - oprema - čija je nabavna vrednost 900.000

Knjiženje promene:

000-0	Neuplaćene upisane akcije	2.000.000
310-0	Neuplaćene upisane akcije	2.000.000

opis promene: za upisan kapital

023-0	Postrojenja i oprema	900.000
300-0	Akcijski kapital	900.000

opis promene: za unet nenovčani ulog - kapital

Osnovni kapital A.D. može se povećati:

- Novim ulozima
- Iz sredstva društva
- Izdavanjem novih akcija ili povećanjem nominalne vrednosti postojećih akcija
- Iz dobiti

Primer promene: Skupština akcionara je donela odluku da poveća kapital iz dobiti – ostvarena dobit je 485.000

Knjiženje promene:

340-0	Neraspoređeni dobitak ranijih godina	485.000
300-0	Akcijski kapital	485.000

opis promene: po odluci o raspodeli

Osnovni kapital može se i smanjiti. Pri smanjenju osnovnog kapitala prvo se povlače i poništavaju sopstvene akcije A.D. koje se vode na računu 037 ili 237.

Knjiženje poništavanja akcija sprovodi se stavom:

300-0	Akcijski kapital
237-0	Otkupljene sopstvene akcije namenjene prodaji i otkupljeni sopstveni udeli namenjeni prodaji ili poništavanju

ili pokrće gubitka:

300-0	Akcijski kapital
350-0	Gubitak ranijih godina

Opis promene: odluka u.o. br.

RAČUN 301 - Udeli društva sa ograničenom odgovornošću - iskazuju se udeli svakog člana društva koji čine osnovni kapital u skladu sa aktom o osnivanju. Primeri knjiženja za ovaj račun su dati prilikom obrade grupe računa 001 - Neuplaćeni upisani udeli

RAČUN 302 –Ulozi - iskazuju se ulozima članova ortačkog i komanditnog društva. To praktično znači da su osnivači i ulagači - vlasnici - najmanje dva fizička ili pravna lica. Karakteristično je i to da osnivači odgovaraju za obaveze društva neograničeno i solidarno. Knjiženja poslovnih promena se

sprovode na potpuno isti način kao i upis i uplata udela u DOO, razlika je samo ta što se u klasi 3 knjizenje sprovodi u korist ovog racuna 301-Ulozi, odnosno:

241-0	Tekući (poslovni) račun
302-0	Ulozi

opis: uplata uloga na tekuci racun

302-0	Ulozi
241-0	Tekući (poslovni) račun

opis promene: povlačenje udela

340-0	Neraspoređeni dobitak ranijih godina
302-0	Ulozi

opis promene: Raspoređivanje dobiti na ulagače knjiži se stavom:

RAČUN 303 - Državni kapital - iskazuje se samo kapital javnih preduzeća čiji je osnivač država, odnosno jedinica lokalne samouprave.

Tako na primer kada država osniva JGSP za javni prevoz, daje sledeća sredstva: zemljište u vrednosti za 1.000.000 dinara, objekat u vrednosti za 800.000 dinara i opremu-vozni park u vrednosti za 900.000 dinara, knjizenje se sprovodi sledecim stavom:

020-0	Zemljište	1.000.000
022-0	Objekti	800.000
023-0	Oprema	900.000
303-0	Državnikapital	2.700.000

Opis promene: osnivanje privrednog drustava

Napomena, knjizenja preko grupa racuna 001/311 mogu a i ne moraju da se sprovode.

RAČUN 304 - Društveni kapital - iskazuje se kapital D.P. podeljen na obračunske akcije ili udele. Do 22.11.2006.godine je trebalo da se privatizuje sav drustveni kapital /clan 452 zakona o privrednim drustvima/ putem javne aukcije ili javnog tendera, svedoci smo da nije realizovano!

Primer promene:

Društveni kapital u vrednosti od 3.000.000 je, po pravilima aukcijske prodaje, prodat 70% pravnom licu a preostalih 30% raspodeljen je zaposlenima u vidu besplatnih akcija.

Knjiženje promene:

304-0	Društveni kapital	3.000.000
300-0	Akcijski kapital	2.100.000
300-0	Akcijski kapital	900.000

opis promene: prodaja D.P.

RAČUN 305 - Zadržni udeli - iskazuje se zadržni kapital podeljen na udele zadržara, zadržari unose udeo u zadržu u skladu sa ugovorom o osnivanju.

RAČUN 309 - Ostali kapital - iskazuju se ostali oblici kapitala – konkretno fondovi zajedničke potrošnje za potrebe stanovanja, kapital koji nije pokriven emisijom akcija i kapital preduzetnika koji vodi knjige po sistemu dvojnog knjigovodstva.

Grupa računa: 31 - Neplaćeni upisani kapital

RAČUN 310 - Neplaćene upisane akcije - iskazuju se iznosi upisanih a neplaćenih akcija koje su kao osnovni kapital akcionarskog društva utvrđene odlukom skupštine akcionarskog društva o izdavanju akcija i koje su upisane u Centralni Registar HOV.

RAČUN 311 - Neplaćeni upisani udeli - iskazuju se neplaćeni upisani udeli koji su kao osnovni kapital društva sa ograničenom odgovornošću upisani u Registar. Ovom računu u aktivni odgovara račun 001 - potraživanja za neplaćene upisane udele.

Grupa računa: 32 – Rezerve

Predstavljaju deo kapitala privrednog društva. Formiraju se po više osnova (iz neraspoređene dobiti, pozitivne emisione premije), a njihovo korišćenje vrši se na način propisan zakonom i statutom, odnosno osnivačkim aktom preduzeća. Obrazovanje rezervi, pre svega ima za cilj da obezbedi sredstva za slučaj gubitka u poslovanju, ali mogu da se koriste i za povećanje kapitala, za emisiju novih akcija akcionara, za besplatne akcije, čime se takođe povećava osnovni kapital društva.

Na računima ove grupe iskazuju se emisiona premija (kapitalne rezerve) tj. Razlika između nominalne i prodajne vrednosti akcija i rezerve iz dobiti: zakonska (važila do 30.11.2004.) i statutarne-formirane u skladu sa statutom ili aktom o osnivanju.

RAČUN 320 - Emisiona premija - na ovom računu obuhvata se razlika (pozitivna ili negativna), između postignute prodajne vrednosti akcija i njihove nominalne vrednosti.

Primer promene:

Na osnovu odluke Skupštine, preduzeće je emitovalo 50.000 novih običnih akcija nominalne vrednosti 100 dinara po akciji (50.000x100=5.000.000). Prodato je i naplaćeno svih 50.000 akcija po ceni od 120 dinara po akciji, što ukupno iznosi 6.000.000 dinara.

Knjiženje promene:

241-0	Tekući (poslovni) račun	6.000.000
300-0	Akcijski kapital	5.000.000
320-0	Emisiona premija	1.000.000

opis promene: naplata akcija

RAČUN 321 - Zakonske rezerve - raniji Zakon o preduzećima je propisivao obavezu izdvajanja iz dobiti najmanje 5%, a sadašnji Zakon o privrednim društvima tu obavezu ne propisuje. Tako na primer, ova sredstva se mogu vratiti u neraspoređenu dobit ili rasporediti osnivačima.

RAČUN 322 - Statutarne i druge rezerve –formitaju se u skladu sa statutom ili drugim aktom privrednog društva. Zakon o privrednim društvima razlikuje dve vrste rezervi:

- Koje se mogu podeliti vlasnicima I koje se ne mogu podeliti vlasnicima

Primer za one koje se mogu podeliti vlasnicima: koriste se za sticanje sopstvenih akcija, a primer za one koje se ne mogu podeliti vlasnicima: koriste se za rezerve za pokriće gubitka

Tako na primer nerasporedjena dobit ranijih godina moze se rasporediti u ove rezerve stavom za knjizenje:

340-0	Nerasporedjeni dobitak ranijih godina	
322-0	Statutarne I druge rezerve	

Grupa računa: 33 - Revalorizacione rezerve

Obuhvataju se pozitivni efekti promene poštene (fer) vrednosti stalne imovine. U okviru trocifrenih računa 330, 331, 332 i 333 - preduzeće je dužno da obezbedi analitiku revalorizacionih rezervi po konkretnim sredstvima za koje je revalorizaciona rezerva i formirana.

U korist ovog računa knjiže se:

- Pozitivni efekti revalorizacije stalne imovine koja se na dan bilansa procenjuje po fer (tržišnoj) vrednosti,
- Odložena poreska sredstva po osnovu viška amortizacije.

Na teret ovog računa knjiže se:

- Negativni efekti revalorizacije stalne imovine koja se na dan bilansa procenjuje po fer vrednostim,
- Efekti obezvređenja navedenih sredstava u skladu sa MRS 36,
- Otuđenje rashodovanje navedenih sredstava,
- Revalorizaciona rezerva se može preneti na neraspoređenu dobit ranijih godina i to stavom za knjiženje:

330-0	Revalorizacione rezerve	
340-0	Neraspoređeni dobitak ranijih godina	

Revalorizacione rezerve po osnovu preračuna finansijskih izveštaja za račun 331-Rezerve po osnovu preračuna finansijskih izveštaja iskazanih u drugoj funkcionalnoj valuti, odnosno valuti prikazivanja-regulisano je prvenstveno odredbama MRS 21-Ucinci promena kurseva stranih valuta a iskazuju se prilikom srazmernog konsolidovanja finansijskih izveštaja matičnih i pridruženih privrednih društava i iskazuju se kao posebna stavka u konsolidovanim finansijskim izveštajima. Medjutim, u poslovnim knjigama matičnog privrednog društva ne knjiže se ove revalorizacione rezerve. Primera radi, to je slucaj kada domace privredno društvo kupi vecinski udeo u kapitalu društva u inostranstvu. U ovom slucaju se uspostavlja odnos matično-zavisno pravno lice. Zavisno pravno lice koje posluje u drugoj zemlji i podnosi finansijske izveštaje u valuti koja nije izveštajna valuta u zemlji /dinar/, te predstavlja inostrano poslovanje.

Primer promene:

1. Preduzeće je radi ulaganja novca na berzi kupilo 100 akcija po ceni od 1.000 din. po akciji. Akcije su plaćene sa tekućeg (poslovnog) računa. Kupljene akcije se računovodstveno tretiraju kao finansijska sredstva raspoloživa za prodaju.

2. Na datum bilansa za 15.000 din. je smanjena berzanska cena akcija. Procenjeno je da se od navedenog smanjenja fer vrednost akcija 4.000 din odnosi na njihovo obezvređenje.

Knjiženje promene:

031-0	Učešća u kapitalu ostalih povezanih pravnih lica	100.000
241-0	Tekući (poslovni) račun	100.000
333-0	Nerealizovani gubici po osnovu HOV raspoloživih za prodaju	15.000
032-0	Učešće u kapitalu ostalih pravnih lica u udelima	15.000
583-0	Obezvređenje dugoročnih finansijskih plasmana i drugih HOV raspoloživih za prodaju	4.000
333-0	Nerealizovani gubici po osnovu HOV raspoloživih za prodaju	4.000

Grupa računa: 34 - Neraspoređeni dobitak

RAČUN 340 - Neraspoređeni dobitak ranijih godina - obuhvata se neraspoređeni dobitak ranijih godina. Prilikom otvaranja poslovnih knjiga na početku godine na ovaj račun prenosi se saldo sa računa 341 - neraspoređeni dobitak tekuće godine. Naime, knjiženja na ovom računu nastaju i po osnovu:

- Grešaka ranijih perioda u skladu sa MRS 8
- Promena računovodstvenih politika u skladu sa MRS 8
- Sticanja i otuđenja sopstvenih akcija
- Realizovanih revalorizovanih akcija
- Poreza na dobit preduzeća – kada se po rešenju Poreske uprave utvrdi veća osnovica
- Po osnovu raspodele dobiti

Primer promene:

U 20-- god. smo otkrili da smo fakturu primljenu od dobavljača pogrešno knjižili za 200.000 din

Knjiženje promene:

340-0 (ili 591-0 ili 579-0 za grešku koja nije materijalno značajna)	Neraspoređeni dobitak ranijih godina	200.000
433-0	Dobavljači u zemlji	200.000

opis promene: za utvrđenu značajnu grešku

Napomena: Dobavljač nije u sistemu za PDV

Primer utvrđivanja i knjiženja DOBITKA:

Uzimaju se :

- analitika klase 5 (dugovna stanja - saldo i prenose na klasu 7)
- analitika klase 6 (potražna stanja - saldo i prenose na klasu 7)

599-0	Prenos rashoda	50.000
50-59	Analitika klase 5	50.000
710-0	Prenos rashoda I prihoda	50.000
599-0	Prenos rashoda	50.000
60-58	Analitika klasde 6	100.000
699-0	Prenos prihoda	100.000
699-0	Prenos prihoda	50.000
710-0	Prenos rashoda I prihoda	50.000

opis promene: prenos rezultata i zatvaranje klasa 5.i 6.i 7.

710-0	Prenos rashoda I prihoda	50.000
712-0	Prenos ukupnog rezultata	50.000
712-0	Prenos ukupnog rezultata	50.000
720-0	Dobitak ili gubitak	50.000

opis promene: prenos rezultata i zatvaranje klasa 5, 6 i 7.

720-0	Dobitak ili gubitak	50.000
721-0	Poreski rashod perioda	5.000
724-0	Prenos dobitka ili gubitka	45.000

opis promene: prenos rezultata i zatvaranje klasa 5, 6 i 7.

721-0	Prenos ukupnog rezultata	5.000
481-0	Obaveze za porez iz rezultata	5.000

opis promene: utvrđivanje poreskog rashoda perioda

724-0	Prenos dobitka ili gubitka	45.000
341-0	Neraspoređeni dobitak tekuće godine	45.000

opis promene: utvrđivanje neto dobitka tekuće godine

Primer promene:

Po godišnjem računu za 20-- godinu. ostvarena je dobit u vrednosti od 45.000. Doneta je odluka o njenom podizanju./ $45.000 \times 10\% = 4.500$ dinara poreza po odbitku na kapitalni dobitak

Knjiženje promene:

340-0	Neraspoređeni dobitak ranijih godina	45.000
462-0	Obaveze za učešće u dobitku	40.500
489-0	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	4.500

opis promene: obračun isplate dobiti na osnovu odluke

462-0	Obaveze za učešće u dobitku	40.500
489-0	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	4.500
241-0	Tekući (poslovni) račun	45.000

opis promene: isplata dobiti (PP-OPJ -3)

Primer knjiženja promene o isplati međuidividue /300.000dinara/ u toku godine:

723-0	Lična primanja poslodavca	300.000
462-0	Obaveze za učešće u dobitku	270.000
489-0	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	30.000

opis promene: odluka nadležnog organa od sume za podizanje= $300.000 \times 10\%$ poreza po odbitku= 30.000 / na obrascu pp opj-3

Grupa računa: 35 – Gubitak

Obuhvata se gubitak ranijih godina, račun 350 i gubitak tekuće godine, račun 351, znači sve do vrednosti kapitala, a sve preko toga u klasi 2, račun 290.

Gubitak je u stvari ispravka vrednosti kapitala. Gubitak pokazuje koji deo kapitala u toku poslovanja preduzeće nije uspelo da održi.

Primer utvrđivanja i knjiženja GUBITKA:

Uzimaju se :

- analitika klase 5 (dugovna stanja - saldo i prenose na klasu 7)
- analitika klase 6 (potražna stanja - saldo i prenose na klasu 7)

599-0	Prenos rashoda	200.000
5	Analitika klase 5	200.000

opis promene: zatvaranje klase 5

6	Analitika klase 6	150.000
699-0	Prenos prihoda	150.000

opis promene: zatvaranje klase 6

710-0	Rashodi i prihodi	200.000
599-0	Prenos rashoda	200.000

opis promene: zatvaranje klase 5

699-0	Prenos prihoda	150.000
710-0	Rashodi i prihodi	150.000

opis promene: zatvaranje klase 6

712-0	Prenos ukupnog rezultata	50.000
710-0	Rashodi i prihodi	50.000

opis promene: utvrđivanje rezultata

720-0	Dobitak ili gubitak	50.000
712-0	Prenos ukupnog rezultata	50.000

opis promene: utvrđivanje rezultata - gubitak

724-0	Prenos dobitka ili gubitka	50.000
720-0	Dobitak ili gubitak	50.000

opis promene: utvrđivanje gubitka i zatvaranje klase 7

351-0	Gubitak tekuće godine	50.000
724-0	Prenos dobitka ili gubitka	50.000

opis promene : utvrđivanje gubitka i zatvaranje klase 7

4.4. KLASA 4: DUGOROČNA REZERVISANJA I OBAVEZE

U klasi 4 iskazuju se priznate obaveze po svim osnovama. Prema okviru MSFI, da bi obaveza bila priznata u bilansu stanja, mora biti verovatno da će po osnovu sadašnje obaveze doći do odliva resursa koji sadrži ekonomske koristi i da se može pouzdano izmeriti.

Grupa računa: 40 - Dugoročna rezervisanja

RAČUN 400 - Rezervisanja za troškove u garantnom roku - na ovom računu iskazuju se rezervisanja za razlike po osnovu troškova za održavanje proizvoda u garantnom roku, a za koje je ostvaren prihod u punom iznosu. Prema Zakonu o porezu na dobit preduzeća, kao rashodi u poreskom bilansu priznaju se rashodi po osnovu sledećih rezervisanja:

- Za obnavljanje prirodnih bogatstava,
- Za troškove u garantnom roku i za zadržane kaucije i depozite.

Primer promene:

1. Ukalkulisano dugoročno rezervisanje u garantnom roku iznosi 5% od vrednosti prodatih proizvoda (2.400.000 x 5% = 120.000) 2. Troškovi zamene i popravke u garantnom roku iznose 100.000 dinara po fakturi dobavljača koji nije u sistemu za PDV.

Knjiženje promene:

541-0	Troškovi rezervisanja za garantni rok	120.000
400-0	Rezervisanja za troškove u garantnom roku	120.000

opis promene: rezervisanje po odluci uprave

400-0	Rezervisanja za troškove u garatnom roku	100.000
433-0	Dobavljači u zemlji	100.000

opis promene: po fakturi servisera

400-0	Rezervisanja za troškove u garatnom roku	20.000
678-0	Prihodi od ukidanja dugoročnih rezervisanja	20.000

opis promene: ukidanje rezervisanja

RAČUN 401 - Rezervisanja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava - iskazuju se dugoročna rezervisanja za obnavljanje zemljišta i za obnavljanje (reprodukciju) šuma u skladu sa MRS. Primeri knjiženja su dati prilikom tumačenja knjiženja za račun 020 - zemljišta.

RAČUN 402 - Rezervisanja za zadržane kaucije i depozite - iskazuju se dugoročna rezervisanja za troškove koji će se sa velikom izvesnošću javiti u narednim godinama po osnovu zadržanih kaucija i depozita za posao izvršen kvalitetno i u roku i sl. a za koji je ostvaren prihod u punom iznosu. Tako na primer u praksi ova rezervisanja se vrše u svim onim slučajevima kada investitor u skladu sa ugovorom zadržava određeni iznos sredstava kao kauciju iz koje će nadoknaditi troškove koji će nastati u garantnom roku. Ovo rezervisanje je slično rezervisanju u garantom roku.

RAČUN 403 - Rezervisanja za troškove restrukturiranja - iskazuju se dugoročna rezervisanja za troškove po osnovu restrukturiranja u skladu sa MRS 37.

RAČUN 404 - Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih - iskazuju se dugoročna rezervisanja po osnovu beneficija, kao što su otpremnine prilikom odlaska u penziju, jubilarne nagrade i druge obaveze prema zaposlenima, koje se isplaćuju u skladu sa stečenim pravima u toku trajanja i nakon prestanka zaposlenja.

Tako npr. ukalkulisane otpremnine za odlazak u starosnu-redovnu penziju (neoporezivo do tri prosečne zarade u RS 43.183x3=129.549) knjiži se stavom:

Knjiženje promene:

545-0	Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih	129.549
404-0	Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih	129.549

opis promene: rezervisanje na osnovu odluke u.o. br.

Rezervisanja se mogu izvršiti i za:

- Neiskorišćene dane godišnjeg odmora
- Jubilarne nagrade
- Po osnovu tehnoloskih viškova itd.

RAČUN 409 - Ostala dugoročna rezervisanja, iskazuju se rezervisanja za sporove u toku, a najčešće se odnose na:

- Rezervisanja za izdate garancije i druga jemstva
- Rezervisanja po osnovu sudskih sporova npr. U vrednosti za 100.000 dinara.
- Rezervisanja po osnovu štetnih ugovora

Ova rezervisanja se vrše stavom za knjiženje:

549-0	Ostala dugoročna rezervisanja	100.000
409-0	Ostala dugoročna rezervisanja	100.000

opis promene: rezervisanje na osnovu odluke u.o. br.

Grupa računa: 41 – Dugoročne obaveze

Iskazuju se dugoročne obaveze prema matičnim, zavisnim i povezanim pravnim licima, dugoročni krediti i zajmovi, obaveze po hartijama od vrednosti i ostale dugoročne obaveze. Dugoročne obaveze su obaveze koje dospevaju u roku dužem od godinu dana od dana činidbe, odnosno od dana bilansa. Ove obaveze se priznaju i vrednuju u skladu sa MRS 39 i drugim relevantnim MRS.

RAČUN 410 - Obaveze koje se mogu konvertovati u kapital - iskazuju se dugoročne obaveze koje se prema ugovoru mogu konvertovati u odgovarajući oblik kapitala, u skladu sa zakonom.

Primer promene: Konverzija kredita (duga) u kapital:

Otvoreno A.D. uzelo je dugoročni kredit kod banke u vrednosti od 500.000 dinara. Kamata je 10% na godišnjem nivou što iznosi 50.000 dinara. A.D je zapalo u nelikvidnost i izvršilo je konverziju osnovnog duga i kamate u kapital.

Knjiženje promene:

241-0	Tekući (poslovni) račun	500.000
410-0	Obaveze koje se mogu konvertovati u kapital	500.000

opis promene: za uzet kredit

562-0	Rashodi kamata	50.000
410-0	Obaveze koje se mogu konvertovati u kapital	50.000

opis promene: za obračun kamata

410-0	Obaveze koje se mogu konvertovati u kapital	550.000
300-0	Akcijski kapital	550.000

opis promene: konverzija obaveza

RAČUN 411 – Obaveza prema matičnim i zavisnim pravnim licima - iskazuju se obaveze po osnovu primljenih dugoročnih kredita i zajmova od pravnih lica koja ulaze u grupu za konsolidovanje u skladu sa MRS 27.

RAČUN 412 – Obaveze prema ostalim povezanim pravnim licima - iskazuju se obaveze po osnovu primljenih dugoročnih kredita i zajmova od ostalih povezanih pravnih lica.

Primer promene:

Za matično pravno lice, preko banke su primljeni krediti od zavisnog pravnog lica 200.000 dinara i od ostalog povezanog pravnog lica 100.000 dinara.

Knjiženje promene:

241-0	Tekući (poslovni) račun	300.000
-------	-------------------------	---------

411-0	Obaveze prema matičnim i zavisnim pravnim licima	200.000
412-0	Obaveze prema ostalim povezanim pravnim licima	100.000

opis promene: za primljene kredite

RAČUN 413 – Obaveze po emitovanim hartijama od vrednosti u periodu dužem od godinu dana - iskazuju se obaveze po osnovu izdatih hartija od vrednosti sa rokom dospeća preko godinu dana od dana činidbe, odnosno od dana bilansa.

Primer promene:

Pravno lice je izdalo i prodalo obveznice čija je nominalna vrednost 200.000, a rok dospeća 3 godine i kamata 9% godišnje.

Knjiženje promene:

241-0	Tekući (poslovni) račun	200.000
413-0	Obaveze po emitovanim HOV u periodu dužem od godinu dana	200.000
282-0	Razgraničeni troškovi po osnovu obaveza	54.000
413-0	Obaveze po emitovanim HOV u periodu dužem od godinu dana	54.000

opis promene: za emitovane i prodane obveznice

562-0	Rashodi kamata	54.000
282-0	Razgraničeni troškovi po osnovu obaveza	54.000

opis promene: za obračun kamate

413-0	Obaveze po emitovanim HOV u periodu dužem od godinu dana	254.000
241-0	Tekući (poslovni) račun	254.000

opis promene: za isplatu dospelih obaveza

RAČUN 414 - Dugoročni krediti u zemlji - iskazuju se obaveze po osnovu primljenih dugoročnih kredita i zajmova od pravnih i fizičkih lica u zemlji, osim od matičnih, zavisnih i ostalih povezanih pravnih lica. Knjiženje obaveza na ovom računu vrši se na osnovu podataka o iznosu glavnice iz plana otplate, koji je obično sastvani deo ugovora o zajmu.

Primer promene:

Pravno lice je dobilo kredit od banke u iznosu od 1.000.000 dinara na 5 godina. Na bazi ugovora o kreditu za prvu godinu, anuitet je 257.092 glavnica 167.092 a kamata 90.000 dinara.

Knjiženje promene:

241-0	Tekući (poslovni) račun	1.000.000
414-0	Dugoročni krediti u zemlji	1.000.000

opis promene: doznaka kredita

414-0	Dugoročni krediti u zemlji	167.092
562-0	Rashodi kamata	90.000
241-0	Tekući (poslovni) račun	257.092

opis promene: otplata prvog anuiteta

RAČUN 415 - Dugoročni krediti u inostranstvu - iskazuju se obaveze po osnovu primljenih dugoročnih kredita i zajmova od pravnih i fizičkih lica u inostranstvu, osim od zavisnih i povezanih pravnih lica, sa rokom otplate dužim od jedne godine, i sve u skladu sa Zakonom o deviznom poslovanju.

Primer promene:

1. Pravnom licu je 1. oktobra 2008. godine odobren i doznačen na devizni račun, finansijski kredit od inostranog partnera za finansiranje proizvodnje za izvoz, u iznosu od 21.000 USA dolara. Kredit je odobren na 18 meseci sa kamtom od 6% na godišnjem nivou i šestomesečnim anuitetima. Zvanični srednji kurs na dan doznake sredstava iznosio je 70,00 dinara za 1 dolar.

2. Istog dana pravno lice je ukupan primljeni iznos sa deviznog računa uplatilo inostranom dobavljaču na ime izmirenja dela dospelih obaveza za ranije izvršen uvoz reprodukcionog materijala.

3. Na dan bilansa (31.12.2008.) zvanični srednji kurs je 70,40 dinara za 1 dolar.

4. Dana 1. marta 2009. godine dospeva prvi anuitet za otplatu kredita u ukupnom iznosu od 7.630 dolara, od čega kamata iznosi 630 dolara. Pravno lice je otkupilo devize od banke po kursu od 71,00 dinara za 1 dolar, da bi izvršilo otplatu anuiteta.

5. Izvršena je otplata prvog dospelog anuiteta.

Knjiženje promene:

244-0	Devizni račun	1.470.000
415-0	Dugoročni krediti u inostranstvu	1.470.000

opis promene: odobren kredit (21.000 x 70,00)

434-0	Dobavljači u inostranstvu	1.470.000
244-0	Devizni račun	1.470.000

opis promene: za izmirenu dospelu obavezu

563-0	Negativne kursne razlike	8.400
415-0	Dugoročni krediti u inostranstvu	8.400

opis promene: obračun kursnih razlika (21.000 x 0,40 = 8.400)

244-0	Devizni račun	541.730
241-0	Tekući (poslovni) račun	541.730

opis promene: za otkup deviza (7.630 x 71,00 = 541.730)

415-0	Dugoročni krediti u inostranstvu	492.800
563-0	Negativne kursne razlike	4.200
562-0	Rashodi kamata	44.730
244-0	Devizni račun	541.730

opis promene: za otplatu prvog anuiteta

RAČUN 419 - Ostale dugoročne obaveze - iskazuju se ostale dugoročne obaveze koje nisu iskazane na ostalim računima u okviru grupe 41. Na ovom računu najčešće se iskazuju obaveze po osnovu opreme uzete na finansijski i operativni lizing. Dakle, predmet lizinga koji je klasifikovan kao finansijski evidentira se kao oprema u poslovnim knjigama korisnika lizinga, što praktično znači da se finansijski lizing priznaje (knjiži) kao nabavka vlastite dugotrajne materijalne imovine, po principu nabavne vrednosti. Prema tome, u skladu sa zahtevima MRS 17, prilikom inicijalnog priznavanja finansijskog lizinga, korisnik predmeta lizinga u svojim poslovnim knjigama priznaje sredstvo (opremu) u visini nabavne vrednosti i dugoročnu obavezu (na računu 419) u iznosu glavnice, odnosno u iznosu koji ne sadrži unapred obračunatu lizing naknadu. Lizing naknada (kamata) priznaje se kao finansijski rashod (na računu 562) u toku trajanja ugovora lizinga.

PRIMER NABAVKE OPREME PO OSNOVU FINANSIJSKOG LIZINGA:

Da bi se knjiženja sprovedla korektno i u duhu važećih propisa neophodno je sledeće:
(potrebne su mesečne rate iz plana otplate lizinga)

Potrebni podaci za evidentiranje ove vrste promene - nabavke opreme, su:

1. Vrednost opreme	8.273.687.96
2. Troškovi finansiranja	1.514.521.92
3. Oporeziva osnovica (1+2)	9.788.209.88
4. PDV (redni broj 3 x 18%)	1.761.877.78
5. Ukupno (3+4)	11.550.087.66
6. Plaćeno avansno	3.416.612.02
7. Iznos za plaćanje	8.133.475.64

Knjiženja kod LIZING PREDUZEĆA:

241-0	Tekući (poslovni) račun	3.416.612.02
430-0	Primljeni avansi, depoziti, kaucije	2.895.433.92
472-0	Obaveze za PDV po primljenim avansima 18%	521.178.10

opis promene: za primljen avans

Knjiženja kod PRIMAOCA LIZINGA:

028-0	Avansi za nekretnine, postrojenja, opremu i biološka sredstva	2.895.433.92
241-0	Tekući (poslovni) račun	3.416.612.02
272-0	PDV u datim avansima 18%	521.178.10

opis promene: za dat avans

Knjiženja kod LIZING PREDUZEĆA:

038-0	Ostali dugoročni finansijski plasmani	10.035.565.74
602-0	Prihodi od prodaje robe na malo na domaćem tržištu	8.273.687.96
470-0	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	1.761.877.78
038-0	Dugoročno oročeni depoziti kod banaka	1.514.521.92
038-9	Ispravka vrednosti dugoročnih finansijskih plasmana	1.514.521.92

opis promene: za ispostavljanje računa po ugovoru o finansijskom lizingu

Knjiženja kod PRIMAOCA LIZINGA:

023-0	Postrojenja i oprema	8.273.687.96
419-0	Obaveze po osnovu opreme uzete u finansijski lizing	1.514.521.92
419-0	Obaveze za primljene depozite i kaucije sa rokom preko jedne godine	10.035.656.74
270-0	PDV u primljenim računima 18%	1.761.877.78
419-0	Ostale razne dugoročne obaveze za koje nije predviđen poseban račun	1.514.521.92

opis promene: za primljenu opremu i račun po ugovoru o finansijskom lizingu

Knjiženje kog LIZING PREDUZEĆA:

472-0	Obaveze za PDV po primljenim avansima 18%	-521.178.10
430-0	Primljeni avansi, depoziti i kaucije	521.178.10

430-0	Primljeni avansi, depoziti i kaucije	3.416.612.02
038-0	Dugoročno uložena sredstva u zajedničke poduhvate	3.416.612.02

opis promene: za zatvaranje potraživanja prenosom obaveza po uplaćenom avansu

Knjiženje kod PRIMAOCA LIZINGA:

272-0	PDV u datim avansima 18%	-521.178.10
028-0	Avansi za nekretnine, postrojenja, opremu i biološka sredstva	521.178.10
419-0	Obaveze za primljene depozite i kaucije sa rokom preko jedne godine	3.416.612.02
028-0	Avansi za nekretnine, postrojenja, opremu i biološka sredstva	3.416.612.02

opis promene: za zatvaranje obaveze prenosom datog avansa

Knjiženje kod LIZING PREDUZEĆA:

038-9	Ispravka vrednosti dugoročnih finansijskih plasmana	55.190
662-0	Prihodi od kamata	55.190

opis promene: za kamatu sadržanu u prvoj rati finansijskog lizinga

Knjiženje kod PRIMAOCA LIZINGA:

562-0	Rashodi kamata	55.190
419-0	Obaveze po osnovu opreme uzete u finansijski lizing	55.190

opis promene: za dospelu kamatu sadržanu u prvoj rati finansijskog lizinga

Knjiženje kod LIZING PREDUZEĆA:

241-0	Tekući (poslovni) račun	160.922.48
038-0	Dugoročno uložena sredstva u zajedničke poduhvate	105.732.48

opis promene: za naplaćenu prvu ratu finansijskog lizinga

Knjiženje kod PRIMAOCA LIZINGA:

419-0	Obaveze za primljene depozite i kaucije sa rokom preko jedne godine	105.732.48
419-0	Ostale razne dugoročne obaveze za koje nije predviđen poseban račun	55.190
241-0	Tekući (poslovni) račun	160.922.48

opis promene: za plaćenu prvu ratu finansijskog lizinga

Knjiženje kod LIZING PREDUZEĆA:

Za slučaj usklađivanja dugoročnih finansijskih potraživanja sa srednjim kursom eur-a NBS na kraju poslovne godine, stav za knjiženje bio bi:

038-0	Dugoročno uložena sredstva u zajedničke poduhvate
664-0	Prihodi po osnovu efekata valutne klauzule
038-9	Ispravka vrednosti dugoročnih finansijskih plasmana

ili

564-0	Rashodi po osnovu efekata valutne klauzule
038-9	Ispravka vrednosti dugoročnih finansijskih plasmana

opis promene: kursne razlike

Knjiženje kod PRIMAOCA LIZINGA:

Za slučaj usklađivanja dug.fin.potraživanja sa srednjim kursom eur-a NBS na kraju poslovne godine, stav za knjiženje bio bi:

564-0	Rashodi po osnovu efekata valutne klauzule
419-0	Obaveze za primljene depozite i kaucije sa rokom preko jedne godine
419-0	Ostale razne dugoročne obaveze koje nije predviđen poseban račun

ili

419-0	Obaveze za primljene depozite i kaucije sa rokom preko jedne godine
664-0	Prihodi po osnovu efekata valutne klauzule
419-0	Ostale razne dugoročne obaveze za koje nije predviđen poseban račun

opis promene: kursne razlike

Grupa računa: 42 - Kratkoročne finansijske obaveze

Obuhvataju se obaveze po kreditima, zajmovima, hartijama od vrednosti i ostale kratkoročne obaveze koje dospevaju u roku od godinu dana od dana činidbe, odnosno od dana bilansa.

RAČUN 420 - Kratkoročni krediti dobijeni od matičnih i zavisnih pravnih lica - iskazuju se obaveze po osnovu primljenih kratkoročnih kredita i zajmova od pravnih lica koja ulaze u grupu za konsolidovanje u skladu sa MRS 27.

Primer promene:

Matično pravno lice dalo je kredit zavisnom pravnom licu 200.000 dinara sa ugovorenom kamatom 2% godišnje.

Knjiženje promene:

241-0	Tekući (poslovni) račun	200.000
420-0	Kratkoročni krediti od matičnih i zavisnih pravnih lica	200.000

opis promene: za odobren kredit

560-0	Finansijski rashodi iz odnosa sa matičnim i zavisnim pravnim licima	4.000
420-0	Kratkoročni krediti od matičnih i zavisnih pravnih lica	4.000

opis promene: za obračun kamata

RAČUN 421 - Kratkoročni krediti dobijeni od ostalih povezanih pravnih lica - iskazuju se obaveze po kratkoročnim kreditima i zajmovima primljenim od ostalih povezanih pravnih lica.

Primer promene:

Od pridruženog - povezanog pravnog lica odobren je kredit bez kamate u vrednosti od 500.000

Knjiženje promene:

241-0	Tekući (poslovni) račun	500.000
421-0	Kratkoročni krediti od ostalih povezanih pravnih lica	500.000

opis promene: za odobren kredit

RAČUN 422 - Kratkoročni krediti u zemlji - iskazuju se obaveze po osnovu kratkoročnih finansijskih, robnih i ostalih kredita i zajmovima sa rokom dospeća do godinu dana, koji su primljeni od pravnih i fizičkih lica u zemlji.

Primer promene:

Pravno lice je nabavilo repromaterijal na kratkoročni robni zajam u iznosu od 75.200 dinara. Na ovaj iznos se dodaje 18% PDV = 13.536. Zajam je odobren na rok otplate od 6 meseci sa kamatnom stopom od 3% mesečno. Kamata se plaća po isteku svakog meseca i za prvi mesec iznosi 2.662 dinara.

Knjiženje promene:

101-0	Materijal	75.200
270-0	PDV u primljenim fakturama 18%	13.536
422-0	Kratkoročni krediti u zemlji	88.736

opis promene: za nabavku materijala na robni kredit

562-0	Rashodi kamata	2.662
460-0	Obaveze po osnovu kamata i troškova finansiranja	2.662

opis promene: za obračunatu kamatu

RAČUN 423 - Kratkoročni krediti u inostranstvu - iskazuju se obaveze po kratkoročnim finansijskim, robnim i ostalim kreditima i zajmovima sa rokom vraćanja-dospeća do godinu dana, koji su primljeni od pravnih i fizičkih lica u inostranstvu, u skladu sa propisima o deviznom i spoljnotrgovinskom poslovanju. Znači, ovi krediti su dobijeni u devizama i predstavljaju transakciju u stranoj valuti.

Primeri promena:

1. Pravnom licu je 1.marta 2008.god. odobren i doznačen kratkoročni kredit na godinu dana od ino-partnera u iznosu od 10.000 CAD dolara. Srednji kurs NBA na dan doznake je 70,00 din. za 1 dolar.

2. Kamata je 9% na godišnjem nivou, pripisana kreditu na datum otplate.

3. Pravno lice je 1.marta 2009.godine sa svog deviznog računa izvršilo isplatu dospelog kredita zajedno sa kamatom po srednjem kursu 70,50 dinara.

Knjiženje promene:

244-0	Devizni račun	700.000
423-0	Kratkoročni krediti u inostranstvu	700.000

opis promene: za odobren kredit

562-0	Rashodi kamata	63.450
423-0	Kratkoročni krediti u inostranstvu	63.450

opis promene: pripis kamate kreditu ($10.000 \text{CAD} \times 70.50 = 705.000 \times 9\% = 63.450$)

423-0	Kratkoročni krediti u inostranstvu	763.450
563-0	Negativne kursne razlike	5.000
244-0	Devizni račun	768.450

opis promene: za otplatu dospelog kredita

RAČUN 424 - Deo dugoročnih kredita koji dospevaju do jedne godine, iskazuju se obaveze po anuitetima, odnosno po otplatama dugoročnih kredita i zajmova koje dospevaju za plaćanje u roku od godinu dana od dana bilansa. Na dan bilansa, na ovaj račun prenose se obaveze za otplate dugoročnog kredita i zajma koje dospevaju u roku od godinu dana od dana bilansa.

RAČUN 425 - Deo ostalih dugoročnih obaveza koje dospevaju do jedne godine - iskazuju se obaveze po otplatama koje dospevaju za plaćanje u roku od godinu dana od dana bilansa. Na dan bilansa na ovaj račun prenose se obaveze za otplate dugoročnih obaveza koje dospevaju u roku od godinu dana od dana bilansa, kao što su hartije od vrednosti koje se drže do dospeća, primljeni dugoročni depoziti i kaucije, anuiteti po osnovu primljene opreme u finansijski lizing i dr.

To praktično znači da se obaveze sa dugoročnih prenose na kratkoročne i knjiže se stavom:

414-0	Dugoročni krediti u zemlji
424-0	Deo dugoročnih kredita koji dospeva do jedne godine
413-0	Obaveze po emitovanim HOV u periodu dužem od godinu dana
425-0	Deo ostalih dugoročnih obaveza koje dospevaju do jedne godine

RAČUN 426 - Obaveze po kratkoročnim hartijama od vrednosti - iskazuju se obaveze po emitovanim kratkoročnim hartijama od vrednosti u skladu sa računovodstvenom politikom. Znači da se obuhvataju promene kada pravna lica izdaju kratkoročne hartije od vrednosti čiji je rok dospeća do godinu dana od dana izdavanja.

RAČUN 427 - Obaveze po osnovu stalnih sredstava i sredstava obustavljenog poslovanja namenjenih prodaji - iskazuju se obaveze po osnovu stalnih sredstava namenjenih prodaji i sredstava poslovanja koje se obustavlja u skladu sa MSFI 5, koje se izmiruju ili gase prilikom otuđenja tih sredstava. Prevođenje obaveza po osnovu stalnih sredstava i obustavljenog poslovanja namenjenih prodaji sprovodi se u poslovnim knjigama stavom za knjiženje:

422-0	Kratkoročni krediti u zemlji
427-0	Obaveze po osnovu stalnih sredstava i sredstava obustavljenog poslovanja namenjenih prodaji

RAČUN 429 - Ostale kratkoročne obaveze, iskazuju se ostale kratkoročne finansijske obaveze koje nisu obuhvaćene drugim računima grupe 42, bilo da se radi o kratkoročnim finansijskim obavezama u zemlji ili inostranstvu, osim obaveza prema matičnim, zavisnim i ostalim povezanim pravnim licima. Zatim, obaveze prema osnivaču preduzeća ili članu društva, po osnovu dinarske uplate na tekući račun preduzeća izvršene po osnovu ugovora kao pozajmica, u cilju održavanja likvidnosti i to na osnovu Ugovora o pozajmici.

Primer promene: Osnivač preduzeća na osnovu Ugovora o pozajmici uplaćuje na tekući račun preduzeća 200.000. Nije ugovorena kamatna stopa. Pozajmica je vraćena u ugovorenom roku.

Knjiženje promene:

241-0	Tekući (poslovni) račun	200.000
429-0	Ostale kratkoročne finansijske obaveze	200.000

opis promene: za primljenu pozajmicu

429-0	Ostale kratkoročne finansijske obaveze	200.000
241-0	Tekući (poslovni) račun	200.000

opis promene: za povraćaj pozajmice

Grupa računa: 43 - Obaveze iz poslovanja

Predstavljaju kratkoročne obaveze iz redovne delatnosti za koje se očekuje da će biti izmirene u toku uobičajenog poslovnog ciklusa, odnosno koje dospevaju za plaćanje u periodu od 12 meseci od dana bilansa, znači da se iskazuju obaveze za primljene avanse, depozite, kaucije, obaveze prema dobavljačima, obaveze po izdatim čekovima, obaveze po menicama i ostale obaveze iz poslovanja.

RAČUN 430 - Primljeni avansi, depoziti i kaucije, iskazuju se unpred naplaćeni avansi i novčana obezbeđenja za obrtna sredstva.

Primer promene:

Pravno lice je na osnovu Ugovora o prodaji, pre isporuke dobara primilo avans od kupca u iznosu od 100.000. Pravno lice je kupcu koji je uplatio avans izdalo avansni račun u kojem je pored ostalih zakonom propisanih elemenata, prikazalo da je iznos obračunatog PDV-a na primljen avans 15.254 dinara.

Knjiženje promene:

241	Tekući (poslovni) račun	100.000
430	Primljeni avansi, depoziti i kaucije	100.000
430	Primljeni avansi, depoziti i kaucije	15.254
472	Obaveze za PDV po primljenim avansima 18%	15.254

opis promene: za primljen avans

RAČUN 431 - Dobavljači - matična i zavisna pravna lica, iskazuju se fakturisane i nefakturisane obaveze prema dobavljačima matičnom pravnom licu i zavisnim pravnim licima, a po osnovu nabavke materijala, rezervnih delova, alata i inventara, robe, nekretnina, postrojenja, opreme i ostalih dobara, kao i po osnovu vršenja usluga.

RAČUN 432 - Dobavljači - ostala povezana pravna lica, iskazuju se fakturisane i nefakturisane obaveze prema ostalim pravnim licima, a po osnovu nabavke materijala, rezervnih delova, alata i inventara, robe, nekretnina, postrojenja, opreme i ostalih dobara, kao i po osnovu vršenja usluga.

RAČUN 433 - Dobavljači u zemlji - iskazuju se fakturisane i nefakturisane obaveze prema dobavljačima u zemlji, a po osnovu nabavke materijala, rezervnih delova, alata i inventara, robe, nekretnina, postrojenja, opreme i ostalih dobara, kao i po osnovu vršenja usluga.

RAČUN 434 - Dobavljači u inostranstvu - iskazuju se fakturisane i nefakturisane obaveze prema dobavljačima u inostranstvu, a po osnovu nabavke materijala, rezervnih delova, alata i inventara, robe, nekretnina, postrojenja, opreme i ostalih dobara, kao i po osnovu vršenja usluga.

Prilikom uvoza dobara iz inostranstva poreski obveznik ima pravo da plaćeni PDV obračunat od strane carinskog organa odbije kao od prethodni porez.

Spoljnotrgovinsko poslovanje privrednih subjekata je regulisano Zakonom o spoljnotrgovinskom poslovanju, Carinskim propisima i Zakonom o deviznom poslovanju. Odmeravanje obaveza prema dobavljačima u inostranstvu vrši se u skladu sa MRS 21-Učinci promena kurseva stranih valuta. Transakcija se prevodi iz strane valute u domaću na datum priznavanja te transakcije, po srednjem kursu valute u kojoj je ugovoren obračun prodaje proizvoda, robe ili usluga. Razlika koja nastaje u srednjem kursu između datuma transakcije i datuma isplate obaveza obračunava se kao kursna razlika i knjiži se u korist finansijskih prihoda ili finansijskih rashoda, zavisno od toga da li je doslo do uvećanja ili opadanja kursa valute u odnosu na domaću valutu.

Zakonom o deviznom poslovanju propisano je da su rezidenti i nerezidenti obavezni da vode evidencije o poslovanju predviđenim odredbama ovog zakona. Uredbom o bližim uslovima i načinu vršenja kontrole deviznog poslovanja rezidenta i nerezidenta detaljnije je uređena obaveza rezidenta i nerezidenta da vode evidenciju u knjizi kontrolnika o svakom zaključenom spoljnotrgovinskom poslu, kao i o realizaciji po tom poslu. Knjiga kontrolnika se smatra poslovnom knjigom i čuva se saglasno

Zakonu o računovodstvu i reviziji ("Službeni glasnik Republike Srbije", br. 46/2006). Ona se vodi u obliku povezane knjige, a može se voditi i na računaru, s tim da se u tom slučaju omogući pregled kontrolnika i u pismenoj formi. Kontrolnik overava lice ovlašćeno za overavanje poslovnih knjiga, shodno propisima. Knjiga kontrolnika se vodi posebno za izvoz robe i usluga, a posebno za uvoz robe i usluga.

Primer promene:

Pravno lice je uvezlo repromaterijal iz Austrije u vrednosti od 22.000 eura. Na dan carinjenja repromaterijala tekuće 2008. godine za 1 euro (srednji kurs NBS= 84.0607. dinara), troškovi osiguranja materijala prilikom uvoza iznose 2.412 din. Usluge špeditera iznose: do granice (v31/46.303 dinara, a od granice do odredista /v81) 9.000 dinara. Carina i druge uvozne dažbine iznose 16.400 din. PDV obračunat prilikom uvoza po obračunu carinskog organa iznosi 346.221 din. PDV obračunat od strane carinskog organa, carina i druge uvozne dažbine su plaćene sa poslovnog računa pravnog lica, u istom poreskom periodu (datum uvoza i datum uplate).

Elementi za utvrđivanje osnovice za obračun PDV:

-Vrednost repromaterijala 22.000eur-ax 84.0607	=	1.849.335
-V-31 i V-81	=	55.303
-Osiguranje	=	2.412
-Druge uvozne dažbine (carina itd.)	=	16.400
		<u>Ukupno =1.923.450x18%=346.221</u>

Knjiženje promene:

101-0	Materijal	1.923.450
434-0	Dobavljači u inostranstvu	1.849.335
274-0	PDV plaćen pri uvozu dobara 18%	346.221
433-0	Dobavljači u zemlji	55.303
482-0	Obaveze za poreze, carine i druge dažbine iz nabavke ili na teret troškova	365.033

opis promene: za uvoz po JCI br.....

482-0	Obaveze za poreze, carine i druge dažbine iz nabavke ili na teret troškova	365.033
241-0	Tekući (poslovni) račun	365.033

opis promene: za plaćanje carinskog računa

RAČUN 439 - Ostale obaveze iz poslovanja - iskazuju se ostale kratkoročne obaveze iz poslovanja koje se uglavnom u praksi odnose na izdate čekove i menice koji su predate poveriocima za izmirenje obaveza. Izdata je menica u vrednosti za 100.000 dinara, knjiži se stavom za knjiženje: 433/439 a naplata izdate menice knjiži se stavom za knjiženje:

439-0	Ostale obaveze iz poslovanja	100.000
241-0	Tekući (poslovni) račun	100.000

opis promene: naplata menice

Grupa računa: 44 - Obaveze iz specifičnih poslova

Iskazuju se obaveze prema uvozniku, po osnovu izvoza za tuđ račun, obaveze po osnovu komisione i konsignacione prodaje i ostale obaveze iz specifičnih poslova. Ove obaveze se priznaju i vrednuju u skladu sa MRS 39 i drugim relevantnim MRS.

RAČUN 440 - Obaveze prema uvozniku - iskazuju se obaveze po osnovu uvoza koji je izvršio uvoznik u svoje ime i za tuđ račun. Proizvodna pravna lica, druga pravna lica i preduzetnici, izvoz i uvoz proizvoda i usluga mogu da vrše neposredno ako su za to registrovani, ili preko spoljnotrgovinskih pravnih lica. Ako spoljnotrgovinska pravna lica izvoz i uvoz vrše za račun proizvodnih pravnih lica, drugih pravnih lica ili preduzetnika, te poslove obavljaju u svoje ime u odnosu na strane partnere, a za izvršenu uslugu naplaćuju proviziju u dinarima.. Ako se izvršena usluga naplaćuje u devizama, onda se radi o zajedničkom prihodu, ili o zajedničkom izvozu, odnosno uvozu. Pravno lice koje je uvozniku (pravnom licu koje je registrovano za obavljanje uvoza i izvoza) dalo nalog da za njegov račun uveze određenu robu, sve obaveze prema uvozniku koje nastanu iz tog posla iskazuju se na računu 440 Kursne razlike koje mogu da se pojave pri obavljanju ovog posla padaju na teret pravnog lica za čiji je račun izvršen uvoz i nemaju uticaja na poslovanje pravnog lica koje je obavilo poslove uvoza. Obaveza prema uvozniku za uvoz repromaterijala osnovica iz $JCI=100.000 \times 18\% = 18.000$, i ukupno 118.000 dinara, u poslovnim knjigama se evidentira stavom za knjiženje:

101-0	Materijal	100.000
274-0	PDV plaćen pri uvozu dobara 18%	18.000
440-0	Obaveze prema uvozniku	118.000

opis promene: za uvoz na osnovu JCI br.

RAČUN 441 - Obaveze po osnovu izvoza za tuđ račun - obavljaju pravna lica koja su registrovana za obavljanje poslova izvoza, saglasno sa propisima o spoljnotrgovinskom poslovanju, poslove izvoza mogu da obavljaju i u svoje ime i za račun pravnog lica koje je proizvođač robe namenjene izvozu. Pravno lice koje izvozi tuđu robu na stranom tržištu obavlja sve poslove oko ugovaranja prodaje i isporuke robe u svoje ime i nije obavezno da ističe da radi za tuđ račun. Čitav iznos ostvaren u devizama od izvoza robe pripada pravnom licu koje je vlasnik robe, pa iz toga proizilazi njegova obaveza da izvozniku plati proviziju kao naknadu za obavljani posao izvoza i da mu naknadi sve troškove koje je imao u vezi sa izvozom. Iz tih činjenica (pripadnosti deviza i prodaje) izvlači se zaključak o poslu u svoje ime a za tuđ račun. Međutim, ugovorom se može urediti da svoju naknadu izvoznik naplaćuje i iz deviznog priliva. Na računu 441 obuhvataju se obaveze, troškovi i provizija po osnovu pojedinačnih izvoznih zaključaka. Potraživanje za obračunatu vrednost izvozne isporuke u vrednosti od 1.000 eur-a = 94.000 dinara po srednjem kursu NBS, poslovnim knjigama se evidentira stavom za knjiženje:

203-0	Kupci u inostranstvu	94.000
441-0	Obaveze po osnovu izvoza za tuđ račun	94.000

opis promene: za izvoz - JCI br.

RAČUN 442 - Obaveze po osnovu komisione i konsignacione prodaje, iskazuju se obaveze prema vlasniku robe po osnovu komisione, odnosno konsignacione prodaje a na teret računa 212. Pravno lice ili preduzetnik koje preuzima robu u komisiju konsignacionu prodaju, iskazuje ovu robu u vanbilansnoj evidenciji (grupa računa 88 i 89), a kod vlasnika se roba iskazuje u okviru njegovih zaliha u tuđem posedu (račun 133). Komisiona prodaja robe obavlja se na osnovu ugovora koji se zaključuje između komisionara-preuzimaoca robe i komitenta-vlasnika robe. Ugovorom se, saglasno odredbama čl.771-789 Zakona o obligacionim odnosima, uređuju svi bitni elementi ovih komisionih poslova. Primeri knjiženja su dati uz obradu računa 133 i 212.

RAČUN 449 - Ostale obaveze iz specifičnih poslova - iskazuju se razne kratkoročne obaveze iz zajedničkog poslovanja dva ili više pravnih lica ili fizičkih lica. To mogu da budu posrednici u transportu, u turizmu, inženjering organizacije itd.

Primer promene:

Turistička agencija prodaje sopstveni aranžman koristeći prethodne turističke usluge:

- Ukupna cena aranžmana	1.500.000
- Troškovi prevoza	200.000
- Troškovi ugostiteljskih usluga	800.000
- Razlika (1-2)	500.000
- PDV u razlici (3 x 15,254127%)	76.271

Knjiženje promene:

243-0	Blagajna	1.500.000
449-0	Ostale obaveze iz specifičnih poslova	1.500.000

opis promene: uplata putnika po aranžmanu

241-0	Tekući (poslovni) račun	1.500.000
243-0	Blagajna	1.500.000

opis promene: uplata pazara na račun

449-0	Ostale obaveze iz specifičnih poslova	200.000
433-0	Dobavljači u zemlji	200.000

opis promene: za obavljen prevoz

449-0	Ostale obaveze iz specifičnih poslova	800.000
433-0	Dobavljači u zemlji	800.000

opis promene: za ugostiteljske usluge

449-0	Ostale obaveze iz specifičnih poslova	500.000
612-0	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu	423.729
470-0	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	76.271

opis promene: za ostvarenu realizaciju

433-0	Dobavljači u zemlji	1.000.000
241-0	Tekući (poslovni) račun	1.000.000

opis promene: za izmirenje obaveze prema dobavljaču

Grupa računa: 45 - Obaveze po osnovu zarada i naknada zarada

Na računima ove grupe iskazuju se obaveze za neto zarade i naknade zarada. Zarade i naknade zarada koje se ne refundiraju i dažbine po tom osnovu iskazuju se na računima 450, 451, 452 i 453. Na ovim računima iskazuju se zarade i naknade zarada zaposlenih koji su zasnovali radni odnos. Obavezama na ovim računima odgovaraju troškovi iskazani na računima 520 - troškovi zarada i naknada zarada (u bruto iznosu) i račun 521 - troškovi poreza i doprinosa na zarade i naknade zarada na teret poslodavca. Računu 520, znači, odgovaraju računi 450, 451 i 452, a račun 521 odgovara račun 453 i to tako da je račun 520 = račun 450 + račun 451 + račun 452, a račun 521 = račun 453. Analitika po vrstama poreza i doprinosa obezbeđuje se u okviru grupa računa 45.

Naknade zarada koje se refundiraju, i dažbine po tom osnovu, iskazuju se na računima 454, 455 i 456. To su naknade za bolovanje na teret Zavoda (preko 30dana), naknade porodiljama, naknade invalidima rada i druge naknade. Ove naknade se knjiže na teret račun 228 - ostala potraživanja, a u korist računa grupa 454, 455 i 456.

Primeri obračuna zarada i naknada zarada sa primerka knjiženja obračuna i isplate:

DOO "NN"
Novi Sad
Zmaj Jovina 22
PIB: 100718755
Matični broj: 20208546

OBRAČUN ZARADE ZA FEBRUAR 2010 godine.

Radnik: MARKO MARKOVIĆ

Primer br.1

Ugovorena bruto naknada zarade u visini bruto minimalne zarade propisane osnovice za obračun socijalnih doprinosa 18.735.41 (propisana zarada plus uvećanja zarade za topli obrok, regres i minul rad 0,4%).

Bitna napomena: Kada je najniža mesecna propisana osnovica za obračun socijalnih doprinosa manja od BMZ, onda se doprinosi obračunavaju na BMZ .

Elementi:

1. Mogući časovi rada	160
a) Sati provedeni na radu	152
b) Državni / verski praznik	8
2. Minimalna neto zarada po času	87.00
3. Minimalna osnovna neto zarada (red.br.1x red.br.2)	13.920.00
4. Minimalna osnovna bruto zarada (red.br.3 – 786.48 / 0.701)	18.735.41
5. Ukupna uvećanja osnovne minimalne bruto zarade	4.249.42
a) Uvećanje po osnovu minulog rada (red.br.4 x 0.4% x 10) 10 godina radnog staža = minul rad 10 x 0,40 = 4.00%	749.42
b) Naknada za topli obrok (bruto)	2.000,00
c) Naknada za regres (bruto)	1.500,00
6. Bruto minimalna zarada (red.br.4 + red.br.5)	22.984.83
7. Najniža propisana osnovica (bruto iznos) niza je od BMZ	16.219.00
8. Osnovica za socijalne doprinose	22.984.83
9. Socijalni doprinosi na teret zaposlenog (red.br.8 x 17.90%)	4.114.28
10.Osnovica za porez na zarade (red.br.6 – 6.554.00)	16.430.83
11.Porez na zarade (red.br.10 x 12.00%)	1.971.70
12.Neto za isplatu (red.br.6 - 9 - 11)	16.898.85
13.Socijalni doprinosi na teret poslodavca (red.br.8 x 17.90)	4.114.28

Napomena: Doprinos za pio 11.00%, doprinos za zdravstveno osiguranje 6.15% i doprinos za nezaposlenost 0,75% što ukupno iznosi 17.90%, porez na zarade 12.00% a olakšica za period od 01.02.2010.-01.02.2011.godine 6.554.00.

REKAPITULACIJA

1. NETO ZA ISPLATU	16.898.85
2. POREZ	1.971.70
3. DOPRINOS NA TERET RADNIKA	4.114.28
4. DOPRINOS NA TERET POSLODAVCA	4.114.28
UKUPNO POTREBA SREDSTVA ZA ISPLATU:	27.099.11

U Novom Sadu, 28.02.2010.god.

Obračunao

1.Knjiženje obračuna:

520-0	Troškovi zarada i naknada zarada (bruto)	22.984.83
450-0	Obaveze za neto zarade i naknade zarada, osim naknade zarada koje se refundiraju	16.898.85
521-0	Troškovi poreza i doprinosa na zarade i naknade zarada na teret	4.114.28

	poslodavca	
451-0	Obaveze za porez na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog	1.971.70
452-0	Obaveze za doprinose na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog	4.114.28
453-0	Obaveze za poreze i doprinose na zarade i naknade zarada na teret poslodavca	4.114.28

opis promene: zarada za 02/2009

2. Knjiženje isplate:

450-0	Obaveze za neto zarade i naknade zarada, osim naknade zarada koje se refundiraju	16.898.85
451-0	Obaveze za porez na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog	1.971.70
452-0	Obaveze za doprinose na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog	4.114.28
453-0	Obaveze za poreze i doprinose na zarade i naknade zarada na teret poslodavca	4.114.28
241-0	Tekući (poslovni) račun	27.099.11

opis promene: izvod br. (pretpostavimo 21)

DOO "NN"
 Novi Sad
 Zmaj Jovina 22
 PIB: 100718755
 Matični broj: 20208546

OBRAČUN ZARADE ZA FEBRUAR 2010.godine

Radnik: PETAR PETROVIĆ

Primer br.2

Ugovorena neto naknada zarade 50.000,00 dinara

Bruto naknada zarade (zarada, topli obrok, regres i minuli rad 0,40%) 70.310.18

Elementi:

1. Mogući časovi rada 160
2. Sati provedeni na radu 152
3. Državni / verski praznici 8
4. Osnovna bruto zarada / neto: $50.000,00 - 786,48 = 49.213,52 / 0,701 = 70.204,74$
5. Minuli rad /9 godina radnog staža = minuli rad $9 \times 0,40\% = 3,60\% = 2.527,37$
5. Naknada za ishranu (bruto) = 1.500,00
6. Naknada za regres (bruto) = 1.000,00

UKUPNO: 75.232.11

I. OBRAČUN NA TERET RADNIKA

OSNOVICA ZA OBRAČUN		75.232.11
1. Doprinos za PIO 11,00%		8.275.53
2. Doprinos za zdravstveno 6,15%		4.626.77
3. Doprinos za nezaposlenost 0,75%		564.24
4. Porez (bruto – 6.554,00) x 12% ($75.232,11 - 6.554,00$) = $68.678,11 \times 12\% =$		8.241.37
UKUPNO POREZI I DOPRINOSI		21.707.91

II. OBRAČUN NA TERET POSLODAVCA

OSNOVICA ZA OBRAČUN		75.232.11
1. Doprinosi za PIO	11,00%	8.275.53
2. Doprinosi za zrdavstvo	6,15%	4.626.77
3. Doprinosi za nezaposlenost	0,75%	564.24
UKUPNO DOPRINOSI		13.466.54

REKAPITULACIJA

1. NETO ZA ISPLATU	53.524.20
2. POREZ	8.241.37
3. DOPRINOSI NA TERET RADNIKA	13.466.54
4. DOPRINOSI NA TERET POSLODAVCA	13.466.54

UKUPNO POTREBNA SREDSTVA ZA ISPLATU: 88.698.65

U Novom Sadu, 28.02.2010god.

Obračunao

Knjiženje obračuna:

520-0	Troškovi zarada i naknada zarada (bruto)	75.232.11
450-0	Obaveze za neto zarade i naknade zarada, osim naknade zarada koje se refundiraju	53.524.20
451-0	Obaveze za porez na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog	8.241.37
521-0	Troškovi poreza i doprinosa na zarade i naknade zarada na teret poslodavca	13.466.54
452-0	Obaveze za doprinose na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog	13.466.54
453-0	Obaveze za poreze i doprinose na zarade i naknade zarada na teret poslodavca	13.466.54

opis promene: obračun zarada za 02/2010

Knjiženje isplate:

450-0	Obaveze za neto zarade i naknade zarada, osim naknade zarada koje se refundiraju	53.524.20
451-0	Obaveze za porez na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog	8.241.37
452-0	Obaveze za doprinose na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog	13.466.54
453-0	Obaveze za poreze i doprinose na zarade i naknade zarada na teret poslodavca	13.466.54
241-0	Tekući (poslovni) račun	88.698.65

opis promene: izvod br.(pretpostavimo 22)

Bitna napomena: Kako od ugovorene neto - zarade dolazimo do bruto zarade, objašnjavamo nadalje i u pregledu kako sledi:

U Ugovoru o radu definisano je:

- Osnovna zarada 50.000 neto
- Topli obrok 1.500 bruto
- Regres 1.000 bruto

– Minuli rad 0,40% - za 9 godina staza = 3,60%

Postupak preračuna sa neto na bruto: $50.000,00 - 786.48 : 0,701 = \text{bruto} = 70.204.74$ dinara

Vazeca olakšica je $6.554,00 \times 12\% = 786.48$

A $0,701 = 100\% - (12\% + 17,90\%) = 70,10\% / 100 = 0,701$

I BRUTO: $70.204.18 \times 3,60\%$

2.527,37

1.500,00

1.000,00

II BRUTO: $75.232.11 \times 17,90\% = 13.466.54$ (doprinosi na teret zaposlenog);

-6.554.00

$68.678.11 \times 12,00\% = 8.275.53$ (porez)

Doprinosi - analitički:

Osnovica = $75.232.11 \times 11,00\% = 8.275.53$

x $6,15\% = 4.626.77$

x $0,75\% = 564.24$

UKUPNO: 13.466.54

Primer knjiženja obračuna zarade za porodilju (u visini 100% od prosečne zarade u prethodna tri meseca, pre meseca u kojem je nastupila privremena sprečenost za rad), pretpostavljamo da je to ukupan iznos koji se refundira od Fonda.

od dinara: drugi bruto=26.529,22 (prvi bruto 22.501.46+4.027.76)

228-0	Ostala potraživanja	26.529
454-0	Obaveze za neto naknade zarada koje se refundiraju	16.560
455-0	Obaveze za poreze i doprinose na naknade zarada na teret zaposlenog koje se refundiraju	1.913.69
456-0	Obaveze za poreze i doprinose na naknade zarada na teret zaposlenog I poslodavca koji se refundiraju	$4.027.76 \times 2 = 8.055.52$

454 = $16.560 (22.501.46 - 1.913.69 - 4.027.76)$

455 = $1.913.69 (22.501.46 - 6.554.00 \times 12\%)$

456 = $8.055.52 (22.501.46 \times 17.90\% = 4.027.76 + 22.501.46 \times 17.90\% = 4.027.76)$

opis promene: obračun PP OD1, PP OPJ i NZ1

Isplata:

454-0	Obaveze za neto naknade zarada koje se refundiraju	16.560
455-0	Obaveze za poreze i doprinose na naknade zarada na teret zaposlenog koje se refundiraju	1.913.69
456-0	Obaveze za poreze i doprinose na naknade zarada na teret poslodavca koje se refundiraju	8.055.52
241-0	Tekući (poslovni) račun	26.529.22

opis promene: za isplatu po izvodu br.23

PRIMANJA KOJA IMAJU KARAKTER ZARADE

čl. 105. Zakona o radu

Red. br.	OPIS	Pravo po Zakonu o radu, KU ili opštem aktu	PORESKI TRETMAN
----------	------	--	-----------------

1.	REGRES član 118. tačka 6) Zakona o radu	Poslodavac je dužan da isplati regres u visini utvrđenoj opštim aktom i ugovorom o radu	Nema neoporezivog dela regres je deo zarade i važe propisi za plaćanje poreza i doprinosa na zarade
2.	TOPLI OBROK član 118. tačka 5) Zakona o radu	Poslodavac je dužan da isplati topli obrok u visini utvrđenoj opštim aktom, odnosno ugovorom o radu	Nema neoporezivog dela Topli obrok je deo zarade i važe propisi za plaćanje poreza i doprinosa na zarade
3.	TERENSKI DODATAK član 120. tačka 4) Zakona o radu odnosno prema opštem aktu ili ugovoru o radu	Poslodavac može da isplati terenski dodatak u visini utvrđenoj opštim aktom, odnosno ugovorom o radu	Nema neoporezivog dela Terenski dodatak je deo zarade i važe propisi za plaćanje poreza i doprinosa na zarade
4.	MINULI RAD član 108. tačka 4) Zakona o radu odnosno prema opštem aktu ili ugovoru o radu	Zaposleni ima pravo na uvećanu zaradu po osnovu vremena provedenog na radu za svaku punu godinu dana ostvarenu u radnom odnosu – najmanje 0,4% od osnovice	Uvećana zarada po osnovu minulog rada je deo zarade i važe propisi za plaćanje poreza i doprinosa na zarade
5.	RAD DUŽI OD PUNOG RADNOG VREMENA član 108. tačka 3) Zakona o radu odnosno prema opštem aktu ili ugovoru o radu	Zaposleni ima pravo na uvećanu zaradu za prekovremeni rad najmanje 26% od osnovice	Uvećana zarada po osnovu prekovremenog rada je deo zarade i važe propisi za plaćanje poreza i doprinosa na zarade
6.	RAD NA DAN DRŽAVNOG I VERSKOG PRAZNIKA član 108. tačka 1) Zakona o radu odnosno prema opštem aktu ili ugovoru o radu	Zaposleni ima pravo na uvećanu zaradu na dan praznika – najmanje 110% od osnovice	Uvećana zarada po osnovu rada na dan praznika je deo zarade i važe propisi za plaćanje poreza i doprinosa na zarade
7.	NOĆNI RAD član 108. tačka 2) Zakona o radu odnosno prema opštem aktu ili ugovoru o radu	Zaposleni ima pravo na uvećanu zaradu za rad noću između 22 i 06 časova, ako takav rad nije vrednovan pri utvrđivanju osnovne zarade – najmanje 26% od osnovice	Uvećana zarada po osnovu noćnog rada je deo zarade i važe propisi za plaćanje poreza i doprinosa na zarade
8.	DRUGA PRIMANJA po članu 120. stav 1. tačka 4) Zakona o radu	Prema opštem aktu ili ugovoru o radu	Druga primanja su deo zarade zaposlenog i važe propisi za plaćanje poreza i doprinosa

NAKNADE TROŠKOVA I DRUGE NAKNADE
po Zakonu o radu, KU ili opštem aktu poslodavca

Red. br.	OPIS	Pravo po zakonu o radu, KU ili opštem aktu	PORESKI TRETMAN od 1.2.2010. godine
		Usklađeni iznosi od 01.02.2010.god.	
1.	DNEVNICA ZA SLUŽBENO PUTOVANJE U ZEMLJI član 32. stav 1. alineja 2 OKU („Službeni glasnik“, RS, br. 50/08, 104/08 i 8/09)	Isplaćuje se u visini utvrđenoj opštim aktom, odnosno ugovorom o radu , s tim da ne može biti manja od iznosa predviđenog OKU, a to je u visini od 5% prosečne mesečne zarade po zaposlenom u privredi Republike 1.981,4 (39.628 x 5%)	Neoporezivo bez podnošenja računa najviše do 1.557,00 za celu dnevnicu. Preko ovog iznosa plaća se samo porez po stopi 12%
2.	ZAJAM za ogrev, zimmnicu i udžbenike	Utvrđuje se opštim aktom, Pravilnikom o radu ili ugovorom o radu. Za budžetske korisnike ne može se davati zajam na teret	Ne plaća se porez pri isplati (ako se otpiše smatra se zaradom)

		budžetskih sredstava	
3.	NAKNADA TROŠKOVA za prevoz za dolazak i povratak sa posla član 118. tačka 1) Zakona o radu, odnosno prema opštem aktu ili ugovoru o radu	Po Zakonu o radu u visini cene prevozne karte u javnom saobraćaju	Neoporezivo do visine cene mesečne pretplatne karte, odnosno do visine stvarnih troškova prevoza, a najviše do 2.596,00 dinara . Preko ovog iznosa plaća se samo 12% poreza
4.	NAKNADA TROŠKOVA smeštaja na službenom putu u zemlji	Po Zakonu o radu član 118. tačka 2) prema opštem aktu ili ugovoru o radu	Neoporezivo do iznosa cene za noćenje u hotelu – za sve kategorije hotela
5.	NAKNADA PREVOZA na službenom putovanju u zemlji član 118. tačka 2) Zakona o radu	Putni troškovi se priznaju u celini prema priloženim računima	Neoporezivo do visine priloženih računa prevoznika u javnom saobraćaju
6.	NAKNADA ZA KORIŠĆENJE sopstvenog automobila za službeno putovanje ili druge službene svrhe	Utvrđuje se opštim aktom Pravilnikom o radu ili ugovorom o radu	Neoporezivo do iznosa 30% cene 1 lit. super benzina po predviđenom kilometru, a najviše do 4.542,00 mesečno . Preko ovog iznosa plaća se samo porez 12%
7.	NAKNADA ZA TROŠKOVE službenog puta u inostranstvo	U visini utvrđenoj u skladu sa „Uredbom o izdacima za službeno putovanje...“	
8.	OTPREMNINA KOD ODLASKA U PENZIJU član 33. stav 1. alineja 1 OKU („Službeni glasnik“, RS br. 50/08, 104/08 i 8/09)	Najpovoljniji od tri moguća iznosa u momentu isplate: - 3 prosečne zarade zaposlenog - 3 prosečne zarade po zaposlenom kod poslodavca - 3 prosečne zarade po zaposlenom u Republici: 134.613.00 (3 x 44.871)	Neoporezivo do iznosa 3 prosečne zarade u RS 134.613.00 (3 x 44.871=134.613.00) Preko ovog iznosa plaća se porez na druge prihode po stopi od 20%
9.	OTPREMNINA KOD OTPUŠTANJA SA POSLA član 158, u vezi sa članom 179. tačka 9) (nezavisno da li se ostvaruje po Zakonu o radu ili po Programu Vlade RS)	Utvrđuje se opštim aktom ili ugovorom o radu, a ne niže od zbira trećine zarade za prvih 10 godina provedenih u radnom odnosu i četvrtine zarade zaposlenog za svaku godinu rada preko 10 godina provedenih u radnom odnosu. Pod zaradom se podrazumeva zarada zaposlenog za poslednja tri meseca koja prethode isplati otpremnine.	Neoporezivo do iznosa koji je utvrđen Zakonom

10.	JEDNOKRATNA NOVČANA NAKNADA po programu Vlade RS („Službeni glasnik RS“, br. 64/2005, 89/2006, 85/2008 i 90/2008)	<ul style="list-style-type: none"> - 10 prosečnih zarada (bruto) u privredi Republike Srbije – za zaposlene koji imaju više od 10 godina staža osiguranja - 100 eura po godini staža osiguranja po srednjem kursu - Posebna novčana naknada (prosečna mesečna zarada u privredi Republike Srbije x preostali broj meseci do ispunjenja prvog uslova za penziju x 60%) 	<p>Neoporezivo do:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 10 prosečnih zarada (bruto) u privredi Republike Srbije, i to iznosi: 10 x 44.871 = 448.710 - 100 eura po godini staža osiguranja po srednjem kursu - Posebna novčana naknada (prosečna mesečna zarada u privredi Republike Srbije x 6)+(prosečna mesečna zarada u privredi Republike Srbije x preostali broj meseci do ispunjenja prvog uslova za penziju x 60%) - Za lica starija od 50 godina života bez ograničenja, tj. svaki iznos koji se isplaćuje je neoporeziv
11.	NAKNADA stvarne materijalne i nematerijalne štete (osim za izmaklu korist i naknadu zarade odnosno naknadu za izostalu zaradu)	Prema sudskoj odluci ili sudskom poravnanju	Ne plaća se porez na dohodak građana (prema članu 9. stav 1. tačka 8. Zakona)
12.	NAKNADA ZA ISHRANU – HRANARINA koju sportistima amaterima isplaćuju amaterski sportski klubovi	Na način utvrđen opštim aktom u skladu sa Zakonom kojim se uređuje sport	Neoporeziv do 6.489,00 mesečno
13.	NAGRADA UČENICIMA I STUDENTIMA za postignute rezultate za vreme školovanja, kao i nagrada osvojenih na takmičenjima u okviru obrazovnog sistema	Na način utvrđen Zakonom i opštim aktom	Ne plaća se porez na dohodak građana prema članu 9. tačka 26) Zakona

OSTALA PRIMANJA

po Zakonu, KU ili opštem aktu poslodavca

d. br.	OPIS	MINIMALNO PRAVO po KU ili po zakonu o radu	PORESKI TRETMAN od 1.2.2010. godine
1.	SOLIDARNA POMOĆ u slučaju duže ili teže bolesti, rehabilitacije i nastupa teže invalidnosti zaposlenog ili člana njegove porodice	Na način utvrđen opštim aktom poslodavca u skladu sa članom 120. stav 1. tačka 1) Zakona o radu	Neoporezivo do 25.956,00 a preko ovog iznosa plaća se samo 12% poreza
2.	SOLIDARNA POMOĆ (član 120. stav 1. tačka 1) Zakona o radu	Uređuje se opštim aktom poslodavca	Oporezuje se ceo iznos po stopi od 12%
3.	JUBILARNE NAGRADE (član 120. stav 1 tačka 1) Zakona o radu)	Na način utvrđen opštim aktom poslodavca	Neoporezivo do 12.978,00 godišnje
4.	NOVOGODIŠNJI I BOŽIĆNI PAKETIĆI deci zaposlenih	Na način utvrđen opštim aktom poslodavca	Neoporezivo po detetu, do 15 godina, najviše do 6.489,00 godišnje, a preko ovog iznosa ta isplata ima karakter zarade, kumulira se sa zaradom i plaća se

			i porez 12% i doprinosi 17,9% + 17,9%
5.	POMOĆ PORODICI U SLUČAJU SMRTI ZAPOSLENOG ILI ČLANA UŽE PORODICE	U visini troškova pogrebnih usluga	Neoporezivo do 45.423,00 za isplate u slučaju smrti zaposlenog, člana porodice zaposlenog ili penzionisanog radnika
6.	PRIMANJA PO OSNOVU ORGANIZOVANE SOCIJALNE I HUMANITARNE POMOĆI	U visini i na način utvrđen opštim aktom poslodavca	Na ceo iznos se ne plaća porez
7.	STIPENDIJE I KREDITI učenika i studenata	Na način utvrđen opštim aktom poslodavca	Neoporezivo do 7.787,00
8.	POMOĆ ZBOG UNIŠTENJA ILI OŠTEĆENJA IMOVINE USLED ELEMENTARNIH NEPOGODA ILI DRUGIH VANREDNIH DOGAĐAJA	U visini koju utvrdi poslodavac, ali ne više od iznosa stvarne štete	Ne plaća se porez na dohodak građana
9.	NAGRADE I SPONZORISANJE FIZIČKIH LICA KOJA NISU U RADNOM ODNOSU KOD POSLODAVCA KAO I OSTALA NEPOMENUTA DAVANJA	Prema opštem aktu poslodavca	Oporezuje se ceo iznos u skladu sa članom 85. Zakona

Bitna napomena: Poslodavac je obavezan da, za puno radno vreme i standardni učinak, zaposlenom isplati minimalnu zaradu. Osnovica za obračun socijalnih doprinosa je bruto minimalna zarada. Ukoliko je BMZ viša od najniže osnovice, doprinosi se obračunavaju na BMZ, a ukoliko je BMZ niza, osnovica za obracun doprinosa je najniza osnovica.

Napomena: Bitni izvodi iz Zakona o radu:

- Na osnovu člana 30. stav 2 i član 33. Zakona o radu poslodavac je dužan da zaključi Ugovor o radu sa zaposlenima i da u istom definiše sve zakonske odredbe:
- radno mesto,
- vrstu i opis poslova,
- mesto rada,
- dan stupanja na rad,
- određeno ili neodređeno radno vreme,
- radno vreme,
- osnovnu zaradu,
- pravo na minuli rad,
- visinu naknade za vreme odsustvovanja sa rada,
- visinu naknade za ishranu i regres,
- pravo na godišnji odmor,
- pravo na odmor u toku rada,
- pravo na nadoknadu troškova prevoza na rad i sa rada itd.

Grupa računa: 46 - Druge obaveze

RAČUN 460 - Obaveze po osnovu kamata i troškova finansiranja - iskazuju se obaveze po osnovu rashoda kamata i ostalih finansijskih rashoda. Na ovom računu iskazuju se obračunate kamate (i ugovorene i zatezne), osim kamata po kreditima za koje je ugovoreno da se periodično obračunava i

pripisuje glavnici. Obračunate kamate po takvim kreditima knjiže se u korist računa na kojem je iskazan kredit. Kamate koje su obračunate i plaćene u toku godine ne moraju se obuhvatati preko ovog računa. Moguće je, na osnovu izvoda tekućeg računa na dan kada je kamata plaćena, knjižiti direktno na rashode kamata a u korist tekućeg računa (562/241). Međutim, na dan sastavljanja finansijskih izveštaja na ovom računu moraju se obuhvatiti obračunate kamate (dospele i nedospele) koje nisu plaćene.

Primer promene:

Primljen je obračun kamata od dobavljača za neblagovremeno plaćen račun u iznosu od 5.000 din.

Knjiženje promene:

562-0	Rashodi kamata	5.000
460-0	Obaveze po osnovu kamata i troškova finansiranja	5.000

opis promene: po obračunu kamata

RAČUN 461 - Obaveze za dividende - u stvari su primanja koja vlasnik akcija ostvaruje svojim učešćem u dobiti akcionarskog društva, a na osnovu odluke skupštine akcionarskog društva o raspodeli dobiti. Kako je za obaveze po osnovu učešća u dobiti drugih vidova organizovanja preduzeća predviđen poseban račun (462), na ovom računu iskazuju se samo obaveze za dividende koje isplaćuju akcionarska društva.

RAČUN 462 - Obaveze za učešće u dobitku, na ovom računu iskazuju se obaveze prema vlasnicima preduzeća po osnovu njihovog vlasništva nad kapitalom preduzeća, a za njihovo učešće u ostvarenoj dobiti u preduzeću. Primer knjiženja dat je pri obradi grupe računa 34 - neraspoređeni dobitak.

RAČUN 463 - Obaveze prema zaposlenima - u korist ovog računa knjiže se obaveze prema zaposlenima, i to po osnovu:

- Naknada troškova na rad i sa rada,
- Otpremnina radi odlaska u penziju,
- Jubilarna nagrada,
- Razne pomoći (lečenje, smrtni slučaj itd.)
- Naknada troškova službenog puta.

Ovaj račun je paralelan sa računom 529 - ostali lični rashodi

Primer promene:

Zbog odlaska u penziju zaposlenom je obračunata otpremnina u visini tri prosečne zarade po zaposelnom u Republici Srbiji prema poslednjem objavljenom podatku (neoporezivo do tri prosečne zarade u RS $43.183 \times 3 = 129.549$). Preko ovog neoporezivog iznosa plaća se porez na druge prihode po stopi od 20% na osnovicu umanjenu za 20% normiranih troškova. Otpremnina je isplaćena u visini neoporezivog iznosa, na tekući račun zaposlenog.

Knjiženje promene:

529-0	Ostali lični rashodi i naknade	129.549
463-0	Obaveze prema zaposlenima	129.549

opis promene: za obračunatu otpremninu

463-0	Obaveze prema zaposlenima	129.549
241-0	Tekući (poslovni) račun	129.549

opis promene: za isplatu otpremnine

RAČUN 464 - Obaveze prema članovima upravnog odbora i nadzornog odbora, u korist ovog računa knjiže se obaveze u skladu sa aktima preduzeća.

Primer i knjiženje promene:

Ugovorena neto naknada se prevodi u bruto prihod koeficijentom 1.5060241 na obrascu PP OPJ-6 a knjiženje se sprovodi:

526-0	Troškovi naknada članovima upravnog i nadzornog odbora	30.120
464-0	Obaveze prema članovima upravnog i nadzornog odbora	20.000
489-0	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	10.120

489 = 4.819 + 5.301

opis promene: za obračun po pp opj-6 i obrazac mun

464-0	Obaveze prema članovima upravnog i nadzornog odbora	20.000
489-0	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	10.120
241-0	Tekući (poslovni) račun	30.120

opis promene: za isplatu

RAČUN 465 - Obaveze prema fizičkim licima za naknade po ugovorima - u korist ovog računa knjiže se obaveze prema fizičkim licima za naknade po ugovorima, a zaduženjem odgovarajućeg računa grupe 52. Na ovom računu knjiže se obaveze za neto - naknade po osnovu:

- Ugovor o delu
- Ugovor o posredovanju
- Ugovor o dopunskom radu
- Ugovor o autorskom honoraru
- Ugovor o privremenim i povremenim poslovima,
- Ugovor o zakupu,
- Drugih ugovora uz naknadu itd.

Primer promene:

Po ugovoru o zakupu ugovorena je neto naknada fizičkom licu u iznosu od 8.200 dinara. Pravno lice je izvršilo obračun i isplatu koristeći PP OPJ-4 sa specifikacijom, primenom koeficijenta 1.1904762

Knjiženje promene:

525-0	Troškovi naknada fizičkim licima po osnovu ostalih ugovora	9.762
465-0	Obaveze prema fizičkim licima za naknade po ugovorima	8.200
489-0	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	1.562

opis promene: obračun PP OPJ- 4, specifikacija

465-0	Obaveze prema fizičkim licima za naknade po ugovorima	8.200
489-0	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	1.562
241-0	Tekući (poslovni) račun	9.762

opis promene: isplata

RAČUN 466 - Obaveze za neto prihode preduzetnika - naime, preduzetnik koji vodi knjige po sistemu dvojnog knjigovodstva, može u toku godine, na ime svog neto prihoda, aknotativno da podiže gotov novac u visini neto prihoda za koji predpostavlja da će ga ostvariti u toku godine. Kada preduzetnik podiže novac zadužuje se račun 723 a odobrava račun 466, odnosno

723-0	Lična primanja poslodavca
466-0	Obaveze za neto prihod preduzetnika koji akontaciju podiže u toku godine

opis promene: izvod banke br.

RAČUN 469 - Ostale obaveze, iskazuju se ostale obaveze, kao što su:

- Članarine komorama,
- Članarine zadružnim savezima,
- Obustave iz zarada,
- Primanja fizičkih lica koja nisu u radnom odnosu kod isplatioca.

Primer promene:

Prilikom obračuna zarada na bruto osnovicu (pretpostavimo od 44.158 dinara) potrebno je izvršiti obračun doprinosa komorama:

- Privredna komora Novi Sad 0.29% = 128 din
- Privredna komora Vojvodine 0.20% = 88 din.
- Privredna komora Srbije 0.19% = 84 din

Knjiženje promene:

554-0	Troškovi članarina	300
469-0	Ostale obaveze	300

opis promene: obračun doprinosa

469-0	Ostale obaveze	300
241-0	Tekući (poslovni) račun	300

opis promene: isplata doprinosa

Grupa računa: 48-Obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine

Na računima ove grupe obuhvataju se obaveze za akcize, obaveze za poreze i doprinose koji terete troškove, obaveze za porez iz rezultata i ostale obaveze za poreze i doprinose. Pravilnikom o kontnom okviru propisana je obaveza da se na računima ove grupe otvara analitika prema vrstama poreza i doprinosa.

RAČUN 480 - obaveze za akcize - prema odredbama člana 6. Zakona o akcizama, obveznik akcize je proizvođač, odnosno uvoznik akciznih proizvoda (derivata nafte, alkoholnih pića i duvanskih prerađevina), kao i:

- fizičko lice-proizvođač koji proda alkoholna pića drugom fizičkom licu,
- pravno lice, odnosno preduzetnik koji kupi alkoholno piće od fizičkog lica-proizvođača alkoholnog pića,
- pravno lice koje je ovlašćeno od strane državnog organa za prodaju zaplenjenih akciznih proizvoda,
- kupac akciznih proizvoda oduzetih u postupku kontrole, odnosno u postupku prinudne naplate, a koje prodaje državni organ,
- pravno lice odnosno preduzetnik koji proda tečni gas krajnjem potrošaču za pogon motornih vozila.

Iznosi akcize po jedinici mere, odnosno stope akcize utvrđene su odredbama čl. 9-čl.17 i po odredbama čl. 40a-40b Zakona o Akcizama, posebno za sve grupe proizvoda na koje se plaća akciza.

Odredbama Pravilnika o Kontnom okviru propisano je da se na računu 480-obaveze za akcize, obuhvata akciza koja se naplaćuje uz prodajnu cenu proizvoda i robe zaduženjem odgovarajućih računa potraživanja, zaliha, prihoda i slično. Na akcizne proizvode koji se nakon proizvodnje direktno otpremaju iz fabričkog kruga kupcima, proizvođač je dužan u računu da obračuna akcizu i PDV. Knjiženje prodaje posebno se vrši u klasi 9-knjigovodstvo troškova i učinaka (pogonsko knjigovodstvo) i u finansijskom knjigovodstvu. U klasi 9 zadužuje se račun 980 u korist računa 960 za vrednost prodatih proizvoda po ceni koštanja, dok se u finansijskom knjigovodstvu zadužuje račun 202 za iznos iz računa a odobrava račun 612 za iznos računa umanjen za akcizu i PDV, odnosno, račun 480 za iznos akcize i računa grupe 47 za iznos PDV. Kada se akcizni proizvodi otpremaju u sopstveno skladište na drugoj lokaciji ili u sopstvenu prodavnicu, u kalkulaciju prodajne cene (odnosno drugi dokument koji služi kao osnov za knjiženje) unosi se iznos obračunate akcize. U ovom slučaju u klasi

9 vrši se knjiženje zaduženjem odgovarajućeg analitičkog računa na kojem se vode proizvodi u skladištu ili prodavnici (u okviru računa 960 ili 912) u korist računa 960 na kojem se vode gotovi proizvodi u fabričkom krugu. S obzirom na to da obaveza obračuna akcize za proizvođače koji nemaju akcizno skladište nastaje u momentu proizvodnje, odnosno otpremanja akciznih proizvoda iz proizvodnih pogona po bilo kojem osnovu, iznos akcize knjiži se u finansijskom knjigovodstvu zaduženjem računa 555 u korist računa 480.

Primer promene:

Proizvođač motornog benzina je kupcu isporučio 1.000 litara (akciza 44.00 dinara po litru) motornog benzina po ceni od 40 dinara po litru, PDV 18%, kupcu je ispostavljena faktura koja je i naplaćena.

Knjiženje promene:

202-0	Kupci u zemlji	99.120
612-0	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu	40.000
480-0	Obaveze za akcize	44.000
470-0	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	15.120

opis promene: po izdatoj fakturi

241-0	Tekući (poslovni) račun	99.120
202-0	Kupci u zemlji	99.120

opis promene: uplata kupca po izvodu

480-0	Obaveze za akcize	44.000
241-0	Tekući (poslovni) račun	44.000

opis: uplata akcize

Akciza se uplaćuje najkasnije poslednjeg dana u mesecu-za iznos akcize obračunat za period od 1. do 15. dana u mesecu, i najkasnije 15. dana u mesecu-za iznos akcize obračunate za period od 16. do kraja prethodnog meseca. Obveznici akcize sastavljaju kumulativni tromesečni obračun akcize, član 24. Zakona o akcizama. Kumulativni obračun sastavlja se za period od 01.01. do isteka tromesečja za koje se obračun sastavlja. Obračun se sastavlja na propisanom obrascu PP OAK (član 24 zakona o akcizama) i dostavlja se poreskom organu, sa dokazima o izvršenoj uplati razlike, do 20. po isteku svakog tromesečja. Iznos obračunate akcize se nalazi na potražnoj strani konta 480-Obaveze za akcize, a uplata akcize se knjiži na dugovnoj strani ovog konta.

Bitna napomena: Prilikom uvoza, akciza se plaća u rokovima propisanim za plaćanje uvoznih dažbina. Spoljnotrgovinsko poslovanje privrednih subjekata je regulisano Zakonom o spoljnotrgovinskom poslovanju, Carinskim propisima i Zakonom o deviznom poslovanju. Odmeravanje obaveza prema dobavljačima u inostranstvu vrši se u skladu sa MRS 21-Učinci promena kursa stranih valuta. Transakcija se prevodi iz strane valute u domaću na datum priznavanja te transakcije, po srednjem kursu valute u kojoj je ugovoren obračun prodaje proizvoda, robe ili usluga. Razlika koja nastaje u srednjem kursu između datuma transakcije i datuma isplate obaveza obračunava se kao kursna razlika i knjiži se u korist finansijskih prihoda ili finansijskih rashoda, zavisno od toga da li je doslo do uvećanja ili opadanja kursa valute u odnosu na domaću valutu.

Zakonom o deviznom poslovanju propisano je da su rezidenti i nerezidenti obavezni da vode evidencije o poslovanju predviđenim odredbama ovog zakona. Uredbom o bližim uslovima i načinu vršenja kontrole deviznog poslovanja rezidenta i nerezidenta detaljnije je uređena obaveza rezidenta i nerezidenta da vode evidenciju u knjizi kontrolnika o svakom zaključenom spoljnotrgovinskom poslu, kao i o realizaciji po tom poslu. Knjiga kontrolnika se smatra poslovnim knjigom i čuva se saglasno Zakonu o računovodstvu i reviziji ("Službeni glasnik Republike Srbije", br. 46/2006). Ona se vodi u obliku povezane knjige, a može se voditi i na računaru, s tim da se u tom slučaju omogući pregled kontrolnika i u pismenoj formi. Kontrolnik overava lice ovlašćeno za overavanje poslovnih knjiga,

shodno propisima. Knjiga kontrolnika se vodi posebno za izvoz robe i usluga, a posebno za uvoz robe i usluga.

RAČUN 481 - Obaveze za porez iz rezultata - iskazuje se obračunati porez na dobit po godišnjem računu, zaduženjem računa 721-Porezi iz dobitka. Na ovom računu obuhvataju se obaveze za porez iz rezultata (porez na dobit preduzeća, odnosno porez na neto prihod preduzetnika). U smislu MRS 12-Porezi iz dobiti, porez na dobit preduzeća smatra se poreskim rashodom perioda (tekući porez). Ovaj porez ne knjiži se kao rashod na računima klase 5 već na računu 721-Poreski rashod perioda. Ovim se obezbeđuje da porez na dobit direktno umanjuje bruto dobit jer se on naknađuje na teret dobitka. Obaveze poreza na dobitak utvrđuju se u skladu sa odredbama Zakona o porezu na dobit (Sl.Glasnik RS br.25/01 i 84/04). Poreski obveznik dužan je da poreskom organu podnese poresku prijavu i poreski bilans na obrascu PB-1 u roku od 10 dana od isteka roka propisanog za podnošenje finansijskog izveštaja, odnosno do 10.marta a preduzetnici do 15.marta. Prijavom se utvrđuju godišnji iznos poreza i akontacija za narednu godinu. Uplata akontacija vrši se mesečno do 15. u mesecu za predhodni mesec. Obračunati iznos poreza po izradi Godišnjeg računa knjiži se zaduženjem računa 721 a odobrenjem računa 481, a uplaćeni iznos po konačnom obračunu na teret računa 481 a u korist računa 241. Na osnovu podnete poreske prijave koju podnosi pravno lice do 10.marta a preduzetnik do 15.marta, poreski organ donosi rešenje o utvrđivanju konačne obaveze poreza i iznosa mesečne akontacije za tekuću godinu.

RAČUN 482 - Obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine iz nabavke ili na teret troškova - na ovom računu obuhvataju se porezi, carine i druge dažbine koje čine zavisne troškove nabavke svih vrsta zaliha i osnovnih sredstava, odnosno koji se naknađuju neposredno na teret troškova, kao što su porez na imovinu, naknada za građevinsko zemljište, naknada za korišćenje voda, šuma, naknada za korišćenje puteva pri registraciji vozila, naknada za uređenje građevinskog zemljišta, porez na upotrebu, držanje i nošenje dobara, i obaveze za ostale posebne naknade i obaveze za ostale poreze, carine i dažbine.

RAČUN 483 - Obaveze za troškove koji terete troškove - obuhvataju se obaveze za doprinose za vlasnika preduzeća koji doprinos plaća po rešenju nadležnog poreskog organa, zaduženjem računa 556-Troškovi doprinosa. Na ovom računu svoje obaveze za socijalne doprinose po rešenju iskazuje i preduzetnik koji vodi dvojno knjigovodstvo, naime radi se o tri doprinosa:

-doprinos za pio 22.00%, doprinos za zdravstveno osiguranje 12.3% i doprinos za osiguranje od nezaposlenosti 1.5%

Naime, prema odredbama Zakona o penzionom i invalidskom osiguranju i drugim zakonima koji uređuju socijalne doprinose, vlasnik preduzeća koji radi u svom preduzeću a nije zasnovao radni odnos, po tom osnovu je obveznik socijalnih doprinosa i plaća ih po rešenju poreskog organa.

RAČUN 489 - Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine, iskazuju se obaveze za ostale poreze, doprinose i dažbine koje nisu obuhvaćene posebnim računima u okviru grupe računa 48. i 45. Na ovom računu obuhvata se veliki broj poreza i doprinosa po osnovu raznih vrsta primanja zaposlenih i drugih-nezaposlenih fizičkih lica. Zato je veoma važno dosledno uraditi analitiku u okviru ovog računa. Na ovom računu obuhvataju se porezi i doprinosi po osnovu:

- Obaveze za porez na dohodak građana,
- Obaveze za porez na dohodak građana na nadoknade članovima upravnog i nadzornog odbora, poslanicima, odbornicima, sudijama, porotnicima, sudskim veštacima i tumačima,
- Obaveze za porez na dohodak građana na otpremninu prilikom odlaska u penziju na iznos koji prelazi neoporezivi iznos,
- Obaveze za porez na dohodak građana na otpremninu radnicima koji su tehnološki višak, na iznos koji prelazi neoporezivi iznos,
- Zatim porezi i doprinosi obračunati po osnovu:
- Ugovora o delu, autorskih ugovora,

- Ugovora o privremenim i povremenim poslovima.
- Ostalim ugovorima uz naknadu,
- Naknada troškova zaposlenima na službenom putu na iznos koji prelazi neoporezivi iznos itd.

Grupa računa: 27 prethodni porez na dodatu vrednost

Prethodni porez Prema 27. članu Zakona o PDV-u, prethodni porez je iznos PDV-a koji je obračunat u prethodnoj fazi prometa dobara i usluga, odnosno plaćen pri uvozu dobara, a koji obveznik može da odbije od PDV koji duguje. Iz ove definicije može se zaključiti sledeće:

- Da je to iznos PDV-a koji su obvezniku obračunali u svojim računima prethodni učesnici u prometu, prilikom nabavke dobara ili korišćenja usluga za potrebe vršenja delatnosti, a koji je takođe obveznik PDV-a.
- Da je to iznos PDV-a koji je posebno iskazan na računu za avansno plaćanje koje je izvršio kupac - poreski obveznik dobavljaču - poreskom obvezniku za promet koji još nije nastao, i
- Da je to iznos PDV koji je plaćen za uvoz dobara i posebno iskazan u carinskoj dokumentaciji (carinski račun), koji je obveznik pribavio u poreskom periodu.

Pravo na odbitak prethodnog poreza omogućava poreskom obvezniku da plati PDV samo na dodatu vrednost koju je ostvario u svojoj fazi prometa. Pri tome, treba imati u vidu to da se pravo na odbitak prethodnog poreza odnosi na sve ulazne poreze za nabavku dobara (osnovna sredstva, robu, repromaterijal, potrošna dobra i dr.) i usluga, koje vrše poreski obveznici ako se koriste za vršenje delatnosti lica koje ih nabavlja, osim izuzetaka propisanih u čl. 25. i 29. Zakona o PDV-u.

Račun kao osnovni dokument u sistemu PDV-a

Primljen i izdat račun, u skladu sa članom 42. Zakona o PDV mora da sadrži sledeće podatke:

- Naziv, adresa i PIB izdavaoca računa,
- Mesto, datum i redni broj računa,
- Naziv, adresa i PIB primaoca računa,
- Vrstu i količinu isporučenih dobara,
- Datum prometa i visinu avansnih plaćanja,
- Iznos osnovice,
- Poresku stopu,
- Iznos pDV,
- Napomenu o poreskom oslobođenju

To znači da račun, u zavisnosti kakav se promet obavlja (oporeziv ili oslobođen) mora da sadrži sve propisane podatke iz člana 42. Zakona o PDV-u i pravilnika, i ako bilo koji od tih podataka nedostaje na računu, tada se ne može izvršiti odbitak prethodnog poreza.

Kada je reč o ovoj grupi računa, treba odmah istaći da se na računima ove grupe iskazuje **PRETHODNI POREZ** koji obveznik PDV ima pravo da odbije od dugovnog PDV koji je obarčunat na isporučena dobra i usluge u poreskom periodu za koji utvrđuje poresku obavezu i koji iskazuje na računima grupe 47. Prema tome, računi grupe 27 i 47 su korespondentni računi koji se međusobno zatvaraju na kraju svakog poreskog perioda, a saldo koji preostane posle njihovog međusobnog zatvaranja, predstavlja obavezu za plaćanje. Opcije su sledeće:

- Ako je iskazan saldo na računima grupe 47 ili poreski kredit
- Ako je iskazan saldo na računima grupe 27 koji se može koristiti za umanjenje poreske obaveze PDV u narednom periodu ili se povratiti obvezniku kao prethodni porez
- Ako se poreskoj prijavi PPPDV zaokruži opcija za povraćaj

Obaveza vođenja poreske evidencije i obračuna PDV-a

Radi se o evidenciji prometa dobara i usluga čije se vođenje obezbeđuje na osnovu izdatih računa i primljenih računa, carinskih i drugih dokumenata u kojima se shodno odredbama Zakona iskazuje promet dobara i usluga i obračunati PDV. Iz navedenih odredbi proizilazi da propisane podatke treba

obezbediti u posebnoj evidenciji izdatih računa koja se naziva Knjiga izdatih računa i u posebnoj evidenciji primljenih računa koja se naziva Knjiga primljenih računa, jer se podaci o izvršenom prometu dobara i usluga sadrže u izdatim i primljenim računima, čija je sadržina propisana čl. 42 do 45. Zakona i Pravilnikom o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci. Smisao vođenja poreske evidencije je da se obezbedi osnova za pravilno obračunavanje i plaćanje PDV i kontrola izvršenog obračuna i plaćanja od strane nadležnih organa. Iz tog proističe obaveza za poreskog obveznika:

- da vodi evidencije PDV: Knjigu primljenih i Knjigu izdatih računa,
- da zaključuje evidencije PDV-a,
- da čuva evidenciju i dokumentaciju u vezi sa obračunom PDV, najmanje 10 godina do isteka kalendarske godine na koju se evidencija odnosi (član 47. Zakona). Ako je napravljena greška u obračunu PDV-a, izmenjena poreska prijava može se podneti najkasnije u roku od 12 meseci od dana podnošenja prvobitne poreske prijave i to samo jednom za isti poreski period.

Obaveza vođenja računovodstvene evidencije

Pravilnikom o Kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike, propisani su posebni računi (konta) za evidenciju primljenih i izdatih računa (faktura) i poreza na dodatu vrednost sadržanog u tim računima. Propisani osnovni računi za evidenciju prethodnog PDV daju se u nastavku:

- 270 - PDV u primljenim računima - opšta stopa 18%
- 271 - PDV u primljenim računima - posebna stopa 8%
- 272 - PDV u datim avansima - opšta stopa 18%
- 273 - PDV u datim avansima - posebna stopa 8%
- 274 - PDV pri uvozu dobara i usluga - opšta stopa 18%
- 275 - PDV pri uvozu dobara i usluga - posebna stopa 8%
- 276 - PDV obračunat na usluge inostranih lica
- 277 - Naknadno vraćen PDV kupcima - stranim državljanima
- 278 - PDV nadoknada poljoprivrednicima 5%
- 279 - Potraživanja za više plaćen PDV

Grupa računa: 47 - Obaveze za porez na dodatu vrednost

Obuhvataju se obaveze po osnovu obračunatog PDV po izdatim računima i drugim dokumentima koji se smatraju računom u smislu propisa o PDV, prema nazivima računa ove grupe i to:

- 470 - Obaveze za PDV po izdatim računima po opštoj stopi 18%
- 471 - Obaveze za PDV po izdatim računima po posebnoj stopi 8%
- 472 - Obaveze za PDV po primljenim avansima po opštoj stopi 18%
- 473 - Obaveze za PDV po primljenim avansima po posebnoj stopi 8%
- 474 - Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi 18%
- 475 - Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po posebnoj stopi 8%
- 476 - Obaveze za PDV po osnovu prodaje za gotovinu
- 479 - Obaveze za PDV po osnovu razlike obračunatog i prethodnog PDV.

Obračun PDV-a, podnošenje poreske prijave i plaćanje PDV vrši se za poreski period koji je propisan kao:

- Kalendarski mesec,
- Kalendarsko tromesečje.

Obveznik PDV-a je dužan da podnese poresku prijavu na obrascu PPPDV nadležnom poreskom organu, u roku od 10 dana po isteku poreskog perioda. Utvrđenu obavezu plaća u propisanom roku na odgovarajući uplatni račun.

PRIMERI KONTIRANJA PDV-RAČUNOVODSTVENA EVIDENCIJA

IZLAZNI RAČUNI – PRODAJA

Prodaja proizvoda i usluga (vrsta fakture-D-domaća prodaja-potrebno radi automatike knjiženja)					
201	Kupci u zemlji –ostala povezana pravna lica-analitika po ident broju)-ukupno za uplatu	1.180			
200	Kupci (matična i zavisna pravna lica)-ukupno za uplatu				
			611	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu -bruto fakturisano bez PDV	1.000
			610	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga matičnim i zavisnim pravnim licima)-bruto fakturisano-bez PDV	
			470	Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama -po opštoj stopi	180
611	(Popusti i rabati)				
610	(Popusti i rabati)				
Prodaja proizvoda i usluga (vrsta fakture-E-izvoz bez posrednika-potrebno radi automatike knjiženja)					
203	Kupci u zemlji -analitika po ident broju-dinarska protivvrednost + devizni iznos	1.000			
			613	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na inostranom tržištu-dinarska protivvrednost	1.000
Prodaja proizvoda i usluga (vrsta fakture-E-izvoz sa posrednikom-automatika u knjiženju)					
210	Kupci u zemlji -analitika po ident broju-dinarska protivvrednost + devizni iznos -	1.000			
			613	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na inostranom tržištu-dinarska protivvrednost	1.000
Prodaja proizvoda i usluga (vrsta fakture -X – izvoz u Crnu Goru)-automatika u knjiženju					
202	Kupci u zemlji-Crna Gora -analitika po ident broju-dinarska protivvrednost + devizni iznos	1.000			

			612	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu-Crna Gora- dinarska protivvrednost	1.000
Prodaja proizvoda i usluga (vrsta fakture -Y – izvoz za Kosovo i Metohiju)-automatika u knjiženju					
202	Kupci u zemlji KiM -analitika po ident broju-dinarska protivvrednost + devizni iznos	1.000			
			612	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu Ki M - dinarska protivvrednost	1.000
Prodaja materijala (vrsta fakture –M - prodaja materijala)-automatika u knjiženju					
202	Kupci u zemlji -analitika po ident broju)- ukupno za uplatu	1.180			
			673	Prihodi od prodaje materijala -bruto fakturisano bez PDV	1.000
			470	Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama -po opštoj stopi	180
673	(Popusti i rabati)				
Prodaja usluga (vrsta fakture -U - prodaja usluga)-automatika u knjiženju					
202	Kupci u zemlji -analitika po ident broju)- ukupno za uplatu	1.180			
			612	Prihodi od prodaje usluga -bruto fakturisano bez PDV	1.000
			470	Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama -po opštoj stopi	180
612	(Popusti i rabati)				
Prodaja robe (vrsta fakture -V - veleprodaja)-automatika u knjiženju					
202	Kupci u zemlji -analitika po ident broju)- ukupno za uplatu	1.180			
			602	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu -bruto fakturisano bez PDV	1.000
			470	Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama -po opštoj stopi	180
501	Nabavna vrednost prodate robe- neto fakturisano				
132	Ukalkulisana razlika u ceni u prometu robe na veliko				

			132	Roba u prometu na veliko-neto fakturisano	
602	(Popusti i rabati)				
Tranzitna prodaja (vrsta fakture -T - tranzitna prodaja)-automatika u knjiženju					
202	Kupci u zemlji -analitika po ident broju)- ukupno za uplatu				
			602	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu -bruto fakturisano bez PDV	
			470	Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama -po opštoj stopi	
501	Nabavna vrednost prodate robe u tranzitu-neto fakturisano				
270	Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po opštoj stopi				
			433	Dobavljači u zemlji-analitika po ident broju-neto fakturisano	
602	(Popusti i rabati)				
Interna potrošnja (vrsta fakture -P- potrošnja proizvoda za sopstvene potrebe)-automatika u knjiženju					
511	Troškovi materijala za izradu-ukupno cena koštanja +PDV	1.180			
			621	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe -cena koštanja bez PDV	1.000
			470	Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama -po opštoj stopi	180
Sopostvena potrošnja je povezana sa upotrebom proizvoda i ima svoju vezu u delu ulaznih računa bez prava na odbitak prethodnog poreza					
Špedicija (vrsta fakture -S -špedicija)-automatika u knjiženju					
202	Kupci u zemlji -analitika po ident broju)- ukupno za uplatu	1.180			
200	Kupci (matična i zavisna pravna lica)- ukupno za uplatu				
			612 (610)	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu -bruto fakturisano bez PDV Prihodi od prodaje proizvoda i usluga matičnim i zavisnim pravnim licima)-bruto fakturisano-bez PDV	1.000
			470	Obaveze za porez na dodatu vrednost po	180

				izdatim fakturama -po opštoj stopi	
Kamate (vrsta fakture -K -kamate)-automatika u knjiženju					
202	Kupci u zemlji -analitika po ident broju)- ukupno za uplatu	1.000			
200	Kupci (matična i zavisna pravna lica)- ukupno za uplatu				
			662	Prihodi od kamata	1.000
Redovna uplata					
241	Tekući(poslovni)račun	1.000			
			202	Kupci u zemlji- analitika po ident broju	1.000
			201	Kupci-povezana pravna lica-analitika po ident broju	
Primljen avans za proizvode i usluge -avanska uplata(vrsta fakture -A- avansni račun)-automatika u knjiženju					
241	Tekući(poslovni)račun	1.180			
			430	Primljeni avansi - analitika po ident broju	1.180
287	Rrazgraničeni -PDV za primljenu naknadu za robu pre izvršenog prometa	180			
			472	Obaveze za porez na dodatu vrednost po primljenim avansima po opštoj stopi	180
Isporuka proizvoda kada je primljen delimičan avans (vrsta fakture D-doma}a prodaja za avansnu uplatu)-automatika u knjiženju					
202	Kupci u zemlji-analitika po ident broju	3.540			
			612	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu	3.000
			497	Rrazgraničene obaveze-PDV za primljenu naknadu pre izvršenog prometa	180
			472	Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama po opštoj stopi	360
430	Primljeni avansi-analitika po ident broju	1.180			
			202	Kupci u zemlji- analitika po ident broju	1.180
Uzorci (vrsta fakture -Z - uzorci)-automatika u knjiženju					
202	Kupci u zemlji -analitika po ident broju)- ukupno za uplatu	1.000			
200	Kupci (matična i zavisna pravna lica)-				

	ukupno za uplatu				
			612	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu -bruto fakturisano bez PDV	1.000
			610	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga matičnim i zavisnim pravnim licima)-bruto fakturisano-bez PDV	
Pokloni (vrsta fakture -N – pokloni)-automatika u knjiženju					
200	Kupci (matična i zavisna pravna lica)- ukupno za uplatu	1.000			
			610	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga matičnim i zavisnim pravnim licima)-bruto fakturisano-bez PDV	1.000
200	Kupci (matična i zavisna pravna lica)- ukupno za uplatu	2.360			
			610	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga matičnim i zavisnim pravnim licima)-bruto fakturisano-bez PDV	2.000
			470	Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama -po opštoj stopi	360

ULAZNI RAČUNI -NABAVKA

Proizvodi i usluge sa pravom na odbitak prethodnog poreza na dodatu vrednost

Nabavka proizvoda(repromaterijal)

101	Materijal-planska cena	900			
101 9	Odstupanje od planske cene materijala	100			
270	Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)	180			
			433	Dobavljači u zemlji-analitika po ident broju	1.180

Uvoz sirovina i repromaterijala

Obračun uvoza

101	Materijal-planska cena	900			
			434	Dobavljači u inostranstvu-analitika po ident broju	1.000
101 9	Odstupanje od planske cene	100			

Carinski račun					
			433	Dobavljači u zemlji-carina-analitika po ident broju	118
274	Porez na dodatu vrednost plaćen pri uvozu dobara po opštoj stopi	180			
1019	Odstupanje od planske cene	100			
Prevoz od granice					
			433	Dobavljači u zemlji-transport-analitika po ident broju	118
270	Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po opštoj stopi	180			
1019	Odstupanje od planske cene	100			

Električna energija					
513	Troškovi goriva i energije(raspodela po ključu, knjiženje na klasi 8)	1.000			
			433	Dobavljači u zemlji-analitika po ident broju	1.180
270	Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)	180			

Telefonski troškovi (Telekom, Mobtel)					
531	Troškovi transportnih usluga(za centralu raspodela po ključu, knjiženje na klasi 8)	1.180			
			433	Dobavljači u zemlji-analitika po ident broju	1.180
270	Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)	180			

Komunalne usluge-čistoća					
539	Troškovi ostalih usluga(raspodela po ključu, knjiženje na klasi 9)	1.000			
			433	Dobavljači u zemlji-analitika po ident broju	1.080
271	Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po posebnoj stopi	80			

Redovno plaćanje ulaznih računa					
			241	Tekući(poslovni)račun	1.000
433	Dobavljači u zemlji-analitika po ident broju, obavezno uneti broj iz knjige ulaznih računa	1.000			

Dat avans za proizvode i usluge (koji se nabavljaju sa pravom na odbitak prethodnog poreza)					
150	Dati avansi za zalihe i usluge-analitika po ident broju	1.180			
			241	Tekući (poslovni) račun	1.180
272	Porez na dodatu vrednost u datim avansima po opštoj stopi	180			
			499	Ostala pasivna vremenska razgraničenja-PDV za datu naknadu pre izvršenog prometa	180

Prijem materijala kada je dat avans(delimična isporuka)-ulazni račun za materijal-sirovina plaćena iz avansa					
101	Materijal-planska cena	2.700			
101	Odstupanje od planske cene materijala	300			
270	Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim datih avansa)	360			
497	Ostala pasivna vremenska razgraničenja-PDV za date avanse pre izvršenog prometa	180			
			433	Dobavljači u zemlji-analitika po ident broju-obavezno uneti broj računa iz knjige ulaznih računa	3.540
433	Dobavljači u zemlji (za uplaćen avans)-analitika po ident broju, obavezno uneti broj ulaznog računa iz knjige ulaznih računa	1.180			
			150	Dati avansi za zalihe i usluge -analitika po ident broju	1.180

Proizvodi i usluge **bez prava na odbitak** prethodnog poreza na dodatu vrednost- knjiži se direktno na odgovarajuće troškove

Gorivo za putničke automobile					
513	Troškovi goriva i energije-ukupan iznos fakture zajedno sa porezom	1.180			
			433	Dobavljači u zemlji-analitika po ident broju	1.180

Rezervni delovi za automobile					
511	Troškovi režijskog materijala goriva i energije-ukupan iznos fakture zajedno sa porezom	1.180			
			433	Dobavljači u zemlji-analitika po ident broju	1.180

Usluge održavanja objekata					
532	Troškovi usluga održavanja-ukupan iznos fakture zajedno sa porezom	1.180			
			433	Dobavljači u zemlji - analitika po ident broju	1.180
			431	Dobavljači u zemlji-matična i povezana pravna lica-analitika po ident broju	1.180

Reprezentacija					
551	Troškovi reprezentacije-ukupan iznos fakture zajedno sa porezom	1.180			
			433	Dobavljači u zemlji-analitika po ident broju	1.180

Službena putovanja					
529	Ostali lični rashodi i naknade	1.180			
			243	Blagajna-analitika po matičnom broju	1.180
Topli obrok -ovo treba dobro raspraviti u skladu sa novim zakonskim propisima vezanim za isplatu zarada					
			433	Dobavljači u zemlji-analitika po ident broju	1.180

Markice za prevoz					
529	Ostali lični rashodi i naknade	1.080			
			433	Dobavljači u zemlji-analitika po ident broju	1.080

Kupovina dobara koja nisu u funkciji obavljanja delatnosti (npr.putnički automobil)					
027	Nekretnine, postrojenja , oprema i biološka sredstva u pripremi	1.180			
			433	Dobavljači u zemlji-analitika po ident broju	1.180

Povezano sa P računima

Uzimanje proizvoda za sopstvene svrhe (davanje proizvoda radnicima u okviru AD)					
551	Troškovi materijala za izradu	1.180			
			621	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda za sopstvene potrebe	1.000
			474	Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi	180

Nedostaje skaldište 120, da li uključujemo 960???????

Povezano sa P ili N računima

Uzimanje proizvoda za sopstvene svrhe (reprezentacija npr.priveznice)					
--	--	--	--	--	--

551	Troškovi materijala za izradu	1.180			
			621	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda za sopstvene potrebe	1.000
			474	Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi	180

Povezano sa N računima

Poklon sopstvenih proizvoda u humanitarne svrhe

579	Ostali nepomenuti i vanredni rashodi	1.180			
			621	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda u sopstvene svrhe	1.000
			474	Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi	180

Povezano sa Z računima

Poslovni uzorci

579	Ostali nepomenuti i vanredni rashodi	1.180			
			621	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda u sopstvene svrhe	1.000
			474	Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi	180

Povezano sa N računima

Pokloni sopstvenih proizvoda

579	Ostali nepomenuti i vanredni rashodi	1.180			
			621	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda u sopstvene svrhe	1.000
			474	Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi	180

Viškovi, manjkovi, kalo, rastur, kvar i lom iznad dozvoljenog nivoa

983	Otpisi, manjkovi i viškovi zaliha učinaka	1.000			
			960	Gotovi proizvodi na skladištu	1.000
574	Manjkovi (porez na lom iznad dozvoljenog nivoa)	180			
			474	Obaveze za porez na dodatu vrednost	180

OBRADA MESEČNE PRIJAVE POREZA - PPPDV

Zbir (470-478)=479, odnosno umanjen za zbir(270-278)=279

		270	Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)
		271	Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po posebnoj stopi (osim plaćenih avansa)
		272	Porez na dodatu vrednost u datim avansima po opštoj stopi
		274	Porezna dodatu vrednost plaćen pri uvozu dobara po opštoj stopi
279	Potraživanja za više plaćen porez na dodatu vrednost		
470	Obsveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		
471	Obaveze za porez na dodatu vrednost po primljenim avansima po posebnoj stopi (osim primljenih avansa)		
472	Obaveze za porez na dodatu vrednost po primljenim avansima po opštoj stopi		
474	Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi		
		479	Obaveze za porez na dodatu vrednost po osnovu razlike obračunatog poreza na dodatu vrednost i prethodnog poreza
479	Obaveze za porez na dodatu vrednost po osnovu razlike obračunatog poreza na dodatu vrednost i prethodnog poreza		
		482	Obaveze za poreze, carine i druge dažbine iz nabavke ili na teret troškova (PDV)- akontirani porez nadodatu vrednost
482	Obaveze za poreze, carine i druge dažbine iz nabavke ili na teret troškova (PDV)- akontirani porez na dodatu vrednost		
		241	Tekući(poslovni)račun

Sastavljanje pregleda obračuna PDV-a na osnovu podataka iz knjigovodstvene i poreske evidencije i sastavljanje obrasca PPPDV

KNJIGA IZDATIH RAČUNA-poreska evidencija

Redni broj	Datum knjiženja računa	RAČUN ILI DRUGI DOKUMENT					Oporezivi promet			
		Broj računa	Datum izdavanja računa (ili drugog dokumenta)	KUPAC		Ukupna naknada sa PDV	Po stopi od 18%		Po stopi od 8%	
				Naziv (ime i sedište)	PIB ili JMBG		Osnovica	Iznos PDV	Osnovica	Iznos PDV
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
01.	28.02.2009	001	27.02.2009	Inženjering sistem plus DOO Novi Sad, Vladike Ćirića 15	104656851	3.324.799	2.817.626	507.173		
02.	28.02.2009	AVR 003/09	20.02.2009	Inženjering sistem plus DOO Novi Sad, Vladike Ćirića 15	104656851	100.265	84.970	-15.295		
				UKUPNO:		3.425.064	2.902.596	491.878		
							↓	Rač. 470		
							↓	Rač. 472		
							↓	AOP 103 PPPDV		
							↓	AOP 003 PPPDV		

KNJIGA PRIMLJENIH RAČUNA-poreska evidencija

Redni broj	Datum knjiženja isprave	Datum plaćanja pri uvozu i plaćanja naknada poljoprivredniku	RAČUN ILI DRUGI DOKUMENT						Ukupan iznos obračuna tog prethodnog PDV tač. 17)	Iznos prethodnog PDV koji se može odbiti	Uvoz	
			Broj računa	Datum izdavanja računa (ili drugog dokumenta)	Dobavljač		Ukupna naknada sa PDV tač. 16)	Naknada bez PDV (na koju je obračunat PDV koji se može odbiti)			Vrednost dobara bez PDV tač. 21)	Iznos PDV tač. 23)
					Naziv (ime i sedište)	PIB ili JMBG						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
01.	28.02.2009	26.02.2009	JCI br. 003/09	25.02.09	Grimex International Vienna	A - 1170					1.125.783	202.641
02.	28.02.2009		002/09	20.02.09	Inženjering sistem plus DOO Novi Sad, Vladike Čirića 15	104656851	3.379.269	2.863.787	515.482	515.482		
					UKUPNO:		3.379.269	2.863.787	515.482	515.482	1.125.783	202.641
								↓		↓		
										Rač. 270		Rač. 274
								↓		↓		↓
								AOP 008 PPPDV		AOP 108 PPPDV	AOP 006 PPPDV	AOP 106 PPPDV

Primer sastavljanja pregleda obračuna PDV na osnovu poreske i računovodstvene evidencije:

Pretpostavljena stanja za jedan poreski period, (februar - 2009) na računima grupe 27 i 47 su sledeća:

- Račun 270-0dug. 515.482.din.
- Račun 274-0dug. 202.641.din.
- Račun 470-0 pot. 507.173.din.
- Račun 472-0dug.. 15.295.din.

Obračun se vrši na sledeći način:

470-0	Obaveze za PDV po izdatim fakturama 18%	507.173
472-0	Obaveze za PDV po primljenim avansima 18%	15.295
479-0	Obaveze za PDV po osnovu razlike obračunatog PDV i prethodnog poreza	491.878

Opis promene: obračun PDV za 02/2009

Napomena: Kod avansnih računa, PDV se uzima u mesecu izdavanja računa kada se osnovica ne uzima, dok se osnovica za obračun PDV uzima u narednom periodu - prilikom dobijanja konačnog računa, a PDV se ne uzima jer je već iskorišćen.

279-0	Potraživanja za više plaćen PDV	718.123
274-0	PDV plaćen pri uvozu dobara 18%	202.641
270-0	PDV u primljenim fakturama 18%	515.482

Opis promene: obračun PDV za 02/2009

Na osnovu ovoga se može zaključiti da se upoređivanjem konta 279 sa stanjem 718.123 dinara i konta 479 sa stanjem 491.878 dinara, vidi razlika u iznosu od 226.245 dinara, što zapravo predstavlja pretplatu PDV za predmetni poreski period. I ovaj stav se knjiži umanjnjem prethodnog PDV za iznos obaveze za PDV, odnosno stanjem na kontu 479. Stav za knjiženje glasi ovako:

479-0	Obaveze za PDV po osnovu razlike obračunatog PDV i prethodnog poreza	491.878
279-0	Potraživanja za više plaćen PDV	491.878

opis promene: za obračun PDV za 02/2009

Shodno svim navedenim odredbama, na osnovu računovodstvene evidencije koja je prikazana uz račune grupe 27 i 47 u nastavku dajemo i primer sastavljanja poreske prijave na obrascu PPPDV.

**PORESKA PRIJAVA
POREZA NA DODATU VREDNOST**

ZA PERIOD OD 01.02. DO 28.02. 2009.
(dan i mesec) (dan i mesec) (godina)

Poreski identifikacioni broj (PIB)

NAZIV PORESKOG OBVEZNIKA:

SEDIŠTE:

I PROMET DOBARA I USLUGA

		iznos naknade bez PDV		PDV
1. Promet dobara i usluga koji je oslobođen PDV sa pravom na odbitak prethodnog poreza	001	<input type="text"/>		<input type="text"/>
2. Promet dobara i usluga koji je oslobođen PDV bez prava na odbitak prethodnog poreza		<input type="text"/>		<input type="text"/>
3. Promet dobara i usluga po opštoj stopi	003	2 902 596	103	491 878
4. Promet dobara i usluga po posebnoj stopi	004	<input type="text"/>	104	<input type="text"/>
5. ZBIR (1+2+3+4)	005	2 902 596	105	491 878

II PRETHODNI POREZ

6. Prethodni porez plaćen prilikom uvoza	006	1 125 783	106	202 641
7. PDV naknada plaćena poljoprivredniku	007	<input type="text"/>	107	<input type="text"/>
8. Prethodni porez osim poreza iz tač. 6 i 7	008	2 863 787	108	515 482
9. ZBIR (6+7+8)	009	3 989 570	109	718 123

III PORESKA OBAVEZA

10. Iznos PDV u poreskom periodu (5-9) 110

11. Povraćaj

NE

DA

(obavezno zaokružiti opciju)

Grupa računa: 28 - Aktivna vremenska razgraničenja

Prema MRS 18 prikazuju se troškovi koji su nastali ili će nastati u vezi sa poslovanjem u okviru pravnog lica. Na računima ove grupe iskazuju se razgraničeni troškovi i prihodi poslovanja, najviše na period od 12 meseci od datuma nastanka poslovne promene, i to:

- Unapred plaćeni troškovi
- Potraživanja za nefakturisani prihod
- Razgraničeni troškovi po osnovu obaveza
- Odložena poreska sredstva
- Razgraničeni PDV
- Ostala AVR

RAČUN 280 – Unapred plaćeni troškovi - podrazumevaju se i evidentiraju se troškovi koji su unapred plaćeni u tekućoj godini, na primer 20----. a odnose se na narednu – 20----.godinu

Primer promene:

Primljen je račun na ime pretplate za stručnu literaturu za narednu 20---.godinu 50.000din + 8% PDV

Knjiženje promene:

280-0	Unapred plaćeni troškovi	50.000
271-0	PDV u primljenim fakturama po posebnoj stopi	4.000
433-0	Dobavljači u zemlji	54.000

opis promene: primljen račun br.

RAČUN 281 - Potraživanja za nefakturisani prihod - iskazuju se prihodi tekućeg perioda koji nisu mogli da budu fakturisani, a za koje su nastali troškovi tekućeg perioda.

Primer promene:

Podnet je zahtev za stimulaciju po osnovu izvršenog izvoza za 137.000din.

Knjiženje promene:

281-0	Potraživanja za nefakturisani prihod	137.000
640-0	Prihodi od premija, subvencija, dotacija, regresa, kompenzacija i povraćaja poreskih dažbina	137.000

opis promene: za obračun stimulacije

RAČUN 282 - Razgraničeni troškovi po osnovu obaveza - obuhvataju se knjiženja kamata po osnovu dugoročnih finansijskih obaveza npr. lizing, na period od 5 godina, finansijski ili operativni.

Troškovi kamate za naredni period se ukalkulisavaju stavom za knjiženje:

282-0	Razgraničeni troškovi po osnovu obaveza
419-0	Ostale dugoročne obaveze

opis promene: razgraničavanje obaveza

RAČUN 287 - Razgraničeni PDV - na ovom računu iskazuje se porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama koje se evidentiraju u tekućem obračunskom periodu, u skladu sa MRS, a pravo na odbitak prethodnog poreza nastaje u narednom obračunskom periodu, u skladu sa Zakonom kojim se uređuje porez na dodatu vrednost.

Primer promene:

Po isteku tekuće kalendarske godine primljen je račun od dobavljača za izvršenu uslugu tekućeg održavanja opreme u vrednosti za 59.000 dinara (osnovica 50.000x18% PDV = 9.000)

Knjiženje promene:

532-0	Troškovi usluga održavanja	50.000
287-0	Razgraničeni PDV	9.000
433-0	Dobavljači u zemlji	59.000

opis promene: primljen račun (npr.31.01.20--. a odnosi se na 20---.godinu)

RAČUN 288 - Odložena poreska sredstva - na ovom računu iskazuju se iznosi poreza iz dobiti koji mogu da se povrate u narednim godinama po osnovu odbitnih privremenih razlika, neiskorišćenih poreskih gubitaka ili kredita u skladu sa MRS 12 i drugim relevantnim standardima.

Primer promene:

Naime, ukoliko je sadašnja vrednost osnovnih sredstava po poreskim propisima (podatak se uzima iz OA - obrasca) veća od sadašnje vrednosti osnovnih sredstava po računovodstvenim propisima:

Po knjigama (saldo na grupama računa 01 i 02) = 80.000,00 (računovodstvena)

Po OA i OA1 = 100.000,00 (poreska)

Razlika = 20.000,00 x 10%=2.000

Knjiženje promene:

288-0	Odložena poreska sredstva	2.000
722-0	Odloženi poreski rashodi i prihodi perioda	2.000

opis promene: razlika po obračunu ZR za 20---

RACUN 289 – Ostala aktivna vremenska razgraničenja, iskazuju se ostala aktivna vremenska razgraničenja koja nisu iskazana na drugim računima grupe 28.

Grupa računa: 49 - Pasivna vremenska razgraničenja

Iskazuju se unapred naplaćeni, odnosno obračunati prihodi i troškovi tekućeg perioda za koje nije primljena isprava, ili kad obaveza plaćanja nastaje u budućem periodu. U okviru ove grupe otvoreni su sintetički (trocifreni) računi uz koje je propisana i njihova sadržina.

RAČUN 490 - Unapred obračunati troškovi - iskazuju se obračunati troškovi koji terete tekući obračunski period, a nisu fakturisani, kao što su obračunati troškovi zakupnine, grejanja, obračunate kamate i ostali troškovi koji nisu fakturisani u periodu na koji se odnose.

Primer promene:

Preduzeće je, zbog realnog iskazivanja finansijskog rezultata za 20---. godinu unapred obračunalo troškove zakupa za decembar 20---.godine i po osnovu ugovora o zakupu poslovnog prostora, a na osnovu kojeg će stići račun od zakupodavca. Iznos zakupa za decembar iznosi 118.000 dinara (pdv u ulaznom računu je po opštoj stopi 18%). Kada je stigao račun izvršeno je plaćanje sa tekućeg računa.

Knjiženje promene:

533-0	Troškovi zakupnina	100.000
490-0	Unapred obračunati troškovi	118.000
287-0	Razgraničeni PDV	18.000

opis promene: troškovi zakupa za decembar

490-0	Unapred obračunati troškovi	118.000
433-0	Dobavljači u zemlji	118.000
270-0	PDV u primljenim fakturama 18%	18.000
287-0	Razgraničeni PDV	18.000

opis promene: po primljenoj fakturi za decembar

433-0	Dobavljači u zemlji	118.000
241-0	Tekući (poslovni) račun	118.000

RAČUN 491- Obračunati prihodi budućeg perioda, iskazuju se naplaćeni ili obračunati prihodi u tekućem periodu, koji se odnose na naredni obračunski period.

Primer promene:

Preduzeće je unapred naplatilo zakupninu u vrednosti 59.000 din. u kojoj je sadržan PDV u iznosu od 9.000din

Knjiženje promene:

241-0	Tekući (poslovni) račun	59.000
491-0	Obračunati prihodi budućeg perioda	50.000
472-0	Obaveze za PDV po primljenim avansima 18%	9.000
491-0	Obračunati prihodi budućeg perioda	50.000
650-0	Prihodi od zakupnina	50.000

Opis promene: ukalkulisavanje prihoda za 12/20--- na osnovu odluke u.o.

RAČUN 494 - Razgraničeni zavisni troškovi nabavke, obuhvataju se zavisni troškovi nabavke osnovnih sredstva, robe, materijala, rezervnih delova i sl. koji nisu fakturisani u momentu knjiženja nabavke. Po dobijanju fakture za stvarne troškove nabavke, zadužuje se ovaj račun u korist odgovarajućeg računa obaveza..

Primer promene:

Preduzeće je izvršilo nabavku robe, o čemu je primljena faktura na 236.000 dinara (200.000+pdv 36.000). Za transport je angažovano drugo preduzeće za ugovorene troškove prevoza od 10.000 dinara nije primljena faktura.

Knjiženje promene:

132-0	Roba u prometu na veliko	210.000
494-0	Razgraničeni zavisni troškovi nabavke	10.000
270-0	PDV u primljenim fakturama 18%	36.000
433-0	Dobavljači u zemlji	236.000

opis promene: kalkulacija prodajne cene br.

494-0	Razgraničeni zavisni troškovi nabavke	10.000
433-0	Dobavljači u zemlji	10.000

opis promene: primljen račun za prevoz

RAČUN 495 - Odloženi prihodi i primljene donacije, iskazuju se primljene donacije i državna davanja u skladu sa MRS 20 i ostalim relevantnim MRS. Osnovni princip računovodstvenog obuhvatanja državnih davanja je da se ona priznaju kao prihod perioda u kom nastaju troškovi koje treba nadoknaditi iz tih prihoda. Međutim, ukoliko se radi o davanju bez budućih povezanih troškova, kao i bezuslovnoj donaciji, ona se priznaje kao prihod perioda u kom je naplaćena i iskazuje kao vanredna stavka u skladu sa MRS 8.

Primer promene:

Preduzeće je na osnovu doznačenih sredstava u iznosu od 100.000 dinara izvršilo nabavku mašine. Procenjeni vek upotrebe je 5 godina, odnosno amortizacija se obračunava po stopi od 20%.

Knjiženje promene:

241-0	Tekući (poslovni) račun	100.000
495-0	Odloženi prihodi i primljene donacije	100.000

opis promene: primljena donacija

433-0	Dobavljači u zemlji	100.000
-------	---------------------	---------

241-0	Tekući (poslovni) račun	100.000
-------	-------------------------	---------

opis promene: za kupljenu opremu isplata fakture dobavljaču

540-0	Troškovi amortizacije	20.000
-------	-----------------------	--------

023-8	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme po osnovu amortizacije	20.000
-------	--	--------

opis promene: amortizacija za prvu godinu

495-0	Odloženi prihodi i primljene donacije	20.000
-------	---------------------------------------	--------

641-0	Prihodi po osnovu uslovljenih donacija	20.000
-------	--	--------

opis promene: evidencija prihoda za prvu godinu korišćenja mašine

RAČUN 496 - Razgraničeni prihodi po osnovu potraživanja - na ovom računu iskazuju se prihodi od naplate transakcionih troškova po osnovu datih kredita, lizinga, kupljenih hartija od vrednosti i drugih plasmana koji se vrednuju i prikazuju u skladu sa MRS 19.

RAČUN 497 - Razganičene obaveze za PDV, iskazuje se porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama za promet koji se evidentira u tekućem obračunskom periodu, u skladu sa MRS, a obaveza za porez na dodatu vrednost nastaje u narednom obračunskom periodu, u skladu sa zakonom kojim se uređuje PDV.

Primer promene:

Popisom sa stanjem na dan 31.12.20---.godine je utvrđen manjak opreme. Knjigovodstvene vrednosti posle obračuna i knjiženja amortizacije su:

1. Nabavna vrednost = 10.000
2. Ispravka vrednosti = 4.000
3. Sadasnja vrednost (1-2) = 6.000
4. Trzisna vrednost = $8.000 \times 18\% = 1.440$ pdv, ukupno = 9.440 dinara.

Radnik se tereti za tržišnu vrednost opreme sa ukalkulisanim pdv.

Knjiženje promene:

221-0	Potraživanja od zaposlenih	9.440
-------	----------------------------	-------

023-0	Postrojenja	10.000
-------	-------------	--------

023-8	Ispravka vrednosti postrojenja	4.000
-------	--------------------------------	-------

497-0	Razgraničene obaveze za PDV	1.440
-------	-----------------------------	-------

679-0	Ostali nepomenuti prihodi	2.000
-------	---------------------------	-------

opis promene: za utvrđeni manjak

497-0	Razgraničene obaveze za PDV	1.440
-------	-----------------------------	-------

474-0	Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje 18%	1.440
-------	--	-------

opis :manjak opreme na teret radnika i obračun PDV - ovaj stav za knjiž. se daje u nared.godini

RAČUN 498 - Odložene poreske obaveze - nastaju prilikom obračuna razlike između sadašnje vrednosti osnovnih sredstava po računovodstvenim propisima u odnosu na sadašnju vrednost osnovnih sredstava po poreskim propisima (obavezna primena MRS 12 za obveznike privrednih društava koji su razvrstani u srednja i velika). Knjiženje se sprovodi sledećim stavom:

722-0	Odloženi poreski rashodi i prihodi perioda
-------	--

498-0	Odložene poreske obaveze
-------	--------------------------

Opis promene: izrada zr I primena mrs-12

RAČUN 499 - Ostala pasivna vremenska razgraničenja, iskazuju se ostala pasivna vremenska razgraničenja koja nisu iskazana na posebnim računima u okviru grupe računa 49.

KLASE: 5, 6, 7

4.5 Klasa 5 : RASHODI

Prema odredbama Pravilnika, na računima klase 5 iskazuju se rashodi – troškovi koje pravna lica i preduzetnici ostvare obavljanjem delatnosti i obuhvataju se na sledećim grupama računa :

- Račun 50 - Nabavna vrednost prodate robe
- Račun 51 - Troškovi materijala
- Račun 52 - Troškovi zarada, naknada zarada i ostali lični rashodi
- Račun 53 - Troškovi proizvodnih usluga
- Račun 54 - Troškovi amortizacije i rezervisanja
- Račun 55 - Nematerijalni troškovi
- Račun 56 - Finansijski rashodi
- Račun 57 - Ostali rashodi
- Račun 58 - Rashodi po osnovu obezvređenja
- Račun 59 - Prenos rashoda

Rashodi predstavljaju negativnu komponentu bilansa uspeha. Ukoliko su prihodi veći od rashoda, pravno lice ili preduzetnik je ostvarilo pozitivan finansijski rezultat-dobitak. Ukoliko su rashodi veći od prihoda, ostvaren je negativan finansijski rezultat-gubitak. Cilj poslovanja je maksimizacija prihoda i minimizacija rashoda, odnosno ostvarivanje što većeg dobitka i prinosa na investirani kapital. Okvir za pripremanje i prikazivanje finansijskih izveštaja sadrži sledeću definiciju rashoda:

Rashodi su gubici i troškovi koji proističu iz uobičajenih aktivnosti pravnog lica, odnosno preduzetnika. U MSFI se pravi razlika između troškova i gubitaka. Troškovi koji proističu iz uobičajenih aktivnosti pravnog lica uključuju na primer, troškove materijala, troškove zarada, amortizaciju itd. Oni dovode do izdataka i smanjenja sredstava kao što su gotovina i gotovinski ekvivalenti, zalihe, nekretnine, postrojenja i oprema i sl. Gubici su druge stavke koje zadovoljavaju definiciju rashoda i mogu, ali ne moraju, da proističu iz uobičajenih aktivnosti pravnog lica. Gubici su smanjenje ekonomskih koristi i kao takvi nisu po svojoj prirodi različiti od drugih rashoda. Stoga se ne smatraju posebnim elementom u MSFI. Gubici uključuju gubitke po osnovu rashodovanja i prodaje stalnih sredstava, negativne kursne razlike, itd. Gubici se prikazuju na neto osnovi, nakon umanjenja za odgovarajuće prihode.

Pravilnik o priznavanju i procenjivanju za mala pravna lica i preduzetnike koji su se opredelili da ne primenjuju MRS/MSFI, ne sadrži definiciju rashoda, ali propisuje načelo nastanka poslovnog događaja, čija primena je od izuzetne važnosti prilikom knjiženja rashoda. Prema načelu nastanka poslovnog događaja, u kontekstu rashoda, rashodi se priznaju i knjiže u periodu kada su nastali, odnosno na koji se odnose, nezavisno od isplate novca u vezi sa poslovnim događajem po osnovu kojeg je nastao rashod. Po našem kontnom okviru, koji je propisan Pravilnikom o kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike ("Službeni glasnik RS", BR.114/2006), postoji pet vrsta rashoda:

- Poslovni rashodi,
- Finansijski rashodi,
- Ostali rashodi,
- Rashodi po osnovu obezvređenja imovine i
- Gubici poslovanja koji se obustavljaju

Poslovni rashodi su rashodi iz osnovne delatnosti pravnog lica i preduzetnika i to su nabavna vrednost prodate robe, troškovi materijala, troškovi zarada, naknada zarada i ostali lični rashodi, troškovi proizvodnih usluga, troškovi amortizacije i rezervisanja i nematerijalni troškovi. Poslovni rashodi se obuhvataju na grupama računa od 50 do 55.

Finansijske rashode čine rashodi kamata, negativne kursne razlike, rashodi po osnovu efekata ugovorene zaštite od rizika i ostali finansijski rashodi. Na posebnim trocifrenim računima iskazuju se

finansijski rashodi iz odnosa sa matičnim, zavisnim i ostalim povezanim pravnim licima. Finansijski rashodi se obuhvataju na računima grupe 56.

Ostali rashodi su gubici po osnovu rashodovanja i prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme (osnovnih sredstava), bioloških sredstava, učešća i hartija od vrednosti, gubici od prodaje materijala, manjkovi, rashodi po osnovu efekata ugovorene zaštite od rizika osim valutne klauzule, rashodi po osnovu direktnog otpisa potraživanja, po osnovu rashodovanja zaliha materijala i robe i ostali nepomenuti rashodi. Ostali rashodi se obuhvataju na grupi računa 57.

Rashodi po osnovu obezvređenja imovine obuhvataju rashode na ime obezvređenja nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme (osnovnih sredstava), bioloških sredstava, dugoročnih finansijskih plasmana i drugih vrednosti i ostale imovine. Rashodi po osnovu obezvređenja imovine obuhvataju se na grupi računa 58. U vezi sa rashodima po osnovu obezvređenja imovine, ističemo da se oni ne priznaju kao rashod u poreskom bilansu, osim onih rashoda koji su nastali zbog oštećenja usled više sile (član 22b. Zakona o porezu na dobit preduzeća).

Gubici poslovanja koje se obustavlja se iskazuju na računima grupe 59 gde su se ranije evidentirali vanredni rashodi. Revidiranim i novodonetim MRS/MSFI, koji su u primeni od januara 2005.godine, izvršeno je ukidanje vanrednih rashoda i prihoda, pa se rashodi koji su se ranije knjižili kao vanredni (rashodi po osnovu katastrofa i elementarnih nepogoda i ostalih retkih i neočekivanih događaja), knjiže se prema svojoj pripadnosti, odnosno vrsti rashoda na odgovarajućim računima ostalih grupa konta. Gubici poslovanja koje se obustavlja su gubici (razlika prihoda i rashoda) poslovanja (poslovnih jedinica, delova privrednog društva, pogona, profitnih i investicionih centara i sl.) za koje je doneta odluka o obustavljanju, na način propisan MSFI 5 – Stalna sredstva namenjena prodaji iz poslovanja koje se obustavlja. Na računima grupe 59 iskazuju se i efekti ispravke računovodstvenih grešaka iz predhodnog perioda i promene računovodstvenih politika koji nisu materijalno značajni.

Računi klase 5 duuguju prilikom evidentiranja rashoda, a potražuju računi klasa 0, 1, 2 i 4.

Knjiženje na računima klase 5 vrši se prilikom nastanka rashoda. Računi se otvaraju prema vrstama rashoda. Računi klase 5 – Rashodi, predstavljaju račune uspešnosti, račune uspeha ili račune (konta) rezultata, i zaključuju se na kraju poslovne godine, kada se knjiži obračun rezultata poslovanja (prenos rashoda preko računa 599 – Prenos rashoda, na račune klase 7 – Otvaranje i zaključenje računa stanja i uspeha, odnosno računa grupe 71 – Zaključak računa uspeha).

RAČUN 500 – Nabavka robe, iskazuje se nabavka robe u korist računa grupe 43 – Obaveze iz poslovanja, kada se podaci o stanju, nabavci i prodaji robe vode na računu 911, u okviru obračuna troškova i učinaka. U tom slučaju, na kraju obračunskog perioda odobrava se račun 500 uz zaduženje računa 501 za iznos nabavne vrednosti prodate robe i zaduženja ili odobrenja računa grupe 13 – Roba, za promenu vrednosti zaliha robe na kraju obračunskog perioda.

RAČUN 501 – Nabavna vrednost prodate robe, kada se evidencija o stanju, nabavci i prodaji robe vodi na računu 911 u okviru obračuna troškova i učinaka, iskazuje se nabavna vrednost prodate robe u korist računa 500, i računa grupe 13 – Roba, ako je na kraju perioda smanjena vrednost zaliha robe u odnosu na početni period. Ako je na kraju perioda povećana vrednost zaliha robe u odnosu na početni period, knjiženje se vrši zaduženjem računa 501 i računa grupe 13 – Roba, a u korist računa 500.

RAČUN 502 – Nabavna vrednost prodatih nekretnina pribavljenih radi prodaje, iskazuje se nabavna vrednost prodatih nekretnina zaduženjem ovog računa u korist računa grupe 14 – Nekretnine pribavljene radi prodaje.

RAČUN 510 – Nabavka materijala, iskazuje se nabavka materijala u korist račun grupe 43 – Obaveze iz poslovanja, kada se podaci o stanju, nabavci i troškovima materijala vode na računu 910, u okviru obračuna troškova i učinaka. U tom slučaju, na kraju obračunskog perioda odobrava se račun 510 uz

zaduženje računa 511, 512, 513 i 573 za iznos troškova i zaduženja ili odobrenja računa grupe 10 – Zalihe materijala, za promenu vrednosti zaliha materijala na kraju obračunskog perioda.

RAČUN 511 – Troškovi materijala za izradu, iskazuju se troškovi materijala za izradu u korist računa 510 – Nabavka materijala, u kom slučaju se podaci o stanju, nabavci i troškovima vode na računu 910, u okviru obračuna troškova i učinaka. Ako se podaci o početnom stanju, nabavci i troškovima materijala vode na računima grupe 10 – Zalihe materijala, u finansijskom knjigovodstvu, troškovi materijala za izradu knjiže se zaduženjem računa 511 u korist računa grupe 10.

RAČUN 512 - Troškovi ostalog materijala (režijskog), iskazuju se troškovi režijskog materijala u korist računa 510, u kom slučaju se podaci o stanju, nabavci i troškovima materijala vode na računu 910, u okviru obračuna troškova i učinaka. Ako se podaci o stanju, nabavci i troškovima materijala vode na računima grupe 10 – Zalihe materijala, u finansijskom knjigovodstvu, troškovi režijskog materijala se knjiže zaduženjem računa 512 u korist računa grupe 10 – Zalihe materijala.

RAČUN 513 – Troškovi goriva i energije, iskazuju se troškovi goriva i energije u korist računa 510, u kom slučaju se podaci o stanju, nabavci i troškovima goriva i energije vode na računu 910, u okviru obračuna troškova i učinaka. Ako se podaci o stanju, nabavci i troškovima goriva i energije vode na računima grupe 10 – Zalihe materijala, u finansijskom knjigovodstvu, troškovi goriva i energije se knjiže zaduženjem računa 513 u korist računa grupe 10.

RAČUN 520 – Troškovi zarada i naknada zarada (bruto), iskazuju se troškovi obračunatih zarada i naknada zarada koje se ne refundiraju (za godišnji domor, rad na dane državnih praznika, bolovanje na teret poslodavca, zbog prekida rada bez krivice zaposlenog i sl.), a u korist računa 450, 451, 452.

RAČUN 521 – Troškovi poreza i doprinosa na zarade i naknade zarada na teret poslodavca, iskazuju se troškovi poreza i doprinosa, koji se pri obračunu zarada i naknada zarada iskazanih na računu 520, plaćaju na teret poslodavca, u korist računa 453.

RAČUN 522 – Troškovi naknada po ugovoru o delu, iskazuju se ukupni troškovi naknada po ugovoru o delu, a u korist računa 465 i odgovarajućih računa grupe 48 na kojima se iskazuju obaveze za poreze i doprinose.

RAČUN 523 – Troškovi naknade po autorskim ugovorima, iskazuju se ukupni troškovi naknada po osnovu autorskih ugovora, a u korist računa 465 i odgovarajućih računa grupe 48 na kojima se iskazuju obaveze za poreze i doprinose.

RAČUN 524 – Troškovi naknade po ugovoru o privremenim i povremenim poslovima, iskazuju se ukupni troškovi naknada po osnovu privremenih i povremenih poslova, a u korist računa 465 i odgovarajućih računa grupe 48 na kojima se iskazuju obaveze za poreze i doprinose.

RAČUN 525 – Troškovi naknade fizičkim licima po osnovu ostalih ugovora, iskazuju se ukupni troškovi naknada fizičkim licima po napred pomenutim ugovorima, a u korist računa 465 i odgovarajućih računa grupe 489 na kojima se iskazuju obaveze za poreze i doprinose.

RAČUN 526 – Troškovi naknade članovima upravnog i nadzornog odbora, iskazuju se grupni troškovi naknada članovima upravnog i nadzornog odbora, a u korist računa 464 i odgovarajućih računa grupe 48 na kojima se iskazuju obaveze za poreze i doprinose.

RAČUN 529 – Ostali lični rashodi i naknade, iskazuju se ukupni troškovi ostalih ličnih rashoda i naknada kao što su otpremnina za odlazak u penziju, jubilarne nagrade, naknade troškova smeštaja i ishrane na službenom putu, naknade troškova prevoza na službenom putu, naknade troškova prevoza

na radno mesto i sa radnog mesta, naknade za smeštaj i ishranu na terenu, i ostale naknade troškova zaposlenima, poslodavcima i drugim fizičkim licima.

RAČUN 530 – Troškovi usluga na izradi učinaka, iskazuju se usluge na izradi učinaka proizvoda, odnosno učinaka koji su sastavni deo procesa proizvodnje.

RAČUN 531 – Troškovi transportnih usluga, iskazuju se transportne usluge drugih pravnih lica i preduzetnika.

RAČUN 532 – Troškovi usluga održavanja, iskazuju se troškovi održavanja osnovnih sredstava.

RAČUN 533 – Troškovi zakupnina, iskazuju se zakupnine osnovnih sredstava (opreme i poslovnog, skladišnog i drugog prostora).

RAČUN 534 – Troškovi sajмова, iskazuju se troškovi koji nastaju u vezi sa izlaganjem na sajmovima i drugim izložbama proizvoda, robe i usluga u zemlji i inostranstvu.

RAČUN 535 – Troškovi reklame i propagande, iskazuju se usluge po osnovu izvršene reklame, propagande, kao i troškovi po osnovu reklamnog i propagandnog materijala.

RAČUN 536 – Troškovi istraživanja, iskazuju se troškovi istraživanja.

RAČUN 537 – Troškovi razvoja koji se ne kapitalizuju, iskazuju se troškovi razvoja koji ne ispunjavaju uslove da se kapitalizuju, u skladu sa MRS 38.

RAČUN 539 – Troškovi ostalih usluga, iskazuju se ostale proizvodne usluge, usluge zaštite na radu i ostale usluge koje nisu iskazane na posebnim računima grupe računa 53.

RAČUN 540 – Troškovi amortizacije, iskazuju se troškovi amortizacije nematerijalnih ulaganja i osnovnih sredstava obračunatih prema računovodstvenoj politici pravnog lica i preduzetnika, u korist odgovarajućih analitičkih računa ispravke vrednosti nematerijalnih ulaganja i osnovnih sredstava u okviru grupe računa 01 i 02.

RAČUNI 541, 542, 543, 544, 545 i 549 – Troškovi rezervisanja prema nazivima računa, iskazuju se rezervisanja za troškove u garantnom roku, za zadržane kaucije i depozite i za obnavljanje prirodnih bogatstava, za restrukturiranje pravnog lica i preduzetnika, isplatu naknada i drugih beneficija zaposlenima i ostala rezervisanja u korist odgovarajućih računa grupe 40 – Dugoročna rezervisanja.

RAČUN 550 – Troškovi neproizvodnih usluga, iskazuju se neproizvodne usluge, kao što su zdravstvene, advokatske usluge, usluge čišćenja i druge neproizvodne usluge u korist odgovarajućeg računa obaveza iz poslovanja 431, 432 ili 433.

RAČUN 551 – Troškovi reprezentacije, iskazuju se izdaci za reprezentaciju uključujući i vrednost sopstvenih proizvoda, robe i usluga.

RAČUN 552 – Troškovi premija osiguranja, iskazuju se troškovi premije osiguranja, osim premija po osnovu osiguranja života zaposlenih.

RAČUN 553 – Troškovi platnog prometa, iskazuju se usluge platnog prometa i druge bankarske usluge koje se plaćaju za obavljeni platni promet i izvršene druge bankarske usluge.

RAČUN 554 – Troškovi članarina, iskazuju se članarine poslovnim i drugim udruženjima, komorama i zadružnim savezima u korist račun 469 – Ostale obaveze.

RAČUN 555 – Troškovi poreza, iskazuju se troškovi poreza koji se naknađuju na teret trpškova u korist računa 482 – Obaveze za poreze, carine i druge dažbine iz nabavke ili na teret troškova.

RAČUN 556 – Troškovi doprinosa, iskazuju se doprinosi koji terete troškove u korist računa 483 – Obaveze za doprinose koji terete troškove.

RAČUN 559 – Ostali nematerijalni troškovi, iskazuju se ostali troškovi za koje nije propisan poseban račun u okviru račun grupe 55.

RAČUN 560 – Finansijski rashodi iz odnosa sa matičnim i zavisnim pravnim licima, iskazuju se rashodi po osnovu kamata i kursnih razlika i ostali finansijski rashodi iz odnosa pravnih lica koja ulaze u grupu za konsolidovanje u skladu sa MRS 27.

RAČUN 561 – Finansijski rashodi iz odnosa sa ostalim povezanim pravnim licima, iskazuju se rashodi po osnovu kamata i kursnih razlika i ostali finansijski rashodi iz odnosa sa ostalim povezanim pravnim licima.

RAČUN 562 – Rashodi kamata, iskazuju se rashodi kamata po kreditima, po obavezama iz dužničko – poverilačkih odnosa, zatezne i druge kamate, osim kamata po osnovu obaveza prema zavisnim i povezanim pravnim licima. Na ovom računu se iskazuju kod primaoca lizinga rashodi kamata po finansijskom lizingu.

RAČUN 563 – Negativne kursne razlike, iskazuju se negativne kursne razlike nastale u obračunskom periodu, osim kursnih razlika iz odnosa prema zavisnim i povezanim pravnim licima.

RAČUN 564 – Rashodi po osnovu efekata valutne klauzule, iskazuju se negativni efekti proistekli iz zaštite potraživanja, plasmana i obaveza valutnom kluzulom.

RAČUN 565 – Rashodi od učešća u gubitku zavisnih pravnih lica i zajedničkih ulaganja, koji se obračunavaju korišćenjem metoda udela, iskazuju se rashodi od učešća u gubitku zavisnih pravnih lica i zajedničkih ulaganja.

RAČUN 569 – Ostali finansijski rashodi, iskazuju se finansijski rashodi za koje nije propisan poseban račun u okviru računa grupe 56.

RAČUN 570 – Gubici po osnovu rashodovanja i prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme, iskazuje se neotpisana vrednost i dodatni troškovi rashodovanih i otpisanih nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme koji nisu pokriveni prihodom od prodaje, zaduženjem ovog računa, račun ispravke vrednosti u okviru grupe račun 01 i 02, računa potraživanja za izvršenu prodaju i računa 330 – Revalorizacione rezerve (ako su prethodno formirane za konkretno sredstvo), u korist odgovarajućeg račun na kojem se vode nematerijalna ulaganja, nekretnine, postrojenja i oprema.

RAČUN 571 – Gubici po osnovu rashodovanja i prodaje bioloških sredstava, iskazuje se neotpisana vrednost i dodatni troškovi otpisanih bioloških sredstava koji nisu pokriveni prihodom od prodaje, zaduženjem ovog računa, ispravke vrednosti i okviru grupe računa 02 i računa potraživanja za izvršenu prodaju, u korist odgovarajućeg računa na kojem se vode biološka sredstva.

RAČUN 572 – Gubici po osnovu prodaje učešća u kapitalu i hartija od vrednosti, iskazuje se manje ostvaren iznos prihoda od prodaje učešća i hartija od vrednosti u odnosu na njihovu knjigovodstvenu vrednost.

RAČUN 573 – Gubici od prodaje materijala, iskazuje se manje ostvaren iznos prihoda od prodaje materijala u odnosu na njegovu knjigovodstvenu vrednost.

RAČUN 574 – Manjkovi, iskazuju se manjkovi sredstava koji se utvrde na osnovu redovnog ili vanrednog popisa, osim manjkova učinaka.

RAČUN 575 – Rashodi po osnovu efekata ugovorene zaštite od rizika, koji ne ispunjavaju uslove da se iskažu u okviru revalorizacionih rezervi, iskazuje se negativan efekat ugovorene revalorizacije ili ostalih oblika ugovorene zaštite od rizika, osim efekata po osnovu valutne klauzule.

RAČUN 576 – Rashodi po osnovu direktnih otpisa potraživanja, iskazuju se rashodi po osnovu direktnih otpisa potraživanja čija je nenaplativost dokumentovana.

RAČUN 577 – Rashodi po osnovu rashodovanja zaliha materijala i robe, iskazuju se rashodi po osnovu kala, rastura, kvara, loma i sl. zaliha materijala i robe.

RAČUN 579 – Ostali nepomenuti rashodi, iskazuju se ostali rashodi za koje nije propisan poseban račun u okviru računa grupe 57.

Na računima grupe 58 - Rashodi po osnovu obezvređenja imovine, iskazuju se negativni efekti vrednosnih usklađivanja nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja, opreme i bioloških sredstava, dugoročnih i kratkoročnih finansijskih plasmana, zaliha, hartija od vrednosti i potraživanja u skladu sa MRS 36 i drugim relevantnim MRS i računovodstvenom politikom prema nazivima računa ove grupe. Na računima ove grupe iskazuje se i negativan efekat promene poštene (fer) vrednosti sredstava, u skladu sa MRS 16, MRS 38 i ostalim relevantnim standardima.

RAČUN 590 – Gubitak poslovanja koje se obustavlja, iskazuju se gubici organizacionih delova za koje je doneta odluka o obustavljanju poslovanja, u skladu sa MSFI 5.

RAČUN 591 – Rashodi, efekti promene računovodstvenih politika i ispravke grešaka iz ranijih godina, iskazuju se naknadno utvrđeni rashodi iz ranijih godina, kao i efekti promene računovodstvene politike i ispravke grešaka iz ranijih godina koja nije materijalno značajna.

RAČUN 599 – Prenos rashoda, iskazuje se prenos rashoda odobrenjem ovog račun na teret odgovarajućih računa grupe 71. Na kraju godine vrši se zaključivanje ovog račun njihovim zaduženjem u korist računa grupe 50 do 59.

PRIMERI PROMENA I KNJIZENJA:

Račun 500-Nabavka robe

Primer promene:

Pravno lice je odlučilo da poslovne promene na robi u prometu na veliko knjiži i u finansijskom knjigovodstvu i u knjigovodstvu troškova i učinaka. Obračun izlaza zaliha robe vrši se primenom metode ponderisane prosečne cene.

Na početku godine -01.01.2009. god. pravno lice je na zalihi imalo 5.000 komada robe vrednovanih po presečnoj nabavnoj ceni od 1.500 din.

U toku 2009. god. nabavljeno je 2.000 komada robe po nabavnoj ceni od 1.600 din. Po komadu (bez PDV).

U toku 2009. god. pravno lice je prodalo 5.500 komada robe po prodajnoj ceni od 1.800 din. po komadu (bez PDV).

Red. br.	OPIS	Din.
1	Početne zalihe – 01.01.2009. god.	7.500.000
2	Ulazne fakture – nabavljeno u toku godine (bez PDV)	3.200.000
3	Prethodni porez u ulaznim fakturama (2*18%)	576.000
4	Izlazne fakture – prodato u toku godine (bez PDV)	9.900.000
5	Obračunati porez u izlaznim fakturama (4*18%)	1.782.000
6	Nabavna vrednost prodate robe	8.407.143
7	Krajnje zalihe robe – 31.12.2009. god. (1+2-6)	2.292.857
8	Smanjenje zaliha robe (7-1)	5.207.143

Pošto pravno lice obračun izlaza zaliha robe obračunava po metodi ponderisane prosečne cene prodate količine se množe sa prosečnom nabavnom cenom koja iznosi 1.529 din. po komadu.
Nabavna vrednost prodate robe = 5.500 kom. X 1.529 din/kom = 8.407.143 din.

Knjiženje promene:

132		Roba u prometu na veliko	7.500.000	
	700	Otvaranje glavne knjige		7.500.000
- za početno stanje zaliha robe				
500		Nabavka robe	3.200.000	
270		PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim datih avansa)	576.000	
	433	Dobavljači u zemlji		3.776.000
- za nabavljenu robu po fakturama dobavljača				
202		Kupci u zemlji	11.682.000	
	602	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu		9.900.000
	470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		1.782.000
- za realizaciju prodate robe po izlaznim fakturama				
501		Nabavna vrednost prodate robe	8.407.143	
	500	Nabavka robe		3.200.000
	132	Roba u prometu na veliko		5.207.143
- za nabavnu vrednost prodate robe i smanjenje zaliha robe				
a) u pogonskom knjigovodstvu				
911		Roba	7.500.000	
	900	Račun za preuzimanje zaliha		7.500.000
- za početno stanje zaliha robe				
911		Roba	3.200.000	
	901	Račun za preuzimanje nabavke materijala i robe		3.200.000
- za nabavljenu robu				
981		Nabavna vrednost prodate robe	8.407.143	
	911	Roba		8.407.143
- za nabavnu vrednost prodate robe				

Račun 501-Nabavna vrednost prodate robe

Primer promene:

Privredno društvo se bavi trgovinom na veliko. Računovodstvenim politikama je izabralo da u toku godine zalihe robe vodi po prodajnim cenama bez PDV (po istim cenama kao i u KEPU knjizi). Podaci za knjiženje su sledeći:

- Početno stanje na računu 132 12.000.000din, a na računu 1329 1.200.000 din.
 - U toku godine nabavljeno je robe od dobavljača u zemlji za 5.200.000 din. Bez PDV, PDV(18%) iznosi 936.000 din. Što ukupno da je 6.136.000 din.
 - Nabavljena roba je na osnovu kalkulacije stavljenja u promet na veliko
Stopa razlike u ceni iznosi 10%.
 - U toku godine prodato je kupcima u zemlji robe na veliko u iznosu od 12.000.000 din. (brz PDV), obračunati PDV (18%) iznosi 2.160.000 din. Što ukupno daje 14.160.000.
- Izvršiti obračun ostvarene razlike u ceni i na kraju izveštajnog perioda svesti zalihe robe sa prodajnih na nabavne cene.

Knjiženje promene:

132		Roba u prometu na veliko	12.000.000	
	1329	Razlika u ceni robe u prometu na veliko		1.200.000
	700	Otvaranje glavne knjige		10.800.000
- za početno stanje zaliha robe				
131		Roba u magacinu	5.200.000	
270		PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim datih avansa)	936.000	
	433	Dobavljači u zemlji		6.136.000
- za nabavku robe po računima dobavljača				
132		Roba u prometu na veliko	5.720.000	
	1329	Razlika u ceni robe u prometu na veliko		520.000
	131	Roba u magacinu		5.200.000
- za prenos robe u velokoprodajni objekat				
202		Kupci u zemlji	14.160.000	
	602	Prihodi od prodaje robe na domacem trzistu		12.000.000
	470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi(osim primljenih avansa)		2.160.000
501		Nabavna vrednost prodate robe	12.000.000	
	132	Roba u prometu na veliko		12.000.000
- za prodatu robu po izdatim računima				
501		Nabavna vrednost prodate robe	-1.200.000	
	132	Roba u prometu na veliko		-1.200.000
- za svodjenje zaliha robe i nabavne vrednosti prodate robe na nabavnu vrednost				

Račun 502-Nabavna vrednost stalnih sredstava namenjenih prodaji

Primer promene:

Građevinsko preduzeće koje je za izvođač pravno lice investitora je za izvršene građevinske radove ispostavilo privremene i konačnu obračunsku situaciju na 47.500.000 din, plus PDV (18%) koji iznosi 8.550.000 din, što ukupno daje 56.050.000.

Nakon završetka izgradnje i pribavljanja upotrbne dozvole kao nadoknadu za izvršene građevinske radove investitor je građevinskom preduzeću preneo pravo svojine dao 5 stanova ukupne vrednosti 56.050.000 din. Sa uključenim PDV(8%).

Izvršena je međusobna kompezacija potraživanja i obaveza između investitora i izvođača na iznos od 56.050.000 din. Koja za koju su podneti nalozi za prenos na teret i u korist tekućeg računa kod banke.

Poslodavstvo građevinskog preduzeća je stanove namenilo daljoj prodaji.

Prodati su svi stanovi fizičkim licima za ugovorenu kupoprodajnu cenu od 60.000.000 din.. Ugovorom o prometu nepokretnosti dogovoreno je da porez na prenos apsolutnih prava plaćaju kupci koji su izvršili uplate na devizni račun preduzeća.

Knjiženje promene:

202		Kupci u zemlji	56.050.000	
	612	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu		47.500.000
	470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		8.550.000
- za ispostavljene situacije za građevinske radove				
142		Gradjevinski objekti namenjeni prodaji	56.050.000	
	433	Dobavljači u zemlji		56.050.000
- za nabavljene stanove namenjenoj daljoj prodaji				
433		Dobavljači u zemlji	56.050.000	
	202	Kupci u zemlji		56.050.000
241		Tekući (poslovni) računi	56.050.000	
	241	Tekući (poslovni) računi		56.050.000
- za ugovornu kompenzaciju				
202		Kupci u zemlji	60.000.000	
	602	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu		60.000.000
502		Nabavna vrednost prodatih nekretnina pribavljenih radi dalje prodaje	56.050.000	
	142	Gradjevinski objekti namenjeni prodaji		56.050.000
- za prodaju stanova pribavljenih radi dalje prodaje				
244		Devizni račun	60.000.000	
	202	Kupci u zemlji		60.000.000
- za uplate na devizni račun za prodate stanove				

Racun 510 – Nabavka materijala

Primer promene:

Pravno lice je odlučilo da poslovne promene na materijalu knjiži i u finansijskom i u pogonskom knjigovodstvu. Podaci o stanju i promenama na zalihama materijala u obračunskom periodu su :

Red. Br.	OPIS	Din.
1	Početne zalihe materijala -1.1.2009. god.	2.500.000
2	Fakture dobavljača za nabavljeni materijal – bez PDV	3.500.000
3	Prethodni porez u fakturama za materijal (2*18%)	630.000
4	Zavisni troškovi nabavke materijala – bez PDV	105.000
5	Prethodni porez u fakturama za zavisne troškove (5*18%)	18.900
6	Troškovi materijala po trebovanjima	5.000.000
7	Krajnje zalihe materijala – 31.12.2009. god. (1+2+4-6)	1.105.000
8	Smanjenje zaliha materijala (7-1)	1.395.000

Knjiženje promene:

a) u finansijskom knjigovodstvu				
101		Materijal	2.500.000	
	700	Račun otvaranja glavne knjige		2.500.000
- za otvaranje početnog stanja u finansijskom knjigovodstvu				
510		Nabavka materijala	3.605.000	
270		PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)	648.900	
	433	Dobavljači u zemlji		4.253.900
- za nabavljeni materijal po računu dobavljača				
511		Troškovi materijala	5.000.000	
	101	Materijal		1.395.000
	510	Nabavka materijala		3.605.000
- za troškove materijala i povećanje zaliha materijala na kraju obračunskog perioda				
b) u pogonskom knjigovodstvu				
910		Materijal	2.500.000	
	900	Račun za preuzimanje zaliha		2.500.000
- za otvaranje početnog stanja u pogonskom knjigovodstvu				
910		Materijal	3.605.000	
	901	Račun za preuzimanje nabavke materijala i robe		3.605.000
- za preuzimanje nabavljenih zaliha u pogonskom knjigovodstvu				
950		Proizvodnja proizvoda osnovne delatnosti	5.000.000	
	910	Materijal		5.000.000
- za troškove materijala na teret nosioca troškova				

Račun 512- Troškovi ostalog materijala (režijskog)

Primer promene:

	Neto	PDV	Bruto
Nabavljen je kancelarijski materijal čija je vrednost po računu dobavljača	50.000	9.000	59.000
Nabavljeni rezervni delovi za sopstvenu proizvodnju čija je vrednost po računu dobavljača čija je vrednost po računu dobavljača	94.000	16.920	110.920

Nabavljen je sitan inventar čija je vrednost po računom dobavljača	87.000	15.660	102.660
UKUPNO	231.000	41.580	272.580

Knjiženje promene:

101		Materijal	50.000	
102		Rezervni delovi	94.000	
103		Alt i inventar	87.000	
270		PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)	41.580	
	433	Dobavljači u zemlji		272.580
- za nabavku zaliha materijal po računima dobavljača				
512		Troškovi ostalog (režijskog) materijala	231.000	
	101	Materijal		50.000
	102	Rezervni delovi		94.000
	103	Alat i inventar		87.000
- utrošak po trebovanjima				

Račun 513 – Troškovi goriva i energije

Primer promena:

Privredno društvo je od JP „ Elektroprivrede Srbije” dobilo račun za utrošenu električnu energiju za mesec januar u kome su , pored ostalih zakonom propisanih elemenata, navedeni i sledeći vrednosni podaci:

Utrošena električna energija za mesec septembar 2009. god.- osnovica za PDV	110.000
PDV – 18%	19.800
Ukupno za plaćanje sa PDV	129.800

Račun JP „Elektroprivrede Srbije” plaćen je sa poslovnog računa privrednog društva.

Knjiženje promene:

513		Troškovi goriva i energije	96.000	
270		PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim placenih avansa)	17.280	
	433	Dobavljači u zemlji		113.280
- za račun za utrošenu električnu energiju				
433		Dobavljači u zemlji	113.280	
	241	Tekući (poslovni) račun		113.280
- za plaćanje obaveze prema dobavljaču prema izvodu sa poslovnog računa				

Napomena: Primeri promena i knjiženja dati su prilikom obrade Grupe računa 45- obaveze po osnovu zarada i naknada zarada

Račun 522- Troškovi naknada po ugovoru o delu

Lica koja rade po ugovoru o delu	Dažbine koje se plaćaju	Koeficijent za preračun
Samostalni umetnici koji doprinose plaćaju po rešenju	Porez 20%	1,1904762
Lica koja se zdravstveno osigurana po drugom osnovu (zaposleni, preduzetnici, penzioneri itd).	Porez 20%, PIO 22%	1,5060241
Lica koja nisu zdravstveno osigurana po drugom osnovu (nezaposleni i dr.)	Porez 20%, PIO 22%, Zdravstveno 12,3%	1,768034

Primer promena:

Po ugovoru o delu, za popravku električne instalacije, ugovorena je neto naknada od 5.000,00 dinara. Po ugovoru o delu angažovano je penzionisano lice (zdravstveno osigurano po osnovu penzije). Izvršeni su obračun i isplata naknada i uplata poreza i doprinosa. Neto naknada uplaćena je na tekući račun fizičkog lica.

Red. br.	OPIS	Iznos
1.	Neto iznos	5.000,00
2.	Koeficijent za bruto	1,5060241
3.	Bruto iznos	7.530,12
4.	Normirani troškovi (3x 20%)	1.506,02
5.	Oporezivi prihod (3-4)	6.024,10
6.	Porez na dohodak (5 x20%)	1.204,82
7.	Doprinos za PIO (5x22,0%)	1.325,30
8.	Neto za isplatu (3-6-7)	5.000,00
9.	Ukupni troškovi po osnovu ugovora o delu (=3 ili 8+6+7)	7.530,12

Knjiženje promene:

1)	522		Troškovi i naknada po ugovoru o delu	7.530,12	
		460	Obaveze prema fizičkim licima za naknade po ugovorima		5.000,00
		489	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine (analitika za porez na druge prihode)		1.204,82
		489	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine (analitika za doprinos za PIO)		1.325,30
- po osnovu obračuna naknade po ugovoru o delu					
2)	460		Obaveze prema fizičkim licima za naknade po ugovorima	5.000,00	
		489	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine (analitika za porez na		

			druge prihode)	1.204,82	
	489		Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine (analitika za doprinos za PIO)	1.325,30	
		241	Tekući (poslovni) računi		7.530,12
Po izvodu tekućeg računa					

Račun 523- Troškovi naknada po autorskim ugovorima
Primer promene:

Po ugovoru o autorstvu, za članak objavljen u stručnom časopisu, autoru je obračun neto iznos autorske naknade od 20.000,00 dinara. Autor je lice koje je zaposleno kod drugog poslodavca (zdravstveno osigurano po drugom osnovu). Za ovu vrstu dela propisana je stopa normiranih troškova od 43%. Uplaćeni su propisani porezi i doprinosi, a utorska naknada (honorar) isplaćena je preko blagajne.

Obračun:

Red. br.	OPIS	IZNOS
1	2	3
1.	Neto iznos	20.000,00
2.	Koeficijent za bruto	1,31475151
3.	Bruto iznos	26.295,03
4.	Normirani troškovi (3x43%)	11.306,86
5.	Oporezivi prihod (3-4)	14.988,17
6.	Porez na prihode od autorstva (5x20%)	2.997,63
7.	Doprinos za PIO (5x 22,0%)	3.297,40
8.	Neto za isplatu (3-6-7)	20.000,00
9.	Ukupni troškovi po osnovu ugovora o autorstvu (=3)	26.295,03

Knjiženje promene:

1)	523		Troškovi naknada po autorskim ugovorima	26.295,03	
		465	Obaveze prema fizičkim licima za naknade po ugovorima		20.000,00
		489	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine (analitika za porez na druge prihode)		2.997,63
		489	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine (analitika za doprinos za PIO)		3.297,40
- po osnovu obračuna naknade po autorskom ugovoru					
2)	489		Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine (analitika za porez na druge prihode)	2.997,63	
		489	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine (analitika za doprinos za PIO)	3.297,40	
	2419		Tekući (poslovni) račun (analitika-		

			prelazni račun- podignuti iznos za blagajnu)	20.000,00	
		241	Tekući (poslovni) računi		26.295,03
-po izvodu tekućeg računa					
3)	243		Blagajna	20.000,00	
		2419	Tekući (poslovni) račun (analitika-prelazni račun- podignuti iznos za blagajnu)		20.000,00
	465		Obaveze prema fizičkim licima za naknade po ugovorima	20.000,00	
		243	Blagajna		20.000,00
- po izveštaju blagajne					

Račun 524- Troškovi naknada po ugovorima o privremenim i povremenim poslovima

Primer promene:

Omladinska zadruga dostavila je preduzeću fakturu na iznos od 125.000,00 po osnovu angažovanja zadrugara u preduzeću.

Knjiženje promene:

1)	524		Troškovi naknada po ugovoru o delu	125.000,00	
		433	Dobavljači u zemlji-omladinska zadruga		125.000,00
- po fakturi omladinske zadruge					

Red. Br.	Uključeni u bruto naknadu (na teret zaposlenog)		
1.	Porez na zarade		12,00%
2.	Doprinos za PIO		11,00%
3.	Doprinos za zdravstveno osiguranje		6,15%
4.	Doprinos za osiguranje od nezaposlenosti		0,75%
	Ukupno iz osnovice		31,90%
	Na osnovicu (na teret poslodavca)		
1.	Doprinos za PIO		11,00%
2.	Doprinos za zdravstveno osiguranje		6,15%
3.	Doprinos za osiguranje od nezaposlenosti		0,75%

Račun 526-Troškovi naknade članovima upravnog i nadzornog odbora

1.	Porez na druge prihode građana (osnovicu čini bruto naknada umanjena za 20% normiranih troškova)	20,0%
2.	Doprinos za PIO (osnovica je ista kao za porez na druge prihode građana)	22,0%

Ukoliko u upravnom ili nadzornom odboru radi lice koje nije zdravstveno osigurano po drugom osnovu (nezaposleni i dr.), onda se iz bruto naknade plaća i

1.	Doprinos za zdravstveno osiguranje	
----	------------------------------------	--

(osnovica je ista kao za porez na druge prihode gradjana)	12,3%
--	-------

Lica koja ostvaruju naknadu za rad u upravnom ili nadzornom odboru	Dažbine koje se plaćaju	Koeficijent za preračun
Lica koja su zdravstveno osigurana po drugom osnovu (zaposleni, preduzetnici, penzioneri itd.)	Porez 20%, PIO 225	1,5060241
Lica koja nisu zdravstveno osigurana po drugom osnovu (nezaposleni i dr.)	Porez 20%, PIO 22% Zdravstvo 12,3%	1,768034

Primer promene:

Po osnovu rada u upravnom odboru, za mesec septembar 2009. godine licu koje je inače zaposleno i zdravstveno osigurano po osnovu zaposlenja, obračunata je naknada u neto iznosu od 20.000,00 dinara. Naknada je isplaćena na tekući račun fizičkog lica.

Red. br.	OPIS	Iznos
1.	Neto iznos	20.000,00
2.	Koeficijent za bruto	1,506024
3.	Bruto iznos	30.120,48
4.	Normirani troškovi (3x 20%)	6.024,10
5.	Oporezivi prihod (3-4)	24.096,39
6.	Porez na dohodak (5 x20%)	4.819,28
7.	Doprinos za PIO (5x22,0%)	5.301,20
8.	Neto za isplatu (3-6-7)	20.000,00
9.	Ukupni troškovi po osnovu ugovora o delu (8+6+7=3)	30.120,48

Knjiženje promene:

1)	525		Troškovi naknada članovima upravnog i nadzornog odbora	30.120,48	
		485	Obaveze prema fizičkim licima za naknade po ugovorima		20.000,00
		479	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine (analitika za porez na druge prihode)		4.819,28
		479	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine (analitika za doprinos za PIO na teret zaposlenog)		5.301,20
- po obračunu naknade članovima upravnog odbora					
2)	485		Obaveze prema fizičkim licima za naknade po ugovorima	20.000,00	
		479	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine (analitika za porez na druge prihode)	4.819,28	

	479		Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine (analitika za doprinos za PIO na teret zaposlenog)	5.301,20	
		241	Tekući računi		30.120,48
-po izvodu tekućeg računa					

Račun 529- Ostali lični rashodi i naknade

Primer promene:

Zaposlenom je za službeni put u zemlji isplaćena akontacija od 14.000,00 dinara. Po opštem aktu preduzeća zaposleni ima pravo na dnevnicu u visini od 1.411,00 dinara. Na put je krenuo sopstvenim automobilom. Po aktu preduzeća, za korišćenje sopstvenog automobila pripada mu neto naknada od 30% cene jednog litra super benzina po predjenom kilometru. Po povratku sa službenog puta dostavio je sledeći obračun putnog naloga:

1. 5 dnevnicu po 1.411,00 dinara
2. Troškovi noćenja (po računima hotela)
3. Ukupno za pravdanje (1+2)
4. Primitljena akontacija
5. Manje primitljeno u vidu akontacije

Obračunata je naknada za korišćenje sopstvenog automobila u službene svrhe u neto iznosu od 9.700,00 dinara. Na tu naknadu obračunat je porez na zarade na sledeći način:

1. Naknada za sopstveni automobil (neto)
2. Neoporezivi iznos
3. Oporezivi neto iznos (1-2)
4. Oporezivi bruto iznos (3x1,1363636)
5. Porez na zarade (4x12%)
6. Ukupan trošak naknade (1+5 ili 2+3+5)

Knjiženje promene:

1)	221		Potraživanja od zaposlenih	26.000,00	
		243	Blagajna		26.000,00
- isplata akontacije za službeni put					
2)	529		Ostali lični rashodi i naknade	26.805,00	
		221	Potraživanja od zaposlenih		26.000,00
		463	Obaveze prema zaposlenima (za razliku po putnom obračunu)		805,00
- po putnom obračunu zaposlenog					
2)	529		Ostali lični rashodi i naknade	21.825,23	
		463	Obaveze prema zaposlenima (neto naknada za korišćenje automobila)		19.700,00
		489	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine		2.125,23
-po obračunu naknade za korišćenje sopstvenog utomobila					

Račun 530- Troškovi usluga na izradi učinaka

Primer promene:

Privredno društvo je zaključilo ugovor sa dobavljačima o obavljanju usluga održavanja na objektu. Dobavljač - pružaoc usluge je dostavio obračun izvršenih radova i račun u kome je iskazano da neto naknada za pružene usluge iznosi 200.000 din. + PDV po stopi od 18% - 36.000 din. što ukupno daje 236.000 din.

Knjiženje promene:

530		Troškovi usluga na izradi učinaka	200.000	
270		PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)	36.000	
	433	Dobavljači u zemlji		236.000
- za troškove usluga na izradi učinaka po računu dobavljača				

Račun 531 – Troškovi transportnih usluga

Primer promene:

Privredno društvo „Nera” izvozi bezalkoholne sokove u zemlji Evropske unije. Izvezeno je gotovih proizvoda u vrednosti od 500.000 EUR, srednji kurs na dan izvoznog carinjenja iznosi 94,00 din. Cena koštanja prodatih proizvoda iznosi 42.300.00 din. Za prevoz proizvoda do kupca u inostranstvu angažovano je domaće transportno preduzeće koje je ispostavilo račun na iznos od 700.000 din. bez PDV. Domaće transportno preduzeće nije obračunalo PDV jer su prevozne i ostale usluge koje su u neposrednoj vezi sa izvozom oslobođene PDV sa pravom na odbitak prethodnog poreza ako obveznik poseduje dokument na osnovu koga se vrši usluga prevoza, odnosno dokument o vrsti usluge i iznosu sporednih troškova (ugovor, račun i sl.), kao i dokument o izvršenoj usluzi prevoza (CMR,CIM, manifest i dr.).

Knjiženje promene:

203		Kupci u inostranstvu	47.000.000	
	613	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na inostranom tržištu		47.000.000
980		Troškovi prodatih proizvoda	42.300.000	
	960	Gotovi proizvodi		42.300.000
- za izvezene gotove proizvode				
531		Troškovi transportnih usluga	700.000	
	433	Dobavljači u zemlji		700.000
- za prevozne usluge				

Račun 532- Troškovi usluga održavanja

Primer promene :

Primljen je račun od privrednog društva za izvršenu uslugu redovnog servisa putničkih automobila iz voznog parka firme u kome su, pored ostalih zakonom propisanih elemenata, prikazani i sledeći vrednosni podaci:

Redovan servis putničkog automobila	9.000
PDV- 18%	1.620
Ukupno	10.620

Račun je plaćen sa poslovnog računa.

Knjiženje promene:

532		Troškovi usluga održavanja	10.620	
	433	Dobavljači u zemlji		10.620
- za primljen račun za redovan servis putničkog automobila				
433		Dobavljači u zemlji	10.620	
	241	Tekući (poslovni) računi		10.620
- za plaćen račun po izvodu sa poslovnog računa				

Račun 533- Troškovi zakupnina**Primer promene:**

Privredno društvo „Bojana” poreski obveznik uzelo je u zakup poslovni prostor od privrednog društva „Gordana” koje je takodje poreski obveznik za obavljanje trgovinske delatnosti i o tome sačinilo ugovor o zakupu poslovnog prostora koji je potpisan i overen od strane ovlašćenih lica oba društva. Ugovorom je predviđeno da na ime zakupa poslovnog prostora zakupac privredno društvo „Bojana” plaća zakupodavcu privrednom društvu „Gordana” mesečnu zakupninu od neto iznosu od 2.000 evra u dinarskoj protivvrednosti po srednjem deviznom kursu plus PDV. Po potpisivanju ugovora, a pre useljenja, privredno društvo „Bojana” je dalo iznos od 3.000 evra na ime garantnog depozita. Ovaj iznos služi kao obezbeđenje zakupodavca i po raskidu ugovora će biti vraćen. Srednji kurs evra na ovaj dan je 94,00 din. Privredno društvo „Bojana” je dobilo račun za zakup poslovnog prostora za mesec januar u kome su iskazani sledeći vrednosni podaci (kurs na dan ispostavljanja računa je 94,60):

Red. Br.	OPIS	Iznos
1	Neto zakupnina	2.000
2	Devizni kurs	94,60
3	Neto zakupnina u DIN. – poreska osnovica	189.200
4	PDV-18%	34.056
5	Ukupno za plaćanje u DIN.	223.256

Plaćen je celokupan iznos zakupnine od 2.000 evra u dinarima. Srednji kurs evra na dan plaćanja je 95,00 din.

Knjiženje promene:

Kod društva „Bojana” - zakupac				
038		Ostali dugoročni plasmani	282.000	
	241	Tekući (poslovni) računi		282.000
- za plaćen garantni depozit po ugovoru o zakupu				
533		Troškovi zakupnine	189.200	
270		PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)	34.056	
	433	Dobavljači u zemlji		223.256
- za troškove zakupnine po računu zakupodavca				

433		Dobavljači u zemlji	223.256	
564		Rashodi po osnovu efekata valutne klauzule	944	
	241	Tekući(poslovni) računi		224.200
- za plaćene troškove zakupnine po izvodu sa poslovnog računa				
Kod društva Gordana- zakupodavac				
241		Tekući (poslovni) računi	282.000	
	419	Ostale dugoročne obaveze		282.000
- za primljen garantni depozit po ugovoru o zakupu				
202		Kupci u zemlji	223.256	
	650	Prihodi od zakupnina		189.200
	470	Obaveze za porez na dodatu vrednost po idatim fakturama po opštoj stopi osim primljenih avansa		34.056
-za izdat račun za zakupninu				
241		Tekući (poslovni) računi	224.200	
	664	Prihodi po osnovu efekata valutne klauzule		944
	202	Kupci u zemlji		223.256
- za naplaćenu zakupninu po izvodu sa poslovnog računa				

Račun 534- Troškovi sajмова

Primer promena:

Pravno lice je od dobavljača dobilo fakture za pružene usluge u vezi sa nastupanjem na sajmu:

	Neto	PDV	Bruto
Zakup štanda na sajmu	150.000	27.000	177.000
Uredjenje štanda na sajmu	50.000	9.000	59.000
Izrada reklamnog prospekta za posetioce sajma	42.000	7.560	49.560
Posluženje posetilaca sajamskog štanda	26.000	4.680	30.680
Prevoz proizvoda koji se izlažu na sajmu	11.000	1.980	12.980
Dnevnice zaposlenih koji rade na sajmu	21.000		21.000
Ukupno	300.000	50.220	350.220

Knjiženje promene:

534		Troškovi sajмова	200.000	
535		Troškovi reklame i propagande	42.000	
551		Troškovi reprezentacije	30.680	
531		Troškovi transportnih usluga	11.000	
529		Ostali lični rashodi	21.000	
270		PDV u primljenim fakturama po opštoj (osim primljenih avansa) stopi (osim primljenih avansa)	45.540	
	433	Dobavljači u zemlji		350.220
- za nastale troškove u vezi sa nastupanjem na sajmu po računima dobavljača				

Račun 535- Troškovi reklame i propagande

Primer promene:

U vezi sa reklamom kampanjom povodom pocetka prodaje novog proizvoda pravno lice je dobilo racune sa sledecim vrednosnim podacima:

Vrste pružene usluge	Neto naknada-Osnovica za PDV	PDV- 18%	Ukupno sa PDV
Emitovanje reklamnog spota na televiziji	250.000	45.000	295.000
Osmišljavanje i realizacija reklamnog spota koji će biti emitovan na radiju i televiziji	250.000	45.000	295.000
Osmišljavanje i izrada bilborda koji će biti istaknut širom zemlje	170.000	30.600	200.600
Reklamiranje i privredna propaganda u dnevnim novinama	55.000	9.900	64.900
Ukupno	725.000	130.500	855.500

Od ukupno fakturisanog iznosa pravno lice je dobavljačima sa svog poslovnog računa u banci platilo 700.000 din.

Knjiženje promene:

535		Troškovi reklame i propagande	725.000	
270		PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)	130.500	
	433	Dobavljači u zemlji		855.500
- za troškove reklame i propagande po računima dobavljača				
433		Dobavljači u zemlji	700.000	
	241	Tekući (poslovni) računi		700.000
- za plaćanje obaveza prema dobavljačima po izvodu sa poslovnog računa				

Račun 536-Troškovi istraživanja

Primer promene:

Farmaceutsko privredno društvo planira da razvije novi lek. U tom cilju sklopilo se ugovor sa naučnim institutom za vršenje naučnih istraživanja u vezi sa njegovim hemijskim karakteristikama. Primljen je obračun vrednosti izvršenih usluga istraživanja u iznosu od 800.000 din.+PDV u iznosu od 144.000 din. što ukupno daje 944.000 din. za plaćanje. Sa poslovnog računa privredno društvo je platilo deo obaveze naučnom institutu u iznosu od 400.000 din.

Knjiženje promene:

536		Troškovi istraživanja	800.000	
270		PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)	144.000	

	433	Dobavljači u zemlji		944.000
- za troškove istraživanja u vezi sa pronalaženjem novog leka po računu dobavljača				
433		Dobavljači u zemlji	400.000	
	241	Tekući (poslovni) računi		400.000
- za plaćanje dela obaveze prema dobavljaču po izvodu sa poslovnog računa				

Račun 537- Troškovi razvoja koji se ne kapitalizuje

Primer promene:

Privredno društvo je primilo račun od dobavljača za usluge izrade nove ambalaže za proizvode društva sa sledećim vrednosnim podacima:

Neto	250.000
PDV-18%	45.000
Bruto	295.000

Rukovodstvo je odustalo od projekta uvođenja novog proizvoda u postojeći proizvodni program. Uprkos tome, sa računa je plaćena obaveza prema dobavljaču. Ambalaža će se iskoristiti za druge poslovne namene.

Knjiženje promene:

537		Troškovi razvoja koji se ne kapitulišu	250.000	
270		PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)	45.000	
	433	Dobavljači u zemlji		295.000
- za troškove razvoja nove ambalaže po računu dobavljača				
433		Dobavljači u zemlji	295.000	
	241	Tekući (poslovni) računi		295.000
- za plaćanje obaveze dobavljaču po izvodu sa tekućeg računa				

Račun 539- Troškovi ostalih usluga

Primer promena:

Pravno lice „Albatros” je dobilo račun od JKP „Zelenilo” za pružene komunalne usluge u kome je iskazana je naknada za pružene usluge – 185.185 din. PDV po stopi od 8% - 14.815 din. i ukupan iznos koji treba platiti (bruto vrednost sa uključenim PDV)-200.000 din. Od ukupnog fakturisanog iznosa pravno lice „Albatros” je sa svog poslovnog računa JKP „Zelenilo” uplatilo 70%, odnosno 140.000 din.

Knjiženje promene:

539		Troškovi ostalih usluga	185.185	
271		PDV u primljenim fakturama po posebnoj stopi (osim primljenih avansa)	14.815	
	433	Dobavljači u zemlji		200.000
- za račun za izvršene komunalne usluge				
433		Dobavljači u zemlji	140.000	
	241	Tekući (poslovni) računi		140.000

- za plaćanje dela obaveze po izvodu sa poslovnog računa

Račun 550- Troškovi neproizvodnih usluga

Primer promena:

Privredno društvo je dobilo račun za usluge obrazovanja i stručnog usavršavanja zaposlenih (obučavanje za rad na računaru, kurs stranog jezika) na iznos od 100.000, PDV-18.000 din., što ukupno daje 118.000 din.

Knjiženje promene :

550		Troškovi neproizvodnih usluga	100.000	
270		PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim placenih avansa)	18.000	
	433	Dobavljači u zemlji		118.000
- za troškove stručnog usavršavanja po računu dobavljača				

Račun 551- Troškovi reprezentacije

Primer promene:

Pravno lice je za konzumiranje jela i pića u restoranu dobilo račun ugostiteljskog preduzeća:

Pružene ugostiteljske usluge (konzumacija jela i pića)	4.237
PDV-18%	763
Ukupno sa PDV	5.000

Knjiženje promene:

551		Troškovi reprezentacije	5.000	
	433	Dobavljači u zemlji		5.000
- za račun za ugostiteljske usluge				

Račun 552- Troškovi premija osiguranja

Primer promena:

U septembru 2009. godine pravno lice je unapred platilo premiju osiguranja za godinu dana i to za period septembar 2009.- avgust 2010. godine u iznosu od 200.000 din.

Knjiženje promene:

280		Unapred plaćeni troškovi	200.000	
	241	Tekući (poslovni) računi		200.000
- za unapred plaćenu premiju osiguranja po izvodu sa poslovnog računa				
552		Troškovi premija osiguranja	66.667	
	280	Unapred plaćeni troškovi		66.667
- za prenos dela unapred plaćene premije na rashode				

Račun 553- Troškovi platnog prometa

Primer promena:

Po izvodu banke troškovi usluga obavljanja platnog prometa iznose 15.000 dinara. Plaćena je naknada banci za plaćanje u inostranstvo u iznosu od 5.000 din.

Knjiženje promene:

553		Troškovi platnog prometa	20.000	
	241	Tekući (poslovni) računi		20.000
- plaćene troškove platnog prometa				

Račun 559- Ostali nematerijalni troškovi

Primer promene:

Pravno lice je raspisalo konkurs za slobodno radno mesto u dnevnim novinama. Od izdavača novina je primljen račun u kome je prikazana neto naknada 30.000 din, PDV (18%) 5.400 din. što ukupno iznosi 35.400 din. Račun je u celosti plaćen prenosom sredstava sa poslovnog računa pravnog lica.

Knjiženje promene:

559		Ostali nematerijalni troškovi	30.000	
270		PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim placenih avansa)	5.400	
	433	Dobavljači u zemlji		35.400
- za troškove oglašavanja u dnevnoj štampi po primljenom računu				
433		Dobavljači u zemlji	35.400	
	241	Tekući (poslovni) računi		35.400
- za plaćanje računa za oglašavanje u dnevnoj štampi po izvodu sa poslovnog računa				

Računi 560- Finansijski rashodi iz odnosa sa matičnim i zavisnim pravnim licima

Primer promene:

Pravno lice „Albatros” je dobilo obračun kamate od „ Investunion” banke koja ima 75% učešća u kapitalu preduzeća „ Albatros”. Obračun kamate se odnosi na dugoročni kredit i glasi na 175.000,00 dinara. Pravno lice „ Albatros” je sa računa platilo kamatu banci.

Knjiženje peomene:

560		Finasijski rashodi iz odnosa sa matičnim i zavisnim pravnim licima	175.000,00	
	411	Obaveze prema matičnim i zavisnim pravnim licima		175.000,00
- za rashode kamata od matičnog pravnog lica po obračunu kamate				
411		Obaveze prema matičnim i zavisnim pravnim licima	175.000,00	
	241	Tekući (poslovni) računi		175.000,00
- za plaćanje kamate po izvodu sa tekućeg računa				

Račun 561- Finansijski rashodi iz odnosa sa ostalim povezanim pravnim licima

Primer promena:

Pravno lice „ Mladi deoničari’’ ima 25% akcija preduzeća „ Rapid’’. Skupština društva Rapid donela je odluku o raspodeli dobiti iz ranijih godina u ukupnom iznosu na sledeći način:

Opis	Iznos
Matično pravno lice (ima 75% akcija)	750.000
Pridruženo pravno lice „Rapid“ (ima 25% akcija)	250.000
Statutarne rezerve	200.000

Preduzeću „ Mladi deoničari“ dostavljena je odluka o pripadajućoj dividendi u iznosu od 120.000,00 dinara. Dividenda je uplaćena na tekući račun preduzeća „Mladi deoničari“.

Knjiženja promene:

Knjiženje kod društva „ Mladi deoničari“ (investitor)

220		Potraživanja za kamatu i dividendi	250.000	
	661	Finansijski prihodi od ostalih povezanih pravnih lica		250.000
- za pripadajući dividendu po izveštaju o obračunatoj dividendi				
241		Tekući (poslovni) računi	250.000	
	220	Potraživanja za kamatu i dividende		250.000
- za uplaćenu dividendu po izvodu sa tekućeg računa				

Knjiženje kod društva „Rapid“ (pridruženo pravno lice)

340		Nerasporedjena dobit ranijih godina	1.200.000	
	461	Obaveze za dividende		1.000.000
	321	Statutarne i druge rezerve		200.000
- za raspodelu dobiti iz ranijih godina po odluci o raspodeli				
461		Obaveze za dividende	1.000.000	
	241	Tekući (poslovni) računi		1.000.000
- za isplatu dividende po izvodu sa tekućeg računa				

Račun 562- Rashodi kamata

Primer promene:

Pravno lice „Atlaspro“ je sklopilo ugovor sa „Komercijalnom bankom“ o dugoročnom kreditu za obrtna sredstva na 5 godina na iznos od 25.000.000 din. Godišnja kamatna stopa je 9%. Kamata se zajedno sa delom glavnice plaća na kraju godine. Od ugovorenog iznosa banka je na račun pravnog lica uplatila 17.000.000 din. Pravno lice „ Atlaspro’’ je od „ Komercijalne banke“ dobilo obračun kamate koja se odnosi na dugoročni kredit u iznosu od 2.250.000 dinara. Pravno lice je sa računa platilo deo glavnice u iznosu od 5.000.000 dinara i kamatu u iznosu od 2.250.000 din. Pravno lice „ Atlaspro’’ dobavljaču „ Produktsoft’’ nije u roku dospeća platilo obavezu koja se odnosi na nabavku opreme. Pravno lice „ Atlaspro’’ je ulkakulisalo kamatu za docnju u skladu sa odredbama ugovora o kupoprodaji u iznosu od 12.000 din.

Knjiženja kod pravnog lica „ Albatros’’ bi izgledala ovako:

Knjiženje promene:

241		Tekući (poslovni) računi	17.000.000	
	414	Dugoročni krediti u zemlji		17.000.000
- za uplatu kredita od banke po izvodu sa tekućeg računa				
562		Rashodi kamata	2.250.000	
	414	Dugoročni krediti u zemlji		2.250.000
- za rashode kamata po obračunu kamate banke				
414		Dugoročni krediti u zemlji	7.250.000	
	241	Tekući (poslovni) računi		7.250.000
- za plaćanje dela glavnice i kamate po izvodu sa tekućeg računa				
562		Rashodi kamata	12.000	
	460	Obaveze po osnovu kamata i troškova finansiranja		12.000
- za rashode kamate po obračunu kamate				

Račun 563- Negativne kursne razlike

Primer promene:

1. Plaćena je obaveza prema inodobavljaču. Na dan plaćanja obaveza prema inodobavljaču iznosila je 10.000 USD – po srednjem kursu 1 USD = 70,2200 dinara. Ova obaveza iskazana je u poslovnim knjigama na dan carinjenja kada je kurs iznosio 1 USD = 69,4500 dinara. Proknjižiti plaćanje obaveze.

2. Stanje potraživanja od kupca iz inostranstva iznosi 10.000 evra i proknjiženo je u poslovnim knjigama na dan izdavanja fakture po kursu 1 evro= 86,3200 dinara. Na dan bilansiranja, zbog jačanja dinara srednji kurs iznosi 1 evro= 86,1200 dinara. Obračunate su i proknjižene negativne kursne razlike prilikom sastavljanja finansijskog izveštaja.

Knjiženje promene:

1	434		Dobavljači u inostranstvu	694.500,00	
	563		Negativne kursne razlike	7.700,00	
		244	Devizni račun		702.200,00
- za plaćanje obaveze u inostranstvu					
2	563		Negativne kursne razlike	2.000,00	
		203	Kupci u inostranstvu		2.000,00
- obračun kursnih razlika prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja					

Račun 564 – Rashodi po osnovu efekata valutne klauzule

Primer promene:

Trgovinsko pravno lice je u mesecu maju na osnovu ugovora sa deviznom klauzulom nabavilo robe koja se prodaje na veliko u vrednosti 157.000 evra bez PDV. Na dan isporuke 1 evro = 90,00 din. U avgustu iste godine pravno lice je platilo 60% fakturisanog iznosa u dinarskoj protivvrednosti. Na dan naplate 1 evro = 92,80 din. Na kraju godine prilikom sastavljanja finansijskog izveštaja 1 evro = 93,10 din. U januaru sledeće godine pravno lice je platilo preostalih 40% duga na račun preduzeća u dinarskoj protivvrednosti. Na dan plaćanja 1 evro = 93,60 dinara.

Red. Br.	OPIS	Iznos
1	Vrednost nabavljene robe bez PDV u EUR	157.000
2	Kurs na dan nabavke	90

3	Vrednost nabavljene robe bez PDV u din. (1x2)	14.130.000
4	PDV – 18%	2.543.400
5	Nabavna vrednost robe sa PDV (3+4)	16.673.400
6	Kurs na dan prvog plaćanja	92,8
7	Plaćeno 60% (94.200 EUR + 60% PDV)u din. (1 x 60%x6) + (4 x 60%)	10.267.800
8	Knjigovodstvena vrednost plaćenog dela obaveze (5 x 60%)	10.004.040
9	Rashod po osnovu valutne klauzule nastao prilikom plaćanja (7-8)	263.760
10	Zaključni kurs (kurs na dan bilansiranja)	93,1
11	Obaveza na dan bilansiranja – 62.800 EUR + 40% PDV (1x 40% x 10) + (4 x 40%)	6.864.040
12	Iznos obaveze koji je evidentiran u knjigama (5 – 8)	6.669.360
13	Rashod po osnovu valutne klauzule obračunat prilikom bilansiranja (11- 12)	194.680
14	Kurs na dan drugog plaćanja	93,6
15	Plaćeno 40% (62.800 EUR + 40% PDV) u din. (1 x 40% x 14) + (4 x 40%)	6.895.440
16	Rashod po osnovu valutne klauzule nastao prilikom plaćanja (15 – 12)	226.080

Knjiženje promene:

132		Roba u prometu na veliko	14.130.000	
270		PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)	2.543.400	
	433	Dobavljači u zemlji		16.673.400
- za nabavljenu robu po fakturi dobavljača				
433		Dobavljači u zemlji	10.004.040	
564		Rashodi po osnovu efekata valutne klauzule	263.760	
	241	Tekući (poslovni) računi		10.267.800
- za plaćanje dela obaveze dobavljaču po izvodu sa tekućeg računa i rashod po osnovu valutne klauzule				
564		Rashodi po osnovu efekata valutne klauzule	194.680	
	433	Dobavljači u zemlji		194.680
- za rashod po osnovu valutne klauzule obračunat prilikom bilansiranja				
433		Dobavljači u zemlji	6.669.360	
564		Rashodi po osnovu efekata valutne klauzule	226.080	
	241	Tekući (poslovni) računi		6.895.440
- za plaćanje dela obaveze dobavljaču po izvodu sa tekućeg računa i rashod po osnovu valutne klauzule				

Račun 570-Gubici od otudjenja imovine

Primer promene:

Prodana je mašina čija vrednost iznosi:

-	Revalorizovana nabavna vrednost	37.000,00
-	Ispravka vrednosti	31.000,00
-	Sadašnja vrednost	6.000,00

-	Pripadajući deo revalorizacionih rezervi	2.000,00
---	--	----------

Knjiženje promene:

1	202		Kupci u zemlji	3.540,00	
	0238		Postrojenja i oprema – ispravka vrednosti	31.000,00	
	570		Gubici po osnovu rashodavanja i prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme	1.000,00	
	330		Revalorizacione rezerve	2.000,00	
		0230	Oprema		37.000,00
		470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		540,00
- rashod opreme i prodaja otpadnog materijala					

Račun 571-Gubici po osnovu otudjenja bioloskih sredstava

Primer promene:

Prodane su 3 ovce ukupne težine 245 kilograma po ceni od 95 dinara po kilogramu, što ukupno iznosi 23.275 dinara, obračunat je PDV na prodajnu vrednost (stopa 8%) u iznosu od od 1.862,00 dinara i izdata je faktura kupcu. Knjigovodstvena vrednost po kilogramu u vreme prodaje iznosi 100 dinara, odnosno ukupno 24.500 dinara.

Knjiženje promene:

1	202		Kupci u zemlji	25.137,00	
	571		Gubici po osnovu i rashodovanja i prodaje bioloških sredstava	1.225,00	
		025	Osnovno stado - ovce		24.500,00
		471	Obaveze za PDV po izdatim fakturama (osim primljenih avansa)		1.862,00
- prodaja bioloških sredstava					

Račun 572-Gubici po osnovu prodaje ucesca u kapitalu

Primer promene:

Prodane su dugoročne obveznice čija je nabavna (ili poštena) vrednost iskazana u poslovnim knjigama 20.000 dinara za 19.000 dinara. Tom prilikom ostvaren je gubitak po osnovu prodaje obveznica od 1.000 dinara.

Knjiženje promene:

1	241		Tekući (poslovni) računi	19.000,00	
	572		Gubici po osnovu prodaje dugoročnih obveznica	1.000,00	
		236	Hartije od vrednosti kojima se trguje		20.000,00
- prodane dugoročne obveznice i gubitak po osnovu prodaje					

Račun 573-Gubici od prodaje materijala

Primer promene:

Prodati su rezervni delovi za teretno vozilo sa zaliha koji više nisu potrebni, s obzirom na to da je vozilo u međuvremenu otudjeno:

1.	Prodajna cena	2.500,00
2.	Knjigovodstvena vrednost rezervnih delova	3.800,00
3.	Gubitak po osnovu prodaje	1.300,00
4.	PDV (red. br. 1 x 18%)	450,00

Knjiženje promene:

1	202		Kupci u zemlji	2.950,00	
	573		Gubici od prodaje materijala	1.300,00	
		102	Rezervni delovi		3.800,00
		470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		450,00
- prodati rezervni delovi ispod knjigovodstvene vrednosti					

Račun 574 – Manjkovi

Primer promene:

Prilikom kontrolnog popisa utvrđen je manjak robe u skladištu. Odlučeno je da se manjak robe knjiži na teret rashoda. Roba se vodi po prodajnoj ceni bez PDV.

1.	Manjak robe u skladištu	
	- nabavna cena	7.000
	- razlika u ceni	1.400
	- prodajna cena	8.400
2.	PDV (7.000 x 18%)	1.260

Knjiženje prodaje:

1	574		Manjak robe	8.260,00	
	1329		Razlika u ceni robe u prometu na veliko	1.400,00	
		1320	Roba u prometu na veliko		8.400,00
		470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		1.260,00
- manjak robe na teret preduzeća					

Račun 575-Rashodi po osnovu efekata ugovorene zastite od rizika

Primer promene:

Preduzeće već ima u poslovnim knjigama proknjiženu obavezu prema dobavljaču u iznosu od 80.000 dinara, čiji je rok plaćanja šest meseci, sa ugovorenom revalorizacijom prema indeksu rasta cena na malo u Republici, od meseca kada je nastao DPO do meseca koji prethodno plaćaju. Plaćena je

obaveza prema dobavljaču, prema izvodu tekućeg računa . Indeks rasta cena na malo za ugovoreni period je 105,55, tako da je obaveza prema dobavljaču plaćena u iznosu od 84.440 dinara, odnosno za 4.440 dinara više.

Knjiženje promene:

1	433		Dobavljači u zemlji	80.000,00	
	575		Rashodi po osnovu efekata ugovorene zaštite od rizika	4.440,00	
		241	Tekući (poslovni) računi		84.440,00
- za isplatu obaveze prema dobavljaču					

Račun 576-Rashodi po osnovu direktnih otpisa potraživanja

Primer promene:

Doneta je odluka da se direktno otpišu nenaplativa potraživanja od kupaca i to:

Potraživanja od preduzeća „A” koja su prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja za prethodnu godinu indirektno otpisana na teret rashoda (knjiženjem 585/2091)	10.000,00 dinara
Potraživanja od preduzeća „B” za koja nije izvršen indirektni otpis	15.000,00 dinara

Knjiženje promene:

1.	2091		Ispravka vrednosti potraživanja od kupaca	10.000,00	
	576		Rashodi po osnovu direktnih otpisa potraživanja	15.000,00	
		2021	Kupci u zemlji – preduzeće „A”		10.000,00
		2022	Kupci u zemlji – preduzeća „B”		15.000,00
- za direktan otpis potraživanja od kupaca po odluci					

Račun 577- Rashodi po osnovu rashodovanja zaliha materijala i robe

Primer promene:

Primer knjiženja dozvoljenog kala robe:

Utvrđen je dozvoljeni kalo robe u prodavnici od 5.687,60 dinara, u kojem je:

- nabavna vrednost	4.100,00
- razlika u ceni	720,00
- prodajna vrednost	4.820,00
- PDV	867,60
- prodajna vrednost sa PDV	5.687,60

Knjiženje promene:

1	577		Rashodi po osnovu rashodovanja zaliha materijala i robe	4.100,00	
	1344		Ukalkulisani PDV	867,60	

	1349		Razlika u ceni robe u prometu na malo	720,00	
		1340	Roba u prometu na malo		5.687,60
- dozvoljeni kalo u prodavnici					

Primer knjiženja nedozvoljenog kala robe:

Opštim aktom utvrđen je dozvoljeni kalo robe u magacinu. Popisom je utvrđen kalo preko dozvoljene granice u iznosu od 4.500,00 dinara. Na utvrđeni kalo preko dozvoljene granice obračunat je PDV OD 810,00 dinara. Osnovica za obračun PDV je nabavna cena.

Knjiženje promene:

1	577		Rashodi po osnovu rashodovanja zaliha materijala i robr	5.310,00	
		133	Roba u prometu na veliko		4.500,00
		470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		810,00
Za prekomerni kalo robe u magacinu i obračunat PDV					

Račun 579-Ostali nepomenuti rashodi

Primer promene:

Primer knjiženja humanitarne pomoći:

Preduzeće je kao humanitarnu pomoć uplatilo na račun Crvenog krsta iznos od 5.000,00 dinara i poklonilo robu – lekove iz sopstvene velikoprodaje, čija je nabavna cena 7.000,00 dinara, a razlika u ceni je 1.400,00 dinara. Roba se na zalihama vodi po prodajnoj ceni bez PDV. Preduzeće je prilikom nabavke robe koristilo prethodni porez. Obračunat je PDV na nabavnu vrednost poklona u skladu sa članom 18. st. 1. i 2. Zakona o PDV, u iznosu od 1.260,00 dinara.

Knjiženje promene:

1	579		Ostali nepomenuti rashodi	5.000,00	
		241	Tekući (poslovni) računi		5.000,00
- za uplatu humanitarne pomoći					
2	579		Ostali nepomenuti rashodi	8.260,00	
	1329		Razlika u ceni robe u prometu na veliko	1.400,00	
		1320	Roba u skladištu i stovarištu		8.400,00
		470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		1.260,00
- za poklonjenu robu Crvenom krstu					

Račun 580-Obezvredjenje bioloških sredstava

Primer promene:

Na dan bilansa u pravnom licu koje se bavi delatnostima voćarstva i vinogradarstva u tabeli 1 prikazano je uskladjivanje vrednosti bioloških sredstava.

Tabela 1: Uskladjivanje vrednosti bioloških sredstava u delatnosti voćarstva i vinogradarstva.

Red. Br.	ELEMENTI	Zasad jabuka	Zasad krušaka	Zasad šljiva	Vinograd	Ukupno
1	2	3	4	5	6	7
1	Knjigovodstvena vrednost	2.200.000	750.000	1.000.000	3.100.000	7.050.000
2	Fer vrednost	2.100.000	800.000	1.100.000	3.000.000	7.000.000
3	Procenjeni troškovi prodaje	100.000	20.000	30.000	150.000	300.000
4	Korigovana fer vrednost (2-3)	2.000.000	780.000	1.070.000	2.850.000	6.700.000
5	Povećanje vrednosti (4-1)	-	30.000	70.000	-	100.000
6	Smanjenje vrednosti (1-4)	200.000	-	-	250.000	450.000
7	Neto smanjenje vrednosti (6-5)					350.000

Knjiženje promene:

1	580		Obezvredjenje bioloških sredstva	350.000,00	
		021	Šume i višegodišnji zasadi (analiticki račun ispravke vrednosti po osnovu obezvređenja višegodišnjih zasada)		350.000
- za uskladjivanje vrednosti bioloških sredstava					

Račun 590-Gubitak poslovanja koji se obustavlja

Primer promene:

Upravni odbor privrednog društva Agromerkur a.d iz Vrbasa u skladu sa osnivačkim aktom u novembru 2009. godine doneo je odluku da proda svoj poslovni centar sa sedištem u Senti u kojem je radi prodaje tog poslovnog centa obustavljeno poslovanje. U skladu sa navedenom odlukom sva imovina poslovnog centra preknjižena je sa odgovarajućih računa na odgovarajuće analitičke račune u okviru osnovnog računa 147 – Sredstva poslovanja koje se obustavlja. U toku decembra 2009. godine u vezi sa obustavljenim poslovanjem nastale su sledeće promene:

1. Utošen je materijal za čišćenje prostorija poslovnog centra u vrednosti od 15.500 dinara;
2. obračunate su zarade zaposlenih u vezi sa čuvanjem i održavanjem objekata i opreme poslovnog centra u iznosu od 258.000 dinara i doprinosi za PIO na teret poslodavca u iznosu od 30.000 dinara;
3. kupcu je prodana roba iz poslovnog centra koja se vodi po nabavnoj vrednosti od 750.000 dinara za iznos od 820.000 dinara;
4. prodat je poslovni objekat poslovnog centra čija je knjigovodstvena vrednost 3.650.000 dinara za iznos od 4.150.000 dinara;
5. obračunom poreza na dobit preduzeća u poreskom bilansu privrednog društva Agromerkur a.d. utvrdjen je iznos od 250.000 dinara. Utvrdjeno je da u ukupnom iznosu poreske obaveze poslovanje koje se obustavlja učestvuje sa 24.650 dinara.

Knjiženje promene:

1.	5901		Troškovi materijala poslovanja koje se obustavlja	15.500,00	
		1471	Materijal poslovanja koje se obustavlja		15.500,00
- za utrošeni materijal					
2.	5902		Troškovi zarada, naknada zarada i ostali lični rashodi poslovanja koje se obustavlja	258.000,00	
		45	Obaveze po osnovi zarada i naknada zarada		258.000,00
	5904		Ostali poslovni rashodi poslovanja koje se obustavlja	30.000,00	
		453	Obaveze za poreze i doprinose na zarade i naknade zarada na teret poslodavca		30.000,00
- za obračunate zarade					
3.	202		Kupci u zemlji	967.600,00	
		6900	Prihodi od prodaje poslovanja koje se obustavlja		820.000,00
		470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj osnovi (osim primljenih avansa)		147.600,00
	5900		Nabavna vrednost prodate robe kod poslovanja koje se obustavlja	750.000,00	
		1472	Roba poslovanja koje se obustavlja		750.000,00
- za prodaju robe po računu					
4.	202		Kupci u zemlji	4.150.000,00	
		1470	Nekretnine i oprema poslovanja koje se obustavlja		3.650.000,00
		6905	Dobici po osnovu procene po fer vrednosti i prilikom otudjivanja sredstava poslovanja koje se obustavlja		500.000,00
- za prodate nekretnine i opremu					
5.	721		Poreski rashod perioda	475.350,00	
	5908		Poreski rashod perioda poslovanja koje se obustavlja	24.650,00	
		481	Obaveze za porez iz rezultata		250.000,00
- za obračun poreza na dobit preduzeća					

Račun 591-Rashodi, efekti promene racunovodstvenih politika i ispravke gresaka iz ranijih godina

Primer promene:

Izmenom opšteg akta o računovodstvu i računovodstvenim politikama predviđeno je da se od početka 2009. godine obračun izlaza sa zaliha rezervnih delova, umesto po metodi ponderisane prosečne cene vrši oi FIFO metodi.

Posle obračuna zaliha na stanju po FIFO metodi utvrđeno je da je vrednost zaliha rezervnih delova u odnosu na prethodno iskazanu vrednost niža za 27.500,00 dinara, što prema tom opštem aktu ne predstavlja materijalno značajnu stavku.

Zbog toga je pravno lice odlučilo da u navedenom slučaju ne vrši retroaktivne promene računovodstvene politike, nego da promenu iskaže u tekućoj godini.

Knjiženje promene:

1.	591		Rashodi, efekti promene računovodstvenih politika i ispravke grešaka iz ranijih godina	27.500,00	
		102	Rezervni delovi		27.500,00
- Za preračun vrednosti rezervnih delova po FIFO metodi					

Račun 599- Prenos rashoda**Primer promene:**

Na kraju poslovne godine na računima klase 5 posle knjiženja svih rashoda nalazilo se stanje sa podacima iz tabele 1.

Tabela 1: Klasa 5- Rashodi

Broj računa	Naziv računa	Iznos
501	Nabavna vrednost prodane robe	645.750.000
512	Troškovi ostalog materijala (režijskog)	850.000
513	Troškovi goriva i energije	1.300.000
520	Troškovi zarada i naknada (bruto)	22.150.000
521	Troškovi poreza i doprinosa na zarade i naknade zarada na teret poslodavca	7.850.000
534	Troškovi sajmovi	400.000
535	Troškovi reklame i propagande	300.000
540	Troškovi amortizacije	2.430.000
562	Rashodi kamata	970.000
574	Manjkovi	50.000
585	Obezvredjenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana	250.000
	Svega	682.300.000
591	Rashodi, efekti promene računovodstvenih politika i ispravke grešaka iz ranijih godina	46.000
	Ukupni rashodi	682.346.000

Knjiženje promene:

1	710		Račun rashoda i prihoda	682.300.000,00	
	711		Dobitak i gubitak poslovanja koje se obustavlja	46.000,00	
		599	Prenos rashoda		682.346.000,00
- za prenos rashoda					
2	599		Prenos rashoda	682.346.000,00	
		501	Nabavna vrednost prodane robe		645.750.000,00
		512	Troškovi ostalog materijala (režijskog)		850.000,00
		513	Troškovi goriva i energije		1.300.000,00
		520	Troškovi zarada i naknada (bruto)		22.150.000,00
		521	Troškovi poreza i doprinosa na zarade i naknade zarada na teret poslodavca		7.850.000,00

	534	Troškovi sajmova	400.000,00
	535	Troškovi reklame i propagande	300.000,00
	540	Troškovi amortizacije	2.430.000,00
	562	Rashodi kamata	970.000,00
	574	Manjkovi	50.000,00
	585	Obezvredjenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana	250.000,00
	591	Rashodi, efekti promene računovodstvenih politika i ispravke grešaka iz ranijih godina	46.000,00
- za zaključak računa klase 5			

4.6. Klasa 6 : PRIHODI

Prema odredbama istog pravilnika na računima klase 6 iskazuju se prihodi koje pravna lica i preduzetnici ostvare obavljanjem delatnosti i obuhvataju se na sledećim grupama računa :

- Račun 60 - Prihodi od prodaje robe,
- Račun 61 - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga,
- Račun 62 - Prihodi od aktiviranja učinaka i robe,
- Račun 63 - Promena vrednosti zaliha učinaka,
- Račun 64 - Prihodi od premija, subvencija, donacija i slično,
- Račun 65 - Drugi poslovni prihodi,
- Račun 66 - Finansijski prihodi,
- Račun 67 - Ostali prihodi,
- Račun 68 - Prihodi od usklađivanja vrednosti imovine,
- Račun 69 - Prenos prihoda

Prihodi su jedan od elemenata merenja uspešnosti poslovanja koji su definisani Okvirom za pripremanje i prikazivanje finansijskih izveštaja. Definicija prihoda data u MSFI Okviru obuhvata kako prihode koji se ostvaruju od obavljanja delatnosti (obrt), tako i prihode koji nisu rezultat obavljanja uobičajenih aktivnosti (dobitke). S obzirom na to da prihodi po osnovu obavljanja delatnosti (obrta) proističu iz uobičajenih aktivnosti pravnog lica i označavaju se različitim nazivima, kao što su prihodi od prodaje, naknade, kamate, dividende, tantijeme i zakupnine, ove prihode možemo nazvati redovnim prihodima. Za redovne prihode u našem kontnom planu propisane su grupe poslovnih i finansijskih prihoda.

Prema MRS 18, prihod je bruto priliv ekonomskih koristi u određenom periodu, koji se ostvaruju iz redovnih aktivnosti preduzeća, kada ovi prilivi dovode do povećanja sopstvenog kapitala, osim onih povećanja koja se odnose na uloge vlasnika u kapital. Na sličan način su definisani prihodi i u Zakonu o Računovodstvu i reviziji. U računovodstvenom obuhvatanju prihoda pretežno se primenjuje MRS 18 – Prihodi. On se primenjuje na prihode koji nastaju iz sledećij poslovnih promena i događaja:

- Prodaja robe (pod prodajom robe se podrazumeva prodaja sopstvenih proizvoda i trgovačke robe)
- Pružanje usluga, i
- Korišćenje sredstava preduzeća od strane drugih čime se ostvaruju prinosi od kamata, tantijema i dividendi

Drugim rečima, Standardom 18 obuhvaćeni su redovni prihodi, odnosno oni prihodi koji nastaju tokom redovnih aktivnosti privrednog subjekta. Redovne aktivnosti su sve aktivnosti koje preuzima privredni subjekt u delokrugu svog poslovanja kao i aktivnosti koje su sa njima povezane i koje podržavaju to poslovanje i iz njega proizilaze ili imaju propratni karakter. Prema tome, pretežni deo ostvarenih prihoda u privrednim subjektima koja redovno obavljaju delatnost čine redovni prihodi.

MRS 18 ne obuhvata sve vrste redovnih prihoda, već su oni uređeni i drugim standardima. Za priznavanje drugih prihoda od redovnog obavljanja delatnosti u specifičnim oblastima i za priznavanje ostalih prihoda potrebno je primenjivati druge standarde, i to:

- Ugovori o izgradnji – MRS 11
- Ugovori o lizingu – MRS 17
- Državna pomoć – MRS 20
- Kursne razlike – MRS 21
- Dividende po osnovu ulaganja koje se računovodstveno obuhvataju po metodi učešća – MRS 28
- Prihodi od delatnosti osiguranja – MSFI 4
- Promena poštene vrednosti finansijskih sredstava i obaveza – MRS 39 itd.

Dobici predstavljaju druge stavke koje zadovoljavaju definiciju prihoda i mogu ali ne proističu iz uobičajenih aktivnosti preduzeća, već po osnovu sporednih i drugih povremenih situacija. Dobici, na primer, uključuju dobitke proistekle iz prodaje dugoročnih sredstava i predstavljaju povećanja ekonomskih koristi kao i takvi po prirodi nisu različiti od prihoda, priznavanje ovih dobitaka uređeno je sa MRS 16.

Računi klase 6 potražuju prilikom evidentiranja prihoda, a duguju računima klasa 0, 1, 2 i 4. Knjiženja na računima klase 6 vrši se prilikom nastanka prihoda. Računi se otvaraju prema vrstama prihoda. Računi klase 6 – Prihodi, predstavljaju račune uspešnosti, račune uspeha, ili račune (konta) rezultata, i zaključuju se na kraju poslovne godine, kada se knjiži obračun rezultata poslovanja (prenos prihoda preko računa 699, na račune klase 7 – otvaranje i zaključenje računa stanja i uspeha, odnosno računa grupe 71 – Zaključak računa uspeha).

RAČUN 600 – Prihodi od prodaje robe matičnim i zavisnim pravnim licima, iskazuju se prihodi po osnovu prodaje proizvoda, robe i usluga pravnim licima koja ulaze u grupu za konsolidovanje.

RAČUN 601 – Prihodi od prodaje robe ostalim povezanim pravnim licima, iskazuju se prihodi po osnovu prodaje proizvoda, robe i usluga ostalim povezanim pravnim licima.

RAČUN 602 – Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu, iskazuju se prihodi od prodaje na domaćem tržištu.

RAČUN 603 – Prihodi od prodaje robe na inostranom tržištu, iskazuju se prihodi od prodaje na inostranom tržištu.

RAČUN 610 – Prihodi od prodaje proizvoda i usluga matičnim i zavisnim pravnim licima, iskazuju se prihodi po osnovu prodaje proizvoda, robe i usluga pravnim licima koja ulaze u grupu za konsolidovanje.

RAČUN 611 – Prihodi od prodaje proizvoda i usluga ostalim povezanim pravnim licima, iskazuju se prihodi po osnovu prodaje proizvoda, robe i usluga ostalim povezanim pravnim licima.

RAČUN 612 – Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu, iskazuju se prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu.

RAČUN 613 – Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na inostranom tržištu, iskazuju se prihodi od prodaje proizvoda i usluga na inostranom tržištu.

RAČUN 620 – Prihodi od aktiviranja ili potrošnje robe za sopstvene potrebe, iskazuju se prihodi po osnovu upotrebe robe za nematerijalna ulaganja, osnovna sredstva, materijal, rezervne delove, kao i za reprezentaciju.

RAČUN 621 – Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe, iskazuju se prihodi po osnovu upotrebe proizvoda i usluga za nematerijalna ulaganja, osnovna sredstva, materijal i

rezervne delove, prirast osnovnog stada i sopstveni transport nabavke materijala i robe, kao i za reprezentaciju.

RAČUN 630 – Povećanje vrednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga, iskazuje se povećanje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i nedovršenih usluga na kraju obračunskog perioda u odnosu na početak perioda, zaduženjem računa 110 i 120.

RAČUN 631 – Smanjenje vrednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga, iskazuje se smanjenje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i nedovršenih usluga na kraju obračunskog perioda u odnosu na početak perioda, odobrenjem računa 110 i 120.

RAČUN 640 – Prihodi od premija, subvencija, dotacija, regresa, kompenzacija i povraćaja poreskih dažbina, iskazuju se ovi prihodi zaduženjem računa 222 ili 241.

RAČUN 641 – Prihodi po osnovu uslovljenih donacija, iskazuju se ukidanja odloženih prihoda sa računa 495 – Odloženi prihodi i primljene donacija, u skladu sa MRS 20 i ostalim relevantnim MRS.

RAČUN 650 – Prihodi od zakupnina, iskazuju se prihodi po osnovu zakupnine (operativnog lizinga) nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme.

RAČUN 651 – Prihodi od članarina, iskazuju se prihodi od članarine poslovnih i drugih udruženja.

RAČUN 652 – Prihodi od tantijema i licencnih naknada, iskazuju se prihodi od naknada po osnovu patenata, žigova, autorskih i ostalih prava.

RAČUN 659 – Ostali poslovni prihodi, iskazuju se ostali poslovni prihodi za koje nije predviđen poseban račun u okviru računa grupe 65.

RAČUN 660 – Finansijski prihodi od matičnih i zavisnih pravnih lica, iskazuju se prihodi od kamata, pozitivnih kursnih razlika, dividendi i ostali finansijski prihodi pravnih lica, lica koja ulaze u grupu za konsolidovanje u skladu sa MRS 27, osim udela u dobitku zavisnih pravnih lica i zajedničkih ulaganja, koji se obračunava korišćenjem metoda udela.

RAČUN 661 – Finansijski prihodi od ostalih povezanih pravnih lica, iskazuju se prihodi od kamata, pozitivnih kursnih razlika, dividendi i ostali finansijski prihodi ostalih povezanih pravnih lica.

RAČUN 662 – Prihodi od kamata, iskazuju se prihodi od kamata po datim kreditima, po potraživanjima iz dužničko – poverilačkih odnosa, zateznim i drugim kamatama, osim kamata po osnovu obaveza prema matičnim i zavisnim pravnim licima. Na ovom računu iskazuju se kod davaoca lizinga prihodi od kamata po finansijskom lizingu.

RAČUN 663 – Pozitivne kursne razlike, iskazuju se pozitivne kursne razlike po osnovu potraživanja i obaveza u obračunskom periodu, osim kursnih razlika iz odnosa prema matičnim i zavisnim i ostalim povezanim pravnim licima.

RAČUN 664 – Prihodi po osnovu efekata valutne klauzule, iskazuju se pozitivni efekti proitsekli iz zaštite potraživanja, plasmana i obaveza valutnom klauzulom.

RAČUN 665 – Prihodi od učešća u dobitku zavisnih pravnih lica i zajedničkih ulaganja, koji se obračunavaju korišćenjem metoda udela, iskazuju se prihodi od učešća u dobitku zavisnih pravnih lica i zajedničkih ulaganja, koji se obračunavaju korišćenjem metoda udela.

RAČUN 669 – Ostali finansijski prihodi, iskazuju se finansijski prihodi za koje nije propisan poseban račun u okviru računa grupe 66.

RAČUN 670 – Dobici od prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme, iskazuju se prihodi od prodaje ovih oblika imovine u iznosu većem od neotpisane vrednosti.

RAČUN 671 – Dobici od prodaje bioloških sredstava, iskazuju se prihodi od prodaje bioloških sredstava u iznosu većem od neotpisane vrednosti.

RAČUN 672 – Dobici od prodaje učešća i dugoročnih hartija od vrednosti, iskazuje se više ostvaren iznos prihoda od prodaje učešća i dugoročnih hartija od vrednosti u odnosu na njihovu knjigovodstvenu vrednost.

RAČUN 673 – Dobici od prodaje materijala, iskazuje se više ostvaren iznos prihoda od prodaje materijala u odnosu na njegovu knjigovodstvenu vrednost.

RAČUN 674 – Viškovi, iskazuju se viškovi sredstava koji se utvrde na osnovu redovnog ili vanrednog popisa, osim viškova učinaka.

RAČUN 675 – Naplaćena otpisana potraživanja, iskazuju se prihodi po osnovu naplate direktno otpisanih potraživanja.

RAČUN 676 – Prihodi po osnovu efekata zaštite od rizika koji ne ispunjavaju uslove da se iskažu u okviru revalorizacionih rezervi, iskazuje se pozitivan efekat ugovorene revalorizacije ili ostalih oblika ugovorene zaštite od rizika, osim efekata po osnovu valutne klauzule.

RAČUN 677 – Prihodi od smanjenja obaveza, iskazuje se smanjenje obaveza po osnovu zakona, vanparničnog poravnjanja i sl. direktnim otpisivanjem, zaduženjem računa na kome je obaveza iskazana.

RAČUN 678 – Prihodi od ukidanja dugoročnih rezervisanja, iskazuje se ukidanje neiskorišćenih dugoročnih rezervisanja zaduženjem odgovarajućih računa grupe 40.

RAČUN 679 – Ostali nepomenuti prihodi, iskazuju se ostali nepomenuti prihodi za koje nije propisan poseban račun u okviru grupe 67.

Na računima grupe 68 - Prihodi od usklađivanja vrednosti imovine, iskazuju se pozitivni efekti promene poštene (fer) vrednosti nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja, opreme, bioloških sredstava i zaliha do visine predhodno iskazanih rashoda za ta sredstva po osnovu vrednosnog usklađivanja, kao i drugih ukidanja ispravki vrednosti po osnovu vrednosnog usklađivanja u skladu sa MRS 16, MRS 38, MRS 36, i drugim relevantnim MRS i računovodstvenom politikom.

RAČUN 690 – Dobitak poslovanja koje se obustavlja, iskazuju se dobiti organizacionih delova za koje je doneta odluka o obustavljanju poslovanja, u skladu sa MSFI 5.

RAČUN 691 – Prihodi, efekti promene računovodstvenih politika i ispravke grešaka ranijih godina, iskazuju se naknadno utvrđeni prihodi iz ranijih godina, kao i efekti promene računovodstvene politike i ispravka greške iz ranijih godina koja nije materijalno značajna.

RAČUN 699 – Prenos prihoda, iskazuje se prenos prihoda zaduženjem ovog računa u korist odgovarajućih računa grupe 71. Na kraju godine vrši se zaključivanje ovog računa njegovim odobrenjem, a na teret pojedinih računa grupe 60 do 69.

Na kraju poslovne godine vrši se zaključivanje klasa 5 i 6 i njihov prenos na klasu 7 - utvrđivanje bruto - odnosno neto poslovanja rezultata. Tako utvrđeni rezultata (dobitak i poreski rashod perioda ili gubitak) prenosi se na odgovarajuće grupe računa u klasi 3 (341 - dobitak ili 351 - gubitak) i klasi 4 (481 - obaveze po osnovu poreza na dobitak) odnosno na ovaj način se vrši zatvaranje i klase 7. U nastavku se daje pregled - način utvrđivanja dobitka i gubitka :

PRIMERI PROMENA I KNJIZENJA

Račun 600-Prihodi od prodaje robe matičnim i zavisnim pravnim licima

Primer promene:

Zavisno pravno lice „Dikan” bavi se trgovinom na veliko. Matičnom pravnom licu „Mikan” se pri svakoj prodaji odobrava rabat od 10% koji se ne odobrava drugim poslovnim partnerima, iako posluju na istom tržištu i pod istim uslovima. Nepovezanom privrednom društvu izdat je račun za prodatu robu u iznosu od 10.000 dinara i obračunat PDV po stopi od 18%, što iznosi 1.800 dinara. Pravnom licu Mikan izdat je račun za prodatu robu u iznosu od 10.000 dinara. Na ovaj iznos odobren je rabat od 10% tako da je osnovica za PDV 9.000 dinara, a obračunati PDV 1.620 dinara. U toku godine matičnom pravnom licu prodato je robe za 9.000 dinara, uključujući odobreni rabat i obračunat PDV u iznosu od 162.000.

Primer knjiženja kod zavisnog pravnog lica:

1	200		Kupci – matična zavisna pravna lica	10.620	
	202		Kupci u zemlji	11.800	
		600	Prihodi od prodaje robe matičnim i zavisnim pravnim licima		9.000
		602	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu		10.000
		470	Roba u prometu na veliko		3.420
- za prihode od prodaje robe					

Račun 602-Prihodi od prodaje robe na domacem trzistu

Primer promene:

Po dnevnom izveštaju izvršena je sledeća prodaja robe iz samoposluge:

- po osnovu uplate pazara (gotovine) na tekući račun 200.000,00
- po ispostavljenim bezgotovinskim računima 20.000,00
- po primljenim čekovima građana 70.000,00

Struktura prodate robe po poreskim stopama na osnovu dnevnog izveštaja o prodaji je sledeća:

Promet	Osnovica	PDV	Promet sa PDV
po stopi od 18%	152.542,39	27.457,61	180.000,00
po stopi od 8%	101.851,86	8.148,14	110.000,00
Ukupno:	254.394,25	35.605,75	290.000,00

Knjiženje promene:

1	241		Tekući (poslovni) računi	200.000,00	
	202		Kupci u zemlji	20.000,00	

	2401		Čekovi građana	70.000,00	
		602	Prihodi od prodaje na malo na domaćem tržištu		254.394,25
		470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		27.457,61
		471	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po posebnoj stopi (osim primljenih avansa)		8.148,14
- prema dnevnom izveštaju o prometu					
2	501		Nabavna vrednost prodate robe na malo	290.000,00	
		1340	Roba u prometu na malo		290.000,00
- za nabavnu vrednost prodate robe					

Račun 612-Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domacem trzistu

Primer promene:

Preduzeće je preko sopstvene prodavnice prodalo gotove proizvode za 40.000,00 dinara (uključujući PDV). Obračunati PDV po preračunatoj stopi od 15,25432% (poreska stopa 18%) iznosi 6.101,69 dinara. Pazar je uplaćen na blagajnu. Blagajna je uplatila Pazar na žiro-račun.

Knjiženje promene:

1	243		Blagajna	40.000,00	
		612	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu		33.898,31
		470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		6.101,69
- dnevnik blagajne, dnevni izveštaj o prodaji, Pazar u blagajni					
2	2419		Tekući (poslovni)računi – prelazni račun	40.000,00	
		243	Blagajna		40.000,00
- dnevnik blagajne, položen pazar na tekući račun					
3	241		Tekući (poslovni) račun	40.000,00	
		2419	Tekući (poslovni)računi – prelazni račun		40.000,00
- po izvodu žiro računa, položen pazar					

Račun 613-Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na ino-trzistu

Primer promene:

Proizvođačko preduzeće izvezlo je proizvode (gumenu obuću) u inostranstvo u ukupnoj vrednosti od 20.000 USD (1 dolar = 70,00 dinara). Troškovi prevoza po računu inoprevoznika iznose 2.500 USD. Izvoz je naplaćen i podnet je zahtev nadležnoj filijali Narodne banke Srbije za povraćaj carinskih i drugih dažbina. Na dan podnošenja zahteva srednji kurs dolara iunosio je 70,00 dinara, tako da nisu obračunate kursne razlike. Preduzeće ima pravo na povraćaj carinskih i drugih dažbina po osnovu izvoza po stopi od 2,34 %. Osnovicu za ostvarivanje prava na povraćaj carinskih dažbina predstavlja dinarska protivvrednost ugovorene cene za izvezenu robu, svedena na paritet DAF (isporučeno na granicu) Srbija. Osnovica se utvrđuje primenom zvaničnog srednjeg kursa dinara važećeg na dan podnošenja zahteva. Preduzeće koje naplati izvezenu robu ima pravo na povraćaj dela plaćene vozarine u drumskom, železničkom, pomorskom, rečnom, rečno – pomorskom i vazdušnom saobraćaju, za prevoz robe od domaće granice do odredišta kupca, po stopi od 1,5% od iznosa plaćene vozarine za prevoz do zemalja Evrope i zemalja u području Sredozemnog mora. Zahtev je prihvaćen i

doznačena su sredstva na tekući račun preduzeća. Vrednost proizvoda po planskoj ceni je 1.000.000,00 dinara.

1	Fakturna vrednost izvezenih proizvoda (1 USD = 70,00 dinara)	20.000,00	1.400.000,00
2	Vozarina do domaće granice	500,00	35.000,00
3	Vrednost izvoza franko granica u dinarima (r. br. 1- r. br.2)		1.365.000,00
4	Inostrana vozarina	2.000,00	140.000,00
5	Obračun podsticaja *		
a)	Povraćaj carinskih dažbina (1.365.000,00 x 2,34%)		31.941,00
b)	Povraćaj dela vozarine (inostrane vozarine) (1,5% x 40.000,00)		2.100,00
	Ukupno podsticaja (a+b)		34.041,00

Knjiženje promene:

a)Knjiženje u finansijskom knjigovodstvu					
1	203		Kupci u inostranstvu	1.400.000,00	
		613	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na inostranom tržištu		1.400.000,00
- izvoz proizvoda po računima proizvođačkog preduzeća					
2	531		Troškovi transportnih usluga	175.000,00	
		434	Dobavljači u inostranstvu		175.000,00
- usluge prevoza do kupca u inostranstvu					
3	244		Devizni račun	1.400.000,00	
		203	Kupci u inostranstvu		1.400.000,00
- naplaćen izvoz proizvoda (po obaveštenju poslovne banke)					
4	434		Dobavljači u inostranstvu	175.000,00	
		244	Devizni račun		175.000,00
- plaćena vozarina do ino- kupca po deviznom izvodu banke					
5	222		Potraživanja od državnih organa i organizacija	34.041,00	
		640	Prihodi od premija, subvencija, dotacija, regresa, kompenzacija i povraćaja poreskih dažbina		34.041,00
- obračun podsticaja po osnovu izvoza					
6	241		Tekući (poslovni) računi	34.041,00	
		222	Potraživanja od državnih organa i organizacija		34.041,00
- naplata izvoznog podsticaja					
a) Knjiženja u knjigovodstvu troškova i učinaka					
7	980		Troškovi prodatih proizvoda i usluga	1.000.000,00	
		960	Gotovi proizvodi osnovne delatnosti		1.000.000,00
- izvoz proizvoda					

Račun 620-Prihodi od aktiviranja robe za sopstvene potrebe

Primer promene:

Privredno društvo koje se bavi proizvodnjom, a obavlja i trgovinu na veliko, ranije je nabavilo od drugog proizvođačkog preduzeća proizvode kao robu radi dalje prodaje. Deo robe sa zaliha čija je nabavna vrednost iznosi 42.000,00 dinara upotrebilo je kao reprodukcioni materijal za izradu proizvoda u okviru svoje proizvodne delatnosti.

Knjiženje promene:

1	101		Materijal	42.000,00	
		620	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje robe za sopstvene potrebe		42.000,00
- za uzetu robu za sopstvene potrebe					
2	501		Nabavna vrednost prodate robe	42.000,00	
		132	Roba u prometu na veliko		42.000,00
- prenos nabavne vrednosti robe na rashode					
3	511		Troškovi materijala za izradu	42.000,00	
		101	Materijal		42.000,00
- za upotrebljeni materijal					
4	950		Proizvodnja proizvoda osnovne delatnosti	42.000,00	
		902	Račun za preuzimanje troškova		42.000,00
- za upotrebljeni materijal (u knjigovodstvu troškova i učinaka)					

Račun 621-Prihodi od aktiviranja proizvoda za sopstvene potrebe

Primer promene:

Privredno društvo koje se bavi proizvodnjom mašina uzelo je sopstveni proizvod kao opremu za vršenje delatnosti.

1. Cena koštanja	42.000,00
2. Sopstvene usluge montaže	2.500,00

Knjiženje promene:

1	027		Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	44.500,00	
		621	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe		44.500,00
- za uzet sopstveni proizvod za opremu i za sopstvene usluge montaže po internom obračunu					
2	023		Postrojenja i oprema	44.500,00	
		027	Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi		44.500,00
- za aktiviranje opreme					
3	980		Troškovi prodatih proizvoda i usluga	42.000,00	
		960	Gotovi proizvodi		42.000,00
- za izlaz proizvoda iz skladišta					

Račun 630-Povećanje vrednosti zaliha nedovrsene proizvodnje i gotovih proizvoda

Primer promene:

Red.	Broj	Naziv računa	Stanje na	Promene vrednosti zaliha	Stanje na dan
------	------	--------------	-----------	--------------------------	---------------

br.	računa		dan	31.12.2009.		
			1.1.2009.	povećanje	zmanjenje	
1	110	Nedovršena proizvodnja	2.600.000	200.000	-	2.800.000
2	120	Gotovi proizvodi	4.200.000	100.000	-	4.300.000
		Svega:	6.800.000	300.000	-	7.100.000

Knjiženje promene:

1	110		Nedovršena proizvodnja	200.000,00	
	120		Gotovi proizvodi	100.000,00	
		630	Povećanje vrednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga		300.000,00
- za povećanje vrednosti zaliha					

Račun 631-Smanjenje vrednosti zaliha nedovrsene proizvodnje i gotovih proizvoda
Primer promene:

Red. br.	Broj računa	Naziv računa	Stanje na dan 1.1.2007.	Promene vrednosti zaliha		Stanje na dan 31.12.2007.
				povećanje	zmanjenje	
1	110	Nedovršena proizvodnja	6.300.000	-	1.700.000	4.600.000
2	120	Gotovi proizvodi	4.500.000	300.00	-	4.800.000
		Svega:	10.800.000	300.000	1.700.000	9.400.000

Knjiženje promene:

1	631		Smanjenje vrednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga	1.400.000,00	
	120		Gotovi proizvodi	300.000,00	
		110	Nedovršena proizvodnja		1.700.000,00
- za smanjenje zaliha					

Račun 640-Prihodi od premija, stimulacija subvencija, regresa itd.

Primer promene:

Zemljoradnička zadruga je podnela zahtev za ostvarivanje prava na premiju za proizvodnju mleka za mesec februar 2009. godine u skladu sa Uredbom o primiji za mleko za 2009. godinu (Službeni glasnik RS, br 21/09, 28/09 i 50/09) na iznos od 20.000 dinara. Zahtev je odobren i mlekari je uplaćen navedeni iznos.

Knjiženje promene:

1	222		Potraživanja od državnih organa i organizacija	20.000,00	
		640	Prihodi od premija, subvencija, dotacija, regresa, kompenzacija i povraćaja poreskih dažbina		20.000,00
- podnet zahtev i obračunata premija za proizvodnju pasterizovanog mleka					
2	241		Tekući(poslovni)računi	20.000,00	
		222	Potraživanja od državnih organa i		

		organizacija		20.000,00
- uplata premija				

Račun 641-Prihodi po osnovu uslovljenih donacija

Primer promene:

Privredno društvo je nabavilo opremu za prečišćavanje otpadnih voda po ceni od 140.000 dinara (knjiženje je već sprovedeno 023/433,470) i steklo pravo na subvenciju u iznosu od 70.000 dinara.

1. Privredno društvo je podnelo zahtev za subvenciju. Podnošenje zahteva može se knjižiti stavom 222/495 ili 281/495, što zavisi od toga kako je propisom uređen postupak podnošenja zahteva za subvenciju i način rešavanja zahteva.
2. Na osnovu izvoda tekućeg računa knjiži se uplata subvencije od 70.000 dinara.
3. Obračunata amortizacija na kraju godine iznosi 10.000 dinara.
4. Ukida se razgraničenje prihoda srazmerno sa učešćem iznosa subvencije u nabavnoj vrednosti opreme ($70.000/140.000=1/2$) u iznosu od 5.000 dinara.

Knjiženje promene:

1	222		Potraživanja od državnih organa i organizacija	70.000	
		495	Odloženi prihodi i primljene donacije		70.000
-za podnet zahtev za subvencije					
2	241		Tekući (poslovni)računi	70.000	
		222	Potraživanja od državnih organa i organizacija		70.000
-po izvodu sa tekućeg računa					
3	540		Troškovi amortizacije	10.000	
		028	Ispravka vrednosti opreme		10.000
- za obračunatu amortizaciju					
4	495		Odloženi prihodi i primljene donacije	50.000	
		641	Prihodi po osnovu uslovljenih donacija		50.000
-ukidanje razgraničenja prihoda po osnovu obračunate amortizacije					

Račun 650-Prihodi od zakupnina

Primer promene:

Privredno društvo je dalo u zakup poslovni prostor za koji zakupoprimac plaća zakupninu od 12.000,00 dinara, uvećanu za PDV po stopi od 18% fakturisalo uslugu za jedan mesec. Naplaćena je zakupnina.

Knjiženje promene:

1	202		Kupci u zemlji	14.160,00	
		650	Prihodi od zakupnina		12.000,00
		470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		2.160,00
- za obračunatu zakupninu i PDV po računu					
2	241		Tekući (poslovni) računi	14.160,00	
		202	Kupci u zemlji		14.160,00
-za naplaćenu zakupninu po izvodu					

Račun 652-Prihodi od tantijema, i licenciranih naknada

Primer promena:

Privredno društvo Alfa info prodalo je licencu za korišćenje računovodstvenog softvera sa pravom korišćenja dve kalendarske godine privrednom društvu Omega iz Bugarske po ceni od 60.000 dinara. Istovremeno je prodana i licenca za softver za obračun kamata po kojoj prodavac nema nikakve obaveze za održavanje softvera i bez ograničenja korišćenja po ceni od 10.000 dinara. Naplaćen je ukupan ugovoreni iznos za oba softvera u iznosu od 70.000 dinara u dinarima sa nerezidentom računa kupca. PDV nije obračunat, imajući u vidu da je usluga izvršena u inostranstvu, odnosno da se mesto prometa utvrđuje prema odredbama člana 12. stav 3. tačka 4) podtačka 5) Zakona o PDV, to jest prema sedištu primaoca usluge.

Knjiženje promene:

1.	203		Kupci u inostranstvu	70.000	
		491	Obračunati prihodi budućeg perioda		60.000
		652	Prihodi od tantijema		10.000
- za prodaju po ugovorima					
2.	241		Tekući (poslovni) računi	70.000	
		202	Kupci u zemlji		70.000
- po izvodu					
3.	491		Obračunati prihodi budućeg perioda	30.000	
		652	Prihodi od tantijema		30.000
-knjiženje prihoda na kraju obračunskog perioda					

Račun 661-Finansijski prihodi od ostalih povezanih pravnih lica

Primer promene:

Pridruženo pravno lice je utvrdilo dobitak prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja za 2008. godinu u iznosu od 150.000,00 dinara. Pravnom licu koje u ovom pravnom licu ima značajan uticaj pripada 50.000,00 dinara po osnovu učešća u kapitalu pridruženog pravnog lica. Doneta je odluka o raspodeli dobiti za 2008. godinu u februaru 2009. godine, u pridruženom pravnom licu po kojoj ulagaču (matičnom pravnom licu) pripada dividenda u iznosu od 50.000,00 dinara. Dividenda je uplaćena u novembru 2009. godine. U poslovnim knjigama ulagača prihod od dividende se knjiži onda kada je utvrđen dobitak i pravo na dividendu na teret učešća u kapitalu. Drugim rečima, knjiženje prihoda sprovodi se pre sastavljanja finansijskih izveštaja. Na dan kada je dividenda uplaćena na tekući račun, knjiži se smanjenje učešća u kapitalu.

Knjiženje promene:

1	220		Potraživanja za kamatu i dividende	50.000,00	
		661	Finansijski prihodi od ostalih povezanih pravnih lica		50.000,00
-prihod po osnovu dividende od pridruženog pravnog lica (u finansijskim izveštajimaza 2008.godinu)					
2	241		Tekući (poslovni) računi	50.000,00	
		220	Potraživanja za kamatu i dividende		50.000,00
-za korekciju učešća u kapitalu za uplaćenu dividendu					

Račun 662-Prihodi od kamata

Primer promene:

Pravno lice je izvršilo uslugu drugom pravnom licu sa odloženim rokom plaćanja od 60 dana u vrednosti od 30.000,00 dinara. Ugovorena kamata za odloženi rok plaćanja iznosi 2% mesečno po metodi prostog interesnog računa. Pravno lice - dužnik je platilo izvršenu uslugu sa zakašnjenjem od 30 dana od ugovorenog roka zajedno sa ugovorenom kamatom u iznosu od 1.200,00 dinara (30.000 x 2 x 2%). Poverilac je obračunao zateznu kamatu za period docnje u iznosu od 600,00 dinara (30.000 x

1 x 2%). Zatezna kamata je obračunata u visini ugovorene kamate, što je u skladu sa članom 277. Zakona o obligacionim odnosima, a nije obračunata na ugovorenu kamatu dospelu za plaćanje, što je u skladu sa članom 279. ovog zakona.

Knjiženje promene:

1	202		Kupci u zemlji	30.000,00	
		611	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu		30.000,00
- za izvršenu uslugu					
2	241		Tekući (poslovni) računi	31.200,00	
		662	Prihodi od kamata (za ugovorenu kamatu)		1.200,00
		662	Prihodi od kamata (za zateznu kamatu)		600,00
		202	Kupci u zemlji		29.400,00
-za obračunatu i naplaćenu ugovorenu i zateznu kamatu i delimično otplaćenu uslugu					

Račun 663-Pozitivne kursne razlike

Primer promene:

Plaćena je obaveza prema ino – dobavljaču. Na dan plaćanja obaveza prema ino-dobavljaču iznosila je 1.000 USD po srednjem kursu 1 USD= 70,8200 dinara. Ova obaveza bila je iskazana u poslovnim knjigama na dan carinjenja kada je kurs iznosio 1 USD= 71,3200 dinara. Obračunata je i proknjižena pozitivna kursna razlika prilikom plaćanja obaveze prema inostranstvu.

Knjiženje promene:

1	434		Dobavljači u inostranstvu	71.320	
		663	Pozitivne kursne razlike		500
		244	Devizni račun		70.820
-za plaćanje obaveze u inostranstvu					

Račun 664-Prihodi po osnovu efekata valutne klauzule

Primer promene:

Pravno lice je 10. novembra 2006. godine prodalo mašinu, uz ugovoreni rok plaćanja do 31. januara 2007. godine. U cilju zaštite od finansijskog rizika, ugovorena je valutna klauzula, saglasno sa članom 21. Zakona o deviznom poslovanju. Cena mašina sa PDV iznosi 50.000 EUR u dinarskoj protivvrednosti po srednjem kursu na dan plaćanja. Srednji kurs na dan isporuke mašine, kada je uručen i račun kupcu, iznosio je 1EUR = 86.0333 dinara. Srednji kurs na dan 31.12.2006. godine iznosi 87,00 dinara, a na dan plaćanja 88,00 dinara ua 1 EUR. U skladu sa ugovorom, pravno lice je u računu za isporučenu mašinu, pored ostalih podataka, saglasno sa članom 42. Zakona o PDV, iskazalo:

1.	Prodajnu vrednost opreme bez PDV	3.645.480,50
2.	PDV po stopi od 18% (4.301.665,00 x 15,254%)	656.184,50
3.	Prodajnu vrednost opreme sa PDV na dan isporuke (50.000 EUR x 86,0333 din.)	4.301.665,00

Pravno lice je u knjizi izdatih računa i u poreskoj prijavi za mesec novembar, iskazalo poresku obavezu po ovom računu, u iznosu od 656,184,50 dinara. Pravno lice je obračunalo prihode po osnovu efekata ugovorene valutne klauzule po srednjem kursu na dan bilansiranja (50.000 EUR x 87,00 = 4.350.000,00 – 4.301.665,00 = 48.335,00)

U skladu sa ugovorenim valutnom klauzulom, kupac je 31.01.2008. godine uplatio iznos od 4.400.000 dinara (50.000 EUR x 88,00 dinara).

Knjiženje promene:

1	202		Kupci u zemlji	4.301.665,00	
		602	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu		3.645.480,50
		470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi		656.184,50
-za prodatu robu po računu					
2	202		Kupci u zemlji	48.335,00	
		664	Prihodi po osnovu efekata valutne klauzule		48.335,00
-za obračunate prihode po osnovu efekata ugovorene valutne klauzule po srednjem kursu na dan bilansiranja					
3	241		Tekući (poslovni) računi	4.400.000,00	
		664	Prihodi po osnovu efekata valutne klauzule		50.000,00
		202	Kupci u zemlji		4.350.000,00
-za naplatu potraživanja po računu po kojem je ugovorena valutna klauzula					

Račun 669-Ostali finansijski prihodi**Primer promene:**

Privrednom društvu je dostavljena odluka o raspodeli dobiti od drugog privrednog društva po kojoj mu na ime dividende pripada iznos od 14.400,00 dinara. Po izvodu banke dividenda je uplaćena na tekući račun privrednog društva ulagača.

Knjiženje promene:

1	220		Potraživanja za kamatu i dividende	14.400,00	
		669	Ostali finansijski prihodi		14.400,00
-po izveštaju o obračunatoj dividendi					
2	241		Tekući (poslovni) računi	14.400,00	
		220	Potraživanja za kamatu i dividende		14.400,00
-za uplaćenu dividendu					

Račun 670-Dobici od otudjenja stalne imovine**Primer promene:**

Prodana je oprema u toku godine. Nabavna vrednost na dan prodaje iznosi 450.000,00 dinara, a ispravka vrednosti, nakon konačnog obračuna amortizacije, iznosi 350.000,00 dinara. Oprema je prodana za 160.000,00 dinara drugom pravnom licu, a obračunati PDV iznosi 28.800,00 dinara. Naplaćena je prodana oprema.

Obračun:

1. Nabavna vrednost
2. Ispravka vrednosti
3. Sadašnja vrednost (1-2)
4. Prodajna cena
5. Dobitak od prodaje (4-3)

Knjiženje promene:

1	202		Kupci u zemlji	188.800	
---	-----	--	----------------	---------	--

	0239		Ispravka vrednosti opreme (analitički račun)	350.000	
		0230	Oprema (analitički račun)		450.000
		470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		28.800
		670	Dobici od prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme		60.000
- za prodatu robu					
2	241		Tekući (poslovni) računi	188.800	
		202	Kupci u zemlji		188.800
- za naplaćenu opremu					

Račun 672-Dobici od prodaje ucesca u kapitalu drugih pravnih lica

Primer promene:

Preduzeće „Alfa” ima udeo u preduzeću „Beta” d.o.o. u vrednosti od 600.000 dinara. Preduzeće „Alfa” je prodalo preduzeću „Sigma” ove udele za 650.000 dinara. Iznos od 50.000 dinara predstavlja dobitak od prodaje (kapitalnu dobit). Preduzeće „Sigma” je doznačilo novac na tekući račun Preduzeća „Alfa”.

Knjiženje u preduzeću „Alfa”:

1	228		Ostala potraživanja	650.000	
		032	Učešća u kapitalu ostalih pravnih lica i druge hartije od vrednosti raspoložive za dalju prodaju		600.000
		672	Dobici od prodaje učešća i dugoročnih hartija od vrednosti		50.000
- za prodato učešće					
2	241		Tekući (poslovni) računi	650.000	
		202	Kupci u zemlji		650.000
- za naplatu prodatog učešća					

Račun 673-Dobici od prodaje materijala

Primer promene:

Preduzeće je prodalo materijal drugom preduzeću u vrednosti od 36.000,00 dinara. Knjigovodstvena vrednost tog materijala je 30.000,00 dinara. Preduzeće nije obveznik PDV. Naplaćeno je potraživanje od kupca. Dobitak od prodaje materijala iznosi 6.000,00 dinara.

Knjiženje promene:

1	202		Kupci u zemlji	36.000	
		101	Materijal		30.000
		673	Dobici od prodaje materijala		6.000
- za prodati materijal					
2	241		Tekući (poslovni) računi	36.000	
		202	Kupci u zemlji		36.000
- za naplatu od kupaca					

Račun 674-Viskovi**Primer promene:**

Popisom je utvrđen višak robe na stovarištu, čija je prodajna vrednost 18.000,00 dinara. Procenjena nabavna vrednost te robe je 16.200,00 dinara, a razlika u ceni 1.800,00 dinara. Roba se vodi po prodajnoj ceni bez PDV.

Knjiženje promene:

1	1320		Roba u prometu na veliko	18.000	
		1329	Razlika u ceni u prometu na veliko		1.800
		674	Viškovi		16.200
- za višak robe na stovarištu po odluci o popisu					

Račun 675-Naplaćena otpisana potraživanja**Primer promene:**

U skladu sa ugovorom naplaćeno je potraživanje od kupca u iznosu od 10.000 dinara, koje je bilo direktno otpisano.

Knjiženje promene:

1	241		Tekući (poslovni) računi	10.000	
		675	Naplaćena otpisana (ispravljena) potraživanja		10.000
- za naplaćeno otpisano potraživanje					

Račun 676-Prihodi po osnovu efekata ugovorene zaštite od rizika**Primer promene:**

Preduzeće već ima u poslovnim knjigama proknjiženo potraživanje prema kupcu u iznosu od 8.000 dinara, čiji je rok plaćanja šest meseci, sa ugovorenim revalorizacijom prema indeksu rasta cena na malo u Republici, od meseca kada je nastao DPO do meseca koji prethodi naplati.

Prema izvodu banke kupac je platio ugovoreni iznos, uključujući i obračunatu revalorizaciju. Indeks rasta cena na malo za ugovoreni period je 105,55, tako da je potraživanje naplaćeno u iznosu od 8.444 dinara, odnosno za 444 dinara više.

Knjiženje promene:

1	241		Tekući (poslovni) računi	8.444,00	
		676	Prihodi po osnovu efekata ugovorene zaštite od rizika		444,00
		202	Kupci u zemlji		8.000,00
- za naplatu potraživanja po izvodu banke					

Račun 677-Prihodi od smanjenja obaveza**Primer promene:**

Preduzeće je na računu 433 – Dobavljači u zemlji, imalo proknjiženu obavezu u iznosu od 70.000 dinara. Taj iznos trebalo je uplatiti 20. marta 2004. godine. Pošto je popisom obaveza utvrđeno da je istekao zakonski rok od tri godine (član 374. Zakona o obligacionim odnosima), u 2008. godini ovaj iznos knjiži se kao prihod po osnovu smanjenja obaveza, na osnovu odluke o usvajanju popisa.

Knjiženje promene:

1	433		Dobavljači u zemlji	70.000	
		677	Prihod od smanjenja obaveza		70.000
- za smanjenje obaveza prema dobavljačima po osnovu zastarelosti					

Račun 678-Prihodi od ukidanja dugoročnih rezervisanja

Primer promene:

Građevinsko preduzeće izvelo je građevinski objekat, isporučilo ga investitoru i ispostavilo konačnu situaciju (prihodi od prodaje knjiženi su u punom iznosu). Građevinsko preduzeće je dalo garanciju na izvedene radove, a kupac inestitor je po ugovoru zadržao deo prihoda kao kauciju za kvalitetno izvršene radove na tri godine u iznosu od 40.000,00 dinara. U prvoj godini uočeni su nedostaci za čije je otklanjanje angažvano drugo pravno lice koje je ispostavilo račun građevinskom preduzeću za popravku na iznos od 27.000 dinara. Ostatak dugoročnog rezervisanja od 13.000,00 dinara ostaje kod investitora do isteka ugovorenog roka. Po isteku roka investitor je uplatio zadržani iznos i ukinut je ostatak rezervisanja

Knjiženje promene:

1	038		Ostali dugoročni plasmani	40.000,00	
		202	Kupci u zemlji		40.000,00
-za zadržanu kauciju od strane investitora					
2	543		Rezervisanja za zadržane kaucije i depozite	40.000,00	
		402	Rezervisanja za zadržane kaucije i depozite		40.000,00
-za dugoročno rezervisanje na osnovu zadržane kaucije					
3	402		Rezervisanja za zadržane kaucije i depozite	27.000,00	
		433	Dobavljači u zemlji		27.000,00
-za izvršenu popravku					
4	241		Tekući (poslovni)računi	40.000,00	
		038	Ostali dugoročni plasmani		40.000,00
-za uplatu investitora za zadržanu kauciju					
5	402		Rezervisanja za zadržane kaucije i depozite		13.000,00
		678	Prihodi od ukidanja dugoročnih rezervisanja koja su vršena na teret poslovnih rashoda (troškova)		13.000,00
-za ukidanje neiskorišćenog dugoročnog rezervisanja					

Račun 679-Ostali nepomenuti prihodi

Primer promene:

Zbog izlivanja reke Tamiš poplavljeni su proizvodni pogon i skladište gotovih proizvoda. Na osnovu zapisnika nadležnog organa za procenu štete i društva za osiguranje, utvrđeno je sledeće:

1. Štete na zalihama	140.000,00
2. Štete na zalihama nedovršene proizvodnje	350.000,00
3. Štete na zalihama gotovih proizvoda	400.000,00
4. Štete na opremi	1.870.000,00
5. Štete na nekretninama	1.440.000,00
6. Ukupna šteta na imovini:	4.200.000,00

Ova procena nije predmet knjiženja, imajući u vidu da je nastala šteta nadoknađena na različite načine.

Oštećene zalihe materijala, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda su rashodovane. Deo opreme koji nije mogao da se popravi je rashodovan, adeo je popravljen. Rashodovana je oprema čija je sadašnja vrednost 430.000 dinara (nabavna vrednost 1.300.000 dinara, a ispravka vrednosti 870.000 dinara). Deo opreme je popravljen, a računi dobavljači za popravku opreme iznose 1.340.000,00 dinara, plus PDV od 241.200,00 dinara. Nekretnine su popravljene, a račun za popravku nekretnina iznosi 1.270.000,00 dinara, uvećan za PDV od 228.600,00 dinara. Društvo za osiguranje priznalo je štetu za onu imovinu koja je bila osigurana u iznosu od 2.670.000,00 dinara i dostavilo dokument o utvrđivanju visine štete koja se nadoknađuje. Društvo za osiguranje priznalo je štetu u neto iznosu bez PDV , imajući u vidu da se PDV obračunat na računima za popravku ili nove nabavke u vezi sa otklanjanjem posledica štetnog događaja, može odbiti kao prethodni porez

Knjiženje promene:

1	570		Gubici po osnovu rashodovanja i prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme	430.000,00	
	0239		Ispravka vrednosti opreme	870.000,00	
		0230	Postrojenja i opreme	1.300.000,00	
- za rashodovanje opreme po osnovu vanrednog događaja					
2	579		Ostali nepomenuti rashodi	140.000,00	
		101	Materijal		140.000,00
- za rashodovanje materijala po osnovu vanrednog događaja					
3	9830		Otpisi zaliha nedovršene proizvodnje	350.000,00	
	9831		Otpisi zaliha gotovih proizvoda	400.000,00	
		9580	Poluproizvodi osnovne delatnosti		350.000,00
		960	Gotovi proizvodi osnovne delatnosti		400.000,00
-za rashodovanje nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda po osnovu vanrednog događaja					
4	532		Troškovi usluga održavanja	1.340.000,00	
	270		PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)	241.200,00	
		433	Dobavljači u zemlji		1.581.200,00
-za troškove popravke opreme					
5	532		Troškovi usluga održavanja	1.270.000,00	
	270		PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)	228.600,00	
		433	Dobavljači u zemlji		1.498.600,00
-za troškove popravke nekretnina					
6	228		Ostala potraživanja	2.670.000,00	
		6794	Prihodi od naknade štete		2.670.000,00
-za obračunatu naknadu štete od strane osiguravajućeg društva					

Račun 680-Prihodi od uskladjivanja vrednosti bioloških sredstava**Primer promene:**

Na dan bilansa u pravnom licu koje se bavi delatnostima voćarstva i vinogradarstva u Tabeli 1 prikazano je usklađivanje vrednosti bioloških sredstava.

Tabela 1: Usklađivanje vrednosti bioloških sredstava u delatnosti voćarstva i vinogradarstva

Red. br.	ELEMENTI	Zasad jabuka	Zasad krušaka	Zasad šljiva	Vinograd	Ukupno
1	2	3	4	5	7	8
1.	Knjigovodstvena Vrednost	2.200.000	750.000	1.000.000	2.500.000	6.450.000
2.	Preneto obezvređenje višegodišnjih zasada iz prethodnog perioda					150.000

Red. br.	ELEMENTI	Zasad jabuka	Zasad krušaka	Zasad šljiva	Vinograd	Ukupno
1	2	3	4	5	7	8
3.	Korigovana knjigovodstvena vrednost (1-2)					6.300.000
4.	Fer vrednost	2.100.000	800.000	1.100.000	3.000.000	7.000.000
5.	Procenjeni troškovi prodaje	100.000	20.000	30.000	150.000	300.000
6.	Korigovana fer Vrednost (4-5)	2.000.000	780.000	1.070.000	2.850.000	6.700.000
7.	Povećanje vrednosti (6-3)					400.000
8.	Neto povećanje vrednosti (7-2)					250.000

Knjiženje promene:

02100		Višegodišnji zasadi	250.000,00	
02108		Ispravka po osnovu obezvrđenja vrednosti bioloških sredstava	150.000,00	
	680	Prihodi od usklađivanja vrednosti bioloških sredstava		400.000,00
- za usklađivanje vrednosti bioloških sredstava				

Račun 691-Prihodi od efekata promene racunovodstvene politike i ispravke gresaka iz ranijih godina**Primer promene:**

Izmenom opšteg akta o računovodstvu i računovodstvenim politikama predviđeno je da se od početka 2009. godine obračun izlaza sa zaliha rezervnih delova, umesto po FIFO metodi, vrši po metodi ponderisane prosečne cene. Posle obračuna zaliha na stanju po metodi ponderisane prosečne cene

utvrđeno je da je vrednost zaliha rezervnih delova u odnosu na prethodno iskazanu vrednost veća za 32.500 dinara, što prema tom opštem aktu ne predstavlja materijalno značajnu stavku. Zbog toga je pravno lice odlučilo da u navedenom slučaju ne vrši retroaktivne promene računovodstvene politike, nego da promenu iskaže u tekućoj godini.

Knjiženje promene:

1	102		Rezervni delovi	32.500,00	
		691	Prihodi, efekti promene računovodstvenih politika i ispravke grešaka iz ranijih godina		32.500,00
- za preračun vrednosti rezervnih delova po metodi ponderisane prosečne cene					

Račun 699-Prenos prihoda

Primer promene:

Na kraju poslovne godine na računima klase 6 posle knjiženja svih rashoda nalazilo se stanje sa podacima iz tabele 1.

Tabela 1: Klasa 6 – Prihodi

Broj računa	Naziv računa	Iznos
601	Prihodi od prodaje robe ostalim povezanim pravnim licima	750.000,00
602	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu	745.150.000,00
612	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu	65.350.000,00
662	Prihodi kamata	50.000,00
674	Viškovi	120.000,00
684	Prihodi od usklađivanja vrednosti zaliha	40.000,00
685	Prihodi od usklađivanja vrednosti potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana	180.000,00
	Svega prihodi	811.640.000,00
690	Dobitak poslovanja koje se obustavlja	126.000,00
	Ukupni prihodi	811.766.000,00

4.7. Klasa 7: OTVARANJE I ZAKLJUČAK RAČUNA STANJA I USPEHA

RAČUN 700 - Otvaranje glavne knjige, iskazuju se stanja početnih pozicija aktive i pasive na početku svake nove poslovne godine ili u toku godine ili otpočinjanju poslovanja novog pravnog lica i preduzetnika. Otvaranje glavne knjige vrši se zaduženjem računa 700 u korist računa glavne knjige sa pasivnim (potražnim) početnim saldom, odnosno zaduženjem računa glavne knjige sa aktivnim (dugovnim) početnim saldom a odobrenjem računa 700. Posle otvaranja svih računa glavne knjige zbir dugovne i potražne strane računa 700 jednak je zbiru bilansa stanja na osnovu koga se vrši i otvaranje računa glavne knjige.

RAČUN 710 - Rashodi i prihodi, iskazuje se zaključak računa rashoda i prihoda na dan godišnjeg bilansa, osim dobitaka i gubitaka poslovanja koje se obustavlja, zaduženjem ovog računa a u korist računa 599 - Prenos rashoda, odnosno odobrenjem ovog računa na teret računa 699 - Prenos prihoda. Knjiženja na račun 710 vrše se po pojedinim pozicijama bilansa uspeha. Saldo računa 710 posle prenosa rashoda i prihoda prenosi se na račun 712 - Prenos ukupnog rezultata.

RAČUN 711 - Račun dobitka i gubitka poslovanja koje se obustavlja, iskazuje se zaključak računa, zaduženjem ovog računa a u korist računa 599 - Prenos rashoda, odnosno odobrenjem ovog računa na teret računa 699 - Prenos prihoda. Saldo računa 711 posle prenosa dobitka i gubitka poslovanja koje se obustavlja prenosi se na račun 712 - Prenos ukupnog rezultata.

RAČUN 712 - Prenos ukupnog rezultata, iskazuje se prenos dobitka na kraju obračunskog perioda, zaduženjem ovog računa u korist računa 720 - Dobitak ili Gubitak, odnosno zaduženjem računa 720 a u korist ovog računa, ako je ostvaren gubitak.

RAČUN 720 - Dobitak ili gubitak, iskazuju se ostvareni dobitak ili gubitak na kraju obračunskog perioda odobrenjem ili zaduženjem ovog računa na teret ili u korist računa 723 - Prenos dobitka ili gubitka.

RAČUN 721 - Poreski rashod perioda, iskazuje se poreski rashod tekućeg perioda obračunat u skladu sa poreskim propisima zaduženjem ovog računa a u korist računa 481 - Obaveze za porez iz rezultata.

RAČUN 722 - Odloženi poreski rashodi i prihodi perioda, iskazuju se odloženi poreski rashodi i prihodi obračunati u skladu sa MRS 12.

RAČUN 723 - Lična primanja poslodavca, iskazuju se isplate ličnih primanja poslodavcu u toku godine. Ako se iznos izvršenih isplata ne može pokriti iz ostvarenog dobitka, nepokriveni iznos se prenosi, na kraju obračunskog perioda, na teret računa 724 - Prenos dobitka ili gubitka.

RAČUN 724 - Prenos dobitka ili gubitka, iskazuje se ostvareni dobitak ili gubitak na kraju obračunskog perioda zaduženjem ili odobrenjem ovog računa i u korist ili na teret računa 720, 721, 722, 723. Ostvareni dobitak koji nije raspoređen, na kraju obračunskog perioda prenosi se zaduženjem računa 724 a u korist računa 341 - Neraspoređeni dobitak tekuće godine. Ostvareni gubitak na kraju obračunskog perioda prenosi se na teret računa 351 - Gubitak tekuće godine, a u korist računa 724. U pravnom licu sa statusom društva lica u narednoj godini ostvareni dobitak se pripisuje kapitalu ako je tako ugovorom utvrđeno, odnosno iskazuje kao obaveza za isplatu prema vlasnicima, a za iznos gubitka umanjuje se kapital po godišnjem bilansu.

RAČUN 730 - Izravnanje računa stanja, iskazuje se zaključak računa glavne knjige zaduženjem ovog računa u korist računa aktive, odnosno odobrenjem ovog računa na teret računa pasive. Knjiženje na račun 730 vrši se po pojedinim pozicijama bilansa stanja. Po izvršenom zaključku svih računa glavne knjige na ovom račun 730 zbir dugovne i potražne strane mora biti jednak.

Na računima grupe 74 - Slobodna grupa, pravna lica i preduzetnici mogu otvarati posebne račune prema sopstvenim potrebama.

4.8. KLASA 8: VANBILANSNA EVIDENCIJA

Na računima klase 8 - Vanbilansna evidencija obuhvataju se sa jedne strane, sredstva preduzeća koja ono koristi a koja ne ispunjavaju uslove za njihovo priznavanje (kao sredstva preduzeća) i sa druge strane obaveze po osnovu tih sredstava. U okviru klase 8 predviđene su sledeće grupe računa:

- Tuđa roba - račun 880,
- Hartije od vrednosti - račun 881,
- Dati avali i garancije - račun 882,
- Materijal primljen na obradu i doradu - račun 883,
- Tuđi građevinski objekti - račun 884,
- Tuđa oprema - račun 885,

- Druga vanbilansna aktiva - račun 889,
- Obaveze za tuđu robu - račun 890,
- Obaveze za date avale i garancije - račun 892,
- Obaveze za materijal primljen na obradu i doradu - račun 893,
- Obaveze za tuđe građevinske objekte - račun 894,
- Obaveze za tuđu opremu - račun 895 i
- Obaveze za drugu vanbilansnu aktivu - račun 899.

Na računima grupe 88 -Vanbilansna aktiva, iskazuju se znači sredstva uzeta u zakup, osim sredstava uzetih u finansijski lizing, preuzeti proizvodi i roba za zajedničko poslovanje, komisiona roba, roba u konsignaciji, materijal primljen na obradu i doradu i ostala sredstva koja nisu u vlasništvu preduzeća.

Na računima grupe 89 - Vanbilansna pasiva, iskazuju se znači sve obaveze po osnovu sredstava iskazanih na računima grupe 88.

Primer knjiženja obradili smo u okviru računa grupe 13.

4.9. KLASA 9: POGONSKO KNJIGOVODSTVO – OBRAČUN TROŠKOVA I UČINAKA

Obračun troškova i učinaka predstavlja poseban segment Kontnog okvira, u okviru kog se knjigovodstveno evidentiraju poslovne promene u vezi sa praćenjem troškova koji nastaju prilikom proizvodnje proizvoda i vršenja proizvodnih usluga (zalihe nedovršene proizvodnje) i praćenja poslovnih promena u vezi sa proizvedenim, isporučenim i prodanim proizvodima (zalihe gotovih proizvoda), odnosno izvršenim i fakturisanim proizvodnim uslugama.

Dakle, može se generalno konstatovati da se troškovi odnose na ulaganje u proizvodnju, koje je bez njih nezamislivo, i s druge strane, da učinci predstavljaju proizvedene proizvode i izvršene proizvodne usluge. Isto tako, može se pouzdano zaključiti da postoji direktna međusobna povezanost troškova i učinaka. Učinci prouzrokuju nastajanje troškova, a ostvareni troškovi nastaju u vezi sa proizvodnjom učinaka (proizvoda) i vršenja proizvodnih usluga. Obračun troškova i učinaka kao računovodstveni postupak (metod) predstavlja osnov za utvrđivanje jedinične cene koštanja proizvoda ili proizvodne usluge.

Kontni okvir je zasnovan na bilansnom principu i koncipiran je tako da se sve poslovne promene u proizvodnim preduzećima prate putem dva odvojena knjigovodstva i to:

- finansijskog knjigovodstva (sa klasama od 0 do 8),
- obračuna troškova i učinaka sa klasom 9.

Reč je o takvoj organizaciji knjigovodstva, koja podrazumeva sledeće:

- I jedno i drugo knjigovodstvo zasnovano je na bilansnoj ravnoteži, što znači da, dugovna strana i potražna strana kod knjiženja poslovnih promena, bilo u finansijskom ili pogonskom knjigovodstvu, potpuno su izjednačene, i da svako od ova dva knjigovodstva ima svoj dnevnik i svoju glavnu knjigu.
- Iako ova dva knjigovodstva čine zasebne delove, ona ne mogu da budu odvojena, već treba da čine jednu celinu. Obračun troškova i učinaka, nakon knjiženja u finansijskom knjigovodstvu, preuzima podatke o početnom stanju zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, računi klase 9 ne ulaze u računovodstvene izveštaje. Obračun troškova i učinaka, kao posebno knjigovodstvo na kraju obračunskog perioda, vrši zaključak svih računa u klasi 9.
- Kod ispravnog stava za knjiženje ne može se dogoditi da se istovremeno u jednom knjigovodstvu nađu računi iz oba knjigovodstva. Sve poslovne promene u klasi 9 odvijaju se isključivo u okviru te klase, međusobnim zaduženjem i odobrenjem odgovarajućih računa.
- Obračun troškova i učinaka, kao deo knjigovodstva, organizovan je po procesnom (funkcionalnom) principu. To znači da se najpre evidentiraju poslovne promene u vezi sa nabavkom sredstava potrebnih za proizvodnju, promene u vezi sa ulaganjem materijalnih

resursa i rada u proizvodni proces, promene u vezi sa završenim proizvodima, isporukama na skladište i prodajom istih na tržištu.

Obračun zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda po godišnjem računu vrši se u skladu sa sledećim propisima:

-Pravilnika o Kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike (Službeni glasnik RS, br.114/06 i 119/08),

-Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja i Međunarodnih računovodstvenih standarda (Službeni glasnik RS, br.16/08 i 116/08), odnosno MSFI/MRS.

Bitni zahtevi koji proizilaze iz odredbi MSFI/MRS su:

-procenjivanje vrednosti zaliha uređuje se opštim aktom o usvojenim računovodstvenim politikama pravnih lica koja primenjuju MSFI/MRS,

-propisana je obaveza obelodanjivanja podataka i informacija o zalihama u finansijskim izveštajima,

-zalihe poljoprivrednih proizvoda nakon žetve, odnosno prirasta, procenjuju se po tržišnoj poštenoj (fer) vrednosti po MRS 41 - Poljoprivreda, a ne po ceni koštanja, odnosno neto prodajnoj ceni, ako je niža od cene koštanja.

Obračun zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i nedovršenih usluga po godišnjem računu vrše privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnici koji vode dvojno knjigovodstvo, a koji na kraju godine imaju nerealizovane zalihe tih proizvoda i usluga.

Procenjivanje zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda uređeno je, pre svega, u MRS 2- Zalihe, a pored ovog Standarda na određene vrste zaliha primenjuju se i MRS 41 - Poljoprivreda, MRS 11 - Ugovori o izgradnji, MRS 18 - Prihodi, MRS 21 - Učinci promena kursa stranih valuta i MRS 23 - Troškovi pozajmljivanja.

Prema stavu 9 MRS 2, zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda mere se po ceni koštanja ili po neto prodajnoj vrednosti, ako je niža.

Cenu koštanja zaliha čine troškovi proizvodnje (konverzije) i drugi nastali troškovi neophodni za dovođenje zaliha na njihovo sadašnje mesto i stanje. Proces proizvodnje je u stvari konverzija (preobraćenje) nabavljenog reproduktionog materijala korišćenjem ljudskog rada i stalnih sredstava u novo dobro - gotov proizvod.

Izlaz sa zaliha se utvrđuje metodom prosečne ponderisane cene. Obračun izlaza zaliha metodom prosečne ponderisane cene može se vršiti i primenom planskih cena, tako što se obračunom odstupanja planskih cena vrednost prodatih proizvoda i vrednost proizvoda na zalihama svodi na prosečne ponderisane cene.

Alternativni postupak za merenje zaliha: Zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda mere se po ceni koštanja, a izlaz zaliha utvrđuje se po metodi "PRVA ULAZNA CENA JEDNAKA JE PRVOJ IZLAZNOJ CENI" (FIFO).

Na osnovu FIFO metode pretpostavlja se da stavke zaliha koje su prve nabavljene budu prve i prodate, što ima za posledicu da su stavke koje ostaju na zalihama na kraju perioda one stavke koje su poslednje nabavljene ili proizvedene.

Utvrđivanje cene koštanja zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda može se vršiti primenom različitih metoda obračuna troškova, kao što je:

- metod obračuna po stvarnim troškovima,
- po planskim (standardnim) troškovima,
- po normativnim troškovima,
- po varijabilnim troškovima i dr. U našoj praksi najčešće se koriste prva dva metoda, tj. obračun po stvarnim troškovima i obračun po planskim troškovima.

Neto prodajna vrednost je procenjena prodajna cena u uobičajenom toku poslovanja, umanjena za procenjene troškove dovršenja proizvodnje i procenjene neophodne troškove prodaje. Procenjena prodajna cena uzima se bez poreza na dodatnu vrednost, akcize i drugih dažbina, ako su sadržane u prodajnoj ceni. Procenjeni troškovi dovršenja proizvodnje izračunavaju se za zalihe nedovršene proizvodnje. Do njih se, najčešće, dolazi primenom odgovarajućeg stepena (procenta) dovršenosti koji

se utvrđuje prilikom popisa na cenu koštanja. Procenjeni neophodni troškovi prodaje izračunavaju se za zalihe nedovršene proizvodnje i zalihe gotovih proizvoda. Do njih se najčešće dolazi primenom odgovarajućeg procenta procenjenih troškova prodaje na procenjenu prodajnu cenu.

Troškovi proizvodnje grupišu se u tri šire kategorije, i to:

- Troškovi direktnog materijala,
- Troškovi direktnog rada i
- Opšti troškovi proizvodnje.

1. U troškove direktnog materijala spadaju troškovi sirovina, materijala i delova koji se koristi u proizvodnji gotovih proizvoda. Za nabavku direktnog materijala zadužuje se račun 101 - Materijal a u korist računa 433 - Dobavljači u zemlji ili računa 434-Dobavljači u inostranstvu. Kada se ovaj materijal prenosi u proizvodnju, njegovi troškovi se prenose sa računa zaliha materijala na račun 511 - Troškovi materijala za izradu (stavom 511/101) u finansijskom knjigovodstvu i (stavom 950/902) u knjigovodstvu proizvodnje-konverzije. Stanje na računima zaliha materijala na kraju godine predstavlja vrednost direktnog materijala koji je raspoloživ za upotrebu (potrošnju) u narednom periodu.
2. U troškove direktnog rada spadaju bruto zarade, naknade zarada i ostali troškovi proizvodnih radnika koji ručno ili pomoću alata i mašina rade na izradi proizvoda, a koji se u finansijskom knjigovodstvu evidentiraju na računima grupa 52/45 i stavom 950/902 u knjigovodstvu proizvodnje-konverzije.
3. Opšti troškovi proizvodnje su grupa troškova koja uključuje sve troškove proizvodnje, osim troškove direktnog materijala i direktnog rada. To su na primer, troškovi amortizacije, zarade režijskih radnika, troškovi održavanja postrojenja i opreme, interni transport i dr. Ovi troškovi su indirektni troškovi, jer se ne mogu direktno rasporediti na proizvode kao nosioce troškova. S obzirom na to da postoji mnogo vrsta različitih opštih troškova, za sve njih treba obezbediti analitičke račune u okviru propisanih računa troškova na računima klase 5 finansijskog knjigovodstva i iste preneti u knjigovodstvo proizvodnje-konverzije stavom 950/902.
4. Troškovi prodaje i opšti administrativni troškovi nisu povezani sa procesom proizvodnje i ne uključuju se u opšte troškove proizvodnje.
5. Takođe, kao troškovi proizvodnje ne priznaju se fiksni režijski troškovi neiskorišćenih kapaciteta u skladu sa stavom 11. MRS 2, kojim je propisano da iznos fiksnih režijskih troškova koji se dodeljuje svakoj jedinici proizvodnje ne može da se poveća zbog niske proizvodnje ili neiskorišćenosti kapaciteta postrojenja. Nedodeljeni režijski troškovi priznaju se kao rashod u periodu u kojem su nastali.

Proizvodna pravna lica u klasi 9 obavezno vode osnovne račune 900, 902, grupe računa 95 i 96 i račune 980, 981, 982, 983 i 999. Ostale račune predviđene u klasi 9, proizvodna pravna lica mogu da vode u skladu sa svojim potrebama i načinom obračuna troškova i učinaka. Trgovinska pravna lica i preduzetnici nisu obavezna da vode evidenciju u okviru računa klase 9.

Glavne karakteristike obavezujućih računa u knjigovodstvu troškova i učinaka:

Na računima grupe 90 -Računi odnosa sa finansijskim knjigovodstvom, iskazuje se preuzimanje zaliha, preuzimanje nabavke materijala i robe, preuzimanje troškova i preuzimanje prihoda.

RAČUN 900 - Račun za preuzimanje zaliha, na početku poslovne godine, iskazuje se preuzimanje zaliha materijala, nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i robe zaduženjem računa grupe 91, 95 i 96 a u korist ovog računa. Preuzete zalihe na ovom računima iskazuju se u iznosu koji je iskazan u finansijskom knjigovodstvu na računima grupe 10, 11, 12 i 13.

RAČUN 902 - Račun za preuzimanje troškova, iskazuju se troškovi koji su u finansijskom knjigovodstvu knjiženi na računima grupe 51-55, kao i troškovi finansiranja koji se knjiže zaduženjem odgovarajućih računa grupa 92, 93, 94, ako se troškovi vode po mestima troškova, a na teret računa grupe 95 i računa 982, ako se troškovi ne vode po mestima troškova.

Na računima grupe 95 - Nosioci troškova, iskazuju se početno stanje nosioca troškova, direktni troškovi koji se po osnovu dokumentacije mogu povezati za pojedine učinke i indirektni troškovi koji se na osnovu odgovarajućih ključeva za raspodelu alociraju na učinke. Preuzimanje početnog stanja nosioca troškova knjiži se zaduženjem računa 950-957 – Nosioci troškova u korist računa 900.

RAČUNI 950-957 - Nosioci troškova, iskazuju se direktni i indirektni troškovi zaduženjem pojedinih računa nosilaca troškova u korist računa 902 i 910, odnosno u korist računa grupe 93.

RAČUN 958 - Poluproizvodi sopstvene proizvodnje, iskazuju se poluproizvodi po ceni koštanja zaduženjem pojedinih računa poluproizvoda sopstvene proizvodnje u korist računa 950 do 957. Utrošak poluproizvoda iskazuje se odobrenjem računa 958 na teret računa grupe 93 ili na računima 950 do 957.

RAČUN 959 - Odstupanja u troškovima nosilaca troškova, iskazuje se razlika između cena po kojima se vode zalihe nedovršениh učinaka i cena koštanja tih zaliha.

Na računima grupe 96 - Gotovi proizvodi, iskazuju se gotovi proizvodi po ceni koštanja i odstupanja u troškovima gotovih proizvoda. Preuzimanje početnog stanja gotovih proizvoda knjiži se zaduženjem računa 960 do 968 - Gotovi proizvodi, a u korist računa 900. Na računima 960 do 968 - Gotovi proizvodi, iskazuju se gotovi proizvodi po ceni koštanja zaduženjem pojedinih računa gotovih proizvoda u korist računa grupe 95.

Na računima 969 - Odstupanja u troškovima gotovih proizvoda, iskazuje se razlika između cena po kojima se vode zalihe učinaka gotovih proizvoda i cena koštanja tih zaliha.

Na računima grupe 98 - Rashodi i prihodi, iskazuju se troškovi prodatih proizvoda i usluga, nabavna vrednost prodane robe, troškovi perioda, otpisi, manjkovi, obezvređenje, i viškovi zaliha učinaka, ostali rashodi i prihodi po osnovu prodaje proizvoda i usluga, prihodi od prodaje robe i ostali prihodi.

RAČUN 980 - Troškovi prodatih proizvoda i usluga, iskazuje se vrednost prodatih proizvoda i usluga po stvarnim troškovima, zaduženjem ovog računa a u korist računa grupa 95 i 96. Na teret ovog računa knjiži se i vrednost sopstvenih učinaka upotrebljenih za nematerijalna ulaganja, osnovna sredstva, materijal i rezervne delove, prirast osnovnog stada i sopstveni transport nabavke materijala i robe, uključujući i troškove utovara, istovara i sl.

RAČUN 981 - Nabavna vrednost prodane robe, iskazuje se nabavna vrednost prodane robe u korist računa 911 i 912.

RAČUN 982 - Troškovi perioda, iskazuju se troškovi koji se ne uključuju u cenu koštanja zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, već se direktno naknađuju na teret prihoda obračunskog perioda.

RAČUN 983 - Otpisi, manjkovi i viškovi zaliha učinaka, iskazuje se vrednost otpisa, manjkova i viškova zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda. Otpisi i manjkovi knjiže se zaduženjem računa 983 u korist računa grupe 95 i 96, a viškovi se knjiže zaduženjem računa grupe 95 i 96 u korist računa 983. Na ovom računima se iskazuju i gubici od obezvređenja zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda.

RAČUN 999 - Zaključak obračuna troškova i učinaka, na dan godišnjeg bilansa, iskazuje se zaključak računa obračuna troškova i učinaka zaduženjem računa 999 a u korist računa koji imaju dugovni saldo i zaduženjem računa koji imaju potražni saldo u korist računa 999.

Poslovne promene koje se odnose na obračun troškova i učinaka skraćeno su prikazane kod obrade klasa 0 i 1, a detaljno je obradjen primer sastavljanja finansijskih izveštaja se daje za proizvodnu delatnost.

Obračun proizvodnje i knjiženje promene vrednosti zaliha u finansijskom knjigovodstvu

1. Normativno uredjenje obračuna

Obračun troškova i učinaka (pogonski obračun) obavezno vode pravna lica koja u bilan-su stanja iskazuju zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, a ako odluče mogu da vode obračun i pravna lica iz oblasti trgovine. Prema propisima, zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda procenjuju se po ceni koštanja ili po neto prodajnoj ceni, ako je ona niža:

Cenu koštanja čine:

- troškovi materijala.
- troškovi zarada
- opšti troškovi proizvodnje.
- opšti troškovi nabavke i tehničkog upravljanja.

Svi nabrojani troškovi mogu se kalkulisati u iznosima neophodnim za dovodjenje zaliha u stanje i na mesto u kome se nalaze na dan procene. Neophodnim troškovima ne mogu se smatrati troškovi po osnovu neekonomičnog korišćenja materijala, neefikasnog rada i neiskorišćenog kapaciteta, kao ni troškovi uprave i prodaje i troškovi finansiranja. Izuzetno, troškovi uprave i prodaje i troškovi finansiranja, mogu se uključiti u cenu koštanja zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda u pravnim licima sa dužim proizvodnim ciklusom ili sezonskom prodajom. Neto prodajna cena utvrđuje se umanjnjem prodajne – fakturne cene na dan procene zadržbine, troškove prodaje, kao i za neophodne troškove dovršenja u slučaju nedovršene proizvodnje, a može se po donetoj odluci, umanjiti za prosečan iznos dobitka. Cena koštanja, odnosno neto prodajna cena po kojoj su vrednovane zalihe dokazuje se kalkulacijom po neophodnim troškovima ili po neto prodajnoj ceni
Obračun izlaza zaliha može se vršiti pometodama:

a) «prva ulazna – prva izlazna"- FIFO

b) «ponderisana prosečna cena»

Ako se zalihe materijala, rezervnih delova i inventara vode po planskim nabavnim cenama, a zalihi robe po prodajnim cenama, obračun odstupanja u cenama, odnosno razlike u ceni vrši se tako da vrednost zaliha bude svedena na vrednost po jednoj od navedenih metoda.

Materijal, rezervni delovi i inventar proizvedeni za sopstvene potrebe procenjuju se po:

a) ceni koštanja u koju se uračunavaju direktni troškovi i pripadajući indirektni troškovi proizvodnje (pod pripadajućim indirektnim troškovima podrazumevaju se indirektni troškovi srazmerni iskorišćenom kapacitetu u odnosu na prosečno korišćeni kapacitet za više godina u normalnim uslovima poslovanja),

ili

b) neto tržišnoj ceni, ako je ona niža.

Pravno lice može da umanjiti procenjenu vrednost zaliha po osnovu stvarno nastalih i dokumentovanih smanjenja upotrebne vrednosti.

Prema uredbi u ranijem Zakonu o računovodstvu i reviziji, pravno lice je ovlašćeno i obavezno da u svom aktu koji uređuje vodjenje računovodstva samostalno uredi odredjena pitanja, pa i ona koja su vezana za obračun troškova i učinaka u proizvodnji, kao što su:

- da li se u cenu koštanja zaliha uključuju troškovi uprave, prodaje i finansiranja;
- šta se smatra dužim proizvodnim ciklusom,
- šta se smatra sezonskom prodajom,
- koji su to neophodni troškovi dovršenja nezavršenih proizvoda
- da li se prilikom utvrđivanja prodajne cene isključuje neto dobitak, i kako se isti utvrđuje,

- kako se vrši klasifikacija troškova na direktne i opšte,
 - koja metoda se primenjuje kod izlaza zaliha,
 - da li se vrši revalorizacija zaliha,
 - koji se računi (osim obaveznih) vode u klasi 9,
 - da li se podaci o kretanju robe vode u finansijskom ili pogonskom knjigovodstvu,
 - koji se analitički računi koriste, i uopšte koji se podaci obezbeđuju u pogonskom obračunu,
- itd.

Navedeno je samo ilustracija da se obračun proizvodnje mora prethodno normativno urediti, da bi se uopšte moglo organizovati pogonsko knjigovodstvo.

2. OBRAČUN I KNJIŽENJE

Svi troškovi koji čine cenu koštanja, odnosno troškovi raspoređeni po mestima nastajanja knjiže se u finansijskom knjigovodstvu na računima klase 5, a za porebe pogonskog obračuna vrši se njihov raspored i knjiženje na račune mesta i nosilaca troškova u okviru klase 9. Stalno treba voditi računa da klasa 9 čini posebno knjigovodstvo, sa posebnom nomenom, a da su obračun cene koštanja i uporedjenja vrednosti početnih i krajnjih zaliha, momenti koji povezuju ova dva knjigovodstva. Pretpostavimo da se u jednom proizvodnom pogonu proizvode tri vrste proizvoda (i da se direktni troškovi raspoređuju na tri mesta troškova na osnovu odgovarajuće dokumentacije – radni nalozi i sl.) i da se na njih raspoređuju troškovi uprave i prodaje (ključ za raspodelu je visina direktinih troškova po pojedinim mestima troškova).

Broj računa	Opis	Raspored troškova po mestima				Ukupno troškova
		MT-1	MT-2	MT-3	Uprava	
1	2	3	4	5	6	7
511	Troškovi materijala za izradu	1.400.000	1.100.000	520.000		3.020.000
512	Troškovi ostalog materijala	95.000	65.000	32.000	15.000	207.000
513	Troškovi goriva i energije	40.000	25.000	11.000	27.000	103.000
520	Trpškovi neto zarada	720.000	450.000	22.000	145.000	1.337.000
521	Troškovi neto naknada zarada	15.000	3.000	4.000	20.000	42.000
522	Troškovi poreza na zarade i nak	125.000	65.000	41.000	22.000	253.000
523	Troškovi doprinosa na zarade	580.000	375.000	156.000	125.000	1.236.000
531	Troškovi transportnih usluga	85.000	42.000	24.000	5.000	156.000
532	Troškovi usluga održavanja	25.000	12.000	6.000	6.000	49.000
533	Troškovi zakupnina	130.000	110.000	36.000	35.000	311.000
535	Troškovi reklame i propagande	32.000	17.000	18.000	29.000	96.000
540	Troškovi amortizacije	145.000	212.000	154.000	15.000	526.000
	Svega direktni troškovi	3.392.000	2.476.000	1.024.000	444.000	7.336.000
550	Troškovi naknada	21.269	15.526	6.421	2.784	46.000
551	Troškovi neproizvodnih usluga	53.173	38.814	16.052	6.960	115.000
552	Trpškovi reprezentacije	28.667	20.926	8.654	3.752	62.000
553	Troškovi premije osiguranja	6.936	5.063	2.094	908	15.000
554	Troškovi platnog prometa	5.549	4.050	1.675	726	12.000
555	Troškovi članarina	11.097	8.100	3.350	1.453	24.000
556	Troškovi poreza	12.484	9.113	3.769	1.634	27.000
557	Troškovi doprinosa	30.055	21.938	9.073	3.934	65.000
559	Ostali neproizvodni troškovi	71.206	51.977	21.496	9.321	154.000
	Svega indirektni troškovi	240.436	175.507	72.585	31.472	520.000
	Ukupni troškovi	3.632.436	2.651.507	1.096.585	475.472	7.856.000

Utvrđivanje cene koštanja i razgraničenje troškova nedovršene proizvodnje, zaliha gotovih proizvoda i troškova realizovanih proizvoda može se utvrditi na osnovu evidencije i stanja utvrđenih popisom, npr:

Red. broj	Opis	jedinica mere	Proizvod		
			A	B	V
1	Realizovani gotovi proizvodi	komad	27.000	20.000	10.000
2	Zalih gotovih proizvoda po Popisu	komad	3.000	2.000	1.000
3	Ukupna proizvodnja gotovih Proizvoda	komad	30.000	22.000	11.000
4	Zalihe nedovršenih pr.(50% Stepen dovršenosti)	komad	8.000	4.000	2.000
5	Nedovršena proizvodnja svedena stepenom dovršenosti na gotove pr.	komad	4.000	2.000	1.000
6	Ukupna proizvodnja (3+5)	komad	34.000	24.000	12.000
7	Vrednost proizvoda po ceni koštanja	Din	3.632.436	2.651.507	1.096.585
8	Cena koštanja po jedinici	Din	106,84	110,48	91,38
9	Cena koštanja zaliha gotovih proizvoda na kraju perioda	Din	320.520	220.960	91.380
10	Cena koštanja nedovršenih proizvoda	Din	427.360	220.960	91.380
11	Cena koštanja realizovanih proizvoda	Din	2.884.556	2.209.587	913.825
12	Zalih gotovih proizvoda 01.01.2009.	Din	300.000	200.000	80.000
13	Zalih nedov.proizvoda 01.01.2009.		400.000	100.000	80.000
14	Povećanje zaliha got.proizvoda		20.520	20.960	11.380
15	Povećanje zaliha ned.proizvoda		27.360	20.960	11.380

Vrše se sledeća knjiženja:

Red. Broj	Račun		Opis	Iznos	
	D	P		D	P
1	2	3	4	5	6
			POGONSKO KNJIGOVODSTVO		
1	9501 9502 9503	902	Nedovršena proizvodnja – P1 Nedovršena proizvodnja – P2 Nedovršena proizvodnja – P3 Račun za preuzimanje troškova - preuzimanje troškova za cenu koštanja	3.632.436 2.651.507 1.096.585	7.380.528
2	982	902	Troškovi perioda Račun za preuzimanje troškova - preuzimanje troškova uprave	475.472	475.472

3	9601	9501	Gotovi proizvodi – A	3.205.076	3.205.076	
	9602		Gotovi proizvodi – B	2.430.547		
	9603		Gotovi proizvodi – V	1.005.205		
	9502		Nedovršena proizvodnja - A			
4	980	9601	Troškovi prodatih proizvoda	6.007.968	2.884.556	
			9602	Gotovi proizvodi – B		2.209.587
			9603	Gotovi proizvodi – V		913.825
			FINANSIJSKO KNJIGOVODSTVO			
1	1101	630	Zalihe ned. proizvoda – A	27.360		
	1102		Zalihe ned. proizvoda – B	20.960		
	1103		Zalihe ned. proizvoda – V	11.380		
	1201		Zalihe gotovih proizvoda - A	20.520		
	1202		Zalihe gotovih proizvoda - B	20.960		
	1203		Zalihe gotovih proizvoda - V	20.960		
			Povećanje vrednosti zaliha - prenos u finansijsko knjigovodstvo povećanja zaliha			122.140

U narednom primeru obračunu troškova po radnim nalogima ,direktni troškovi materijala i zarada uneti su u radni nalog direktno iz trebovanja materijala po radnom nalogu i iz

**EVIDENCIJA U KNJIGOVODSTVU
TROŠKOVA I UČINAKA (KLASA 9)**

Primer:

Otvoren je radni nalog broj 5 za proizvodnju 200 komada elektromotora oznake 20 X.P. prema zaključenom ugovoru sa kupcem. Primer obračuna i knjiženja po radnom nalogu dajemo u nastavku.

OBRAČUN RADNOG NALOGA br. 5

Naziv: "Elektron"
Adresa: Beograd, Avalska 2
Količina: 200
Opis rada: Elektromotor 20 X.P.

		<i>Datum porudžbine: 1.maj</i>		<i>Datum početka: 10.maj</i>		<i>Datum završetka: 30.maj</i>			
Redni broj	Datum 2009	Direktni materijal		Direktni rad(zarade)		Raspoređeni opšti troškovi			
		Trebovanje br.	Iznos	Radna lista broj	Iznos	Opis	Ukupni troškovi	Koeficijent za	Raspoređen iznos
	10.05.	25/1	1.250			Indirektan materijal	15.300	0,65	9.945
	15.05.	30/1	4.150			Indirektan rad	24.500	0,60	14.700
	20.05.	35/1	15.350	B-10	15.200	Energija	8.350	0,14	1.169
	28.08.	42/1	11.250	B-11	32.300	Amortizacija	52.400	0,14	7.336

					Zakupnina	6.750		945
					Ukupno:			34.095
Ukupni troškovi:								
					1. Direktan materijal			32.000
					2. Direktne zarade			47.500
					3. Opšti troškovi			34.095
					4. Ukupni troškovi			113.595
					5. Proizvedena količina			200
					6. Cena koštanja po jedinici proizvoda			567,97
					<u>Primedbe:</u> - završeno i otpremljeno 30.05.2009. - greška materijala - greška rada			
				Ukupno:			32.000	47.500

Knjiženje:

Red.br	RAČUN		OPIS	IZNOS	
	duguje	Potražuje		duguje	potražuje
1	950		Proizvodnja proizvoda osnovne delatnosti	113.959	
		9020	Preuzimanje troškova materijala za izradu		32.000
		9021	Preuzimanje troškova zarada i naknada zarada		47.500
		9020	Preuzimanje troškova materijala – režije		9.945
		9021	Preuzimanje troškova zarada i naknada zarada		14.700
		9020	Preuzimanje troškova materijala – energije		1.169
		9023	Preuzimanje troškova amortizacije		7.336
		9024	Preuzimanje nematerijalnih troškova		945
- za preuzete proizvode po radnom nalogu br.5					
2	960		Gotovi proizvodi	113.595	
		950	Proizvodnja proizvoda osnovne delatnosti		113.595

Opis promene za prenete završene proizvode u skladište po radnom nalogu br.5

obračuna zarada prema časovima rada po radnom nalogu. Opšti troškovi proizvodnje uneti su u radni nalog na osnovu rasporeda koji je izvršen primenom odgovarajućim koeficijentima (ključeva) za rasporedjivanje opštih troškova. Tako na primer, rasporedjivanje indirektnih (režijskih) troškova materijala i zarada može se vršiti na osnovu učešća troškova direktnih zarada po radnom nalogu u ukupnim troškovima materijala i zarada svih radnih naloga ili na osnovu drugih normativa, kao što su norma časovi rada i dr. Troškovi amortizacije, energije zakupa i drugi opšti troškovi mogu se rasporedjivati na osnovu broja časova rada odgovarajuće opreme i drugih sredstava po radnom nalogu. Opšti troškovi proizvodnje mogu da se prate po mestima troškova i onda kada se obračun vrši po radnim nalogima, jer neki radni nalozi u procesu proizvodnje prolaze kroz više mesta troškova, odnosno određeno mesto troškova istovremeno može da radi na više radnih naloga, pa je najlakše vršiti raspored opštih troškova na radne naloge, ako se opšti troškovi prethodno alociraju po mestima troškova. Kriterijumi koje će privredno društvo koristiti za rasporedjivanje opštih troškova na pojedine proizvode treba da budu uređeni u opštem aktu u računovodstvenim politikama koji treba da donese svako privredno društvo.

5. OBVEZNICI SASTAVLJANJA FI I OBVEZNICI REVIZIJE

Obveznik dostavlja sledeće finansijske izveštaje, na obrascima propisanim za privredna društva:

- Bilans stanja,
- Bilans uspeha,
- Bilans tokova gotovine,
- Izveštaj o promenama na kapitalu,
- Statistički aneks,
- Napomene uz finansijske izveštaje (tekst)

Uz finansijske izveštaje obveznik dostavlja:

- Overu potpisa zakonskog zastupnika - OP obrazac,
- Obavestjenje o razvrstavanju,
- Dokaz o uplati naknade za prijem i obradu (samo uz FI u pismenoj formi)
- Podatke o licu odgovornom za sastavljanje FI

U skladu sa članom 7. Zakona o računovodstvu i reviziji, pravna lica se razvrstavaju na mala, srednja i velika, u zavisnosti od prosečnog broja zaposlenih, ukupnih prihoda i vrednosti poslovne imovine na dan sastavljanja finansijskog izveštaja u poslednjoj poslovnoj godini. U skladu sa tačkom 13. Odluke NBS, granične veličine za razvrstavanje u dinarima utvrđuju se na osnovu zvanično objavljenog srednjeg kursa EUR-a, koji je na dan 31.12.2009. godine, iznosio 95.8888 dinara, a u narednom pregledu bi razvrstavanje izgledalo ovako:

1. Razvrstano u **MALO PRAVNO LICE /-SIFRA 1**

- Prosečan broj zaposlenih manji od 50
- Godišnji prihod manji od 2.500.000 EUR-a
- Prosečna vrednost imovine manja od 1.000.000 EUR-a

2. Razvrstano u **SREDNJE PRAVNO LICE /-SIFRA 2**

- Prosečan broj zaposlenih od 50-250
- Godišnji prihod od 2.500.000-10.000.000 EUR-a
- Prosečna vrednost imovine od 1.000.000-5.000.000 EUR

3. Razvrstano u **VELIKO PRAVNO LICE /-SIFRA 3**

- Prosečan broj zaposlenih više od 250
- Godišnji prihod veći od 10.000.000 EUR-a
- Prosečna vrednost imovine veća od 5.000.000 EUR-a

BITNA NAPOMENA: Pravno lice razvrstava se u određenu veličinu kad ispuni najmanje dva od tri propisana kriterijuma za tu veličinu. U srednje novoosnovano pravno lice razvrstava se, takođe i obveznik koji po jednom kriterijumu utvrdi iznos iznad gornje granice granične vrednosti.

Prema članu 37. Zakona o računovodstvu i reviziji, obavezi revizije podležu:

1. **Velika pravna lica**, gde spadaju

- Velika privredna društva, zadruge i druga pravna lica, (razvrstani kao veliko pravno lice u skladu sa kriterijumima iz člana 7. stav 3. Zakona)
- Banke i druge finansijske organizacije (razvrstavaju se kao veliko pravno lice prema članu 7. stav 10. Zakona)
- Društva za osiguranje
- Davaoci finansijskog lizinga
- Dobrovoljni penzioni fondovi i društva za upravljanje dobrovoljnim penzijskim fondovima

- Berze i brokersko - dilerska društva
- 2. **Srednja pravna lica**, gde spadaju privredna društva, zadruge i druga pravna lica (razvrstani kao srednje pravno lice u skladu sa kriterijumima iz člana 7. stav 2. Zakona)
- 3. **Matična pravna lica** koja u skladu sa Zakonom sastavljaju konsolidovane finansijske izveštaje
- 4. **Pravna lica koja emituju hartije od vrednosti i druge finansijske instrumente kojima se trguje na organizovanom trzistu**
- 5. **Svi izdavaoci hartija od vrednosti**

To praktično znači da se utvrđivanje obaveze revizije finansijskih izveštaja za tekuću godinu (npr. 2009.) vrši na osnovu razvrstavanja po završnom - godišnjem računu za prethodnu godinu (2008). Ugovori se zaključuju do 31.decembra tekuće godine za reviziju tekuće godine. Osnovni cilj revizije finansijskih izveštaja je da se izrazi mišljenje o istinitosti i objektivnosti finansijskih izveštaja, odnosno o tome da li oni, uzeti u celini, daju istinit i pošten uvid u finansijski položaj, rezultate poslovanja i novčane tokove preduzeća. Nadalje, revizija je osmišljena da u razumnoj meri pruži uveravanje da finansijski izveštaji uzeti u celini, ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze. Uveravanje u razumnoj meri je koncept koji se odnosi na prikupljanje revizijskih dokaza koji su neophodni da se donese zaključak da u finansijskim izveštajima, uzetim u celini, nema materijalno značajnih - pogrešnih iskaza i nepravilnosti. Krajnji rezultat revizije finansijskih izveštaja je izražavanje izveštaja, odnosno mišljenja o njihovoj istinitosti i objektivnosti koje može biti:

- Pozitivno
- Negativno
- Sa rezervom i
- Uzdržati se od izražavanja mišljenja

Prema Zakonu o računovodstvu i reviziji, obveznici revizije imaju obavezu da:

- Odluku o usvajanju izveštaja ovlašćenog revizora
- Izjavu i original izveštaj ovlašćenog revizora o godišnjem računu

dostave APR najkasnije do 30. septembra. Pravno lice koje je obveznik revizije, saglasno članu 32. Zakona o računovodstvu i reviziji, dužno je da do 30. septembra u štampi, časopisima ili putem WEB SITE-a, obelodani - objavi sve finansijske izveštaje, zajedno sa mišljenjem revizora. Zatim, sva društva koja imaju hartije od vrednosti uključene na aktivno berzansko tržište, dužna su da do 15.jula dostave mišljenje revizora, Komisiji za hartije od vrednosti i brokersko - dilerskom društvu sa kojim je zaključen ugovor, i da do 18.jula objave izvod iz godišnjeg izveštaja u jednom od dnevnih listova.

5.1 IZKAZIVANJE PODATAKA U OBRASCIMA BILANS STANJA I BILANS USPEHA

U tekstu koji sledi data su objašnjenja u vezi sa unošenjem podataka u obrasce bilans stanja i bilans uspeha, koji su propisani *Pravilnikom o sadržini i formi obrazaca finansijskih izveštaja za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike* („Sl. Glasnik RS“, br.114/06, 5/07 – izpravka i 119/08, u daljem tekstu: *Pravilnik o obrascima*). Unošenje podataka u ostale obrasce finansijskih izveštaja objašnjeno je u posebnim napisima.

Opšta pravila, propisana *Pravilnikom o obrascima*, koja važe za obrasce finansijskih izveštaja su sledeća:

- u vezi sa sadržinom pojedinih grupa računa i računa u obrascima, postupa se u skladu sa odredbama *Pravilnika o Kontnom okviru*;
- iznosi se upisuju u hiljadama dinara;

- broj akcija i broj zaposlenih upisuju se u celom broju;
- pri sastavljanju finansijskih izveštaja za tekuću godinu, obavezno se u obrasce unose podaci za prethodnu godinu.

Ukoliko je u toku 20____. godine izvršena ispravka grešaka iz prethodne godine, u skladu sa MRS 8, u kolonu „Prethodna godina“ treba uneti korigovane podatke na način objašnjen u tački 3. ovog teksta.

1.BILANS STANJA

Obrazac bilans stanja sadrži ukupno šest kolona, od kojih se podaci o iznosima unose u kolonu 5 – *Tekuća godina* i kolonu 6 – *Prethodna godina*, dok se u kolonu 4 - *Napomena* broj unosi broj napomene jer se svaka pozicija iz kolona 5 i 6 unakrsno povezuje sa odgovarajućim dopunskim objašnjenjima za tu poziciju u *Napomenama* uz finansijske izveštaje. **Pravna lica razvrstana kao mala pravna lica i preduzetnici ne popunjavaju kolonu br.4 – Napomena broj**, jer ta lica ne sastavljaju napomene uz finansijske izveštaje.

U kolonu 5 – *Tekuća godina* (aktiva AOP od 001 do 025 i pasiva AOP od 101 do AOP 125) unose se podaci i stanja sa odgovarajućih grupa računa i računa označenih u koloni 1 obrasca, odnosno stanja na dan 31.12.20____. godine.

U kolonu 6 – *Prethodna godina*, unose se podaci iz prethodne godine (što predstavlja početno stanje tekuće godine).

1.1

Aktiva

U **AOP 001 – Stalna imovina**, unosi se zbir iznosa sa pozicija AOP 002, AOP 003, AOP 004, AOP 005 i AOP 009.

U **AOP 002 – Neuplaćeni upisani kapital**, unosi se stanje sa računa 000 – Neuplaćene upisane akcije ili 001 – Neuplaćeni upisani udeli na dan 31.12.20____. godine.

U **AOP 003 – Goodwill**, unosi se podatak sa računa 012. Ova pozicija može da postoji samo kod privrednih društava koja su u toku 20____. godine ili ranije učestvovala u statusnoj promeni spajanja uz pripijanje i tom prilikom pripojila neko privredno društvo po ceni većoj od neto fer vrednosti priznatih sredstava i obaveza.

U **AOP 004 – Nematerijalna ulaganja**, upisuje se zbir neto iznosa pojedinačno iskazanih na računima 010, 011, 014, 015 i 016. Drugim rečima, na ovoj poziciji iskazuje se saldo grupe 01, bez salda na račun 012, koji se iskazuje na prethodnoj poziciji.

U **AOP 005 – Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva**, unosi se zbir pozicija AOP 006, 007 i 008.

U **AOP 006 – Nekretnine, postrojenja i oprema**, unosi se ukupan neto iznos ovih sredstava na dan 31.12.2008 sa računa grupe 02: 020, 022, 023, 024, 026 i 029, kao i sa odgovarajućih analitičkih računa sintetičkih računa 027 i 028, koji se odnose na nekretnine, postrojenja i opremu u pripremi, odnosno na avanse za ova sredstva.

U **AOP 007 – Investicione nekretnine**, unosi se ukupan neto iznos sa računa 024, kao i deo sa odgovarajućih analitičkih računa sintetičkih računa 027 i 028, koji se odnose na investicione nekretnine, odnosno na avanse za ova sredstva.

U **AOP 008 – Biološka sredstva**, unosi se ukupan neto iznos sa računa 021 – Šume i višegodišnji zasadi, 025 – Osnovno stado i sa računa 027 i 028, deo koji se odnosi na biološka sredstva u pripremi i avanse za ova sredstva.

U **AOP 009 – Dugoročni finansijskih plasmani**, unosi se ukupan iznos kao zbir sa pozicija AOP 010 i 011.

U **AOP 010 – Učešća u kapitalu**, unose se podaci o učešću u kapitalu zavisnih, povezanih i ostalih pravnih lica i podaci o hartijama od vrednosti raspoloživim za prodaju sa računa 030, 031 i 032. Iznosi iskazani na ovim računima umanjuju se za eventualnu ispravku vrednosti koja je iskazana na odgovarajućim analitičkim računima sintetičkog računa 039.

U **AOP 011 – Ostali dugoročni finansijski plasmani**, unose se podaci o dugoročnim kreditima matičnim, zavisnim i ostalim povezanim pravnim licima (račun 033), dugoročnim kreditima u zemlji i u inostranstvu (računi 034 i 035), hartijama od vrednosti koje se drže do dospeća (036), kao i o ostalim dugoročnim plasmanima (račun 038), umanjeni za iznose knjižene na potražnoj strani računa 039 – Ispravka vrednosti dugoročnih finansijskih plasmana. Na ovoj poziciji **ne iskazuje se podatak o otkupljenim sopstvenim akcijama** sa računa 037, jer se one u bilansu stanja prikazuju kao odbitna stavka kapitala na strani pasive, o čemu je dato detaljnije objašnjenje.

Prema odredbama *Pravilnika o Kontnom okviru*, otkupljene sopstvene akcije iskazuju se na računu 037, ako se radi o akcijama koje je preduzeće dužno da otuđi u roku dužem od godinu dana od dana sticanja, odnosno na računu 237, ako je reč o akcijama koje preduzeće treba da otuđi u roku od godinu dana od dana sticanja.

Prema **MRS 32 – Finansijski instrumenti: obelodanjivanje i prikazivanje**, izdatak (trošak) koji je načinilo preduzeće na ime kupovine sopstvenih akcija predstavlja **umanjenje kapitala**, a ne finansijsko sredstvo.

Otkupljenje sopstvene akcije prikazuju se u bilansu stanja kao oduzimanje od akcijskog kapitala. U skladu sa navedenim zahtevima, u obrascu bilans stanja otkupljene sopstvene akcije prikazane su kao odbitna stavka od kapitala u pasivi, i to na poziciji AOP br. 108. U okviru te pozicije iskazuje se ukupna **nominalna vrednost otkupljenih sopstvenih akcija** sa računa 037 i 237, tako da je ukupan kapital jednak zbiru osnovnog i ostalog kapitala, neuplaćenog upisanog kapitala, rezervi, revalorizacionih rezervi i neraspoređene dobiti, umanjen za gubitak i otkupljene sopstvene akcije.

S druge strane, u aktivni bilansa stanja pozicija *Ostali dugoročni finansijski plasmani* (AOP 009) umanjuje se za **nominalnu vrednost otkupljenih sopstvenih akcija** sa računa 037.

Dakle, nezavisno od toga što se u okviru poslovnih knjiga, u skladu sa Pravilnikom o Kontnom okviru, otkupljene sopstvene akcije iskazuju u aktivni kao finansijsko sredstvo, odnosno u pasivi se za njihovu vrednost ne umanjuje kapital, u finansijskim izveštajima se otkupljene sopstvene akcije prikazuju kao umanjenje kapitala.

U **AOP 012 – Obrtna imovina**, unosi se podatak o ukupnoj obrtnoj imovini preduzeća koju čini zbir sledećih pozicija: AOP 013, 014, 015, 021.

U AOP 013 – Zalihe, unosi se ukupna vrednost svih zaliha: zaliha materijala, nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda, robe, nekretnina pribavljenih radi prodaje i datih avansa. Na ovoj poziciji unosi se podatak koji je iskazan na računima grupa 10, 11, 12, 13 i 15. Iznos sa grupe 14 – Stalna sredstva namenjena prodaji iskazuje se na posebnoj poziciji.

Vrednost zaliha unosi se u ukupnoj neto vrednosti, posle izvršenog umanjenja za iznos ispravke vrednosti, koje je proknjiženo na posebnim računima ispravke vrednosti u okviru svake grupe računa na kojima se vode zalihe.

U AOP 014 – Stalna sredstva namenjena prodaji i sredstva poslovanja koje se obustavlja, unosi se ukupna neto vrednost ovih sredstava iskazana u okviru grupe računa 14.

U AOP 015 – Kratkoročna potraživanja, plasmani i gotovine, unosi se zbir iznosa sa pozicija AOP 016, 017, 018, 019 i 020.

U AOP 016 – Potraživanja, unosi se ukupan neto iznos potraživanja po osnovu prodaje (računi grupe 20), potraživanja iz specifičnih poslova (računi grupe 21), kao i druga potraživanja (računi grupe 22, osim računa 223).

Neto iznos potraživanja dobija se posle korekcije bruto vrednosti dugovnih salda potraživanja, za potražni saldo na računima ispravke vrednosti u okviru svake grupe potraživanja.

U AOP 017 – Potraživanja za više plaćeni porez na dobitak, unosi se ukupan iznos potraživanja iskazan na računu 223.

U AOP 018 – Kratkoročnih finansijskih plasmana, unose se iznosi sa računa grupe 23 i to podaci o kratkoročnim kreditima i plasmanima matičnim, zavisnim i ostalim povezanim pravnim licima (računi 230 i 231), o kratkoročnim kreditima u zemlji i inostranstvu (računi 232 i 233), delu dugoročnih kredita koji dospeva do jedne godine (račun 234), hartijama od vrednosti koje se drže do dospeća – deo koji dospeva do jedne godine (račun 235), hartijama od vrednosti kojima se trguje (račun 236), ostalim kratkoročnim finansijskim plasmanima (račun 238), osim iznosa sa računa 237 - Otkupljene sopstvene akcije, kao što je već objašnjeno u tekstu, jer se oni prikazuju u pasivi kao odbitna stavka kapitala.

Vrednost kratkoročnih finansijskih plasmana upisuje se u neto iznosu, tj. kada se dugovna stanja na računima kratkoročnih finansijskih plasmana umanje za potražna stanja sa računa 239 na kojem je knjižena ispravka vrednosti ovih plasmana.

U AOP 019 – Gotovinski ekvivalenti i gotovina, unosi se iznos koji uglavnom obuhvata dugovna stanja iskazana na računima grupe 24. Ukoliko je knjižen iznos na računu ispravke vrednosti (249) kao podatak unosi se neto iznos stanja sa računa gotovinskih ekvivalenata i gotovine.

U AOP 020 – Porez na dodatu vrednost i aktivna vremenska razgraničenja, unosi se saldo sa računa grupe 27, kao i računa grupe aktivnih vremenskih razgraničenja (računi grupe 28), osim računa 288, na kome se iskazuju odložena poreska sredstva, jer je za odložena poreska sredstva predviđena posebna pozicija.

U AOP 021 – Odložena poreska sredstva unosi se iznos sa računa 288.

U AOP 022 – Poslovna imovina unosi se zbir iznosa AOP 001 i AOP 012.

U AOP 023 – Gubitak iznad visine kapitala, popunjava se na kraju sastavljanja obrasca bilansa stanja. Ako se po godišnjem obračunu iskaže gubitak, iznos gubitka do visine kapitala evidentira se na računu 351 – Gubitak tekuće godine u okviru klase 3 – Kapital i predstavlja umanj enje kapitala. Razlika koja nedostaje da bi celokupan iznos gubitaka koji prelazi visinu kapitala mogao da bude pokriven na teret kapitala iskazuje se na računu 290 – Gubitak iznad visine kapitala u aktivi, jer se u bilansu stanja ne može iskazati kapital kao negativna stavka.

U AOP 024 – Ukupna aktiva, unosi se zbir poslovne imovine AOP 022 (poslovna imovina) i AOP 023 (gubitak iznad visine kapitala).

U AOP 025 – Vanbilansna aktiva, unosi se iznos sa dugovne strane računa grupe 88.

1.2.Pasiva

U AOP 101 – Kapital, unosi se zbir iznosa sa pozicija AOP 102, 103, 104, 105, 106 i 018, **umanjen** za iznos nerealizovanih gubitaka po osnovu hartija od vrednosti sa pozicija AOP 107, gubitka sa pozicije AOP 109 i otkupljenih sopstvenih akcija sa pozicije AOP 110.

U AOP 102 – Osnovni kapital, unosi se stanje sa računa od 300 do 309, na kojima je iskazan osnovni kapital u jednom od sledećih oblika: akcijski kapital, udeli društva sa ograničenom odgovornošću, ulozi, državni kapital, društveni kapital i zadružni udeli.

U AOP 103 – Neuplaćeni upisani kapital, unosi se stanje neuplaćenih upisanih akcija, odnosno udela sa računa 310 ili 311.

U AOP 104 – Rezerve, podaci se unose sa računa 320 – Emisiona premija, 321 – Zakonske rezerve i sa računa 322 – Statutarne i druge rezerve.

U AOP 105 – Revalorizacione rezerve, unosi se zbir iznosa sa računa 330, revalorizacione rezerve nastale po osnovu vrednosnog usklađivanja imovine u skladu sa računovodstvenom politikom i računa 331.

U AOP 106 – Nerealizovani dobiti po osnovu hartija od vrednosti, unosi se saldo računa 332, na kojem se iskazuju pozitivni efekti promene fer vrednosti hartija od vrednosti raspoloživih za prodaju u skladu sa MRS 39.

U AOP 107 – Nerealizovani gubici po osnovu hartija od vrednosti, unosi se saldo računa 333, na kojem se iskazuju negativni efekti promene fer vrednosti u skladu sa MRS 39, odnosno nerealizovani gubici koji se nisu mogli pokriti pozitivnim efektima promene fer vrednosti konkretne hartije od vrednosti, evidentiranim u korist računa 332.

U AOP 108 – Neraspoređeni dobitak, unosi se saldo računa grupe 34 tj. stanje sa računa 340 – Neraspoređena dobit ranijih godina i 341 – Neraspoređena dobit tekuće godine.

U AOP 109 – Gubitak, koji predstavlja umanj enje kapitala do visine kapitala, a podatak se unosi sa računa grupe 35 (gubitak tekuće i ranijih godina).

U AOP 110 – Otkupljene sopstvene akcije, unosi se zbir iznosa sa računa 037 i 237, koji predstavlja umanjene kapitala (iznos koji nije iskazan na pozicijama ostalih dugoročnih finansijskim plasmana AOP 011 i kratkoročnih finansijskih plasmana AOP 018).

U AOP 111 – Dugoročna rezervisanja i obaveze, unosi se zbir iznosa sa pozicija AOP 112, 113, 116 i 123.

U AOP 112 – Dugoročna rezervisanja, unosi se iznos sa računa grupe 40 – Dugoročna rezervisanja.

U AOP 113 – Dugoročne obaveze, unosi se podatak o ukupnom iznosu sa pozicija Dugoročni krediti AOP 114 i Ostale dugoročne obaveze AOP 115.

U AOP 114 – Dugoročni krediti, unosi se zbir potražnih salda sa računa 414 – Dugoročni krediti u zemlji i računa 415 – Dugoročni krediti u inostranstvu.

U AOP 115 – Ostale dugoročne obaveze, unosi se saldo sa grupe računa 41, bez salda računa 414 i 415 koji je iskazan na prethodnoj poziciji.

U AOP 116 – Kratkoročne obaveze, unosi se podatak o ukupnom iznosu kratkoročnih obaveza sa pozicija AOP, 117, 118, 119, 120, 121 i 122.

U AOP 117 – Kratkoročne finansijske obaveze, unosi se potražni saldo sa računa grupe 42 – Kratkoročne finansijske obaveze, osim računa 427, koji se iskazuje na narednoj poziciji.

U AOP 118 – Obaveze po osnovu sredstava namenjenih prodaji i sredstava poslovanja koje se obustavlja, unosi se saldo sa računa grupe 427.

U AOP 119 – Obaveze iz poslovanja, unosi se ukupan potražni saldo na računima grupe 43 – Obaveze iz poslovanja i računima grupe 44 – Obaveze iz specifičnih poslova.

U AOP 120 – Ostale kratkoročne obaveze, unosi se podatak o ukupnom iznosu sa računa grupe 45 – Obaveze po osnovu zarada i naknada zarada i računa grupe 46 – Druge obaveze.

U AOP 121 – Obaveze po osnovu poreza na dodatu vrednost, ostalih javnih prihoda i PVR, unose se podaci sa računa grupe 47 (saldo sa računa 479), računa 48 – Obaveze za ostale poreze, doprinose i druge dažbine, osim računa 481 i računa grupe 49 – Pasivna vremenska razgraničenja, osim računa 498 – Odložene poreske obaveze za koje je propisana posebna pozicija u bilansu stanja.

U AOP 122 – Obaveze po osnovu poreza na dobitak, unosi se iznos sa računa 481.

U AOP 123 – Odložene poreske obaveze, unosi se iznos sa računa 498.

U AOP 124 – Ukupna pasiva čini ukupan iznos sa pozicija pod oznakom A – Kapital AOP 101 i pod oznakom B – Dugoročna rezervisanja i obaveze AOP 111.

U AOP 125 – Vanbilansna pasiva, unosi se iznos sa potražne strane računa grupe 89.

2.BILANS USPEHA

Obrazac Bilans uspeha sadrži ukupno šest kolona, od kojih se podaci o iznosima unose u kolonu 5 – *Tekuća godina* i kolonu 6 – *Prethodna godina*, dok se u kolonu 4 – *Napomena broj* unosi broj napomene jer se svaka pozicija iz kolona 5 i 6 unakrsno povezuje sa odgovarajućim dopunskim objašnjenjima za tu poziciju u posebnom finansijskom izveštaju – *Napomene uz finansijske izveštaje*. **Pravna lica razvrstana kao mala i preduzetnici ne popunjavaju kolonu br. 4 – Napomena broj**, jer ta lica ne sastavljaju napomene uz finansijske izveštaje.

U okviru pozicija **AOP 201, 207, 213, 214, 219, 220, 223, 224, 229 i 230** unose se iznosi koji se dobijaju računskim putem.

U AOP 202 – Prihodi od prodaje, unosi se zbir iznosa sa potražne strane računa iz grupe 60 – Prihodi od prodaje robe i 61 – Prihodi od prodaje proizvoda i usluga.

U AOP 203 – Prihodi od aktiviranja učinaka i robe – unosi se zbirni saldo računa grupe 62.

U AOP 204 – Povećanje vrednosti zaliha učinaka, unosi se saldo sa računa 630.

U AOP 205 – Smanjenje vrednosti zaliha učinaka, unosi se saldo sa računa 631.

U AOP 206 – Ostali poslovni prihodi, unosi se zbir salda sa računa grupe 64 – Prihodi od premija, subvencija, dotacija, donacija i sl. računa grupe i 65 – Drugi poslovni prihodi.

U AOP 208 – Nabavna vrednost prodate robe, unosi se saldo sa grupe računa 50.

U AOP 209 – Troškovi materijala, unosi se saldo grupe računa 51.

U AOP 210 – Troškovi zarada, naknada zarada i ostali lični rashodi, unosi se saldo sa računa grupe 52.

U AOP 211 – Troškovi amortizacije i rezervisanja, unosi se saldo grupe računa 54.

U AOP 212 – Ostali poslovni rashodi, unosi se zbir salda grupe računa 53 – Troškovi proizvodnih usluga i grupe 55 – Nematerijalni troškovi.

U AOP 215 – Finansijski prihodi, unosi se saldo grupe računa 66.

U AOP 216 – Finansijski rashodi, unosi se saldo grupe računa 56.

U AOP 217 – Ostali prihodi, unosi se zbir salda računa grupe 67 – Ostali prihodi i grupe 68 – Prihodi od usklađivanja vrednosti imovine.

U AOP 218 – Ostali rashodi, unosi se zbir salda računa grupe 57 – Ostali rashodi i grupe 68 – Rashodi po osnovu obezvređenja imovine.

U AOP 221 – Neto dobitak poslovanja koje se obustavlja, unosi se pozitivna razlika između salda računa grupe 69 u računa 59.

U AOP 222 – Neto gubitak poslovanja koje se obustavlja, unosi se pozitivna razlika između salda računa grupe 59 i računa 69.

Pod AOP pozicijom 221 i 222 unosi se neto dobitak, odnosno neto gubitak poslovanja koje se obustavlja u skladu sa MSFI 5. Međutim, kod kolone 1, propisano je da se unosi razlika između grupe računa 69 i 59, odnosno grupe računa 59 i 69.

Dobitak poslovanja koje se obustavlja evidentira se na računu 690, a gubitak na računu 590. U grupi 69, pored računa 690, propisan je i račun 691, a u grupi 59, pored računa 590, propisan je i račun 591. Na računima 691 i 591 evidentiraju se efekti promena računovodstvenih politika i ispravke grešaka iz prethodnog perioda (materijalno beznačajne greške).

Po našem mišljenju, u poziciji AOP 221 treba uneti razliku između računa 690 i 590, a u poziciju AOP 222 treba uneti razliku između računa 590 i 690 (pravno lice, odnosno preduzetnik može imati ili poziciju AOP 221 ili AOP 222, odnosno ne može imati popunjene obe pozicije).

Efekte promena računovodstvenih politika i ispravke grešaka iz prethodnog perioda koje su pravno lice, odnosno preduzetnik evidentirali na računima 691 i 591, po našem mišljenju, u obrazac Bilans uspeha, treba uneti pod poziciju AOP 217, odnosno 218.

U AOP 225 – Poreski rashod perioda, unosi se iznos poreza na dobit koji je utvrđen u skladu sa poreskim propisima, u okviru poreske prijave.

U AOP 226 – Odloženi poreski rashodi perioda, unosi se iznos odloženog poreza koji je iskazan kao saldo na dugovnoj strani računa 722. Dugovni saldo na računu 722 će postojati u slučaju priznavanja odloženih poreskih obaveza, u skladu sa MRS 12. Pritom, dugovni saldo računa 722 ne mora da bude jednak iznosu iskazanom na računu 498.

U AOP 227 – Odloženi poreski prihodi perioda, unosi se iznos odloženog poreza koji je iskazan kao saldo na potražnoj strani računa 722. Potražni saldo na računu 722 će postojati u slučaju priznavanja odloženih poreskih sredstava, u skladu sa MRS 12. Pritom, potražni saldo računa 722 ne mora da bude jednak iznosu koji je iskazan na računu 288.

U AOP 228 – Isplaćena lična primanja poslodavcu, unosi se iznos iskazan na računu 723.

U AOP 231 – Neto dobitak koji pripada manjinskim ulagačima, unosi se iznos dela neto dobitka sa AOP 229 koji pripada manjinskim ulagačima, a u **AOP 232 – Neto dobitak koji pripada vlasnicima matičnog pravnog lica**, unosi se iznos dela neto dobitka iskazanog sa AOP 229, koji pripada vlasnicima matičnog pravnog lica. Zbir iznosa iskazanih na prethodne dve pozicije treba da bude jednak iznosu sa pozicije AOP 229.

Pravilnikom nije posebno precizirano da li se u ovim poljima iskazuju podaci u pojedinačnim finansijskim izveštajima ili samo u konsolidovanim finansijski izveštajima. Međutim, iz kontrolnih pravila koja je definisala Narodna banka Srbije proizilazi da se na pozicijama AOP 231 i AOP 232 podaci iskazuju jedino u konsolidovanim finansijskim izveštajima.

U AOP 233 – Osnovna zarada po akciji, unosi se iznos osnovne zarade po akciji, utvrđen u skladu sa MRS 33 – *Zarada po akciji*.

U AOP 234 – Umanjena (razvodnjena) zarada po akciji, unosi se iznos umanjene (razvodnjene) zarade po akciji utvrđen u skladu sa MRS 33 – *Zarada po akciji*. S obzirom na to da *Pravilnikom o obrascima* nije drugačije propisano, zarada po akciji se takođe, kao i ostale pozicije bilansa uspeha, iskazuje u hiljadama dinara.

U skladu sa MRS 33, ovaj pokazatelj treba da izračunavaju preduzeća čijim se običnim akcijama javno trguje.

Postupanje sa greškama iz prethodnog perioda koje nisu materijalno značajne

Ako greška, posmatrana pojedinačno ili kumulativno sa ostalim greškama, nije materijalno značajna, knjiženje se vrši preko računa 591 i 691 u periodu kada je greška ustanovljena. Kod ispravke grešaka iz prethodnog perioda, koje nisu materijalno značajne, ne vrši se korekcija početnog stanja neraspoređene dobiti, odnosno gubitka prethodnog perioda, ne podnosi se izmenjeni poreski bilans i poreska prijava za porez na dobit i ne vrši se korekcija finansijskih izveštaja i prerađivanje uporednih podataka za prethodni period. Međutim, ukoliko je greška iz prethodnog perioda materijalno značajna, u tekućem periodu se ne može ispraviti preko računa rashoda i prihoda, već kao korekcija početnog stanja neraspoređene dobiti, odnosno gubitka ranijih godina (konta: 340, 350, 290), uz niz dodatnih pratećih radnji. Materijalnost se u okviru pripremanja i prikazivanja finansijskih izveštaja, kao i u MRS 8, definiše na sledeći način: Izostavljene ili pogrešno iskazane stavke su materijalno značajne ako bi pojedinačno ili grupno mogle uticati na ekonomske odluke korisnika finansijskih izveštaja, donesene na osnovu tih izveštaja. Materijalnost (značajnost) zavisi od veličine i prirode izostavljene ili pogrešno iskazane stavke sagledane u kontekstu prisutnih pratećih okolnosti. Odlučujući faktor može predstavljati veličina stavke ili priroda stavke, odnosno kombinacija navedenog. Utvrđivanje da li je greška materijalno značajna ili ne zahteva procenu rukovodstva, što znači da opštim aktom (pravilnikom o računovodstvu i računovodstvenim politikama) treba regulisati i utvrditi prag materijalnosti. Prilikom utvrđivanja praga materijalnosti, u opštem aktu, treba imati u vidu i poreske propise.

Preporučeni prag materijalnosti u %:

- Za stalna sredstva	od 0.5 - 2.00%
- Za obrtna sredstva	od 5.0 -10.00%
- Za kapital	od 1.0 - 5.00%
- Za tekuće obaveze	od 5.0 -10.00%
- Za ukupan prihod	od 0.5 - 2.00%
- Za dobitak/gubitak	od 5.0 -10.00%

Naime, prema članu 25a. stav 2. Zakona o porezu na dobit, greška je materijalno značajna (fundamentalna, kaže se u Zakonu) **ako za više od 2% menja oporezivu dobit, odnosno gubitak iskazan u poreskom bilansu.** U slučaju da je počinjeno više grešaka, utvrđivanje iznosa materijalnosti, vrši se uzimajući u obzir kumulativan iznos, tj. zbir svih grešaka. Mogućnost ispravke finansijskog izveštaja koji je dostavljen APR-u, koji se vrši na osnovu mišljenja revizora, pri čemu obveznik revizije dostavlja korigovani usvojeni finansijski izveštaj zajedno sa mišljenjem revizora APR-u, najkasnije do 30. septembra tekuće godine, za prethodnu godinu.

3. ISKAZIVANJE PODATAKA ZA PRETHODNU GODINU U SLUČAJU ISPRAVKE GREŠAKA U TOKU 2010. GODINE

Prema članu 4. stav 5, odnosno članu 5. stav 7. Pravilnika o obrascima, ako su podaci prethodne godine korigovani u skladu s propisima, u kolonu 6 unose se tako korigovani podaci.

Ako je preduzeće u toku 2010. izvršilo ispravku greške iz 2009. godine, prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja za 2010. u kolonu „Prethodna godina“ ne treba da prepisuje podatke iz prošlogodišnjih obrazaca, već unosi podatke koji ne sadrže grešku (unosi korigovane iznose u okviru pozicija po osnovu kojih je utvrđena greška).

Prema jedinom postupku iz MRS 8- Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške, za iznos ispravke materijalno značajne greške iz prethodnih perioda vrši se korekcija početnog stanja rezultata ili neke druge bilansne pozicije (u zavisnosti od karaktera greške). U slučaju grešaka iz 2009. godine, ispravka je vršena korekcijom početnog stanja na dan 1. januara 2010. godine.

Korekcija početnog stanja rezultata (neraspoređene dobiti ili gubitka iz ranijih godina) vrši se u slučajevima kada je greška takve prirode da utiče na prihode i rashoda, a samim tim i na rezultat. Pozicije bilansa uspeha (prihodi i rashodi) nemaju početno stanje, pa se korekcija početnog stanja u poslovnim knjigama za godinu u kojoj je greška otkrivena odnosi na pozicije aktive i pasive. Međutim, prilikom sastavljanja finansijskog izveštaja za 2010. godinu, potrebno je u kolonu 6 (prethodna godina) Bilansa stanja, kao i Bilansa uspeha uneti korigovane podatke. U Bilans uspeha treba uneti korigovane prihode, rashode i neto rezultat. U Bilans stanja unosi se korigovani iznos neraspoređene dobiti ili gubitka iz ranijih godina (ili gubitak iznad visine kapitala) ili neke druge pozicije, ako greška nije uticala na rezultat.

Ukoliko je greška uticala samo na promenu strukture aktive ili pasive, vrše se korekcija početnog stanja bilansnih pozicija na koje se odnosi, ali se ne vrši korekcija početnog stanja rezultata. U ovom slučaju, podaci iz Bilansa uspeha nisu korigovani, pa se u kolonu „Prethodna godina“ Bilansa uspeha upisuju podaci iz prošlogodišnjeg obrasca. U kolonu „Prethodna godina“ Bilansa stanja unose se korigovani podaci.

Primer: Preduzeće je u toku marta 2010. godine dobilo račun od svog dobavljača za uslugu održavanja (servisiranja) opreme koja je izvršena krajem 2009. godine. Efekti te poslovne promene nisu evidentirani u poslovnim knjigama, kao ni u finansijskim izveštajima za 2009. godinu. U računu je iskazan iznos naknade od 320.000 dinara. Preduzeće je u Bilansu stanja za 2009. godinu iskazalo neraspoređenu dobit u iznosu od 250.000 dinara.

Rukovodstvo preduzeća procenilo je da je greška materijalno značajna i donelo je odluku o korekciji početnog stanja rezultata.

Knjiženje (sa smanjenjem na dan 1. januar 2010. godine):

Red. br.	Račun	Opis	Iznos	osoba
	D P		D P	P
1)	340	Neraspoređena dobit iz ranijih godina	250.000	
	350	Gubitak ranijih godina	70.000	
	433	Dobavljači u zemlji		320.000
		Ispravka greške iz prethodnog p.		

Troškovi usluga održavanja evidentiraju se na računu 532 – Troškovi usluga održavanja. Ovi troškovi se u Bilansu uspeha iskazuju u okviru pozicije AOP 212 – Ostali poslovni rashodi. Dakle, korekcija treba da se izvrši na toj poziciji, tako što će se iznos iz prošlogodišnjeg bilansa uspeha uvećati za iznos od 320.000 dinara.

U Bilansu stanja, u odnosu na iznose iz prošlogodišnjeg obrasca, za iznos od 320.000 dinara treba uvećati iznos na poziciji AOP 119 - Obaveze iz poslovanja, jer se obaveze prema dobavljačima iskazuju u okviru te pozicije.

Po osnovu ove korekcije u Bilansu uspeha treba iskazati drugačiji rezultat, na sledeći način: na poziciji AOP 223- Dobitak pre oporezivanja nema podatka, dok se iznos od 70.000 dinara iskazuje na poziciji AOP 224 – Gubitak pre oporezivanja.

U Bilansu stanja, pozicija AOP 106 – Neraspoređena dobit, treba da bude bez podatka, dok na poziciji AOP 109 – Gubitak, treba da bude iskazan iznos od 70.000 dinara.

Po ovom osnovu treba sprovesti i odgovarajuće usklađivanje podataka za prethodnu godinu u obrascu Izveštaj o promenama na kapitalu, jer promena rezultata predstavlja promenu na kapitalu.

U ovom primeru zanemarili smo korekcije po osnovu poreza na dobit. Međutim, ukoliko je preduzeće napravilo grešku koja za više od 2 % menja oporezivu dobit, odnosno gubitak u poreskom bilansu, u skladu sa članom 25a *Zakona o porezu na dobit preduzeća* („Sl. glasnik RS“, br. 25/01, 80/02, 43/03 i 84/04), bilo je dužno da podnese novi poreski bilans i poresku prijavu, kao i da konačnu obavezu poreza na dobit za 2009. godinu utvrdi u novom iznosu. U tom slučaju, u koloni „Prethodna godina“ Bilansa uspeha (pozicija AOP 225) treba prikazati iznos poreza na dobit u korigovanom iznosu.

6. PRIMERI SASTAVLJANJA FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA ZA PROIZVODNU I TRGOVINSKU DELATNOST

Iako je materija sastavljanja finansijskih izveštaja veoma kompleksna, odlučili smo da na kraju damo potpune primere u kojima se polazi od otvaranja poslovnih knjiga na početku 2009. godine, knjiženja poslovnih promena u proizvodnoj i trgovinskoj delatnosti, utvrđivanja rezultata poslovanja, zaključka poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja. Smatramo da će ovi primeri pomoći upravo

Mladjim računovodstvenim kadrovima da u potpunosti sagledaju vrlo složenu materiju knjiženja poslovnih promena u skladu sa MRS/MSFI i sa domaćim propisima koji se primenjuju na utvrđivanje i knjiženje određenih poslovnih promena.

Odlučili smo da obradimo posebne primere za proizvodnu i trgovinsku delatnost, iz razloga što proizvodna delatnost u kojoj se javljaju zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda mora da vodi dva sistema knjigovodstva, i to finansijsko knjigovodstvo, u kojem se obuhvataju knjiženja svih poslovnih promena, i posebno knjigovodstvo proizvodnje u okviru računa klase 9, u kojem se vodi evidencija o proizvodnji i gotovim proizvodima. I pored toga što se više od deset godina primenjuje sadašnji sistem knjigovodstvenog obuhvatanja i praćenja proizvodnje preko posebnih računa u okviru klase 9, još uvek u praksi postoje slučajevi pogrešnog knjiženja i iskazivanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Najčešće greške su u tome što se ne vodi odvojeno knjigovodstvo proizvodnje koje, kao i finansijsko knjigovodstvo, mora da ima svoj dnevnik, glavnu knjigu i pomoćne knjige (analitičke evidencije). Na kraju godine vrše se zaključna knjiženja i zatvaranje računa klase 9. Takođe, na kraju godine, posle zaključka računa klase 9 sastavlja se obračun povećanja, odnosno smanjenja vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda na osnovu kojeg se vrši knjiženje promena vrednosti zaliha u finansijskom knjigovodstvu. Na osnovu podataka o promeni vrednosti zaliha, finansijsko knjigovodstvo utvrđuje promene u vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda na kraju obračunskog perioda u odnosu na stanje preneto iz prethodnog perioda (početno stanje) i na osnovu utvrđenih promena vrednosti zaliha proizvoda vrši se korekcija poslovnih prihoda. Za vrednost povećanja zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda utvrđuje se povećanje prihoda (110, 120/630), a za iznos smanjenja vrednosti zaliha utvrđuje se smanjenje prihoda

(631/110,120). Međutim, u praksi se često ne vrše knjiženja proizvodnje u posebnom knjigovodstvu na računima klase 9, nego se u toku godine vrše direktno knjiženja na računima 110 – Nedovršena proizvodnja i 120 – Gotovi proizvodi, što je sasvim pogrešno i što ukazuje na to da su u tom slučaju pogrešno utvrđeni vrednost zaliha i finansijski rezultat poslovanja. Takođe, ima slučajeva da proizvodna privredna društva, koja pored proizvodnje obavljaju i trgovinsku delatnost, sopstvene proizvode u toku godine sa računa klase 9 prenose u finansijsko knjigovodstvo u kojem ih iskazuju kao zalihe robe na računima grupe 13 i dalje knjiže kao prodaju robe, a ne kao prodaju sopstvenih proizvoda. U tom slučaju se pogrešno iskazuju prihodi i rashodi po osnovu prodaje proizvoda i robe, kao i netačni podaci u godišnjim finansijskim izveštajima. U primeru koji nadalje dajemo, za proizvodnu delatnost, prikazali smo postupak knjiženja poslovnih promena posebno u finansijskom knjigovodstvu, i posebno u knjigovodstvu proizvodnje koje se vodi na računima klase 9. U primeru smo prikazali postupak zaključka računa glavne knjige u klasi 9, prenos podataka o promenama vrednosti zaliha sa računa klase 9 na račune finansijskog knjigovodstva, utvrđivanje rezultata poslovanja i zatvaranje računa glavne knjige finansijskog knjigovodstva. Dali smo i primer zaključnog lista (bruto bilansa), posebno za račune finansijskog knjigovodstva i posebno za račune knjigovodstva proizvodnje koje se vodi u klasi 9, na osnovu kojeg se vrlo lako vrši sastavljanje propisanih obrazaca finansijskih izveštaja.

Za trgovinsku delatnost dali smo poseban primer vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja, da bi se jasnije videle specifičnosti ove delatnosti i način obuhvatanja nabavke i prodaje robe u prometu na veliko i malo, način utvrđivanja nabavne i prodajne vrednosti robe, obračun PDV u trgovinskoj delatnosti i druge specifične promene koje nastaju u poslovanju, a koje su karakteristične i za subjekte koji obavljaju druge delatnosti. U primeru smo prikazali postupak utvrđivanja finansijskog rezultata u ovoj delatnosti, zaključak poslovnih knjiga i primer zaključnog lista. Na osnovu podataka iz primera za proizvodnu i trgovinsku delatnost, dali smo primere sastavljenih obrazaca Bilans uspeha, Bilans stanja, Izveštaj o tokovima gotovine i Izveštaj o promenama na kapitalu. Podaci iz ovih primera koji se iskazuju u Statističkom aneksu i Napomenama uz finansijske izveštaje, obuhvaćeni su u primerima ovih obrazaca u okviru ovog priručnika, takođe, dato je i objašnjenje za sastavljanje obrazaca finansijskih izveštaja koji su dati u primerima za proizvodnu i trgovinsku delatnost.

6.1. PRIMERI SASTAVLJANJA FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA ZA PROIZVODNU DELATNOST

Privredno društvo „Lipa“ a.d. Beograd, bavi se proizvodnjom jedne vrste proizvoda (stone lampe). Računovodstvene politike društva bitne za ovaj primer su:

- materijal za proizvodnju (osnovni materijal) vodi se po prosečnim nabavnim cenama;
- ostali (režijski) materijal vodi se po prosečnim nabavnim cenama;
- zalihe nedovršene proizvodnje vode se po ceni koštanja;
- gotovi proizvodi vode se po planskim cenama;
- osnovna sredstva (nekretnine, postrojenja i oprema) vode se po nabavnim cenama, odnosno procenjuju se po troškovnom modelu (ne vrši se procena po fer vrednosti na kraju godine).

Po zaključnom listu i završnom računu za 2008. godinu stanje na računima glavne knjige iznosi u dinarima:

Broj Računa	Naziv računa	Iznos	
		Duguje	Potražuje
0220	Građevinski objekti	8.000.000	
0229	Ispravka vrednosti građevinskih objekata		360.000
0230	Postrojenja i oprema	12.000.000	
0239	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme		3.600.000
1010	Osnovni materijal	1.500.000	
1014	Ostali materijal	300.000	
1030	Alat i inventar na zalihi	160.000	
1031	Alat i inventar u upotrebi	100.000	
1039	Ispravka vrednosti alata i inventara		100.000

1100	Nedovršena proizvodnja	50.000	
1200	Gotovi proizvodi	300.000	
1209	Odstupanja od cena gotovih proizvoda		60.000
2020	Kupci u zemlji	430.000	
2090	Ispravka vrednosti potraživanja od kupaca		50.000
2210	Potraživanja od zaposlenih	10.000	
2410	Tekući (poslovni) računi	250.000	
3000	Akcijski kapital		12.000.000
3200	Emisiona premija		2.000.000
3400	Neraspoređeni dobitak ranijih godina		800.000
4140	Dugoročni krediti u zemlji		1.829.950
4330	Dobavljači u zemlji		1.590.000
4790	Obaveze za porez na dodatu vrednost		250.000
4980	Odložene poreske obaveze		460.050
	Ukupno:	23.100.000	23.100.000

U primeru pretpostavljamo da je privredno društvo usko specijalizovano i da proizvodi jedan proizvod „stona lampa“ koji vodi po planskoj ceni od 2.000 dinara po komadu.

1. Na osnovu prethodnih podataka treba otvoriti poslovne knjige privrednog društva za 2009. godinu, izvršiti knjiženje poslovnih promena datih u primeru i na kraju godine sastaviti finansijske izveštaje.

2. Po računima dobavljača i prijemnica materijala nabavljen je:

- osnovni materijal u vrednosti od	2.800.000
- ostali materijal u vrednosti od	<u>500.000</u>
	3.300.000

Na nabavnu vrednost materijala obračunat je PDV u iznosu 594.000

Ukupno: 3.894.000

3. Po specifikaciji trebovanja u proizvodnju je izdat:

- materijal za proizvodnju proizvoda „N“ u vrednosti od	3.500.000
- režijski materijal za upravu u vrednosti od	180.000

4. Iz skladišta sitnog inventara i alata dat je u upotrebu:

- alat i inventar za potrebe pogona u vrednosti od	80.000
- za potrebe uprave u vrednosti od	20.000

5. Primljen je račun za utrošenu električnu energiju:

- za pogon u iznosu od	120.000
- za upravu u iznosu od	<u>15.000</u>

Ukupno: 135.000

U računu je iskazan PDV u iznosu od 24.300

6. Po specifikaciji prijemnica gotovih proizvoda iz proizvodnje u magacin

gotovih proizvoda primljeno je 4.000 komada stonih lampi po planskoj ceni od 2.000 dinara po komadu, što iznosi 8.000.000

7. Po specifikaciji izlaznih računa kupcima je prodato 3.600 komada stonih lampi sa sledećim podacima:

7.1. prodajna vrednost proizvoda	9.600.000
7.2. PDV po stopi od 18%	1.620.000
7.3. vrednost proizvoda po planskoj ceni	7.200.000

8. Primljen je izvod tekućeg računa sa sledećim podacima:

- uplate kupaca	9.000.000
- uplata avansa (sa PDV po stopi od 18%)	118.000
- plaćena obaveza PDV iskazana po bilansu	250.000
- plaćene obaveze prema dobavljačima	180.000
- plaćena akontacija poreza na dobit preduzeća	275.000
- plaćen anuitet po dugoročnom kreditu	500.000
- kamata sadržana u anuitetu	

100.000

- otplata u anuitetu

9. Obračunate su zarade sa sledećim podacima:

Redni Broj	Elementi	Pogon	Uprava	Ukupno:
1.	Neto zarade	1.642.000	205.250	1.847.250

2.	Porez na zarade	200.000	25.000	225.000
3.	Doprinosi na teret zaposlenih	358.000	44.750	402.750
4.	Bruto zarade	2.200.000	275.000	2.475.000
5.	Doprinosi na teret poslodavca	358.000	44.750	402.750
6.	Svega (4 + 5)	2.558.000	319.750	2.877.750

10. Po izvodu tekućeg računa izvršene su sledeće promene:

- neto zarade – nalogom za isplatu u blagajnu	1.847.250
- porez na zarade	225.000
- doprinosi na zarade zaposlenih	402.750
- doprinosi na teret poslodavca	402.750
- svega isplate za zarade	2.877.750
- za potrebe blagajne	33.000
- Ukupno:	2.910.750

11. Izveštaj glavne blagajne sadrži sledeće podatke:

Redni Broj	Opis	Ulaz	Izlaz
1.	Podignuta gotovina sa tekućeg računa	1.880.250	
2.	Referent prodaje vratio akontaciju za službeno putovanje	5.000	
3.	Isplata akontacija za službeno putovanje referenta prodaje		10.000
4.	Po računu za službeno putovanje referenta prodaje		15.000
5.	Vožnja direktora po računu taksi prevoznika		750
6.	Kupljena kafa i šećer u samousluzi po računu		1.000
7.	Gorivo za putnička vozila – po računima		6.000
8.	Isplaćene neto zarade		1.847.250
9.	Ukupno dnevni promet:	1.885.250	1.880.000

12. Iz magacina gotovih proizvoda izdato je 9 stonih lampi za reprezentaciju u vrednosti obračunatoj:

- po planskoj ceni od 2.000 dinara, što iznosi	18.000
- tržišna vrednost gotovih proizvoda iznosi	20.000
- obračunati PDV po stopi 18% na prodajnu vrednost proizvoda	3.600

13. Po računu dobavljača „Informatika“ a.d. nabavljen je i stavljen u upotrebu:

- računar u vrednosti od	200.000
- PDV u iznosu od	36.000

14. Kupcima je dostavljen obračun zatezних kamata za neblagovremeno plaćene račune u iznosu od

185.000

15. Po izvodu tekućeg računa

- plaćene su obaveze prema dobavljačima u iznosu od	1.800.000
- kupci su platili kamate po dostavljenom obračunu u iznosu od	185.000

16. Prodat je kamion za iznos od

50.000

- PDV na vrednost prodatog kamiona po stopi od 18%	63.000
	413.000

Kamion se vodi po nabavnoj vrednosti od 3.000.000

Ispravka vrednosti kamiona 2.850.000

Sadašnja vrednost 150.000

17. Obračunata je amortizacija stalnih sredstava sa sledećim podacima:

Redni Broj	Elementi	Objekti	Oprema	Ukupno:
1.	Pogon	84.000	960.000	1.044.000
2.	Uprava	36.000	240.000	276.000
3.	Ukupno:	120.000	1.200.000	1.320.000

18. Odlukom direktora na predlog komisije za popis izvršeno je

rashodovanje dotrajalog alata i inventara u vrednosti od 40.000

19. Popisom imovine i obaveza utvrđen je dozvoljeni kalo

- osnovnog materijala u vrednosti od 50.000

20.	Po poreskoj prijavi utvrđena je obaveza na ime PDV u iznosu od	1.050.300
21.	Po izvodu tekućeg računa plaćena je obaveza PDV u iznosu od	1.050.300
22.	Na osnovu procene rukovodstva utvrđeno je da su potraživanja od kupaca obezvređena u iznosu od	40.000
	- na računu 2090 nalazi se iznos od	50.000
23.	Utvrđuju se i knjiže promene vrednosti zaliha učinaka. Popisom je utvrđena vrednost zaliha:	
	- nedovršene proizvodnje obračunate po ceni koštanja od	114.400
	- gotovih proizvoda po ceni koštanja od	1.082.000
24.	Zaključuju se računi klase 9;	
25.	Knjiži se prenos rashoda;	
26.	Knjiži se prenos prihoda;	
27.	Utvrđuje se dobitak pre oporezivanja;	
28.	Poreskim bilansom utvrđuje se porez na dobitak od	192.618
	- uplaćene akontacije poreza iznose	275.000
		-82.382
29.	Vrši se prenos dobitka;	
30.	Zaključuju se računi stanja (klase 0, 1, 2, 3, i 4);	
31.	Sastavljaju se finansijski izveštaji Bilans stanja, Bilans uspeha i Izveštaj o tokovima gotovine.	

DNEVNIK FINANSIJSKOG KNJIGOVODSTVA
od 1.01. do 31.12.2009.

Redni Broj	Račun		Naziv računa	Iznos	
	Duguje	potražuje		Duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
1	0220		Građevinski objekti	8.000.000	
		0229	Ispravka vrednosti građevinskih objekata		360.000
	0230		Postrojenja i oprema	12.000.000	
		0239	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme		3.600.000
	1010		Osnovni materijal	1.500.000	
	1014		Ostali materijal	300.000	
	1030		Alat i inventar na zalih	160.000	
	1031		Alat i inventar u upotrebi	100.000	
		1039	Ispravka vrednosti alata i inventara		100.000
	1100		Nedovršena proizvodnja	50.000	
	1200		Gotovi proizvodi	300.000	
		1209	Odstupanja od cena gotovih proizvoda		60.000
	2020		Kupci u zemlji	430.000	
		2090	Ispravka vrednosti potraživanja od kupaca		50.000
	2210		Potraživanja od zaposlenih	10.000	
	2410		Tekući (poslovni) računi	250.000	
		7000	Otvaranje glavne knjige		18.930.000
		3000	Akcijski kapital		12.000.000
		3200	Emisiona premija		2.000.000
		3400	Neraspoređeni dobitak ranijih godina		800.000
		4140	Dugoročni krediti u zemlji		1.829.950
		4330	Dobavljači u zemlji		1.590.000
		4790	Obaveze za porez na dodatu vrednost		250.000
		4980	Odložene poreske obaveze		460.050
	7000		Otvaranje glavne knjige	18.930.000	
	<i>- za početno stanje po bilansu</i>				
2	1010		Osnovni materijal	2.800.000	
	1014		Ostali materijal	500.000	
	2700		Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)	594.000	
		4330	Dobavljači u zemlji		3.894.000
	<i>- za nabavljeni materijal</i>				
3	511		Troškovi materijala za izradu	3.500.000	

	512		Troškovi ostalog materijala (režijskog)	180.000	
		1010	Osnovni materijal		3.500.000
		1014	Ostali materijal		180.000
<i>- za utrošeni materijal</i>					
4	1031		Alat i inventar u upotrebi	100.000	
		1030	Alat i inventar na zalihi		100.000
	5120		Troškovi ostalog materijala (režijskog)	100.000	
		1039	Ispravka vrednosti alata i inventara		100.000
<i>- za stavljanje alata i inventara u upotrebu</i>					
5	5130		Troškovi goriva i energije	135.000	
	270		Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)	24.300	
		4330	Dobavljači u zemlji		159.300
<i>- za troškove električne energije</i>					
7	2020		Kupci u zemlji	10.620.000	
		6120	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu		9.000.000
		4700	Porez na dodatu vrednost u izdatim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)		1.620.000
<i>- za prodate gotove proizvode po računima</i>					

1	2	3	4	5	6
8	2410		Tekući (poslovni) računi	9.118.000	
		2020	Kupci u zemlji		9.000.000
		4300	Primljeni avansi, depoziti i kaucije		118.000
	4300		Primljeni avansi, depoziti i kaucije	18.000	
		4720	Obaveze za porez na dodatu vrednost po primljenim avansima po opštoj stopi		18.000
	4140		Dugoročni krediti u zemlji	400.000	
	5620		Rashodi kamata	100.000	
	4790		Obaveze za porez na dodatu vrednost	250.000	
	4330		Dobavljači u zemlji	180.000	
	7210		Poreski rashod perioda	275.000	
		2410	Tekući (poslovni) računi		1.205.000
<i>- po izvodu tekućeg računa</i>					
9	5200		Troškovi zarada (bruto)	2.475.000	
		4500	Obaveze za neto zarade		1.847.250
		4510	Obaveze za porez na zarade		225.000
		4520	Obaveze za doprinose na zarade na teret zaposlenog		402.750
	5210		Troškovi doprinosa na teret poslodavca	402.750	
		4530	Obaveze za doprinose na zarade na teret poslodavca		402.750
<i>- za obračunate zarade zaposlenih</i>					
10	2419		Tekući (poslovni) računi – prelazni račun	1.880.250	
	4510		Obaveze za porez na zarade	225.000	
	4520		Obaveze za doprinose na zarade na teret zaposlenog	402.750	
	4530		Obaveze za doprinose na zarade na teret poslodavca	402.750	
		2410	Tekući (poslovni) računi		2.910.750
<i>- po izvodu sa tekućeg računa</i>					
11	2430		Glavna blagajna	1.885.250	
		2419	Tekući (poslovni) računi – prelazni račun		1.880.250
		2210	Potraživanja od zaposlenih		5.000
	4500		Obaveze za neto zarade	1.847.250	
	2210		Potraživanja od zaposlenih	10.000	
	5290		Naknada troškova na službenom putu	15.000	
	5317		Troškovi taksi prevoza putnika	750	
	5510		Troškovi reprezentacije	1.000	
	5132		Troškovi goriva za putnička vozila	6.000	
		2430	Glavna blagajna		1.880.000

<i>- po blagajničkom izveštaju</i>					
12	5510		Troškovi reprezentacije	23.600	
		6210	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe		20.000
		4740	Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi		3.600
<i>- za izdate gotove proizvode za reprezentaciju</i>					
13	0272		Oprema u pripremi	200.000	
	270		Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)	36.000	
		4330	Dobavljači u zemlji		236.000
	0230		Postrojenja i oprema	200.000	
		0272	Oprema u pripremi		200.000
<i>- za nabavljeni računar po fakturi</i>					
14	2020		Kupci u zemlji	185.000	
		6620	Prihodi od kamata		185.000
<i>- za obračunate zatezne kamate</i>					
15	4330		Dobavljači u zemlji	1.800.000	
		2410	Tekući (poslovni) računi		1.800.000
	2410		Tekući (poslovni) računi	185.000	
		2020	Kupci u zemlji		185.000
<i>- po izvodu tekućeg računa</i>					

1	2	3	4	5	6
16	2020		Kupci u zemlji	413.000	
	0239		Ispravka vrednosti opreme	2.850.000	
		0230	Postrojenja i oprema		3.000.000
		4700	Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		63.000
		6702	Dobici od prodaje opreme		200.000
<i>- za prodati kamion po računu</i>					
17	5400		Troškovi amortizacije	1.320.000	
		0229	Ispravka vrednosti građevinskih objekata		120.000
		0239	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme		1.200.000
<i>- za obračunatu amortizaciju</i>					
18	1039		Ispravka vrednosti alata i inventara	40.000	
		1031	Alat i inventar u upotrebi		40.000
<i>- za rashod alata i inventara</i>					
19	5110		Troškovi materijala za izradu	50.000	
		1010	Osnovni materijal		50.000
<i>- za dozvoljeni kalo i rashod materijala za izradu</i>					
20	4700		Porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)	1.683.000	
	4720		Obaveze za porez na dodatu vrednost po primljenim avansima po opštoj stopi	18.000	
	4740		Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi	3.600	
		2700	Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)		654.300
		4790	Obaveze za porez na dodatu vrednost po osnovu razlike obračunatog poreza na dodatu vrednost i prethodnog poreza		1.050.300
<i>- za obavezu PDV po poreskoj prijavi</i>					
21	4790		Obaveze za porez na dodatu vrednost po osnovu razlike obračunatog poreza na dodatu vrednost i prethodnog poreza	1.050.300	
		2410	Tekući (poslovni) računi		1.050.300
<i>- za plaćeni PDV po poreskoj prijavi</i>					
22	2090		Ispravka vrednosti potraživanja od kupaca	10.000	

	6850		Prihodi od usklađivanja vrednosti potraživanja		10.000
<i>- za usklađivanje vrednosti potraživanja</i>					
23	110		Nedovršena proizvodnja	64.400	
		630	Povećanje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i nedovršenih usluga		64.400
<i>- za povećanje zaliha nedovršene proizvodnje</i>					
23a	120		Gotovi proizvodi	782.000	
		1209	Odstupanje od cena gotovih proizvoda		40.691
		630	Povećanje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i nedovršenih usluga		741.309
<i>- za povećanje zaliha gotovih proizvoda</i>					
25	5990		Prenos rashoda	8.309.100	
		5110	Troškovi materijala za izradu		3.550.000
		5120	Troškovi ostalog materijala (režijskog)		280.000
		5130	Troškovi goriva i energije		135.000
		5132	Troškovi goriva za putnička vozila		6.000
		5200	Troškovi zarada (bruto)		2.475.000
		5210	Troškovi doprinosa na teret poslodavca		402.750
		5290	Naknada troškova na službenom putu		15.000
		5317	Troškovi taksi prevoza putnika		750
		5400	Troškovi amortizacije		1.320.000
		5510	Troškovi reprezentacije		24.600
		5620	Rashodi kamata		100.000
<i>- za prenos rashoda</i>					
	1	2	3	4	5
26	6120		Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu	9.000.000	
		6210	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe	20.000	
		6300	Povećanje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i nedovršenih usluga	805.709	
		6620	Prihodi od kamata	185.000	
		6702	Dobici od prodaje opreme	200.000	
		6850	Prihodi od usklađivanja vrednosti potraživanja	10.000	
		6990	Prenos prihoda		10.220.709
<i>- za prenos prihoda</i>					
27	7100		Rashodi i prihodi	8.309.100	
		5990	Prenos rashoda		8.309.100
		6990	- za prenos rashoda		
		7100	Prenos prihoda	10.220.709	
		7100	Rashodi i prihodi		10.220.709
<i>- za prenos prihoda</i>					
27a	7100		Rashodi i prihodi	1.991.609	
		7120	Prenos ukupnog rezultata		1.991.609
		7120	Prenos ukupnog rezultata	1.991.609	
		7200	Dobitak ili gubitak		1.991.609
<i>- za utvrđeni dobitak pre oporezivanja</i>					
28	7210		Poreski rashod perioda	-82.382	
	2230		Potraživanja za više plaćeni porez na dobitak	82.382	
<i>- za obračunati porez na dobitak</i>					
29	7200		Dobitak ili gubitak	1.991.609	
	7220		Odloženi poreski rashodi ili prihodi perioda	128.593	
		4980	Odložena poreska sredstva		128.593
		7240	Prenos dobitka ili gubitka		1.991.609
29a	7240		Prenos dobitka ili gubitka	1.991.609	
		7210	Poreski rashod perioda		192.618
		7220	Odloženi poreski rashodi ili prihodi perioda		128.593
		3410	Neraspoređeni dobitak tekuće godine		1.590.398
<i>- za prenos dobitka</i>					

30	7300		Izravnanje računa stanja	25.323.982	
		0220	Građevinski objekti		8.000.000
		0230	Postrojenja i oprema		9.200.000
		1010	Osnovni materijal		750.000
		1014	Ostali materijal		620.000
		1030	Alat i inventar na zalihi		60.000
		1031	Alat i inventar u upotrebi		160.000
		1100	Nedovršena proizvodnja		114.400
		1200	Gotovi proizvodi		1.082.000
		2020	Kupci u zemlji		2.648.000
		2210	Potraživanja od zaposlenih		15.000
		2230	Potraživanja za više plaćen porez na dobitak		82.382
		2410	Tekući (poslovni) računi		2.586.950
		2430	Blagajna		5.250
<i>- za izravnanje računa aktive</i>					
30a	0229		Ispravka vrednosti građevinskih objekata	480.000	
	0239		Ispravka vrednosti postrojenja i opreme	1.950.000	
	1039		Ispravka vrednosti alata i inventara	160.000	
	1290		Odstupanja od cena gotovih proizvoda	100.691	
	2090		Ispravka vrednosti kupaca	40.000	
	3000		Akcijski kapital	12.000.000	
	3200		Emisiona premija	2.000.000	
	3400		Neraspoređeni dobitak ranijih godina	800.000	
	3410		Neraspoređeni dobitak tekuće godine	1.590.398	
	4300		Primljeni avansi	100.000	
	4330		Dobavljači u zemlji	3.899.300	
	4140		Dugoročni krediti u zemlji	1.429.950	
	4980		Odložene poreske obaveze	588.643	
		7300	Izravnanje računa stanja		25.138.982
<i>- za usklađivanje vrednosti potraživanja</i>					

DNEVNIK POGONSKOG KNJIGOVODSTVA
od 1.01. do 31.12.2009

Redni Broj	Račun		Naziv računa	Iznos	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
1	950		Proizvodnja u toku	50.000	
	960		Gotovi proizvodi	300.000	
		969	Odstupanja u troškovima gotovih proizvoda		60.000
		900	Račun za preuzimanje zaliha		290.000
<i>- za otvaranje početnog stanja</i>					
3	950		Proizvodnja u toku	3.500.000	
	940		MT Uprava	180.000	
	1031		Alat i inventar u upotrebi	100.000	
		902	Račun za preuzimanje troškova		3.680.000
<i>- za prenos troškova materijala</i>					
4	930		MT Proizvodnja	80.000	
	940		MT Uprava	20.000	
		902	Račun za preuzimanje troškova		100.000
<i>- za stavljeni alat i inventar u upotrebu</i>					
5	930		MT Proizvodnja	120.000	
	940		MT Uprava	15.000	
		902	Račun za preuzimanje troškova		135.000
<i>- za raspored troškova električne energije</i>					
6	960		Gotovi proizvodi	8.000.000	
		950	Proizvodnja u toku		8.000.000
<i>- za preuzete gotove proizvode iz proizvodnje</i>					
7	980		Troškovi prodatih proizvoda i usluga	7.200.000	
		960	Gotovi proizvodi		7.200.000
<i>- za prodane gotove proizvode kupcima</i>					
9	930		MT Proizvodnja	2.558.000	
	940		MT Uprava	319.750	

	902		Račun za preuzimanje		2.877.750
<i>- za raspored troškova zarada</i>					
11	940		MT Uprava	22.750	
		902	Račun za preuzimanje troškova		22.750
<i>- za preuzimanje troškova MT Uprava</i>					
12	980		Troškovi prodatih proizvoda i usluga	18.000	
		960	Gotovi proizvodi		18.000
<i>- za izdate gotove proizvode za reprezentaciju</i>					
17	930		MT Proizvodnja	1.044.000	
	940		MT Uprava	276.000	
		902	Račun za preuzimanje troškova		1.320.000
<i>- za raspored troškova amortizacije</i>					
19	9500		Proizvodnja u toku	50.000	
		9020	Račun za preuzimanje troškova		50.000
<i>- za dozvoljeni kalo i rashod materijala za izradu</i>					
23	9820		Troškovi perioda	833.500	
		9400	MT Uprava		833.500
<i>- za prenos MT Uprava na rashode perioda</i>					
23a	9500		Proizvodnja u toku	3.802.000	
		930	MT Proizvodnja		3.802.000
<i>- za prenos troškova na MT Proizvodnja</i>					
23b		9500	Proizvodnja u toku		-712.400
		969	Odstupanje u troškovima gotovih proizvoda		712.400
<i>- za odstupanje troškova proizvodnje</i>					
23v	969		Odstupanje u troškovima gotovih proizvoda	671.709	
		980	Troškovi prodatih proizvoda i usluga		671.709
<i>- za prenos odstupanja na troškove prodatih proizvoda</i>					

	1	2	3	4	5	6
24	999			Zaključak računa troškova	8.576.191	
			9500	Proizvodnja u toku		114.400
			9600	Gotovi proizvodi		1.082.000
			9800	Troškovi prodatih proizvoda i usluga		6.546.291
			9820	Troškovi perioda		833.500
<i>- za zatvaranje računa sa dugovnim saldov</i>						
24a	900			Račun za preuzimanje zaliha	290.000	
	902			Račun za preuzimanje troškova	8.185.500	
	969			Odstupanje u troškovima gotovih proizvoda	100.691	
		999		Zaključak računa troškova		8.576.191
<i>- za zatvaranje računa sa potražnim saldov</i>						
					46.213.091	46.213.091

Promene vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda
(poslovna promena 23)

Računi	Naziv računa	Stanje na početku		Stanje na kraju		Povećanje		Smanjenje	
		duguje	potražuje	duguje	potražuje	duguje	potražuje	duguje	potražuje
950	Nedovršena proizvodnja	50.000		114.400		64.400			
960	Gotovi proizvodi	300.000		1.082.000		782.000			
969	Odstupanje u troškovima gotovih proizvoda		60.000		100.691		40.691		

Oporezive privremene razlike i odložena poreska sredstva i obaveze
(poslovna promena 29)

Redni Broj	Opis	Godine			
		2005.	2006.	2007.	2008.
1	2	3	4	5	6
1.	Neotpisana knjigovodstvena vrednost osnovnih sredstava na kraju godine	18.680.000	17.360.000	16.040.000	14.720.000

2.	Neotpisana poreska vrednost osnovnih sredstava na kraju godine	18.000.000	14.470.000	11.439.500	8.833.575
3.	Oporeziva privremena razlika (1 – 2)	680.000	2.890.000	4.600.500	5.886.425
4.	Odbitna privremena razlika (2 – 1)	0	0	0	0
5.	Odložena poreska sredstva	0	0	0	0
8.	Odložene poreske obaveze	68.000	289.000	460.050	588.643
9.	Razlika za knjiženje		221.000	171.050	128.593

GLAVNA KNJIGA FINANSIJSKOG KNJIGOVODSTVA

KLASA 0

0220 – Građevinski objekti		
1)	8.000.000	8.000.000 (30)

0239 – Ispravka vred. pos. i opreme		
1b)	2.850.000	3.600.000 (1)
		1.200.000 (17)
30a)	1.950.000	4.800.000

KLASA 1

1010 – Osnovni materijal		
1)	1.500.000	3.500.000 (3)
2)	2.800.000	1.200.000 (19)
	4.300.000	3.550.000
		750.000 (30)

1031 – Alat i inventar u upotrebi		
1)	100.000	40.000 (18)
4)	100.000	
	200.000	160.000 (30)

1200 – Gotovi proizvodi		
1)	300.000	
23a)	782.000	
	1.082.000	1.082.000 (30)

KLASA 2

2020 – Kupci u zemlji		
1)	430.000	9.000.000 (8)
7)	10.620.000	185.000 (15)
14)	185.000	
16)	413.000	
	11.648.000	2.648.000 (30)

0229 – Ispravka vred. građ. objekata		
		360.000 (1)
		120.000 (17)
30a)	480.000	480.000

0272 – Postrojenja i oprema u prip.		
13)	200.000	200.000 (13)

1014 – Ostali materijal		
1)	300.000	180.000 (3)
2)	500.000	
	800.000	620.000 (30)

1039 – Ispravka vrednosti alata i inv.		
18)	40.000	100.000 (1)
		100.000 (4)
30a)	160.000	200.000

1209 – Odstupanja od cena gotovih proizvoda		
		60.000 (1)
		40.691 (23a)
30a)	100.691	100.691

2090 – Ispravka vrednosti kupaca		
22)	10.000	50.000 (1)
30a)	40.000	

0230 – Postrojenja i oprema		
1)	12.000.000	3.000.000 (16)
13)	200.000	
	12.200.000	9.200.000 (30)

1030 – Alat i inventar na zalihi		
1)	160.000	100.000 (4)
		60.000 (30)

1100 – Nedovršena proizvodnja		
1)	50.000	
23)	64.400	
	114.400	114.400 (30)

2210 – Potraživanja od zaposlenih		
1)	10.000	5.000 (11)
11)	10.000	
	20.000	15.000 (30)

2230 – Potraživanja za više plaćen porez na dobitak		
28)	82.382	82.382 (30)

2410 – Tekući (poslovni) računi		
1)	250.000	1.205.000 (8)
8)	9.118.000	2.910.750 (10)
15)	185.000	1.800.000 (15)
		1.050.300 (21)
	9.553.000	6.966.050
		2.586.950 (30)

2419 – Tekući račun – prelazni		
10)	1.880.250	1.880.250 (11)

2430 – Blagajna		
11)	1.885.250	1.880.000 (11)
		5.250 (30)

2700 – PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)		
2)	594.000	654.300 (20)
5)	24.300	
13)	36.000	
	654.300	

KLASA 3

3000 – Akcijski kapital		
30a)	12.000.000	12.000.000 (1)

3200 – Emisiona premija		
30a)	2.000.000	2.000.000 (1)

3400 – Neraspoređeni dobitak ranijih godina		
30a)	800.000	800.000 (1)

3410 – Neraspoređeni dobitak tekuće godine		
30a)	1.590.398	1.590.398 (29a)

KLASA 4

4300 – Primljeni avansi		
8)	18.000	118.000 (8)
30a)	100.000	

4330 – Dobavljači u zemlji		
8)	180.000	1.590.000 (1)
15)	1.800.000	3.894.000 (2)
		159.300 (5)
		236.000 (13)
	1.980.000	5.879.300
30a)	3.899.300	

4500 – Obaveze za neto zarade		
11)	1.847.250	1.847.250 (9)

4510 – Obaveze za porez na zarade		
10)	225.000	225.000 (9)

4520 – Obaveze za doprinose na zarade na teret zaposl.		
10)	402.750	402.750 (9)

4530 – Obaveze za doprinose na zarade na teret poslod.		
10)	402.750	402.750 (9)

4700 – Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		
20)	1.683.000	1.620.000 (7 63.000 (16)

4790 – Obaveze za PDV po osnovu razlike obračunatog PDV i prethodnog poreza		
8)	250.000	250.000 (1
21)	1.050.300	1.050.300 (20
	1.300.300	1.300.300

KLASA 5

5110 – Troškovi materijala za izradu		
3)	3.500.000	3.550.000 (25
19)	50.000	
	3.550.000	

5132 – Troškovi goriva za vozila		
11)	6.000	6.000 (25

5290 – Naknada troškova na službenom putovanju		
11)	15.000	15.000 (25

5510 – Troškovi reprezentacije		
11)	1.000	24.600 (25
12)	23.600	

KLASA 6

6120 – Prihodi od prodaje proizvoda na domaćem tržištu		
26)	9.000.000	9.000.000 (7

4720 – Obaveze za PDV po primljenim avansima po opštoj stopi			
20)	18.000	18.000	(8

4140 – Dugoročni krediti u zemlji			
8)	400.000	1.829.950	(1
30a)	1.429.950		

5120 – Troškovi ostalog materijala			
3)	180.000	280.000	(25
4)	100.000		
	280.000		

5200 – Troškovi zarada i naknada zarada (bruto)			
9)	2.475.000	2.475.000	(25

5317 – Troškovi taksi prevoza putnika			
11)	750	750	(25

5620 – Rashodi kamata			
8)	100.000	100.000	(25

6300 – Povećanje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda			
26)	805.709	64.400	(23

4740 – Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi			
20)	3.600	3.600	(12

4980 – Odložene poreske obaveze			
		460.050	(1
		128.593	(29
30a)	588.643	588.643	

5130 – Troškovi električne energije			
5)	135.000	135.000	(25

5210 – Troškovi doprinosa na zarade na teret poslod.			
9)	402.750	402.750	(25

5400 – Troškovi amortizacije			
17)	1.320.000	1.320.000	(25

5990 – Prenos rashoda			
25)	8.309.100	8.309.100	(27

6620 – Prihodi od kamata			
26)	185.000	185.000	(14

6702 – Dobici od prodaje opreme		
26)	200.000	200.000 (16)

6210 – Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe		
26)	20.000	20.000 (12)

KLASA 7

7000 – Otvaranje glavne knjige		
1)	18.930.000	18.930.000 (1)

7200 – Dobitak ili gubitak		
29)	1.911.609	1.911.609 (27a)

7300 – Izravnaje računa stanja		
30)	25.323.982	25.138.982 (30a)

741.309 (23a)		
6850 – Prihodi od usklađivanja potraživanja		
26)	10.000	10.000 (22)

7100 – Rashodi i prihodi		
27)	8.309.100	10.220.709 (28)
27a)	1.911.609	

7210 – Poreski rashod perioda		
8)	275.000	192.618 (29a)
28)	-82.382	

7220 – Odloženi poreski rashodi i prihodi		
29)	128.593	128.593 (29a)

6990 – Prenos prihoda		
28)	10.220.709	10.220.709 (26)

7120 – prenos ukupnog rezultata		
27a)	1.911.609	1.911.609 (27a)

7240 – Prenos dobitka ili gubitka		
29a)	1.911.609	1.911.609 (29)

GLAVNA KNJIGA POGONSKOG KNJIGOVODSTVA

KLASA 9

950 – Proizvodnja u toku		
1)	50.000	8.000.000 (6)
3)	3.500.000	-712.400 (23b)
19)	50.000	
23a)	3.802.000	
	7.402.000	7.287.600
		114.400 (24)

900 – Račun za preuzimanje zaliha		
24a)	290.000	290.000 (1)

940 – MT Uprava		
3)	180.000	833.500 (23)
4)	20.000	
5)	15.000	
9)	319.750	
11)	22.750	
17)	276.000	

999 – Zaključak računa troškova		
24)	8.576.191	8.576.191 (24a)

960 – Gotovi proizvodi		
1)	300.000	7.200.000 (7)
6)	8.000.000	18.000 (12)
		1.082.000 (24)

902 – Račun za preuzimanje troškova		
24a)	8.185.500	3.680.000 (3)
		100.000 (4)
		135.000 (5)
		2.877.750 (9)
		22.750 (11)
		1.320.000 (17)
		50.000 (19)

980 – Troškovi prodatih proizvoda		
7)	7.200.000	671.709 (23v)
12)	18.000	
		6.546.291 (24)

969 – Odstupanje u troškovima gotovih proizvoda		
23v)	671.709	60.000 (1)
		712.400 (23b)
24a)	100.691	

930 – MT Proizvodnja		
4)	80.000	3.802.000 (23a)
5)	120.000	
9)	2.558.000	
17)	1.044.000	

982 – Troškovi perioda		
23)	833.500	833.500 (24)

Bruto bilans (zaključni list) za 2009. godinu

Račun	Naziv računa	Početno stanje		Promet		Ukupno		Saldo
		duguje	potražuje	duguje	potražuje	duguje	potražuje	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	KLASA 0							
0220	Građevinski objekti	8.000.000				8.000.000		8.000.000
0229	Ispravka vrednosti građevinskih objekata		360.000		120.000		480.000	- 480.000
0230	Postrojenja i oprema	12.000.000		200.000	3.000.000	12.200.000	3.000.000	9.200.000
0239	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme		3.600.000	2.850.000	1.200.000	2.850.000	4.800.000	- 1.950.000
0272	Postrojenja i oprema u pripremi			200.000	200.000	200.000	200.000	0
	KLASA 1							
1010	Osnovni materijal	1.500.000		2.800.000	3.550.000	4.300.000	3.550.000	750.000
1014	Ostali materijal	300.000		500.000	180.000	800.000	180.000	620.000
1030	Alat i inventar na zalih	160.000			100.000	160.000	100.000	60.000
1031	Alat i inventar u upotrebi	100.000		100.000	40.000	200.000	40.000	160.000
1039	Ispravka vrednosti alata i inventara		100.000	40.000	100.000	40.000	200.000	- 160.000
1100	Nedovršena proizvodnja	50.000		64.400		114.400	0	114.400
1200	Gotovi proizvodi	300.000		782.000		1.082.000	0	1.082.000
1209	Odstupanja od cena gotovih proizvoda		60.000		40.691	0	100.691	- 100.691
	KLASA 2							
2020	Kupci u zemlji	430.000		11.218.000	9.185.000	11.648.000	9.185.000	2.463.000
2090	Ispravka vrednosti potraživanja od kupaca		50.000	10.000		10.000	50.000	- 40.000
2210	Potraživanja od zaposlenih	10.000		10.000	5.000	20.000	5.000	15.000
2230	Potraživanja za više plaćen porez na dobitak			82.382		82.382	0	82.382
2410	Tekući (poslovni) računi	250.000		9.303.000	6.966.050	9.553.000	6.966.050	2.586.950
2419	Tekući račun – prelazni			1.880.250	1.880.250	1.880.250	1.880.250	0
2430	Blagajna			1.885.250	1.880.000	1.885.250	1.880.000	5.250
2700	PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)			654.300	654.300	654.300	654.300	0
	KLASA 3							
3000	Akcijski kapital		12.000.000			0	12.000.000	- 12.000.000
3200	Emisiona premija		2.000.000			0	2.000.000	- 2.000.000
3400	Neraspoređena dobit ranijih godina		800.000			0	800.000	- 800.000
3410	Neraspoređena dobit tekuće godine				1.590.398	0	1.590.398	- 1.590.398

KLASA 4								
4140	Dugoročni krediti u zemlji		1.829.950	400.000		400.000	1.829.950	- 1.429.950
4300	Primljeni avansi			18.000	118.000	18.000	118.000	- 100.000
4330	Dobavljači u zemlji		1.590.000	1.980.000	4.289.300	1.980.000	5.879.300	- 3.899.300
4500	Obaveze za neto zarade			1.847.250	1.847.250	1.847.250	1.847.250	0
4510	Obaveze za poreze na zarade			225.000	225.000	225.000	225.000	0
4520	Obaveze za doprinose na zarade na teret zaposlenog			402.750	402.750	402.750	402.750	0
4530	Obaveze za doprinose na zarade na teret poslodavca			402.750	402.750	402.750	402.750	0
4700	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)			1.683.000	1.683.000	1.683.000	1.683.000	0
4720	Obaveze za PDV po primljenim avansima po opštoj stopi			18.000	18.000	18.000	18.000	0
4740	Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi			3.600	3.600	3.600	3.600	0
4790	Obaveze za PDV po osnovu razlike obračunatog PDV i prethodnog poreza		250.000	1.303.300	1.050.300	1.300.300	1.300.300	0
4980	Odložene poreske obaveze		460.050		128.593	0	588.643	- 588.643
1	2	3	4	5	6	7	8	9
KLASA 5								
5110	Troškovi materijala za izradu			3.550.000	3.550.000	3.550.000	3.550.000	0
5120	Troškovi ostalog materijala			280.000	280.000	280.000	280.000	0
5130	Troškovi električne energije			135.000	135.000	135.000	135.000	0
5132	Troškovi goriva za vozila			6.000	6.000	6.000	6.000	0
5200	Troškovi zarada i naknada zarada (bruto)			2.475.000	2.475.000	2.475.000	2.475.000	0
5210	Troškovi doprinosa na zarade na teret poslodavca			402.750	402.750	402.750	402.750	0
5290	Naknada troškova na službenom putovanju			15.000	15.000	15.000	15.000	0
5317	Troškovi taksi prevoza putnika			750	750	750	750	0
5400	Troškovi amortizacije			1.320.000	1.320.000	1.320.000	1.320.000	0
5510	Troškovi reprezentacije			24.600	24.600	24.600	24.600	0
5620	Rashodi kamata			100.000	100.000	100.000	100.000	0
5990	Prenos rashoda			8.309.100	8.309.100	8.309.100	8.309.100	0
KLASA 6								
6120	Prihodi od prodaje proizvoda na domaćem tržištu			9.000.000	9.000.000	9.000.000	9.000.000	0
6210	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe			20.000	20.000	20.000	20.000	0
6300	Povećanje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda			805.709	805.709	805.709	805.709	0
6620	Prihodi od kamata			185.000	185.000	185.000	185.000	0
6702	Dobici od prodaje opreme			200.000	200.000	200.000	200.000	0

6850	Prihodi od usklađivanja potraživanja			10.000	10.000	10.000	10.000	0
699	Prenos prihoda			10.220.709	10.220.709	10.220.709	10.220.709	0
	KLASA 7							
7000	Otvaranje glavne knjige			18.930.000	18.930.000	18.930.000	18.930.000	0
7100	Rashodi i prihodi			10.220.709	10.220.709	10.220.709	10.220.709	0
7120	Prenos ukupnog rezultata			1.911.609	1.911.609	1.911.609	1.911.609	0
7200	Dobitak ili gubitak			1.911.609	1.911.609	1.911.609	1.911.609	0
7210	Poreski rashod perioda			192.618	192.618	192.618	192.618	0
7220	Odloženi poreski rashodi i prihodi perioda			128.593	128.593	128.593	128.593	0
7240	Prenos dobitka ili gubitka			1.911.609	1.911.609	1.911.609	1.911.609	0
7300	Izravnjanje računa stanja							
	Svega:	23.100.000	23.100.000	113.126.595	113.126.595	136.226.595	136.226.595	0

BILANS USPEHA
u periodu od 1.1. do 31.12.2009. godine

- u hiljadama dinara -

Grupa računa, račun	POZICIJA	AOP	Napomena broj	Iznos	
				Tekuća godina	Prethodna godina
1	2	3	4	5	6
	A. PRIHODI I RASHODI IZ REDOVNOG POSLOVANJA				
	I. POSLOVNI PRIHODI (202 + 203 + 204 – 205 + 206)	201		9.826	8.200
60 i 61	1. Prihodi od prodaje	202		9.000	8.100
62	2. Prihodi od aktiviranja učinaka i robe	203		20	
630	3. Povećanje vrednosti zaliha učinaka	204		806	100
631	4. Smanjenje vrednosti zaliha učinaka	205			
64 i 65	5. Ostali poslovni prihodi	206			
	II. POSLOVNI RASHODI (208 do 212)	207		8.209	7.430
50	1. Nabavna vrednost prodate robe	208			
51	2. Troškovi materijala	209		3.971	3.700
52	3. Troškovi zarada, naknada zarada i ostali lični rashodi	210		2.893	2.400
54	4. Troškovi amortizacije i rezervisanja	211		1.320	1.320
53 i 55	5. Ostali poslovni rashodi	212		25	10
	III. POSLOVNI DOBITAK (201 – 207)	213		1.617	770
	IV. POSLOVNI GUBITAK (207 - 201)	214			
66	V. FINANSIJSKI PRIHODI	215		185	80
56	VI. FINANSIJSKI RASHODI	216		100	65
67, 68	VII. OSTALI PRIHODI	217		210	130
57, 58	VIII. OSTALI RASHODI	218			40
	IX. DOBIT IZ REDOVNOG POSLOVANJA PRE OPOREZIVANJA (213 – 214 + 215 – 216 + 217 – 218)	219		1.912	875
	X. GUBITAK IZ REDOVNOG POSLOVANJA PRE OPOREZIVANJA (214 – 213 – 215 + 216 – 217 + 218)	220			
69 – 59	XI. NETO DOBITAK POSLOVANJA KOJE SE OBUSTAVLJA	221			
59 – 69	XII. NETO GUBITAK POSLOVANJA KOJE SE OBUSTAVLJA	222			
	B. DOBITAK PRE OPREZIVANJA (219 – 220 + 221 – 222)	223		1.912	875
	C. GUBITAK PRE OPOREZIVANJA (220 – 219 + 222 – 221)	224			
	D. POREZ NA DOBITAK				
721	1. Poreski rashod perioda	225		193	69
722	2. Odloženi poreski rashodi perioda	226		129	171
722	3. Odloženi poreski prihodi perioda	227			
723	E. Isplaćena lična primanja poslodavcu	228			
	F. NETO DOBITAK (223-224-225-226+227-228)	229		1.590	635
	G. NETO GUBITAK (224-223+225+226-227+228)	230			
	H. NETO DOBITAK KOJI PRIPADA MANJINSKIM ULAGAČIMA	231			
	I. NETO DOBITAK KOJI PRIPADA VLASNICIMA MATIČNOG PRAVNOG LICA	232			
	J. ZARADA PO AKCIJI				
	1. Osnovna zarada po akciji	233			
	2. Umanjena (razvodnjena) zarada po akciji	234			

BILANS STANJA
na dan 31.12.2009. godine

- u hiljadama dinara -

Grupa računa, račun	POZICIJA	AOP	Napomena broj	Iznos	
				Tekuća godina	Prethodna godina
1	2	3	4	5	6
	AKTIVA				
	A. STALNA IMOVINA (002+003+004+005+009)	001		14.770	16.040
00	I. NEUPLAĆENI UPISANI KAPITAL	002			
012	II. GOODWILL	003			
01 bez 012	III. NEMATERIJALNA ULAGANJA	004			
	IV. NEKRETNINE, POSTROJENJA, OPREMA I BIOLOŠKA SREDSTVA (006 + 007 + 008)	005		14.770	14.770
020,022,023, 026,027 (deo), 028 (deo),029	1. Nekretnine, postrojenja i oprema	006		14.770	14.770
024,027 (deo), 028 (deo)	2. Investicione nekretnine	007			
021,025, 027 (deo) i 028 (deo)	3. Biološka sredstva	008			
	V. DUGOROČNI FINANSIJSKI PLASMANI (010+011)	009			
030 do 032, 039 (deo)	1. Učešća u kapitalu	010			
033 do 038, 039 (deo) minus 037	2. Ostali dugoročni finansijski plasmani	011			
	B. OBRтна IMOVINA (013 + 014 + 015)	012		7.638	2.890
10 do 13, 15	I. ZALIHE	013		2.526	2.250
14	II. STALNA SREDSTVA NAMENJENA PRODAJI I SREDSTVA POSLOVANJA KOJE SE OBUSTAVLJA	014			
	III. KRATKOROČNA POTRAŽIVANJA, PLASMANI I GOTOVINA (016+017+018+019+020)	015		5.113	640
20,21 i 22, osim 223	1. Potraživanja	016		2.438	390
223	2. Potraživanja za više plaćen porez na dobitak	017		82	
23 minus 237	2. Kratkoročni finansijski plasmani	018			
24	3. Gotovinski ekvivalenti i gotovina	019		2.593	250
27 i 28 osim 288	4. Porez na dodatu vrednost i aktivna vremenska razgraničenja	020			
288	C. ODLOŽENA PORESKA SREDSTVA	021			
	D. POSLOVNA IMOVINA (001 + 012 + 021)	022		22.408	18.930
29	E. GUBITAK IZNAD VISINE KAPITALA	023			
	F. UKUPNA AKTIVA (022 + 023)	024		22.408	18.930
88	G. VANBILANSNA AKTIVA	025			
	PASIVA				
	A. KAPITAL (102+103+104+105+106-107+108-109-110)	101		16.390	14.800
30	I. OSNOVNI KAPITAL	102		12.000	12.000
31	II. NEUPLAĆENI UPISANI KAPITAL	103			
32	III. REZERVE	104		2.000	2.000

--	--	--	--	--	--

1	2	3	4	5	6
330 i 331	IV. REVALORIZACIONE REZERVE	105			
332	V. NEREALIZOVANI DOBICI PO OSNOVU HARTIJA OD VREDNOSTI	106			
333	VI. NEREALIZOVANI GUBICI PO OSNOVU HARTIJA OD VREDNOSTI	107			
34	VII. NERASPOREĐENI DOBITAK	108		2.390	800
35	VIII. GUBITAK	109			
037 i 237	IX. OTKUPLJENE SOPSTVENE AKCIJE	110			
	B. DUGOROČNA REZERVISANJA I OBAVEZE (112 + 113 + 116)	111		6.018	4.130
40	I. DUGOROČNA REZERVISANJA	112			
41	II. DUGOROČNE OBAVEZE (114 + 115)	113		1.430	1.830
414, 415	1. Dugoročni krediti	114		1.430	1.830
41 bez 414 i 415	2. Ostale dugoročne obaveze	115			
	III. KRATKOROČNE OBAVEZE (117 + 118 + 119 + 120 + 121 + 122)	116		3.999	1.840
42, osim 427	1. Kratkoročne finansijske obaveze	117			
427	2. Obaveze po osnovu sredstava namenjenih prodaji i sredstava poslovanja koje se obustavlja	118			
43 i 44	3. Obaveze iz poslovanja	119		3.999	1.590
45 i 46	4. Ostale kratkoročne obaveze i pasivna vremenska razgraničenja	120			
47 i 48, osim 481 i 49 osim 498	5. Obaveze po osnovu poreza na dodatu vrednost i ostalih javnih prihoda	121			250
481	6. Obaveze po osnovu poreza na dobitak	122			
498	C. ODLOŽENE PORESKE OBAVEZE	123		589	460
	D. UKUPNA PASIVA (101 + 111 + 123)	124		22.408	18.930
89	E. VANBILANSNA PASIVA	125			

IZVEŠTAJ O TOKOVIMA GOTOVINE
u periodu od 1.01. do 31.12.2009. godine

- u hiljadama dinara -

POZICIJA	AOP	Iznos	
		Tekuca godina	Prethodna godina
1	2	4	5
A. TOKOVI GOTOVINE IZ POSLOVNIH AKTIVNOSTI			
I. Prilivi gotovine iz poslovnih aktivnosti (1 do 3)	301	9.303	7.600
1. Prodaja i primljeni avansi	302	9.118	7.600
2. Primljene kamate iz poslovnih aktivnosti	303	185	
3. Ostali prilivi iz redovnog poslovanja	304		
II. Odlivi gotovine iz poslovnih aktivnosti (1 do 3)	305	6.510	6.350
1. Isplate dobavljačima i dati avansi	306	1.980	2.234
2. Zarade, naknade zarada i ostali lični rashodi	307	2.906	2.400
3. Plaćene kamate	308	100	80
4. Porez na dobitak	309	275	156
5. Plaćanja po osnovu ostalih javnih prihoda	310	1.300	1.480
III. Neto priliv gotovine iz poslovnih aktivnosti (I – II)	311	2.742	1.250
IV. Neto odliv gotovine iz poslovnih aktivnosti (II – I)	312		
B. TOKOVI GOTOVINE IZ AKTIVNOSTI INVESTIRANJA			
I. Prilivi gotovine iz aktivnosti investiranja (1 do 5)	313		
1. Prodaja akcija i udela (neto prilivi)	314		
2. Prodaja nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja, opreme i bioloških sredstava	315		
3. Ostali finansijski plasmani (neto prilivi)	316		
4. Primljene kamate iz aktivnosti investiranje	317		
5. Primljene dividende	318		
II. Odlivi gotovine iz aktivnosti investiranja (1 do 3)	319		650
1. Kupovina akcija i udela (neto odlivi)	320		
2. Kupovina nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja, opreme i bioloških sredstava	321		650
3. Ostali finansijski plasmani (neto odlivi)	322		
III. Neto priliv gotovine iz aktivnosti investiranja (I – II)	323		
IV. Neto odliv gotovine iz aktivnosti investiranja (II – I)	324		650
C. TOKOVI GOTOVINE IZ AKTIVNOSTI FINANSIRANJA			
I. Prilivi gotovine iz aktivnosti finansiranja (1 do 3)	325		
1. Uvećanje osnovnog kapitala	326		
2. Dugoročni i kratkoročni krediti (neto prilivi)	327		
3. Ostale dugoročne i kratkoročne obaveze	328		
II Odlivi gotovine iz aktivnosti finansiranja (1 do 4)	329	400	500
1. Otkup sopstvenih akcija i udela	330		
2. Dugoročni i kratkoročni krediti i ostale obaveze (neto odlivi)	331	400	500
3. Finansijski lizing	332		
4. Isplaćene dividende	333	8.000	
III. Neto priliv gotovine iz aktivnosti finansiranja (I – II)	334		11.000
IV. Neto odliv gotovine iz aktivnosti finansiranja (II – I)	335	400	500
D. SVEGA PRILIVI GOTOVINE (301 + 313 + 325)	336	9.303	7.600
E. SVEGA ODLIVI GOTOVINE (305 + 319 + 329)	337	6.961	7.500
F. NETO PRILIVI GOTOVINE (336 – 337)	338	2.342	100
G. NETO ODLIV GOTOVINE (337 – 336)	339		
H. GOTOVINA NA POČETKU OBRAČUNSKOG PERIODA	340	250	150
I. POZITIVNE KURSNE RAZLIKE PO OSNOVU PRERAČUNA GOTOVINE	341		
J. NEGATIVNE KURSNE RAZLIKE PO OSNOVU PRERAČUNA GOTOVINE	342		
K. GOTOVINA NA KRAJU OBRAČUNSKOG PERIODA			

$(338 - 339 + 340 + 341 - 342)$	343	2.592	250
---------------------------------	-----	-------	-----

IZVEŠTAJ O PROMENAMA NA KAPITALU

iznosi u 000 dinara

Redni broj	OPIS	AOP		AOP		AOP		AOP		AOP		AOP		AOP		AOP		AOP		AOP	
		Osnovni kapital (grupa 30 bez 309)	Ostali kapital (rn 309)	Neuplaćeni upisani kapital (grupa 31)	Emisiona premija (rn 320)	Rezerve (rn 321, 322)	Revalorizaci-one rezerve (grupa 33)	Nerealizovani dobitci po osnovu HOV (rn 332)	Nerealizovani gubici po osnovu HOV (rn 333)	Neraspoređeni dobitak (grupa 34)	Gubitak do visine kapitala (grupa 35)	Otkupljene sopstvene akcije i udeli (rn 037,237)	Ukupno (kol. 2+3+4+5+6+7+8+9+10-11-12)	Gubitak iznad visine kapitala (grupa 29)							
1		2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14							
1.	Stanje na dan 01.01.2007.	401	414	427	440	2.000	453	466	479	492	505	800	518	531	544	14.800	557				
2.	Ispravka materijalno značajnih grešaka i promena računovodstvenih politika u prethodnoj godini -povećanje	402	415	428	441		454	467	480	493	506		519	532	545		558				
3.	Ispravka materijalno značajnih grešaka i promena računovodstvenih politika u prethodnoj godini -smanjenje	403	416	429	442		455	468	481	494	507		520	533	546		559				
4.	Korigovano početno stanje na dan (r.br. 1+2 – 3)	404	417	430	443	2.000	456	469	482	495	508	800	521	534	547	14.800	560				
5.	Ukupna povećanja u prethodnoj godini	405	418	431	444		457	470	483	496	509		522	535	548		561				
6.	Ukupna smanjenja u prethodnoj godini	406	419	432	445		458	471	484	497	510		523	536	549		562				
7.	Stanje na dan 31.12.2007. (r.br. 4+5-6)	407	420	433	446	2.000	459	472	485	498	511	800	524	537	550	14.800	563				
8.	Ispravka materijalno značajnih grešaka i promena računovodstvenih politika u tekućoj godini -povećanje	408	421	434	447		460	473	486	499	512		525	538	551		564				
9.	Ispravka materijalno značajnih grešaka i promena računovodstvenih politika u tekućoj godini -smanjenje	409	422	435	448		461	474	487	500	513		526	539	552		565				
10.	Korigovano početno stanje na dan 01.01. tekuće godine 2008. (r.br. 7+8-9)	410	423	436	449	2.000	462	475	488	501	514	800	527	540	553	14.800	566				
11.	Ukupna povećanja u tekućoj godini	411	424	437	450		463	476	489	502	515	1.590	528	541	554	1.590	567				
12.	Ukupna smanjenja u tekućoj godini	412	425	438	451		464	477	490	503	516		529	542	555		568				
13.	Stanje na dan 31.12. tekuće godine	12.000				2.000						2.490				16.490					

6.2.PRIMER SASTAVLJANJA FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA ZA TRGOVINSKU DELATNOST

Privredno društvo „Bojana“, d.o.o bavi se trgovinom na veliko i malo kao osnovnom (pretežnom) delatnošću, koja je registrovana kod Agencije za privredne registre.

Računovodstvene politike društva bitne za ovaj primer su:

- roba u prometu na veliko u toku godine vodi se po prodajnim cenama bez PDV;
- roba u prometu na malo u toku godine vodi se po prodajnim cenama sa PDV;
- osnovna sredstva (nekretnine, postrojenja i oprema) procenjuju se po troškovnom modelu (ne vrši se procena po fer vrednosti na kraju godine);
- investicione nekretnine se procenjuju po modelu fer (poštene) vrednosti.

Po zaključnom listu i završnom računu za 2008. godinu stanje na računima glavne knjige iznosi u dinarima:

Broj računa	Naziv računa	Iznos	
		Duguje	Potražuje
0200	Zemljišta	10.400.700	
0220	Građevinski objekti	40.400.000	
0229	Ispravka vrednosti građevinskih objekata		18.559.900
0230	Postrojenja i oprema	27.560.000	
0239	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme		3.200.000
0240	Investicione nekretnine	5.500.000	
0320	Učešća u kapitalu ostalih pravnih lica i druge HOV raspoložive za prodaju	250.000	
1010	Materijal	970.000	
1030	Alat i inventar	250.000	
1310	Roba u magacinu	60.500.400	
1320	Roba u prometu na veliko	45.730.200	
1329	Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na veliko		5.000.100
1340	Roba u prometu na malo	20.123.600	
1344	Ukalkulisani PDV u prometu robe na malo		3.069.701
	Ukalkulisana razlika u		

1349	cene robe u prometu na malo		2.120.000
2020	Kupci u zemlji	55.550.560	
2090	Ispravka vrednosti potraživanja od kupaca		6.000.000
2410	Tekući (poslovni) računi	8.217.861	
2430	Blagajna	100.000	
2440	Devizni račun	35.000.000	
3010	Udeli društva sa ograničenom odgovornošću		125.400.500
3220	Statutarne i druge rezerve		1.000.000
3300	Revalorizacione rezerve		500.000
3400	Neraspoređeni dobitak ranijih godina		9.675.700
4140	Dugoročni krediti u zemlji		27.626.000
4220	Kratkoročni krediti u zemlji		21.000.000
4330	Dobavljači u zemlji		33.500.600
4340	Dobavljači u inostranstvu		48.000.500
4790	Obaveze za porez na dodatu vrednost		5.600.320
4980	Odložene poreske obaveze		300.000
	Ukupno:	310.553.321	310.553.321

Na osnovu prethodnih podataka na početku 2009. godine izvršeno je otvaranje računa glavne knjige. U toku 2009. godine nastale su sledeće poslovne promene:

1. Otkrivene su sledeće materijalno značajne greške iz prethodnog perioda:
 - amortizacija građevinskih objekata obračunata je u manjem iznosu za 1.800.000
 - dva puta je knjižen isti račun od dobavljača u zemlji za usluge u iznosu od 2.000.000
 - zbog pogrešno obračunatih kursnih razlika obaveze prema dobavljačima u inostranstvu iskazane su u većem iznosu za 2.245.000
 - zbog pogrešne računovodstvene procene potraživanja od kupaca u zemlji su iskazana u većem iznosu za 3.000.000

Privredno društvo je ispravilo navedene greške i platilo sa tekućeg računa manje obračunat porez na dobit u iznosu od 544.500
2. Preko blagajne su isplaćeni sitni računi za kancelarijski materijal u iznosu od 100.000
3. Po specifikaciji trebovanja izdat je kancelarijski materijal u upotrebu u iznosu od 270.000
4. Sa tekućeg računa plaćena je obaveza PDV u iznosu od 5.600.320
5. Po dnevnim izveštajima fiskalne kase pazar po osnovu prodaje robe u prodavnicama na malo

ukupno iznosi	2.900.000
- PDV (18%) sadržan u ukupnom prometu je	442.373
- nabavna vrednost prodate robe je	2.100.000
6. Po izvodu sa tekućeg računa uplaćen je pazar prodavnica na malo	
7. Dat je avans dobavljaču u zemlji „Lifero“ za robu u iznosu od	2.000.000
Od dobavljača je primljen avansni račun u kojem je iskazan PDV (18%) u iznosu od	305.085
8. Kupcima u zemlji je prodato robe na veliko u iznosu od	30.000.000
- PDV (18%) obračunat na prodajnu vrednost robe iznosi	5.400.000
- ukupna vrednost po računu iznosi	35.400.000
- nabavna vrednost prodate robe iznosi	27.000.000
9. Preneta je roba iz centralnog magacina u prodajni objekat (skladište) na veliko:	
- nabavna vrednost prenete robe iznosi	47.000.000
- ukalkulisana razlika u ceni iznosi	5.000.000
10. Naplaćena su potraživanja od kupaca u zemlji za prodatu robu u iznosu od	50.000.000
11. Preneta je roba iz magacina u prodajni objekat na malo (prodavnicu):	
- nabavna vrednost robe iznosi	10.000.000
- ukalkulisana razlika u ceni robe iznosi	1.200.000
- ukalkulisani PDV (18%) iznosi	2.016.000
12. Sa deviznog računa je plaćena obaveza ino-dobavljaču u dinarskoj protivvrednosti od	30.000.000
Zbog povećanja deviznog kursa na dan plaćanja, u odnosu na kurs na dan obaveze, utvrđena je negativna kursna razlika u iznosu od	375.000
13. Za poreski period društvo je podnelo poresku prijavu za PDV (Obrazac PPPDV) i sa tekućeg računa je plaćena poreska obaveza u iznosu	5.537.288
14. Nabavljena je roba po fakturi dobavljača u zemlji „Lifero“ u iznosu od	10.620.000
Primljena je konačna faktura u kojoj je iskazan PDV (18%) koji je sadržan u vrednosti robe u iznosu od	1.620.000
Roba je uskladištena u centralni magacin. Nabavka je plaćena iz datog avansa ovom dobavljaču (promena pod brojem 7)	
15. Na ime otplate preostalog duga sa tekućeg računa dobavljaču „Lifero“ plaćen je iznos od	4.620.000
16. Privredno društvo je primilo avans od kupca „Grosist“ za robu u iznosu od	2.500.000
Kupcu je izdat avansni račun u kojem je iskazan PDV (18%) u iznosu od	381.356
17. Kupcu „Grosist“ je po osnovu avansa prodata roba na veliko u iznosu od	6.000.000
- PDV obračunat na prodajnu vrednost robe iznosi	1.080.000
- vrednost robe sa PDV iznosi	7.080.000
- nabavna vrednost prodate robe iznosi	5.500.000
Ovo potraživanje je delom naplaćeno iz primljenog avansa (promena pod 16)	
18. Kupcu je zbog isporuke robe lošijeg kvaliteta, na osnovu knjižnog odobrenja, naknadno odobren popust u iznosu od	800.000
Primljeno je pismeno obaveštenje kupca da je izvršilo ispravku (smanjenje) prethodnog PDV po stopi 18% u iznosu od	122.034
19. Od dobavljača u zemlji „Tron“ nabavljena je oprema koja je odmah stavljena u upotrebu u vrednosti od	7.500.000
PDV (18%) na opremu po računu dobavljača iznosi	1.350.000
20. Iz magacina je data roba u komisijon čija je nabavna vrednost	11.000.000
21. Primljen je obračun i odjava od komisijonara o prodaji celokupne robe date u komisijon sa sledećim podacima:	
- neto vrednost robe	12.000.000
- PDV (18%) na prodatu neto vrednost	2.160.000
- ukupna prodajna vrednost robe sa PDV	14.160.000
22. Po dnevnim izveštajima fiskalne kase pazar po osnovu prodaje robe u prodavnicama na malo ukupno iznosi	4.000.000
- PDV (18%) koji je sadržan u pazaru prodavnica iznosi	610.169
- nabavna vrednost prodate robe iznosi	3.000.000
23. Po izvodu tekućeg računa banke uplaćen je pazar prodavnica.	
24. Došlo je do provalne krađe u prodavnici za koju postoji zapisnik MUP-a. Vrednost ukradene robe iznosi:	
- prodajna vrednost sa PDV	200.000
- PDV (18%) sadržan u vrednosti ukradene robe iznosi	30.508

- ukalkulisana razlika u ceni	50.000
25. Blagajna je za isplate sitnih računa podigla sa tekućeg računa iznos od O podignutoj gotovini primljen je izvod banke.	25.000
26. Blagajna privrednog društva isplatila je gotovinske račune:	
- račun za taksi usluge u iznosu od	1.000
- račun za ugostiteljske usluge u iznosu od	24.000
27. Obračunate su zarade zaposlenima sa sledećim podacima:	
1. Neto zarade	7.070.840
2. Porez na zarade (12%)	1.139.160
3. Socijalni doprinosi na teret zaposlenih (17,9%)	1.790.000
4. Bruto zarade	10.000.000
5. Socijalni doprinosi na teret poslodavca (17,9%)	1.790.000
6. Svega (4 + 5)	11.790.000
28. Po izvodu tekućeg računa isplaćena je zarada i plaćeni su porezi i doprinosi.	
29. Za poreski period društvo je podnelo poresku prijavu za PDV (Obrazac PPPDV) i sa tekućeg računa je plaćena poreska obaveza u iznosu	1.063.220
30. Sa tekućeg računa plaćen je anuitet po dugoročnom kreditu banci od Kamata sadržana u anuitetu iznosi	5.626.000 626.000
31. Vlasnik društva je doneo odluku o raspodeli dobiti iz ranijih godina na sledeći način:	
- za rezerve društva u skladu sa osnivačkim aktom	1.000.000
- za dividendu članu društva pravnom licu	3.000.000
- za dividende članovima društva fizičkim licima (bruto)	5.000.000
- neto dividenda članovima društva fizičkim licima iznosi	4.500.000
- porez na prihode od kapitala (porez na dividendu fizičkih lica)	500.000
32. Dividenda je isplaćena sa tekućeg računa i plaćen je porez na prihode od kapitala.	
33. Izdat je račun za zakup poslovnog prostora koji se vodi kao investiciona nekretnina na iznos od 3000 evra bez PDV u dinarskoj protivvrednosti. Na dan fakturisanja kurs evra za dinare iznosio je 1 EUR = 80,00 dinara. Račun u dinarskoj protivvrednosti glasi:	
- iznos zakupnine bez PDV	240.000
- PDV (18%) na iznos zakupnine	43.200
- ukupna zakupnina sa PDV	283.200
34. Naplaćen je račun od zakupca poslovnog prostora (promena broj 33).	
- uplata na tekući račun (po kursu 1EUR = 83,00 dinara) iznosi	293.820
- kursne razlike po osnovu valutne klauzule iznose	10.620
35. Od dobavljača „Novosti“ dobijen je račun za usluge reklame sa podacima:	
- usluga reklame na radiju i u dnevnim novinama iznosi	110.000
- PDV (18%) na iznos usluga reklame	19.800
- ukupno za usluge reklame i PDV	129.800
36. Zakupodavcu fizičkom licu koje nije obveznik PDV je na ime zakupnine poslovnog prostora sa tekućeg računa plaćen iznos od	50.000
Podneta je odgovarajuća poreska prijava i plaćen je porez po odbitku na prihode od nepokretnosti fizičkog lica u iznosu od	9.524
37. Prodati su stari korišćeni putnički automobili za iznos od	1.500.000
- amortizacija od početka godine do meseca prodaje iznosi	140.000
- nabavna vrednost prodatih automobila iznosi	2.000.000
- ispravka vrednosti prodatih putničkih automobila iznosi	700.000
- sadašnja (neotpisana) vrednost putničkih automobila iznosi	1.300.000
Porez na prenos apsolutnih prava plaća kupac.	
38. Kupljena su 3 nova putnička automobila od dobavljača u zemlji „Vidovdan“.	
- fakturna vrednost automobila bez PDV iznosi	3.600.000
- PDV (18%) na prodajnu vrednost automobila iznosi	648.000
- ukupna vrednost automobila sa PDV iznosi	4.248.000
39. Sa tekućeg računa plaćen je anuitet banci po kratkoročnom kreditu.	
- plaćeni anuitet iznosi	10.500.000
- kamata sadržana u anuitetu iznosi	500.000
40. Prodata je roba kupcima u zemlji na veliko u iznosu od	50.000.000

- PDV (18%) obračunat na prodajnu vrednost robe iznosi	9.000.000
- ukupna vrednost robe sa PDV iznosi	59.000.000
- nabavna vrednost prodane robe je	45.000.000
41. Prodane su akcije koje su klasifikovane kao hartije od vrednosti raspoložive za prodaju za	200.000
- knjigovodstvena vrednost prodatih akcija iznosi	150.000
- revalorizaciona rezerva prodatih akcija u knjigovodstvu iznosi	20.000
42. Kupljene su devize od banke za plaćanje obaveza inodobavljaču za	9.000.000
43. Plaćena je obaveza prema inodobavljaču u EUR u dinarskoj protivvrednosti od	7.000.000
- u knjigovodstvu se plaćena obaveza inodobavljaču vodila u iznosu od	7.700.000
44. Izvršen je povraćaj robe u magacin sa sledećim podacima:	
- nabavna vrednost vraćene robe iznosi	7.420.000
- ukalkulisana razlika u ceni robe iznosi	780.000
45. Izvezena je roba u vrednosti od 87.000 EUR, a devizni kurs u momentu izvoza je 1EUR = 82,00 dinara.	
- nabavna vrednost izvezene robe iznosi	5.000.000
Privredno društvo je fakturisalo inostranim kupcima usluge istraživanja tržišta i reklame i propagande u Republici u iznosu od 100.000 EUR, što u dinarskoj protivvrednosti iznosi	8.200.000
46. U toku godine su plaćene akontacije poreza na dobit u iznosu od	720.000
Na kraju godine nakon godišnjeg popisa imovine i obaveza i ostalih pripremnih radnji za sastavljanje finansijskih izveštaja izvršena su sledeća predzaključna knjiženja:	
47. Obračunata je amortizacija osnovnih sredstava za tekuću godinu:	
- amortizacija građevinskih objekata	940.000
- amortizacija postrojenja i opreme	660.000
48. Na kraju godine procenom je utvrđeno da poštena – tekuća tržišna vrednost investicionih nekretnina iznosi	6.200.000
- pozitivan efekat procene proknjižen u korist prihoda iznosi	700.000
49. Godišnjim popisom utvrđen je manjak robe u magacinu u iznosu od	177.000
- PDV (18%) sadržan u vrednosti manjka robe iznosi	27.000
- po odluci deo manjka koji pada na teret računopolagača iznosi	77.000
- po odluci deo manjka koji pada na teret rashoda društva iznosi	100.000
50. Izvršena je ispravka nekurentne i zastarele robe u magacinu u iznosu od	200.400
51. Izvršena je ispravka vrednosti potraživanja od kupaca kod kojih je od roka dospeća za naplatu prošlo više od 60 dana u iznosu od	988.000
52. Obračunate su kursne razlike na sledećim računima:	
- devizni račun – pozitivne kursne razlike iznose	10.000
- kupci u inostranstvu – pozitivne kursne razlike iznose	490.000
- dobavljači u inostranstvu – negativne kursne razlike iznose	95.000
53. Nakon dana pod kojim je sastavljen Bilans stanja, u januaru i februaru naredne godine, a pre odobravanja i predaje finansijskih izveštaja nadležnim organima, naplaćeno je potraživanje od kupaca za koje je izvršena ispravka, u iznosu od	900.000
54. Obračunate su odložene poreske obaveze u iznosu od	53.000
55. Na osnovu Poreskog bilansa (Obrazac PB-1) i poreske prijave za porez na dobit (Obrazac PDP) konačna obaveza poreza na dobit za tekuću godinu iznosi	800.000
Utvrđena je obaveza za PDV za poslednji poreski period u godini i proknjižena na odgovarajući račun (konto).	
56. Izvršiti zaključivanje računa rashoda i prihoda i prenos na odgovarajuće račune klase 7. Utvrditi rezultat tekuće godine.	
57. Izvršiti zaključivanje računa stanja (aktive i pasive).	

DNEVNIK FINANSIJSKOG KNJIGOVODSTVA
od 1.01. do 31.12.2009.

Redni broj	Račun		Naziv računa	Iznos	
	duguje	Potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
0	020		Zemljišta	10.400.700	
	022		Građevinski objekti	40.400.000	
		0228	Ispravka vrednosti građevinskih objekata		18.559.900
	023		Postrojenja i oprema	27.560.000	
		0238	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme		3.200.000
	024		Investicione nekretnine	5.500.000	
	032		Učešća u kapitalu i druge HOV rasp. za prodaju	250.000	
	101		Materijal	970.000	
	103		Alat i inventar	250.000	
	131		Roba u magacinu	60.500.400	
	132		Roba u prometu na veliko	45.730.200	
		1329	Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na veliko		5.000.100
	134		Roba u prometu na malo	20.123.600	
		1344	Ukalkulisani PDV u prometu robe na malo		3.069.701
		1349	Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na malo		2.120.000
	202		Kupci u zemlji	55.550.560	
		209	Ispravka vrednosti potraživanja od kupaca		6.000.000
	241		Tekući (poslovni) računi	8.217.861	
	243		Blagajna	100.000	
	244		Devizni račun	35.000.000	
		700	Otvaranje glavne knjige		272.603.620
<i>- za početno stanje računa aktive</i>					
0	700		Otvaranje glavne knjige	272.603.620	
		301	Udeli društva sa ograničenom odgovornošću		125.400.500
		322	Statutarne i druge rezerve		1.000.000
		330	Revalorizacione rezerve		500.000
		340	Neraspoređeni dobitak ranijih godina		9.675.700
		414	Dugoročni krediti u zemlji		27.626.000
		422	Kratkoročni krediti u zemlji		21.000.000
		433	Dobavljači u zemlji		33.500.600
		434	Dobavljači u inostranstvu		48.000.500
		479	Obaveze za PDV po osnovu razlike između obračunatog i prethodnog poreza		5.600.320
		498	Odložene poreske obaveze		300.000
<i>- za početno stanje računa pasive</i>					
1		0228	Ispravka vrednosti građevinskih objekata		1.800.000
		433	Dobavljači u zemlji		- 2.000.000
		434	Dobavljači u inostranstvu		- 2.245.000
		209	Ispravka vrednosti potraživanja od kupaca		- 3.000.000
		481	Obaveze za porez iz rezultata		544.500
		340	Neraspoređeni dobitak ranijih godina		4.900.500
<i>- za ispravku materijalno značajnih grešaka iz prethodnog perioda</i>					
1a	481		Obaveze za porez iz rezultata	544.500	
		241	Tekući (poslovni) računi		544.500
<i>- za plaćanje manjeg obračunatog poreza na dobit</i>					
2	101		Materijal	100.000	
		243	Blagajna		100.000
<i>- za plaćanje računa preko blagajne za kancelarijski materijal</i>					
3	512		Troškovi ostalog materijala (režijskog)	270.000	
		101	Materijal		270.000
<i>- za troškove kancelarijskog materijala po trebovanjima</i>					

1	2	3	4	5	6
4	479		Obaveze za PDV po osnovu razlike između obračunatog i prethodnog poreza	5.600.320	
		241	Tekući (poslovni) računi		5.600.320
<i>- za plaćenu obavezu za PDV po izvodu sa tekućeg računa</i>					
5	243		Blagajna	2.900.000	
		602	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu		2.457.627
		476	Obaveza za PDV po osnovu prodaje za gotovinu		442.373
	501		Nabavna vrednost prodate robe	2.100.000	
	1344		Ukalkulisani PDV u prometu robe na malo	442.373	
	1349		Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na malo	357.627	
		134	Roba u prometu na malo		2.900.000
<i>- za prodaju robe u prometu na malo</i>					
6	241		Tekući (poslovni) računi	2.900.000	
		243	Blagajna		2.900.000
<i>- za uplatu pazara na tekući račun po izvodu</i>					
7	150		Dati avansi za zalihe i usluge	1.694.915	
	272		PDV u datim avansima po opštoj stopi	305.085	
		241	Tekući (poslovni) računi		2.000.000
<i>- za dat avans i primljen avansni račun</i>					
8	202		Kupci u zemlji	35.400.000	
		602	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu		30.000.000
		470	Obaveza za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		5.400.000
8a	501		Nabavna vrednost prodate robe	27.000.000	
	1329		Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na veliko	3.000.000	
		132	Roba u prometu na veliko		30.000.000
<i>- za prodaju robe u prometu na veliko</i>					
9	132		Roba u prometu na veliko	52.000.000	
		1329	Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na veliko		5.000.000
		131	Roba u magacinu		47.000.000
<i>- za prenos robe iz magacina u velikorprodajni objekat</i>					
10	241		Tekući (poslovni) računi	50.000.000	
		202	Kupci u zemlji		50.000.000
<i>- za naplatu potraživanja od kupaca po izvodu sa tekućeg računa</i>					
11	134		Roba u prometu na malo	13.216.000	
		1344	Ukalkulisani PDV u prometu robe na malo		2.016.000
		1349	Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na malo		1.200.000
		131	Roba u magacinu		10.000.000
<i>- za prenos robe iz magacina u maloprodajni objekat</i>					
12	434		Dobavljači u inostranstvu	29.625.000	
	563		Negativne kursne razlike	375.000	
		244	Devizni račun		30.000.000
<i>- za plaćanje obaveze inodobavljaču po izvodu sa deviznog računa</i>					
13	470		Obaveza za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)	5.400.000	
	476		Obaveza za PDV po osnovu prodaje za gotovinu	442.373	
		272	PDV u datim avansima po opštoj stopi		305.085
		479	Obaveza za PDV po osnovu razlike obračunatog i prethodnog poreza		5.537.288
<i>- za obračunati PDV za poreski period (razlika između dugovanog i prethodnog PDV)</i>					
13a	479		Obaveza za PDV po osnovu razlike obračunatog i prethodnog poreza	5.537.288	
		241	Tekući (poslovni) računi		5.537.288
<i>- za plaćanje obaveze za PDV po izvodu sa tekućeg računa</i>					
14	131		Roba u magacinu	9.000.000	
	270		PDV u primljenim računima po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)	1.620.000	

1	2	3	4	5	6
	433		Dobavljači u zemlji	2.000.000	10.620.000
<i>- za nabavku robe i primljeni konačni račun</i>					
14a	433	150	Dobavljači u zemlji		1.694.915
		270	Dati avansi za zalihe i usluge		305.085
			PDV u primljenim računima po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)		
<i>- za zatvaranje obaveze prema dobavljaču sa datim avansom</i>					
15	433	241	Dobavljači u zemlji	4.620.000	
			Tekući (poslovni) računi		4.620.000
<i>- za plaćene obaveze dobavljaču po izvodu</i>					
16	241		Tekući (poslovni) računi	2.500.000	
		430	Primljeni avansi, depoziti i kaucije		2.118.644
		472	Obaveze za PDV po primljenim avansima po opštoj stopi		381.356
<i>- za prijem avansa i izdat avansni račun</i>					
17	202		Kupci u zemlji	7.080.000	
		602	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu		6.000.000
		470	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		1.080.000
	501		Nabavna vrednost prodate robe	5.500.000	
	1329		Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na veliko	500.000	
		132	Roba u prometu na veliko		6.000.000
<i>- za prodaju robe na veliko</i>					
17a	430		Primljeni avansi, depoziti i kaucije	2.118.644	
	472		Obaveze za PDV po primljenim avansima po opštoj stopi	381.356	
		202	Kupci u zemlji		2.500.000
<i>- za zatvaranje potraživanja od kupaca sa primljenim avansom</i>					
18	579		Ostali nepomenuti rashodi	677.966	
	470		Obaveza za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)	122.034	
		202	Kupci u zemlji		800.000
<i>- za naknadno odobren popust kupcu u zemlji po knjižnom odobrenju i pismenom obaveštenju kupca</i>					
19	023		Postrojenja i oprema	7.500.000	
	270		PDV u primljenim računima po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)	1.350.000	
		433	Dobavljači u zemlji		8.850.000
<i>- za nabavljenu opremu po računu dobavljača</i>					
20	133		Roba u skladištu, stovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica	11.000.000	
		131	Roba u magacinu		11.000.000
<i>- za davanje robe u komisionu prodaju</i>					
21	212		Potraživanja od komisione i konsignacione prodaje	14.160.000	
		602	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu		12.000.000
			Obaveza za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		2.160.000
	501		Nabavna vrednost prodate	11.000.000	
		133	Roba u skladištu, stovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica		11.000.000
<i>- za prodaju robe u komisionu po obračunu komisionara i izdatom računu</i>					
22	243		Blagajna	4.000.000	
		602	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu		3.389.131
		476	Obaveza za PDV po osnovu prodaje za gotovinu		610.169
	501		Nabavna vrednost prodate robe	3.000.000	
	1344		Ukalkulisani PDV u prometu robe na malo	610.169	
	1349		Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na malo	389.131	
		134	Roba u prometu na malo		4.000.000

- za prodaju robe na mso

23	241		Tekući (poslovni) računi	4.000.000	
		243	Blagajna		4.000.000

- za uplatu pazara na tekući račun po izvodu

1	2	3	4	5	6
24	574		Manjkovi	119.492	
	1344		Ukalkulisani PDV u prometu robe na malo	30.508	
	1349		Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na malo	50.000	
		134	Roba u prometu na malo		200.000
<i>- za manjak robe nastao provalnom krađom po zapisniku MUP-a</i>					
25	243		Blagajna	25.000	
		241	Tekući (poslovni) računi		25.000
<i>- za podizanje gotovog novca za blagajnu</i>					
26	531		Troškovi transportnih usluga	1.000	
	551		Troškovi reprezentacije	24.000	
		243	Blagajna		25.000
<i>- za isplatu sitnih računa iz blagajne</i>					
27	520		Troškovi zarada i naknada zarada (bruto)	10.000.000	
	521		Troškovi poreza i doprinosa na zarade i naknade zarada na teret poslodavca	1.790.000	
		450	Obaveze za neto zarade i naknade zarada		7.070.840
		451	Obaveze za porez na zarade		1.139.160
		452	Obaveze za doprinose na zarade i naknade zarada na teret zaposlenih		1.790.000
		453	Obaveze za poreze i doprinose na zarade i naknade zarada na teret poslodavca		1.790.000
<i>- za obračun zarada i poreza i doprinosa</i>					
28	450		Obaveze za neto zarade i naknade zarada	7.070.840	
	451		Obaveze za porez na zarade	1.139.160	
	452		Obaveze za doprinose na zarade i naknade zarada na teret zaposlenih	1.790.000	
	453		Obaveze za poreze i doprinose na zarade i naknade zarada na teret poslodavca	1.790.000	
		241	Tekući (poslovni) računi		11.790.000
<i>- za isplatu zarada i uplatu poreza i doprinosa</i>					
29	470		Obaveza za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)	3.117.966	
	476		Obaveza za PDV po osnovu prodaje za gotovinu	610.169	
		270	PDV u primljenim računima po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)		2.664.915
		479	Obaveze za PDV po osnovu razlike obračunatog i prethodnog poreza		1.063.220
<i>- za obračunati PDV za poreski period (razlika između dugovanog i prethodnog poreza)</i>					
29a	479		Obaveze za PDV po osnovu razlike obračunatog i prethodnog poreza	1.063.220	
		241	Tekući (poslovni) računi		1.063.220
<i>- za plaćanje obaveze za PDV po izvodu sa tekućeg računa</i>					
30	414		Dugoročni krediti u zemlji	5.000.000	
	562		Rashodi kamata	626.000	
		241	Tekući (poslovni) računi		5.626.000
<i>- za otplatu dugoročnog kredita</i>					
31	340		Neraspoređeni dobitak ranijih godina	9.000.000	
		322	Statutarne i druge rezerve		1.000.000
		461	Obaveze za dividende		7.500.000
		489	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine		500.000
<i>- za raspodelu dobiti iz ranijih godina po odluci vlasnika</i>					
32	461		Obaveze za dividende	7.500.000	
	489		Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	500.000	

	241		Tekući (poslovni) računi		8.000.000
<i>- za isplatu dividende i uplatu poreza na prihode od kapitala</i>					
33	202		Kupci u zemlji	283.200	
		650	Prihodi od zakupnina		240.000
		470	Obaveza za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		43.200
<i>- za izdat račun za zakup poslovnog prostora</i>					
1	2	3	4	5	6
34	241		Tekući (poslovni) računi	293.820	
		202	Kupci u zemlji		283.200
		664	Prihodi po osnovu efekata valutne klauzule		10.620
<i>- za naplatu zakupnine i prihode po osnovu valutne klauzule</i>					
35	535		Troškovi reklame i propagande	110.000	
	270		PDV u primljenim računima po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)	19.800	
		433	Dobavljači u zemlji		129.800
<i>- za račun za usluge reklame i propagande</i>					
36	525		Troškovi naknada fizičkim licima po osnovu ostalih ugovora	59.524	
		241	Tekući (poslovni) računi		59.524
<i>- za zakupninu fizičkom licu i porez po izvodu sa tekućeg računa</i>					
37	540		Troškovi amortizacije	140.000	
		0238	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme		140.000
<i>- za amortizaciju prodatih putničkih automobila po obračunu</i>					
37a	202		Kupci u zemlji	1.500.000	
	0238		Ispravka vrednosti postrojenja i opreme	700.000	
		023	Postrojenja i oprema		2.000.000
		670	Dobici od prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme		200.000
<i>- za prodaju putničkih automobila</i>					
38	023		Postrojenja i oprema	4.248.000	
		433	Dobavljači u zemlji		4.248.000
<i>- za račun za kupljene putničke automobile</i>					
39	422		Kratkoročni krediti u zemlji	10.000.000	
	562		Rashodi kamate	500.000	
		241	Tekući (poslovni) računi		10.500.000
<i>- za otplatu kratkoročnog kredita i kamatu</i>					
40	202		Kupci u zemlji	59.000.000	
		602	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu		50.000.000
		470	Obaveza za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		9.000.000
	501		Nabavna vrednost prodate robe	45.000.000	
	1329		Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na veliko	5.000.000	
		132	Roba u prometu na veliko		50.000.000
<i>- za prodaju robe na veliko</i>					
41	202		Kupci u zemlji	200.000	
	330		Revalorizacione rezerve	20.000	
		032	Učešća u kapitalu i druge HOV rasp. za prodaju		150.000
		672	Dobici od prodaje učešća i dugoročnih HOV		70.000
<i>- za prodaju hartija od vrednosti</i>					
42	244		Devizni račun	9.000.000	
		241	Tekući (poslovni) račun		9.000.000
<i>- za kupovinu deviza za plaćanje obaveze inodobavljaču</i>					
43	434		Dobavljači u inostranstvu	7.700.000	
		244	Devizni račun		7.000.000
		663	Pozitivne kursne razlike		700.000
<i>- za plaćanje obaveze inodobavljaču i obračunatu kursnu razliku</i>					
44	131		Roba u magacinu	7.420.000	
	1329		Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na veliko	780.000	
		132	Roba u prometu na veliko		8.200.000

<i>- za povraćaj robe u magacin</i>					
1	2	3	4	5	6
45	203		Kupci u inostranstvu	7.134.000	
		603	Prihodi od prodaje robe na inostranom tržištu		7.134.000
	501		Nabavna vrednost prodane robe	5.000.000	
		131	Roba u magacinu		8.200.000
<i>- za izvoz robe po izdatom računu, JCI, CMR, i ostaloj dokumentaciji</i>					
<i>- za povraćaj robe u magacin</i>					
45a	203		Kupci u inostranstvu	8.200.000	
		613	Prihodi od prodaje proizvoda i pružanja usluga na inostranom tržištu		8.200.000
<i>- za pružanje usluga inostranim pravnim licima</i>					
46	721		Poreski rashod perioda	720.000	
		481	Obaveze za porez iz rezultata - za obračunate mesečne akontacije poreza na dobit		720.000
46a	481		Obaveze za porez iz rezultata	720.000	
		241	Tekući (poslovni) računi		720.000
<i>- za plaćanje mesečnih akontacija poreza na dobit</i>					
47	540		Troškovi amortizacije	1.600.000	
		0228	Ispravka vrednosti građevinskih objekata		940.000
		0238	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme		660.000
<i>- za troškove amortizacije po obračunu</i>					
48	024		Investicione nekretnine	700.000	
		682	Prihodi od usklađivanja vrednosti nekretnina, postrojenja i opreme		700.000
<i>- za efekte procene investicionih nekretnina po fer vrednosti</i>					
49	574		Manjkovi	100.000	
	221		Potraživanja od zaposlenih	77.000	
		131	Roba u magacinu		150.000
		474	Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi		27.000
<i>- za manjak po godišnjem popisu i odluci upravnog odbora</i>					
50	584		Obevređenje zaliha materijala i robe	200.400	
		131	Roba u magacinu		200.400
<i>- za otpis robe po godišnjem popisu i odluci upravnog odbora</i>					
51	585		Obevređenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana	988.000	
		209	Ispravka vrednosti potraživanja od kupaca		988.000
<i>- za ispravku vrednosti potraživanja od kupaca</i>					
52	244		Devizni račun	10.000	
	203		Kupci u inostranstvu	490.000	
	563		Negativne kursne razlike	95.000	
		434	Dobavljači u inostranstvu		95.000
		663	Pozitivne kursne razlike		500.000
<i>- za kursne razlike na kraju obračunskog perioda</i>					
53	585		Obevređenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana	- 900.000	
		209	Ispravka vrednosti potraživanja od kupaca		- 900.000
<i>- za korektivni događaj nakon dana bilansa stanja – naplata po bilansu ispravljenih potraživanja</i>					
54	722		Odloženi poreski rashodi i prihodi perioda	53.000	
		498	Odložene poreske obaveze		53.000
<i>- za obračunate odložene poreske obaveze</i>					
55	721		Poreski rashod perioda	80.000	
		481	Obaveze za porez iz rezultata		80.000
<i>- za razliku poreza na dobit po poreskom bilansu i prijavi</i>					
55a	470		Obaveza za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)	9.043.200	
	474		Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi	27.000	
		270	PDV u primljenim računima po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)		19.800
		479	Obaveze za PDV po osnovu razlike obračunatog		

			i prethodnog poreza		9.050.400
<i>- za preknjižavanje obaveze za PDV</i>					
56	599		Prenos rashoda	115.376.382	
		501	Nabavna vrednost prodate robe		98.600.000
		512	Troškovi ostalog materijala (režijskog)		270.000
		520	Troškovi zarada i naknada zarada (bruto)		10.000.000
		521	Troškovi poreza i doprinosa na zarade i naknade zarada na teret poslodavca		1.790.000
<hr/>					
1	2	3	4	5	6
56		562	Rashodi kamate		1.126.000
		563	Negativne kursne razlike		470.000
		574	Manjkovi		219.492
		579	Ostali nepomenuti rashodi		677.966
		584	Obezvredenje zaliha materijala i robe		200.400
		585	Obezvredenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana		88.000
<i>- za prenos rashoda</i>					
56a	602		Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu	103.847.458	
	603		Prihodi od prodaje robe na inostranom tržištu	7.134.000	
	613		Prihodi od prodaje proizvoda i pružanja usluga na inostranom tržištu	8.200.000	
	650		Prihodi od zakupnina	240.000	
	663		Pozitivne kursne razlike	1.200.000	
	664		Prihodi po osnovu efekata valutne klauzule	10.620	
	670		Prihodi od prodaje nematerijalnih ulaganja i nekretnina, postrojenja i opreme	200.000	
	672		Prihodi od prodaje učešća i dugoročnih HOV	70.000	
	682		Prihodi od usklađivanja vrednosti nekretnina, postrojenja i opreme	700.000	
		699	Prenos prihoda		121.602.078
<i>- za prenos prihoda</i>					
56b	710		Rashodi i prihodi	115.376.382	
		599	Prenos rashoda		115.376.382
	699		Prenos prihoda	121.602.078	
		710	Rashodi i prihodi		121.602.078
<i>- za zaključak računa rashoda i prihoda</i>					
56c	710		Rashodi i prihodi	6.225.696	
		712	Prenos ukupnog rezultata		6.225.696
<i>- za utvrđeni dobitak pre oporezivanja</i>					
56d	712		Prenos ukupnog rezultata	6.225.696	
		720	Dobitak ili gubitak		6.225.696
<i>- za prenos dobitka pre oporezivanja</i>					
56e	720		Dobitak ili gubitak	6.225.696	
		721	Poreski rashod perioda		800.000
		722	Odloženi poreski rashodi i prihodi perioda		53.000
		724	Prenos dobitka ili gubitka		5.372.696
<i>- za ostvareni dobitak posle oporezivanja</i>					
56f	724		Prenos dobitka ili gubitka	5.372.696	
		341	Neraspoređeni dobitak tekuće godine		5.372.696
<i>- za prenos dobitka posle oporezivanja tekuće godine</i>					
57	730		Izravnjanje računa stanja	239.192.696	
		020	Zemljišta		10.400.700
		022	Građevinski objekti		40.400.700
		0228	Ispravka vrednosti građevinskih objekata	21.299.900	
		023	Postrojenja i oprema		37.308.000
		0238	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme	3.300.000	
		024	Investicione nekretnine		6.200.000
		032	Učešća u kapitalu ostalih pravnih lica i druge HOV raspoložive za prodaju		100.000
		101	Materijal		800.000
		103	Alat i inventar		250.000

131	Roba u magacinu		3.570.000
132	Roba u prometu na veliko		3.530.200
1329	Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na veliko	720.100	
134	Roba u prometu na malo		26.239.600
1344	Ukalkulisani PDV u prometu robe na malo	4.002.651	
1349	Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na malo	2.522.542	
202	Kupci u zemlji		105.430.560
203	Kupci u inostranstvu		15.824.000
209	Ispravka vrednosti potraživanja od kupaca	3.088.000	

1	2	3	4	5	6
57		212	Potraživanja iz komisione i konsignacione prodaje		14.160.000
		221	Potraživanja od zaposlenih		77.000
		241	Tekući (poslovni) računi		2.825.829
		244	Devizni račun		7.010.000
<i>- za zaključivanje računa aktive</i>					
57a	301		Udeli društva s ograničenom odgovornošću	125.400.500	
	322		Statutarne i druge rezerve	2.000.000	
	330		Revalorizacione rezerve	480.000	
	340		Neraspoređeni dobitak ranijih godina	5.576.200	
	341		Neraspoređeni dobitak tekuće godine	5.372.696	
	414		Dugoročni krediti u zemlji	22.626.000	
	422		Kratkoročni krediti u zemlji	11.000.000	
	433		Dobavljači u zemlji	48.728.400	
	434		Dobavljači u inostranstvu	8.525.500	
	479		Obaveze za PDV po osnovu razlike između obračunatog i prethodnog poreza	9.050.400	
	481		Obaveze za porez iz rezultata	80.000	
	498		Odložene poreske obaveze	353.000	
		730	Izravnjanje računa stanja		239.192.696
<i>- za zaključivanje računa pasive</i>				2.164.382.010	2.164.382.010

GLAVNA KNJIGA FINANSIJSKOG KNJIGOVODSTVA

KLASA 0

020 – Zemljište		0220 – Građevinski objekti		0230 – Ispravka vrednosti građ. objekata							
0)	10.400.700	10.400.700	(57)	0)	40.400.000	40.400.000	(57)	57)	21.299.000	18.599.900	(0)
										1.800.000	(1)
										940.000	(47)
0230 – Postrojenja i oprema		0238 – Ispravka vrednosti pos. i opreme		0240 – Investicione nekretnine							
0)	27.560.000	2.000.000	(37a)	37a)	700.000	3.200.000	(0)	0)	5.500.000	6.200.000	(57)
19)	7.500.000	37.308.000	(57)	57)	3.300.000	140.000	(37)	48)	700.000		
38)	4.248.000					660.000	(47)				
0320 – Učešća i druge HVO raspoložive za prodaju											
0)	250.000	150.000	(41)								
		100.000	(57)								

KLASA 1

1010 – Materijal		1030 – Alat i inventar		1310 – Roba u magacinu							
0)	970.000	270.000	(3)	0)	250.000	250.000	(57)	0)	60.500.400	47.000.000	(9)
2)	100.000	800.000	(57)					14)	9.000.000	10.000.000	(11)
								44)	7.420.000	11.000.000	(20)
										5.000.000	(45)
										150.000	(49)
										200.400	(50)
										3.570.000	(57)
1320 – Roba u prometu na veliko		1329 – Ukalkulisana razlika u ceni robe na veliko		1330 – Roba u skladištu, stovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica							
0)	45.730.200	30.000.000	(8a)	8a)	3.000.000	5.000.010	(0)	20)	11.000.000	11.000.000	(21)
9)	52.000.000	6.000.000	(17)	17)	500.000	5.000.000	(9)				
		50.000.000	(40)	40)	5.000.000						
		8.200.000	(44)	44)	780.000						
		3.530.200	(57)	57)	720.100						
1340 – Roba u prometu na malo		1344 – Ukalkulisani PDV u prometu robe na malo		1349 – Ukalkulisana razlika u ceni u prometu robe na malo							
0)	20.123.600	2.900.000	(5)	5)	442.373	3.069.701	(0)	5)	357.627	2.120.000	(0)
11)	13.216.000	4.000.000	(22)	22)	610.169	2.016.000	(11)	22)	389.831	1.200.000	(11)
		200.000	(24)	24)	30.508			24)	50.000		
		26.239.600	(57)	57)	4.002.651			57)	2.522.542		

1500 – Dati avansi za zalihe i usluge

7)	1.694.915	1.694.915 (14a)
----	-----------	-----------------

KLASA 2

2020 – Kupci u zemlji

0)	55.550.560	50.000.000 (10
8)	35.400.000	2.500.000 (17a
17)	7.080.000	800.000 (18
33)	283.200	283.200 (34
37a)	1.500.000	105.430.560 (57
40)	59.000.000	
41)	200.000	
	159.013.760	159.013.760

2120 – Potraživanja od komisije i konsignacione robe

21)	14.160.000	14.160.000 (57
-----	------------	----------------

2430 – Blagajna

0)	100.000	100.000 (2
5)	2.900.000	2.900.000 (6
22)	4.000.000	4.000.000 (23
25)	25.000	25.000 (26
	7.025.000	7.025.000

2090 – Ispravka vrednosti kupaca

57)	3.088.000	6.000.000 (0
		- 3.000.000 (1
		988.000 (51
		- 900.000 (53

2410 – Tekući (poslovni) račun

0)	8.217.861	544.500 (1a
6)	2.900.000	5.600.320 (4
10)	50.000.000	2.000.000 (7
16)	2.500.000	5.537.288 (13a
23)	4.000.000	4.620.000 (15
34)	293.820	25.000 (25
		11.790.000 (28
		1.063.220 (29a
		5.626.000 (30
		8.000.000 (32
		59.524 (36
		10.500.000 (39
		9.000.000 (42
		720.000 (46a
		2.825.829 (57
	67.911.681	67.911.681

2700 – PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)

14)	1.620.000	305.085 (14
19)	1.350.000	2.664.915 (29
35)	19.800	19.800 (55a
	2.989.800	2.989.800

2030 – Kupci u inostranstvu

45)	7.134.000	15.824.000 (57
45a)	8.200.000	
52)	490.000	
	15.824.000	15.824.000

3400 – Neraspoređeni dobitak ranijih godina

30a)	800.000	800.000 (1
11)	1.847.250	1.847.250 (9

2440 – Devizni račun

0)	35.000.000	35.000.000 (12
42)	9.000.000	7.000.000 (43
52)	10.000	7.010.000 (57
	44.010.000	44.010.000

2720 – PDV u datim avansima po opštoj stopi			
7)	305.085	305.085	(13)

KLASA 3

3010 – Udeli d.o.o.			
57a)	125.400.500	125.400.500	(0)

3410 – Neraspoređeni dobitak tekuće godine			
57a)	5.372.696	5.372.696	(56f)

KLASA 4

4140 – Dugoročni krediti u zemlji			
30)	5.000.000	27.626.000	(0)
57a)	22.626.000		

4510 – Obaveze za porez na zarade			
28)	1.139.160	1.139.160	(27)

4700 – Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)			
13)	5.400.000	5.400.000	(8)
18)	122.034	1.080.000	(17)
29)	3.117.966	2.160.000	(21)
55a)	9.043.200	43.200	(33)
		9.000.000	(40)

3220 – Statutarne i druge rezerve			
57a)	2.000.000	1.000.000	(0)
		1.000.000	(31)

3300 – Revalorizacione rezerve			
41)	20.000	500.000	(0)
57a)	480.000		

4330 – Dobavljači u zemlji			
14a)	2.000.000	33.500.600	(0)
15)	4.620.000	- 2.000.000	(1)
57a)	48.728.400	10.620.000	(14)
		8.850.000	(19)
		129.800	(35)
		4.248.000	(38)

4520 – Obaveze za doprinose na zarade na teret zaposl.			
28)	1.790.000	1.790.000	(27)

4720 – Obaveze za PDV po primljenim avansima po opštoj stopi			
17a)	381.356	381.356	(16)

3400 – Neraspoređeni dobitak ranijih godina			
31)	9.000.000	9.675.700	(0)
57a)	5.576.200	4.900.500	(1)

4500 – Obaveze za neto zarade			
28)	7.070.840	7.070.840	(27)

4530 – Obaveze za doprinose na zarade na teret poslod.			
28)	1.790.000	1.790.000	(27)

4740 – Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi			
55a)	27.000	27.000	(49)

4790 – Obaveze za PDV po osnovu razlike obračunatog PDV i prethodnog poreza			4300 – Primljeni avansi			4980 – Odložene poreske obaveze		
4)	5.600.320	5.600.320 (0)	17a)	2.118.644	2.118.664 (16)	57a)	353.000	300.000 (0)
13a)	5.537.288	5.537.288 (13)						53.000 (54)
29a)	1.063.220	1.063.220 (29)						
57a)	9.050.400	9.050.400 (55a)						
4220 – Kratkoročni krediti u zemlji			4340 – Dobavljači u inostranstvu			4610 – Obaveze za dividende		
39)	10.000.000	21.000.000 (0)	12)	29.625.000	48.000.500 (0)	32)	7.500.000	7.500.000 (31)
57a)	11.000.000		43)	7.700.000	- 2.245.000 (1)			
			57a)	8.525.500	95.000 (52)			
4760 – Obaveze za PDV po osnovu prodaje za gotovinu			4810 – Obaveze za porez iz rezultata			4890 – Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine		
13)	442.373	442.373 (5)	1a)	544.500	544.500 (1)	32)	500.000	500.000 (31)
29)	610.169	610.169 (22)	46a)	720.000	720.000 (46)			
			57a)	80.0000	80.000 (55)			
KLASA 5			5120 – Troškovi ostalog materijala			5250 – Troškovi naknade fizičkim licima po osnovu ostalih ugovora		
5010 – Nabavna vrednost prodate robe			3)	270.000	270.000 (56)	36)	59.524	59.524 (56)
5)	2.100.000	98.600.000 (56)						
8a)	27.000.000							
17)	5.500.000							
21)	11.000.000							
22)	3.000.000							
40)	45.000.000							
45)	5.000.0000							
5310 – Troškovi transportnih usluga			5200 – Troškovi zarada i naknada zarada (bruto)			5210 – Troškovi doprinosa na zarade na teret poslodavca		
26)	1.000	1.000 (56)	27)	10.000.000	10.000.000 (56)	27)	1.790.000	1.790.000 (56)
5350 – Troškovi reklame i propagande			570 – Manjkovi			5400 – Troškovi amortizacije		
35)	110.000	110.000 (56)	24)	119.492	219.492 (56)	37)	140.000	1.740.000 (56)
			49)	100.000		47)	1.600.000	
5510 – Troškovi reprezentacije			5620 – Rashodi kamata			5790 – Ostali nepomenuti rashodi		
26)	24.000	24.000 (56)	30)	626.000	1.126.000 (56)	18)	677.966	677.966 (56)
			39)	500.000				

Bruto bilans (zaključni list) za 2009. godinu

Račun	Naziv računa	Početno stanje		Promet		Ukupno		Saldo
		duguje	Potražuje	duguje	potražuje	duguje	potražuje	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	KLASA 0							
020	Zemljište	10.400.700				10.400.700		10.400.700
022	Građevinski objekti	40.400.000				40.400.000		40.400.000
0228	Ispravka vrednosti građevinskih objekata		18.559.900		2.740.000		21.299.900	- 21.299.900
023	Postrojenja i oprema	27.560.000		11.748.000	2.000.000	39.308.000	2.000.000	37.308.000
0238	Ispravka vrednosti postrojenja i opreme		3.200.000	700.000	800.000	700.000	4.000.000	- 3.300.000
024	Investicione nekretnine	5.500.000		700.000		6.200.000	0	6.200.000
032	Učešća u kapitalu i druge HOV raspoložive za prodaju	250.000			150.000	250.000	150.000	100.000
	KLASA 1							
101	Materijal	970.000		100.000	270.000	1.070.000	270.000	800.000
103	Alat i inventar	250.000				250.000	0	250.000
131	Roba u magacinu	60.500.400		16.420.000	73.350.400	76.920.400	73.350.400	3.570.000
132	Roba u prometu na veliko	45.730.200		52.000.000	94.200.000	97.730.200	94.200.000	3.530.000
1329	Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na veliko		5.000.100	9.280.000	5.000.000	9.280.000	10.000.010	- 720.100
133	Roba u skladištu, stovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica			11.000.000	11.000.000	11.000.000	11.000.000	0
134	Roba u prometu na malo	20.123.600		13.216.000	7.100.000	33.339.600	7.100.000	26.239.600
1344	Ukalkulisani PDV u prometu robe na malo		3.069.701	1.083.050	2.016.000	1.083.050	5.085.701	- 4.002.651
1349	Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na malo		2.120.000	797.458	1.200.000	797.458	3.320.000	- 2.522.542
150	Dati avansi za zalihe i usluge		0	1.694.915	1.694.915	1.694.915	1.694.915	0
	KLASA 2							
202	Kupci u zemlji	55.550.560		103.463.200	53.583.200	159.013.760	53.583.200	105.430.560
203	Kupci u inostranstvu			15.824.000		15.824.000	0	15.824.000
209	Ispravka vrednosti potraživanja od kupaca		6.000.000		-2.912.000	0	3.088.000	- 3.088.000
212	Potraživanja od komisione i konsignacione robe			14.160.000		14.160.000	0	14.160.000
221	Potraživanja od zaposlenih			77.000		77.000	0	77.000
241	Tekući (poslovni) računi	8.217.861		59.693.820	65.085.852	67.911.681	65.085.852	2.825.829
243	Blagajna	100.000		6.925.000	7.025.000	7.025.000	7.025.000	0
244	Devizni račun	35.000.000		9.010.000	37.000.000	44.010.000	37.000.000	7.010.000
270	PDV u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)			2.989.800	2.989.800	2.989.800	2.989.000	0
272	PDV u datim avansima po opštoj stopi			305.085	305.085	305.085	305.085	0

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	KLASA 3							
301	Udeli društva sa ograničenom odgovornošću		125.400.500			0	125.400.500	- 125.400.500
322	Statutarne i druge rezerve		1.000.000		1.000.000	0	2.000.000	- 2.000.000
330	Revalorizacione rezerve		500.000	20.000		20.000	500.000	- 480.000
340	Neraspoređena dobit ranijih godina		9.675.700	9.000.000	4.900.500	9.000.000	14.576.200	- 5.576.200
341	Neraspoređena dobit tekuće godine				5.372.696	0	5.372.696	- 5.372.696
	KLASA 4							
4140	Dugoročni krediti u zemlji		27.626.000	5.000.000		5.000.000	27.626.000	- 22.626.000
4220	Kratkoročni krediti u zemlji		21.000.000	10.000.000		10.000.000	21.000.000	- 11.000.000
4300	Priljubljeni avansi			1.790.000	1.790.000	1.790.000	1.790.000	0
4330	Dobavljači u zemlji		33.500.600	6.620.00	21.847.800	6.620.000	55.348.400	- 48.728.400
4340	Dobavljači u inostranstvu		48.000.500	37.325.000	- 2.150.000	37.325.000	45.850.500	- 8.525.500
4500	Obaveze za neto zarade			7.070.840	7.070.840	7.070.840	7.070.840	0
4510	Obaveze za poreze na zarade			1.139.160	1.139.160	1.139.160	1.139.160	0
4520	Obaveze za doprinose na zarade na teret zaposlenog			1.790.000	1.790.000	1.790.000	1.790.000	0
4530	Obaveze za doprinose na zarade na teret poslodavca			1.790.000	1.790.000	1.790.000	1.790.000	0
4610	Obaveze za dividende			7.500.000	7.500.000	7.500.000	7.500.000	0
4700	Obaveze za PDV po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)			17.683.200	17.683.200	17.683.200	17.683.200	0
4720	Obaveze za PDV po primljenim avansima po opštoj stopi			381.356	381.356	381.356	381.356	0
4740	Obaveze za PDV po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi			27.000	27.000	27.000	27.000	0
4760	Obaveze za PDV po osnovu prodaje za gotovinu			1.052.542	1.052.542	1.052.542	1.052.542	0
4790	Obaveze za PDV po osnovu razlike obračunatog PDV i prethodnog poreza		5.600.320	12.200.828	15.650.908	12.200.828	21.251.228	- 9.050.400
4810	Obaveze za porez iz rezultata			1.264.500	1.344.500	1.264.500	1.344.500	- 80.000
4890	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine			500.000	500.000	500.000	500.000	0
4980	Odložene poreske obaveze		300.000		53.000	0	353.000	- 353.000
	KLASA 5							
5010	Nabavna vrednost prodate robe			98.600.000	98.600.000	98.600.000	98.600.000	0
5120	Troškovi ostalog materijala			270.000	270.000	270.000	270.000	0
5200	Troškovi zarada i naknada zarada (bruto)			10.000.000	10.000.000	10.000.000	10.000.000	0
5210	Troškovi doprinosa na zarade na teret poslodavca			1.790.000	1.790.000	1.790.000	1.790.000	0
5250	Troškovi naknade fizičkim licima po osnovu ostalih ugovora			59.524	59.524	59.524	59.524	0
5310	Troškovi transportnih usluga			1.000	1.000	1.000	1.000	0

5350	Troškovi reklame i propagande			110.000	110.000	110.000	110.000	0
5400	Troškovi amortizacije			1.740.000	1.740.000	1.740.000	1.740.000	0
1	2	3	4	5	6	7	8	9
5510	Troškovi reprezentacije			24.000	24.000	24.000	24.000	0
5620	Rashodi kamata			1.126.000	1.126.000	1.126.000	1.126.000	0
5630	Negativne kursne razlike			470.000	470.000	470.000	470.000	0
5740	Manjkovi			219.942	219.942	219.942	219.942	0
5790	Ostali nepomenuti rashodi			677.966	677.966	677.966	677.966	0
5840	Obezvredenje zaliha materijala i robe			200.400	200.400	200.400	200.400	0
5850	Obezvredenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana			88.000	88.000	88.000	88.000	0
5990	Prenos rashoda			115.376.382	115.376.382	115.376.382	115.376.382	0
	KLASA 6							
6020	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu			103.847.458	103.847.458	103.847.458	103.847.458	0
6030	Prihodi od prodaje robe na inostranom tržištu			7.134.000	7.134.000	7.134.000	7.134.000	0
6130	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na inostranom tržištu			8.200.000	8.200.000	8.200.000	8.200.000	0
6500	Prihodi od zakupnina			240.000	240.000	240.000	240.000	0
6630	Pozitivne kursne razlike			1.200.000	1.200.000	1.200.000	1.200.000	0
6640	Prihodi po osnovu efekata valutne klauzule			10.620	10.620	10.620	10.620	0
6700	Prihod od prodaje nem. ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme			200.000	200.000	200.000	200.000	0
6720	Prihod od prodaje učešća i dugoročnih HOV			70.000	70.000	70.000	70.000	0
6820	Prihodi od usklađivanja vrednosti nekretnina, postrojenja i opreme			700.000	700.000	700.000	700.000	0
699	Prenos prihoda			121.602.078	121.602.078	121.602.078	121.602.078	0
	KLASA 7							
7000	Otvaranje glavne knjige			272.603.620	272.603.620	272.603.620	272.603.620	0
7100	Rashodi i prihodi			121.602.078	121.602.078	121.602.078	121.602.078	0
7120	Prenos ukupnog rezultata			6.225.696	6.225.696	6.225.696	6.225.696	0
7200	Dobitak ili gubitak			6.225.696	6.225.696	6.225.696	6.225.696	0
7210	Poreski rashod perioda			800.000	800.000	800.000	800.000	0
7220	Odloženi poreski rashodi i prihodi perioda			53.000	53.000	53.000	53.000	0
7240	Prenos dobitka ili gubitka			5.372.696	5.372.696	5.372.696	5.372.696	0
7300	Izravnjanje računa stanja			239.192.696	239.192.696	239.192.696	239.192.696	0
	Svega:	310.553.321	310.553.321	1.579.374.156	1.579.374.156	1.889.927.477	1.889.927.477	0

BILANS USPEHA
u periodu od 1.1. do 31.12.2009. godine

- u hiljadama dinara -

Grupa računa, račun	POZICIJA	AOP	Napomena broj	Iznos	
				Tekuća godina	Prethodna godina
1	2	3	4	5	6
	A. PRIHODI I RASHODI IZ REDOVNOG POSLOVANJA				
	II. POSLOVNI PRIHODI (202 + 203 + 204 - 205 + 206)	201		119.421	98.600
60 i 61	1. Prihodi od prodaje	202		119.181	98.300
62	2. Prihodi od aktiviranja učinaka i robe	203			
630	3. Povećanje vrednosti zaliha učinaka	204			
631	4. Smanjenje vrednosti zaliha učinaka	205			
64 i 65	5. Ostali poslovni prihodi	206		240	300
	II. POSLOVNI RASHODI (208 do 212)	207		112.595	92.300
50	1. Nabavna vrednost prodane robe	208		98.600	79.500
51	2. Troškovi materijala	209		270	300
52	3. Troškovi zarada, naknada zarada i ostali lični rashodi	210		11.850	10.300
54	4. Troškovi amortizacije i rezervisanja	211		1.740	2.200
53 i 55	5. Ostali poslovni rashodi	212		135	
	III. POSLOVNI DOBITAK (201 - 207)	213		6.827	6.300
	IV. POSLOVNI GUBITAK (207 - 201)	214			
66	V. FINANSIJSKI PRIHODI	215		1.211	200
56	VI. FINANSIJSKI RASHODI	216		1.596	1.420
67, 68	VII. OSTALI PRIHODI	217		970	350
57, 58	VIII. OSTALI RASHODI	218		1.186	1.300
	IX. DOBIT IZ REDOVNOG POSLOVANJA PRE OPOREZIVANJA (213 - 214 + 215 - 216 + 217 - 218)	219		6.226	4.130
	X. GUBITAK IZ REDOVNOG POSLOVANJA PRE OPOREZIVANJA (214 - 213 - 215 + 216 - 217 + 218)	220			
69 - 59	XI. NETO DOBITAK POSLOVANJA KOJE SE OBUSTAVLJA	221			
59 - 69	XII. NETO GUBITAK POSLOVANJA KOJE SE OBUSTAVLJA	222			
	E. DOBITAK PRE OPREZIVANJA (219 - 220 + 221 - 222)	223		6.226	4.130
	F. GUBITAK PRE OPOREZIVANJA (220 - 219 + 222 - 221)	224			
	G. POREZ NA DOBITAK				
721	1. Poreski rashod perioda	225		800	690
722	2. Odloženi poreski rashodi perioda	226		53	220
722	3. Odloženi poreski prihodi perioda	227			
723	E. Isplaćena lična primanja poslodavcu	228			
	F. NETO DOBITAK (223-224-225-226+227-228)	229		5.373	3.220
	G. NETO GUBITAK (224-223+225+226-227+228)	230			
	H. NETO DOBITAK KOJI PRIPADA MANJINSKIM ULAGAČIMA	231			
	I. NETO DOBITAK KOJI PRIPADA VLASNICIMA MATIČNOG PRAVNOG LICA	232			
	J. ZARADA PO AKCIJI				
	1. Osnovna zarada po akciji	233			
	2. Umanjena (razvodnjena) zarada po akciji	234			

BILANS STANJA
na dan 31.12.2009. godine

- u hiljadama dinara -

Grupa računa, račun	POZICIJA	AOP	Napomena broj	Iznos	
				Tekuća godina	Prethodna godina
1	2	3	4	5	6
	AKTIVA				
	A. STALNA IMOVINA (002+003+004+005+009)	001		69.809	60.551
00	I. NEUPLAĆENI UPISANI KAPITAL	002			
012	II. GOODWILL	003			
01 bez 012	III. NEMATERIJALNA ULAGANJA	004			
	IV. NEKRETNINE, POSTROJENJA, OPREMA I BIOLOŠKA SREDSTVA (006 + 007 + 008)	005		69.709	60.301
020,022,023, 026,027 (deo), 028 (deo),029	1. Nekretnine, postrojenja i oprema	006		63.509	58.801
024,027 (deo), 028 (deo)	2. Investicione nekretnine	007		6.200	5.500
021,025, 027 (deo) i 028 (deo)	3. Biološka sredstva	008			
	V. DUGOROČNI FINANSIJSKI PLASMANI (010+011)	009		100	
030 do 032, 039 (deo)	1. Učešća u kapitalu	010		100	250
033 do 038, 039 (deo) minus 037	2. Ostali dugoročni finansijski plasmani	011			
	B. OBRтна IMOVINA (013 + 014 + 015)	012		169.384	213.253
10 do 13, 15	I. ZALIHE	013		27.145	117.384
14	II. STALNA SREDSTVA NAMENJENA PRODAJI I SREDSTVA POSLOVANJA KOJE SE OBUSTAVLJA	014			
	III. KRATKOROČNA POTRAŽIVANJA, PLASMANI I GOTOVINA (016+017+018+019+020)	015		142.239	95.868
20,21 i 22, osim 223	1. Potraživanja	016		132.404	52.551
223	2. Potraživanja za više plaćen porez na dobitak	017			
23 minus 237	2. Kratkoročni finansijski plasmani	018			
24	3. Gotovinski ekvivalenti i gotovina	019		9.836	43.318
27 i 28 osim 288	4. Porez na dodatu vrednost i aktivna vremenska razgraničenja	020			
288	C. ODLOŽENA PORESKA SREDSTVA	021			
	D. POSLOVNA IMOVINA (001 + 012 + 021)	022		239.193	273.804
29	E. GUBITAK IZNAD VISINE KAPITALA	023			
	F. UKUPNA AKTIVA (022 + 023)	024		239.193	273.804
88	G. VANBILANSNA AKTIVA	025			
	PASIVA				
	A. KAPITAL (102+103+104+105+106-107+108-109-110)	101		138.829	141.477
30	I. OSNOVNI KAPITAL	102		125.401	125.400
31	II. NEUPLAĆENI UPISANI KAPITAL	103			
32	III. REZERVE	104		2.000	1.000

--	--	--	--	--	--

1	2	3	4	5	6
330 i 331	IV. REVALORIZACIONE REZERVE	105		480	500
332	V. NEREALIZOVANI DOBICI PO OSNOVU HARTIJA OD VREDNOSTI	106			
333	VI. NEREALIZOVANI GUBICI PO OSNOVU HARTIJA OD VREDNOSTI	107			
34	VII. NERASPOREĐENI DOBITAK	108		10.949	14.576
35	VIII. GUBITAK	109			
037 i 237	IX. OTKUPLJENE SOPSTVENE AKCIJE	110			
	B. DUGOROČNA REZERVISANJA I OBAVEZE (112 + 113 + 116)	111		100.363	27.626
40	I. DUGOROČNA REZERVISANJA	112			
41	II. DUGOROČNE OBAVEZE (114 + 115)	113		22.626	27.626
414, 415	1. Dugoročni krediti	114		22.626	27.626
41 bez 414 i 415	2. Ostale dugoročne obaveze	115			
	III. KRATKOROČNE OBAVEZE (117 + 118 + 119 + 120 + 121 + 122)	116		77.384	104.701
42, osim 427	1. Kratkoročne finansijske obaveze	117		11.000	21.000
427	2. Obaveze po osnovu sredstava namenjenih prodaji i sredstava poslovanja koje se obustavlja	118			
43 i 44	3. Obaveze iz poslovanja	119		57.254	77.256
45 i 46	4. Ostale kratkoročne obaveze i pasivna vremenska razgraničenja	120			
47 i 48, osim 481 i 49 osim 498	5. Obaveze po osnovu poreza na dodatu vrednost i ostalih javnih prihoda	121		9.050	5.600
481	6. Obaveze po osnovu poreza na dobitak	122		80	545
498	C. ODLOŽENE PORESKE OBAVEZE	123		353	300
	D. UKUPNA PASIVA (101 + 111 + 123)	124		239.193	273.804
89	E. VANBILANSNA PASIVA	125			

IZVEŠTAJ O TOKOVIMA GOTOVINE
u periodu od 1.01. do 31.12.2009. godine

- u hiljadama dinara -

POZICIJA	AOP	Iznos	
		Tekuca godina	Prethodna godina
1	2	4	5
A. TOKOVI GOTOVINE IZ POSLOVNIH AKTIVNOSTI			
I. Prilivi gotovine iz poslovnih aktivnosti (1 do 3)	301	59.694	60.318
1. Prodaja i primljeni avansi	302	59.694	60.318
2. Primljene kamate iz poslovnih aktivnosti	303		
3. Ostali prilivi iz redovnog poslovanja	304		
II. Odlivi gotovine iz poslovnih aktivnosti (1 do 5)	305	70.186	51.800
1. Isplate dobavljačima i dati avansi	306	43.680	39.784
2. Zarade, naknade zarada i ostali lični rashodi	307	11.915	10.300
3. Plaćene kamate	308	1.126	80
4. Porez na dobitak	309	1.265	156
5. Plaćanja po osnovu ostalih javnih prihoda	310	12.201	1.480
III. Neto priliv gotovine iz poslovnih aktivnosti (I – II)	311		8.518
IV. Neto odliv gotovine iz poslovnih aktivnosti (II – I)	312	10.492	
B. TOKOVI GOTOVINE IZ AKTIVNOSTI INVESTIRANJA			
I. Prilivi gotovine iz aktivnosti investiranja (1 do 5)	313		
1. Prodaja akcija i udela (neto prilivi)	314		
2. Prodaja nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja, opreme i bioloških sredstava	315		
3. Ostali finansijski plasmani (neto prilivi)	316		
4. Primljene kamate iz aktivnosti investiranje	317		
5. Primljene dividende	318		
II. Odlivi gotovine iz aktivnosti investiranja (1 do 3)	319		1.650
1. Kupovina akcija i udela (neto odlivi)	320		
2. Kupovina nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja, opreme i bioloških sredstava	321		1.650
3. Ostali finansijski plasmani (neto odlivi)	322		
III. Neto priliv gotovine iz aktivnosti investiranja (I – II)	323		
IV. Neto odliv gotovine iz aktivnosti investiranja (II – I)	324		1.650
C. TOKOVI GOTOVINE IZ AKTIVNOSTI FINANSIRANJA			
I. Prilivi gotovine iz aktivnosti finansiranja (1 do 3)	325		21.000
1. Uvećanje osnovnog kapitala	326		
2. Dugoročni i kratkoročni krediti (neto prilivi)	327		21.000
3. Ostale dugoročne i kratkoročne obaveze	328		
II Odlivi gotovine iz aktivnosti finansiranja (1 do 4)	329	23.000	10.000
1. Otkup sopstvenih akcija i udela	330		
2. Dugoročni i kratkoročni krediti i ostale obaveze (neto odlivi)	331	15.000	10.000
3. Finansijski lizing	332		
4. Isplaćene dividende	333	8.000	
III. Neto priliv gotovine iz aktivnosti finansiranja (I – II)	334		11.000
IV. Neto odliv gotovine iz aktivnosti finansiranja (II – I)	335	23.000	500
D. SVEGA PRILIVI GOTOVINE (301 + 313 + 325)	336	59.694	81.318
E. SVEGA ODLIVI GOTOVINE (305 + 319 + 329)	337	93.186	63.450
F. NETO PRILIVI GOTOVINE (336 – 337)	338		17.868
G. NETO ODLIV GOTOVINE (337 – 336)	339	33.492	
H. GOTOVINA NA POČETKU OBRAČUNSKOG PERIODA	340	43.318	25.450
I. POZITIVNE KURSNE RAZLIKE PO OSNOVU PRERAČUNA GOTOVINE	341	10	
J. NEGATIVNE KURSNE RAZLIKE PO OSNOVU PRERAČUNA GOTOVINE	342		
K. GOTOVINA NA KRAJU OBRAČUNSKOG PERIODA (338 – 339 + 340 + 341 – 342)	343	9.836	43.318

U Izveštaju o tokovima gotovine podaci za tekuću godinu su utvrđeni na sledeći način:

Prilivi iz poslovnih aktivnosti

1. Priliv od prodaje (naplate od kupaca)	57.193.820
2. Primitveni avansi (kupaca)	<u>2.500.000</u>
	59.693.820

Odlivi iz poslovnih aktivnosti

1. Dobavljači	41.679.524
2. Dati avansi (dobavljači)	2.000.000
3. Plaćene kamate (po dugoročnim i kratkoročnim kreditima)	1.126.500
4. Porez na dobitak	1.264.500
5. Ostali javni prihodi (PDV)	<u>12.200.828</u>
- PDV po bilansu	<u>5.600.320</u>
- PDV u toku godine	<u>6.600.508</u>
6. Zarade i ostali lični rashodi	<u>11.915.000</u>
	70.185.852

Priliva i odliva gotovine iz aktivnosti investiranja nije bilo u tekućoj godini, a odlivi po osnovu aktivnosti finansiranja su:

1. Otplata dugoročnog kredita	5.000.000
2. Otplata kratkoročnog kredita	<u>10.000.000</u>
	15.000.000

Gotovina na kraju perioda u obrascu Izveštaj o tokovima gotovine (AOP 343) mora da odgovara iznosu gotovine u Bilansu stanja na oznaci AOP 019. U prethodnom primeru iznos gotovine na kraju perioda utvrđen je umanjnjem gotovine na početku perioda koja iznosi 43.318 za neto odlive gotovine od 33.492 i uvećanjem za pozitivne kursne razlike od 10 po osnovu preračunavanja gotovine na deviznom računu na kraju godine.

IZVEŠTAJ O PROMENAMA NA KAPITALU

iznosi u 000 dinara

Redni broj	OPIS	AOP		AOP		AOP		AOP		AOP		AOP		AOP		AOP		AOP		AOP	
		Osnovni kapital (grupa 30 bez 309)	Ostali kapital (rn 309)	Neuplaćeni upisani kapital (grupa 31)	Emisiona premija (rn 320)	Rezerve (rn 321, 322)	Revalorizaci-one rezerve (grupa 33)	Nerealizovani dobitci po osnovu HOV (rn 332)	Nerealizovani gubici po osnovu HOV (rn 333)	Neraspoređeni dobitak (grupa 34)	Gubitak do visine kapitala (grupa 35)	Otkupljene sopstvene akcije i udeli (rn 037,237)	Ukupno (kol. 2+3+4+5+6+7+8+9+10-11-12)	Gubitak iznad visine kapitala (grupa 29)							
1		2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14							
1.	Stanje na dan 01.01.2007.	401	125.400	414	427	440	453	1.000	466	479	492	505	5.200	518	531	544	131.600	557			
2.	Ispravka materijalno značajnih grešaka i promena računovodstvenih politika u prethodnoj godini -povećanje	402		415	428	441	454		467	480	493	506		519	532	545		558			
3.	Ispravka materijalno značajnih grešaka i promena računovodstvenih politika u prethodnoj godini –smanjenje	403		416	429	442	455		468	481	494	507		520	533	546		559			
4.	Korigovano početno stanje na dan (r.br. 1+2 – 3)	404	125.400	417	430	443	456	1.000	469	482	495	508	5.200	521	534	547	131.600	560			
5.	Ukupna povećanja u prethodnoj godini	405		418	431	444	457		470	500	483	496	509	4.476	522	535	548	4.976	561		
6.	Ukupna smanjenja u prethodnoj godini	406		419	432	445	458		471	484	497	510		523	536	549		562			
7.	Stanje na dan 31.12.2007. (r.br. 4+5-6)	407	125.400	420	433	446	459	1.000	472	500	485	498	511	9.676	524	537	550	136.576	563		
8.	Ispravka materijalno značajnih grešaka i promena računovodstvenih politika u tekućoj godini -povećanje	408		421	434	447	460		473	486	499	512	4.900	525	538	551	4.900	564			
9.	Ispravka materijalno značajnih grešaka i promena računovodstvenih politika u tekućoj godini –smanjenje	409		422	435	448	461		474	487	500	513		526	539	552		565			
10.	Korigovano početno stanje na dan 01.01. tekuće godine 2008. (r.br. 7+8-9)	410	125.400	423	436	449	462	1.000	475	500	488	501	514	14.576	527	540	553	141.476	566		
11.	Ukupna povećanja u tekućoj godini	411		424	437	450	463	1.000	476	489	502	515	5.373	528	541	554	6.373	567			
12.	Ukupna smanjenja u tekućoj godini	412		425	438	451	464		477	20	490	503	516	9.000	529	542	555	9.020	568		
13.	Stanje na dan 31.12. tekuće godine		125.400					2.000		480			10.949				138.829				

7. NAPOMENE UZ FINANSIJSKE IZVEŠTAJE
31.12.2009.godine.

1.OPŠTE INFORMACIJE O DRUŠTVU

Naziv:
 Sedište:
 Matični broj :
 Šifra delatnosti:
 PIB :
 Razvrstavanje:
 RegistarSKI broj:
 Datum osnivanja:
 Zakonski zastupnik:
 Broj zaposlenih :
 Osnivač :

2.OSNOVA ZA SASTAVLJANJE FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA

Finansijski izveštaji privrednog društva za obračunski period koji se završava 31.12.2009. godine sastavljeni su , po svim materijalno značajnim pitanjima, u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS/MSFI), Zakonom o računovodstvu i reviziji (Službeni glasnik RS br. 46/2006), drugim podzakonskim propisima donetim na osnovu tog Zakona, i izabranim i usvojenim računovodstvenim politikama koje su utvrđene Pravilnikom O računovodstvu i računovodstvenim politikama _____.

Svi podaci iskazani su u hiljadama dinara (RSD) , odnosno u domaćoj valuti Republike Srbije. Vrednost dinara je na dan 31.12.2009. godine iznosila, po srednjem kursu NBS

1 EVRO 95,8888

1 USD 66,7285

3.OSNOVNE RAČUNOVODSTVENE POLITIKE

BILANS STANJA

NAPOMENA BR. 3.1.1

Bruto promene na osnovnim sredstvima i nematerijalnim ulaganjima date su u pregledu koji sledi:

Promene	Zemljište	Grad. Objekti	Oprema	Invest. u toku	Nemat. Ulaganja	Ukupno
Stanje/S.v./ 31.12.2008.		110.995	1.709			112.704
Korekcija po osnovu prve primene MRS	-	-	-	-	-	-
Nabavna vrednost 1.Stanje 01.01.2009.god.		111.460	1.892		-	113.352
2.Povećanje	-		968	-	-	968
3.Otudjenje i rashodovanje	-				-	
4.Stanje na dan 31.12.2009. (1+2+3)		111.460	2.860		-	114.320
Ispravka vrednosti					-	
5.Stanje na dan 01.01.2009.		464	183		-	647
6.Artizacija za 2009.god.		2.786	243		-	3.029
7.Otudjenja rashodovanja			1.174		-	1.174
8.Stanje na dan 31.12.2009.(5+6-7)		3.250	1.600		-	4.850
9.Neto sadašnja vred. Na dan 31.12.2009.god. (4-8)		114.320	4.849		-	109.471

Sve nabavke opreme u toku 2009. godine iskazane su po nabavnoj vrednosti koju čini fakturna vrednost nabavljenih sredstava, uvećana za sve troškove nastale do njihovog stavljanja u upotrebu, koji se priznaju u skladu sa MRS 16- Nekretnine, postrojenja i oprema. Oprema se vodi i u pomoćnoj knjizi-knjizi osnovnih sredstava, u kojoj su obezbeđeni svi značajni podaci o nabavci, veku trajanja, stopi otpisa, otpisu po mesecima, dodatnim ulaganjima i drugo. Osnovicu za obračun amortizacije osnovnih sredstava čini nabavna vrednost. Obračun amortizacije nekretnina, postrojenja i opreme, počinje kada se sredstva stave u upotrebu. Sa obračunatim iznosom amortizacije vrši se ispravka vrednosti opreme. Dobici ili gubici koji proisteknu iz otuđenja opreme, utvrđuju se kao razlika između neto priliva od prodaje i iskazanog neto iznosa vrednosti sredstava, priznaju se kao prihod ili rashod u bilansu uspeha. Amortizacija se otpisuje sistematski tokom trajanja korisnog veka sredstava, primenom proporcionalne metode za obračun amortizacije. Za nekretnine, postrojenja i opremu koriste se sledeće stope amortizacije po računovodstvenim propisima.

- građevinski objekti 1.80%
- oprema 10-25%
- automobili 10%

Amortizacija za potrebe poreskog bilansa urađena je po poreskim grupama i poreskim stopama, odnosno, po poreskim propisima.

II OBRтна SREDSTVA

4. ZALIHE

Zalihe obuhvataju:

- Materijal koji će biti iskorišćen u procesu obavljanja delatnosti,
- Roba koja je nabavljena i drži se radi dalje prodaje

Zalihe robe mere se po nabavnoj vrednosti. Nabavnu vrednost čini fakturna vrednost dobavljača, troškovi prevoza, manipulativni troškovi i drugi troškovi koji se mogu direktno pripisati sticanju zaliha robe. Popusti, rabati i druge slične stavke oduzimaju se pri utvrđivanju troškova nabavke robe. Obračun izlaza (prodaje) zaliha robe vrši se po metodi prosečne ponderisane cene. Nivelacija cena robe vrši se u smislu povećanja ili smanjenja cena, pri čemu se za te potrebe vrši popis.

VREDNOST ZALIHA NA DAN IZRADE BILANSA PO ZAKLJUČNOM LISTU JE:

NAPOMENA BR. 4.1.

	<u>31.12.2008.</u>	<u>31.12.2009.</u>
-Roba u prometu na veliko /rac.132/	22.980	36.116
-Roba u prometu na malo /rac.134/	-	-
-Dati avansi /rac.150/	<u>18.854</u>	<u>13.756</u>
Analitika u prilogu SVEGA	41.834	49.872

5. KRATKOROČNA POTRAŽIVANJA, PLASMANI I GOTOVINA

5.1 Kratkoročna potraživanja od kupaca mere se po vrednosti iz originalne fakture. Ako se vrednost u fakturi iskazuje u stranoj valuti, vrši se preračunavanje u izveštajnu valutu po kursu važećem na dan transakcije. Promena deviznog kursa od datuma transakcije do datuma naplate potraživanja iskazuju se kao kursne razlike u korist prihoda ili na teret rashoda. Potraživanja iskazana u stranoj valuti na dan bilansa preračunavaju se prema važećem kursu a kursne razlike priznaju se kao prihod ili rashod perioda.

VREDNOST POTRAŽIVANJA NA DAN IZRADE BILANSA PO ZAKLJUČNOM LISTU JE:

NAPOMENA BR.5.1.1

	<u>31.12.2008.</u>	<u>31.12.2009.</u>
-Potraživanje od kupaca (domaće) (rač.202)	6.558	7.499
-Potraživanje od kupaca (ino) (rač.203)	-	-
-Potraživanje za više pl. Pdp (rač.223)	1.336	1.467
-Kratkoročne pozajmice (rač.232)	20.150	
SVEGA	<u>28.044</u>	<u>8.966</u>

STANJE NOVČANIH SREDSTAVA NA DAN IZRADE BILANSA PO ZAKLJUČNOM LISTU:

NAPOMENA BR. 5.1.2

	<u>31.12.2008.</u>	<u>31.12.2009.</u>
-Tekući poslovi računi (rač.241)	1.594	8.401
- Devizni poslovni račun (rač.244)	285	262
SVEGA	1.880	8.663

NAPOMENA BR. 5.1.3

	<u>31.12.2008.</u>	<u>31.12.2009.</u>
Potraživanja za više pl.PDV(ráč.279)	1.765	2.387
Razgraničeni PDV	-	9
Odložena poreska sredstva	-	107

6.KAPITAL

NAPOMENA BR.6.1.1 Promene u kapitalu daju se u pregledu:

pozicija	Akcijski kapital	Udeli kapital	Neuplaćeni Kapital	Rezerve	Dobit	Gubitak ran.god.	Gubitak tek.god	Ukupno
Stanje 01.01.2009.	-	44			57.880		-	57.924
Ispravka grešaka(MRS)	-	-	-	-	-	-	-	-
Korigovano PS	-						-	
Povećanje				-	4.557		-	4.557
Smanjenje	-			-			-	
Gubitak perioda	-	-	-	-	-	-		
Stanje 31.12.2009.		44	-		62.437			62.481

Prema okviru MSFI stav 49. kapital je „Preostali interes u sredstvima peduzeća nakon odbitka svih njegovih obaveza“. Praktično . kapital je definisan kao razlika između sredstava i obaveza peduzeća, odnosno :

KAPITAL= IMOVINA (AKTIVA) - Obaveze
(K) 62.481= I (179.476)-O(116.995)

Iz ovoga proističe bitna odlika kapitala : kapital se ne procenjuje i ne meri posebno, već visina kapitala u poslovnim knjigama zavisi od toga kako su priznate i izmerene imovina i obaveze , odnosno , peduzeće sastavlja objektivni bilans koji realno i pošteno prikazuje imovinu i obaveze peduzeća. S obzirom da je peduzeće u celini privatno i da posluje sa privatnim kapitalom , nameće se , logični zaključak :“ da je u interesu vlasnika podatak o visini kapitala vrlo važna karika za predstojeće aktivnosti“.

7.KRATKOROČNE FINANSIJSKE OBAVEZE ISKAZANE NA DAN IZRADE BILANSA

NAPOMENA 7.1.

	<u>31.12.2008.</u>	<u>31.12.2009.</u>
-kratk.finan.obaveze /kreditni/	-	8.683
-kratk.finan.obaveze /pozajmice/	26.218	82.461
-primljeni avansi	280	-
-dobavljači u zemlji	100.600	24.526
-ino-dobavljači	1.186	1.325
SVEGA:	128.284	116.995

Kratkoročnim obavezama smatraju se obaveze koje dospevaju u roku od godinu dana od dana godišnjeg bilansa.

II BILANS USPEHA

8.1. Poslovni prihodi :

	<u>31.12.2008.</u>	<u>31.12.2009.</u>
- prihodi od prodaje robe	243.428	444.803
- ostali poslovni prihodi		725
- nabavna vrednost robe	223.668	432.674
- troškovi materijala		
Ukupno:	243.428	445.528

8.1.1 Poslovni rashodi:	<u>31.12.2008.</u>	<u>31.12.2009.</u>
- troškovi materijala i energije	4.683	2.875
- troškovi bruto zarada i naknada zarada (gr.rač.52)	529	1.323
- troškovi amortizacije	634	3.028
- proizvodne i neproizvodne usluge	<u>15.357</u>	<u>16.972</u>
Ukupno:	244.871	456.872

8.1.2 Poslovni dobitak:

8.1.3 Poslovni gubitak	1.443	11.344
------------------------	-------	--------

8.2. Finansijski prihodi i rashodi :	<u>31.12.2008</u>	<u>31.12.2009.</u>
--------------------------------------	-------------------	--------------------

8.2.1.Finansijski prihodi:

- prihodi od kamata i kursne razlike	<u>2.186</u>	<u>3.625</u>
Ukupno :	2.186	3.625

<u>8.2.2. Finansijski rashodi:</u>	<u>31.12.2008</u>	<u>31.12.2009.</u>
------------------------------------	-------------------	--------------------

- rashodi kamata i negativne kursne razlike	<u>383</u>	<u>7.079</u>
Ukupno :	383	7.079

8.3.Ostali prihodi i rashodi :

<u>8.3.1.Ostali prihodi:</u>	<u>31.12.2008.</u>	<u>31.12.2009.</u>
------------------------------	--------------------	--------------------

-ostali nepomenuti prihodi		1.168
-prihodi od usklađivanja vrednosti zaliha		<u>18.324</u>
Ukupno:	30.588	19.492

Dobitak pre oporezivanja u 2009. godini je iskazan , kao zbir rezultata podbilansa u bilansu uspeha i to :

REKAPITULACIJA

-poslovni gubitak	11.344
-finansijski gubitak	3.454
-neposlovni dobitak	19.377
-dobitak pre oprezivanja	4.579
-poreski rashod perioda	148
-odloženi poreski prihodi	126
-neto dobitak	4.557

LICE ODGOVORNO ZA
SASTAVLJANJE FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA

NOVI SAD, _____

ZAKONSKI ZASTUPNIK

8. OSNOVE ZA VOĐENJE BUDŽETSKOG RAČUNOVODSTVA I FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA

Poslovne knjige

Poslovne knjige su sveobuhvatne evidencije o finansijskim transakcijama korisnika budžetskih sredstava i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, kao i korisnika sredstava Republičkog zavoda za zdravstveno osiguranje, uključujući stanje i promene na imovini, potraživanjima, obavezama, izvorima finansiranja, rashodima, izdacima, prihodima i primanjima.

Poslovne knjige vode se po sistemu dvojnog knjigovodstva, hronološki, uredno i ažurno u skladu sa strukturom konta koja je propisana Pravilnikom o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem. Poslovne knjige vode se u slobodnim listovima ili elektronskom obliku.

Ako se poslovne knjige vode u elektronskom obliku, korisnici budžetskih sredstava i organizacije obaveznog socijalnog osiguranja, kao i korisnici sredstava Republičkog zavoda za zdravstveno osiguranje, obavezni su da koriste softver koji obezbeđuje očuvanje podataka o svim proknjiženim transakcijama, omogućava funkcionisanje sistema internih računovodstvenih kontrola i onemogućava brisanje proknjiženih poslovnih promena.

Vrste poslovnih knjiga koje se vode jesu: dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige i evidencije. Sistem glavne knjige čine: glavna knjiga trezora, glavna knjiga direktnih i indirektnih korisnika i glavna knjiga organizacija obaveznog socijalnog osiguranja.

Glavna knjiga trezora

Glavnu knjigu trezora za budžet Republike i budžete teritorijalnih autonomija i lokalnih samouprava, vodi republički organ uprave nadležan za poslove finansija i ekonomije, odnosno lokalni organ uprave nadležan za finansije.

Glavna knjiga trezora sadrži računovodstvene evidencije za svakog direktnog i indirektnog korisnika kao i za organizacije obaveznog socijalnog osiguranja. Glavna knjiga trezora jeste osnova za pripremanje konsolidovanih finansijskih izveštaja.

Glavna knjiga direktnih i indirektnih korisnika

Direktni i indirektni korisnici, koji svoje finansijsko poslovanje obavljaju preko sopstvenih računa, vode glavnu knjigu. Podaci iz glavnih knjiga direktnih i indirektnih korisnika sintetizuju se i knjiže u glavnoj knjizi trezora na osnovu periodičnih izveštaja i završnih računa.

Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava, koji svoje finansijsko poslovanje ne obavljaju preko sopstvenog računa, vode samo pomoćne knjige i evidencije.

Glavna knjiga organizacija obaveznog socijalnog osiguranja

Organizacije obaveznog socijalnog osiguranja vode glavnu knjigu. Podaci iz glavnih knjiga organizacija obaveznog socijalnog osiguranja sintetizuju se i knjiže u glavnoj knjizi trezora republike na osnovu periodičnih izveštaja i završnih računa.

Pomoćne knjige i evidencije

Vrste pomoćnih knjiga i evidencija jesu:

1. Pomoćna knjiga kupaca koja obezbeđuje detaljne podatke o svim potraživanjima od kupaca
2. Pomoćna knjiga dobavljača koja obezbeđuje detaljne podatke o svim obavezama prema dobavljačima
3. Pomoćna knjiga osnovnih sredstava koja obezbeđuje detaljne podatke o svim osnovnim sredstvima definisanim Pravilnikom o nomenklaturi nematerijalnih ulaganja i osnovnih sredstava sa stopama amortizacije
4. Pomoćna knjiga zaliha koja obezbeđuje detaljne podatke o svim promenama na zalihama, ako je to ekonomski opravdano i uravnoteženo sa vrednošću tih zaliha
5. Pomoćna knjiga plata koja obezbeđuje detaljne podatke iz obračuna o svim pojedinačnim isplatama za svakog zaposlenog
6. Pomoćna evidencija izvršenih isplata koja obezbeđuje detaljne podatke o svim rashodima i izdacima
7. Pomoćna evidencija ostvarenih prihoda koja obezbeđuje detaljne podatke o svim приходima i primanjima
8. Pomoćna evidencija plasmana koji obezbeđuje detaljne podatke o svim kratkoročnim i dugoročnim plasmanima
9. Ostale pomoćne knjige i evidencije - ako je potrebno (blagajna gotovine, blagajna benzinskih bonova, evidencije donacija i sl.)

Računovodstvene isprave

Računovodstvena isprava je javna isprava koja predstavlja pisani dokaz o nastaloj poslovnoj promeni i drugom događaju. Računovodstvena isprava sadrži sve potrebne podatke za knjiženje u poslovnim knjigama tako da se iz isprave o poslovnoj promeni može saznati osnov nastale promene. Knjiženja u poslovnim knjigama vrše se na osnovu verodostojnih računovodstvenih dokumenata o nastaloj poslovnoj promeni i drugom događaju.

Računovodstvena isprava jeste i isprava dobijena telekomunikacionim putem, u elektronskom, magnetnom ili drugom obliku. Pošiljalac je odgovoran da podaci na ulazu u telekomunikacioni prenos budu zasnovani na računovodstvenim ispravama, kao i za čuvanje originalne isprave. Računovodstvena isprava sastavlja se u potrebnom broju primeraka, na mestu i u vreme nastanka poslovnog događaja.

Računovodstvena isprava mora biti potpisana od strane lica koje je ispravu sastavilo, lica koje je ispravu kontrolisalo i lica odgovornog za nastalu poslovnu promenu i drugi događaj, i dostavljena na knjiženje narednog dana, a najkasnije u roku od dva dana od dana nastanka poslovne promene i drugog događaja. Lica odgovorna za sastavljanje i kontrolu računovodstvenih isprava svojim potpisom na ispravi garantuju da je istinita i da verno prikazuje poslovnu promenu. Računovodstvene isprave knjiže se istog dana, a najkasnije narednog dana od dana dobijanja računovodstvene isprave.

Korisnici budžetskih sredstava i organizacije obaveznog socijalnog osiguranja, kao i korisnici sredstava Republičkog zavoda za zdravstveno osiguranje, internim opštim aktom definišu: organizaciju računovodstvenog sistema, interne računovodstvene kontrolne postupke, lica koja su odgovorna za zakonitost, ispravnost i sastavljanje isprava o poslovnoj promeni i drugom događaju, kretanje računovodstvenih isprava kao i rokove za njihovo dostavljanje. Funkcije lica iz prethodnog stava ne mogu se poklapati.

Vođenje poslovnih knjiga, pripremu, podnošenje i objavljivanje finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, kao i korisnika sredstava Republičkog zavoda za zdravstveno osiguranje, obavlja stručno lice koje nije kažnjavano za krivična dela koja ga čine nepodobnim za obavljanje poslova iz oblasti računovodstva. Uslovi za osposobljavanje stručnih lica i sticanje stručnih zvanja uređuju se nacionalnim standardima.

Sadržina konta i primena kontnog plana

Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem, uređuje standardni klasifikacioni okvir i Kontni plan za budžetski sistem sa sadržajem konta u kontnom planu, koji je sačinjen u skladu sa međunarodnom GFS metodologijom (statistika državnih finansija). Standardni klasifikacioni okvir i kontni plan imaju za cilj da obezbede osnovu za organizaciju i evidentiranje transakcija kod korisnika budžetskih sredstava i korisnika organizacija obaveznog socijalnog osiguranja. Klasifikacije ovog Pravilnika koriste se u svrhe pripreme budžeta i finansijskih planova, finansijskog izveštavanja i vođenja svih evidencija u izvršenju budžeta i finansijskih planova kod korisnika budžetskih sredstava.

Programska klasifikacija iskazuje primanja i izdatke prema zadacima i aktivnostima korisnika budžetskih sredstava koji se sprovode u cilju efikasnog upravljanja sredstvima po predloženim programima, a koji doprinose ostvarenju strateških ciljeva u skladu sa ekonomskom politikom zemlje.

Organizaciona klasifikacija iskazuje izdatke po korisnicima sredstava sa raspodelom aproprijacija između korisnika i organizovana je po hijerarhiji, u skladu sa budžetom Republike, budžetima lokalnih vlasti, kao i finansijskim planovima organizacija obaveznog socijalnog osiguranja.

Korisnici budžetskih sredstava su obavezni da poslovne promene u budžetskom računovodstvu vode po propisanim šestocifrenim subanalitičkim kontima, sadržanim u kontnom planu, po klasama od O-9.

KLASA 000000 - NEFINANSIJSKA IMOVINA

KLASA 100000 - FINANSIJSKA IMOVINA

KLASA 200000 - OBAVEZE

KLASA 300000 - KAPITAL

KLASA 400000 - TEKUĆI RASHODI

KLASA 500000 - IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU

KLASA 600000 - IZDACI ZA OTPLATU GLAVNICE I NABAVKU FINANSIJSKE IMOVINE

KLASA 700000 - TEKUĆI PRIHODI

KLASA 800000 - PRIMANJA OD PRODAJE NEFINANSIJSKE IMOVINE

KLASA 900000 - PRIMANJA OD ZADUŽIVANJA I PRODAJE FINANSIJSKE IMOVINE

Osnova za vođenje budžetskog računovodstva jeste gotovinska osnova, uz obaveznu primenu zakonskih i podzakonskih propisa, kao i Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRS JS).

9. POSLOVNE KNJIGE PO SISTEMU PROSTOG KNJIGOVODSTVA

Vrste poslovnih knjiga i evidencija po sistemu prostog knjigovodstva

Prosto knjigovodstvo predstavlja prvu fazu u razvoju knjigovodstva. U njemu ne postoje računi (konta) na kojima se knjiže delovi imovine, prihoda, rashoda i obaveze, već se podaci obezbeđuju kroz evidencije koje se vode u vidu tabela, odnosno pregleda. Knjige po sistemu prostog knjigovodstva mogu da vode :

- Preduzetnici koji nisu odlučili da poslovne knjige vode po sistemu dvojnog knjigovodstva, i
- Poljoprivredna gazdinstva koja ostvaruju prihod od poljoprivrede i šumarstva, a koja su na početku godine odlučila da porez plaćaju prema stvarnom prihodu.

Poslovne knjige po sistemu prostog knjigovodstva ne mogu da vode preduzetnici - osnivači ortačke radnje. Poslovne knjige po sistemu prostog knjigovodstva vode se na propisanim obrascima i to:

- PK-1 – Poslovna knjiga prihoda i rashoda
- PK-2 – Knjiga osnovnih sredstava i sitnog inventara

Pored poslovnih knjiga iz stava 1 ovog člana, preduzetnik, u zavisnosti od delatnosti koju obavlja, sastavlja i pojedinačne pomoćne evidencije, iz kojih odgovarajuće podatke knjiži u poslovnoj knjizi, i to na obrascima:

1. KL - Kalkulacija prodajne cene broj _____
2. DPU - List dnevnog prometa ugostitelja
3. PM - Evidencija o kupovinu, preradi, proizvodnji i prometu proizvoda od plemenitih metala i dragog kamenja, čiji je sastavni deo PM-1-Potvrda o kupovini i zameni plemenitih materijala i dragog kamenja
4. GP - Evidencija o gotovim proizvodima
5. KP - Prijemni - evidencioni list komisijone robe, čiji je sastavni deo obrazac KP-1- Evidencija prodate, isplaćene i vraćene komisijone robe

Preduzetnici koji porez na dohodak građana plaćaju na paušalno utvrđen prihod vode poslovnu knjigu na obrascu KPO - Poslovna knjiga o ostvarenom prometu paušalno oporezivih obveznika i nisu obavezni da sastavljaju i dostavljaju nikakve obrasce o ostvarenim finansijskim rezultatima..

Preduzetnik koji je obveznik poreza na dodatu vrednost (obveznik PDV-a) vodi evidenciju poreza na dodatu vrednost u skladu sa zakonom i podzakonskim propisima kojima se uređuje porez na dodatu vrednost (evidencija PDV-a), nezavisno od poslovnih knjiga pomoćne evidencije koje se vode i sastavljaju u skladu sa Pravilnikom o poslovnim knjigama i iskazivanju finansijskog rezultata po sistemu prostog knjigovodstva. Po završetku poslovne godine, obveznik sastavlja finansijski rezultat poslovanja na obrascu BU - Bilans uspeha, PB2 - poreski bilans i poreska prijava PP PDG1 i obrazac OA i OA1 - obračuni amortizacije po poreskim propisima.

10.ZAKLJUČAK

KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

Misija Međunarodne Federacije računovođa (IFAC), kao što je utvrđeno u njenom statutu, jeste “razvoj i jačanje računovodstvene profesije na svetskom nivou, koja je uz harmonizovane standarde, u mogućnosti da pruža usluge konstantno visokog kvaliteta u javnom interesu.”¹ U cilju ostvarivanja ove misije, Odbor IFAC-a je osnovao Komitet za etiku IFAC-a u čijoj je nadležnosti razvoj i objavljivanje visoko kvalitetnih etičkih standarda i drugih saopštenja koje će profesionalne računovođe primenjivati u celom svetu.

Ovaj Etički kodeks ustanovljava etičke zahteve za profesionalne računovođe. Organizacije članice IFAC-a ili firme ne mogu primenjivati standarde koji su bliži od standarda utvrđenih ovim Kodeksom. Međutim, ukoliko je organizaciji, članici ili firmi zakonom ili drugim propisima zabranjeno pridržavanje određenih delova ovog Kodeksa, treba da se pridržava svih ostalih delova Kodeksa. U nekim pravnim sistemima mogu postojati zahtevi i smernice ovog Kodeksa. Profesionalne računovođe treba da imaju u vidu ove razlike i poštuju strože zahteve i smernice, osim ukoliko nisu zabranjeni zakonom ili drugim propisima.

¹ Međunarodna federacija računovođa, IFAC-ov Etički kodeks za profesionalne računovođe, str. 11, Beograd, 2007. god.

U Republici Srbiji u pripremi je IFAC-ov Etički kodeks za profesionalne računovođe, koji je 2003. godine Savez računovođa i revizora Srbije prihvatio, na osnovu člana 2. i 3. Zakona o računovodstvu i reviziji ("Službeni list SRJ", br.71/2002) i neposredno se primenjuje na sve profesionalne računovođe.

KLJUČNI PRINCIPI PROFESIONALNE ETIKE U FINANSIJSKOM IZVEŠTAVANJU

Kompleks profesionalne regulative, između ostalog obuhvata i kodeks profesionalne etike računovođa. Etičko ponašanje profesionalnih računovođa uslov je i pretpostavka kvalitetnog finansijskog izveštavanja u najopštijem smislu reči. Brojni korisnici finansijskih izveštaja direktno, kao i najšira društvena javnost indirektno zahtevaju fer, poštene i objektivne finansijske izveštaje. Zato se s pravom ističe da računovođe obavljaju usluge u javnom interesu kao kolektivnom dobru zajednice ljudi i institucija.

Javni interes i profesionalno ponašanje računovođa

Shvatanje da računovodstvo doprinosi ekonomskom razvoju i napretku nacionalne, regionalne i svetske ekonomije gotovo je opšteprihvaćeno. Ova vitalna makroekonomska funkcija računovodstva u razvijenim kulturama finansijskog izveštavanja i računovodstva ostvaruje se posredstvom tržišta kapitala, koje predstavlja mesto mobilizacije i alokacije ograničenih finansijskih resursa. Računovodstvo, kao instrument ekonomskog merenja, određuju visinu raspoloživog kapitala i istovremeno obezbeđuje informacionu osnovu za efektivno usmeravanje i efikasno korišćenje kapitala.

Savremeni svet postaje sve više jedinstvena ekonomska porodica, a određuju ga živo ekonomsko i finansijsko komuniciranje, mondijalizacija, multimedijalnost, permanentnost inovacija i sl. zatim razvijeno tržište roba, kapitala, radne snage i menadžera, oštra tržišna konkurencija i strogo ograničeno monopolsko ponašanje, kao i jasno definisana pozicija vlasnika. U takvom svetu mobilizacije i alokacije kapitala izlaze iz nacionalnih i regionalnih okvira, a cela svetska ekonomija postaje mesto susreta ponude i tražnje kapitala, robe, radne snage i menadžera. Akcije preduzeća se kotiraju po celom svetu, a nacionalna i regionalna tržišta akcija se povezuju i dovode do razvijanja opšte konkurencije. Tako jedinstven ekonomski prostor zahteva jedno obavezno standardizovano računovodstvo i finansijsko izveštavanje, odnosno jedinstven poslovni jezik.

Računovodstvo i finansijsko izveštavanje, kao njegov produkt, kreatori su informacione, a time i ukupne transparentnosti ekonomskog i društvenog sistema uopšte. Kao takvo, ono čini direktan osnov jednog interesa. Ta njegova uloga se ostvaruje emitovanjem kvalitetnih informacija pripremljenih u skladu sa zahtevima međunarodne profesionalne regulative u računovodstvu, a naročito kodifikovane profesionalne etike računovođa.

Pojam, osnovna obeležja profesionalne etike i neophodnost profesionalnog ponašanja

Etika je temelj moderne civilizacije. Definiše se kao skup moralnih principa, pravila ili vrednosti. Josefphon-ov Institut, asocijacija za etičko ponašanje, navodi šest ključnih etičkih vrednosti²:

1. Poverenje
2. Čestitost
3. Odgovornost
4. Fer odnos i pravičnost
5. Privrženost poslu i
6. Civilizovano ponašanje

² Savez računovođa i revizora Srbije, Međunarodna profesionalna regulativa i finansijsko izveštavanje, str. 21, Beograd, 2006.god.

Svaki pojedinac i društvo imaju osećaj za etiku, u smislu osećaja šta je ispravno, šta je neispravno. Uređenje društva prema etičkim principima je uslov i pretpostavka njegovog urednog funkcionisanja. Iz tih razloga se mnogi etički principi, pravila i vrednosti uređuju zakonom. Etičko ponašanje je temelj modernog profesionalizma, a profesionalizam se široko posmatrano odnosi na ponašanje, težnju ili određene kvalitete koji obeležavaju profesiju ili profesionalnu osobu. Skup takvih vrednosti, kao i principa, pravila i politika njihovog održavanja i unapređenja, iskazanih u pisanoj formi ili prihvaćenih od svih pripadnika profesije, predstavlja kodeks profesionalne etike.

Principi profesionalne etike računovođa

Principi profesionalne etike finansijskog izveštavanja zasnivaju se na izboru fundamentalnih pozitivnih moralnih ljudskih osobina, potom na izbor znanja koja se vezuju za obavljanje profesije, korišćenju tog znanja u objektivnom rasuđivanju i zaključivanju, dokazanom poverenju i najzad, zahtevu za profesionalno ponašanje. Sa druge strane, specifičnosti obavljanja računovodstvenih i revizorskih usluga zahtevaju diferenciranje principa profesionalne etike na one koji se odnose na profesionalne računovođe uopšte i one koji su specifični za profesionalne računovođe u javnoj praksi, odnosno revizore.

Principi etičkog ponašanja profesionalnih računovođa

Ovi principi se sistematizuju i tretiraju na različite načine, a jedna od sistematizacija je³:

1. Integritet i objektivnost
2. Profesionalna osposobljenost
3. Poverljivost i
4. Profesionalno ponašanje

Princip integriteta i objektivnosti

Princip integriteta se oslanja na osnovne moralne osobine svake ličnosti koja želi da se bavi pružanjem računovodstvenih usluga u najopštijem smislu te reči. Ovaj princip je povezan sa čestitošću, poštenjem i istinoljubivošću pri izvršavanju profesionalnih usluga. Objektivnost kao etički princip uopšte, označava misaono stanje koje omogućava da se pri izvršavanju postavljenih zadataka, u obzir uzimaju samo relevantni stavovi, rasuđivanja i mišljenja. U računovodstvu objektivnost kao profesionalni etički princip označava nepristrasnost, odnosno odsustvo predrasuda, navijačkih strasti ili drugih sličnih uticaja pri rešavanju profesionalnih problema.

U IFAC-ovom kodeksu profesionalne etike računovođa ističe se da se profesionalne računovođe, bilo da obavljaju usluge revizije ili pružaju savetodavne usluge u vezi sa porezima ili menadžmentom, bilo da pripremaju i sastavljaju finansijske izveštaje, odnosno pružaju usluge interne revizije, vrše zadatke finansijskog menadžera u industriji, trgovini, javnom sektoru i obrazovanju, moraju pridržavati principa objektivnosti. Isto se ističe da etički zahtevi moraju biti ispunjeni i pri obavljanju usluga obrazovanja i obučavanja kandidata za prijem u profesiju.

IFAC-ov Etički kodeks profesionalne etike računovođa preporučuje da se svaka pretnja objektivnosti temeljno analizira u smislu uzroka nastanka i štetnih posledica, pa tek nakon toga da se pripremi odgovarajuća zaštita.

Obavezno i dosledno uvažavanje zahteva principa, integriteta i objektivnosti, podrazumeva odsustvo sukoba interesa bilo koje vrste.

Princip profesionalne kompetentnosti

³ Savez računovođa i revizora Srbije, Međunarodna profesionalna regulativa i finansijsko izveštavanje, str. 23, Beograd, 2006god.

Osnovni smisao ovog principa nalazi se u zahtevu da profesionalni računovođa obavlja usluge za koje je sam potpuno stručan, ili se njegova stručnost može upotpuniti uz korisne savete i pomoći drugih lica kompetentnih za specijalna pitanja. Profesionalna kompetentnost se može steći i održavati. U tom smislu on mora steći visok nivo opšteg obrazovanja iz računovodstva, poslovnih finansija i drugih ekonomskih i neekonomskih disciplina. Zatim, profesionalni računovođa mora nastaviti sa tzv. posebnim obrazovanjem i obukom, a na kraju i polaganjem ispita čime je ispunio najvažniji uslov za ulazak u profesiju.

Tokom sticanja opšteg i posebnog znanja, profesionalni računovođa istovremeno razvija profesionalne veštine, posebne sposobnosti za primenu profesionalnih znanja, čime ističe imanentne profesionalne vrednosti i rasuđivanja.

Posedovanje profesionalne vrednosti sa aspekta ovog etičkog principa podrazumeva potpunu posvećenost računovođe sticanju kompetentnosti uz njeno stalno usavršavanje i učenje. U skladu sa tim, profesionalni računovođa mora znanja, veštine i vrednosti sticati, održavati i usavršavati na nivou koji je neophodan da bi se poslodavcu ili klijentu obezbedio kvalitet pružanja usluga, zasnovan na savremenim dostignućima nauke, struke, tehnologije i zakonodavstva.

Princip poverljivosti

Obavljanjem profesionalnih usluga, profesionalni računovođa dolazi do vrlo značajnih informacija koje nisu predmet obelodanjivanja široj javnosti. Takve informacije se karakterišu kao poverljive. Profesionalni računovođa takve informacije ne sme upotrebiti niti objaviti, odnosno neovlašćeno koristiti bez odgovarajućeg i konkretizovanog ovlašćenja. Čak šta više, oni ne smeju dozvoliti ni da se posumnja u to kako su te informacije upotrebljene radi sticanja bilo lične koristi računovođa bilo da su one bile osnova za sticanje koristi trećih lica. To znači da profesionalni računovođa mora da stekne poverenje kod poslodavca, odnosno klijenta da će obelodanjivati samo informacije vezane za vršenje profesionalnih usluga u skladu sa standardima profesije. Zahtevi principa poverljivosti se moraju uvažavati kako za vreme obavljanja profesionalnih usluga tako i nakon završetka ili prekida njihovog obavljanja.

Bez obzira na sve zahteve poverljivosti, postoje specifične okolnosti u kojima se obavezno zahteva da se poverljive informacije objave. U tom smislu javni interes i interes profesije posebno nalažu da standardi profesije definišu prirodu i obim poverljivosti, daju određene smernice i odrede specifične okolnosti pod kojima će obelodanjivanje informacija stečenih u toku pružanja profesionalnih usluga biti dozvoljeno ili, čak, obavezno. U skladu sa tim, osnovi za objavljivanje poverljivih informacija su:

- Posebna odobrenja poslodavca
- Zakonski propisi i
- Tehnički standard i etička pravila ponašanja.

Princip profesionalnog ponašanja

Ponašanje profesionalnih računovođa mora biti u skladu sa dobrom reputacijom profesije i uzdržavanjem od bilo kakvog ponašanja koje može diskreditovati profesiju. Profesionalno ponašanje se pre svega posmatra i analizira u kontekstu odgovornosti prema klijentima, trećim licima, drugim članovima računovodstvene profesije, zaposlenom osoblju i poslodavcima. IFAC-ov Etički kodeks za profesionalne računovođe određuje posebne smernice ponašanja pri:

- Pružanju poreskih usluga,
- Obavljanju profesionalnih usluga u više zemalja i
- Reklamiranju sebe i svog rada

Nezavisnost kao ključni princip profesionalne etike revizora

Nezavisnost svakog profesionalca je od izuzetnog značaja, kako za njega lično, tako i za poslove kojima se bavi. U tom smislu je nezavisnost profesionalnog računovođe u javnoj praksi odnosno revizora fundament računovodstvene i revizorske teorije i prakse. Naime, osnovni zadatak revizora jeste da nezavisno i samostalno potvrdi i poveća kredibilitet finansijskih izveštaja, koje su pripremili i sastavili druge profesionalne računovođe i o tome oformi mišljenje. Međutim, ukoliko profesionalni računovođa u javnoj praksi nije nezavisan u potvrđivanju i povećanju kredibiliteta finansijskih izveštaja, odnosno pri formiranju mišljenja, prestaje osnovna potreba za njegovim uslugama. Nezavisnost revizora ne odnosi se samo na obavljanje revizorskih, već i nerevizorskih usluga, kao što su: sastavljanje finansijskih izveštaja, procena vrednosti imovine, obaveza i kapitala, računovodstveni i poreski konsalting, konsalting u oblasti strateškog i finansijskog menadžmenta, razvoj i implementacija informacionih sistema za obradu računovodstvenih podataka.

Prema tome nezavisnost je najvažniji etički princip za revizore. On je istovremeno i najkompleksniji etički princip, polazeći od pojmovnog određenja, preko pretnji od njegovog ugrožavanja, do mere zaštite.

Princip nezavisnosti izveden je iz principa objektivnosti koji važi za sve profesionalne računovođe. Odnosno nezavisnost je prvi uslov za objektivnost ovlašćenih javnih računovođa. U tom smislu se principi objektivnosti i nezavisnosti stavljaju u temelje svih ostalih etičkih principa, kao i propisanih ograničenja i pravila, tim pre što svi ostali etički principi profesionalnih računovođa, kao i ostala propisana ograničenja i pravila ne mogu dati nikakve garancije ni za objektivnost ni za nezavisnost. S druge strane, nezavisnost i objektivnost predstvaljaju subjektivne osobine pojedinaca koje se teško mogu kvantifikovati.

Nezavisnost mora biti svojstvena svakom ovlašćenom javnom računovođi – revizoru i mora biti prisutna u svakom trenutku i u svakoj prilici ukoliko se želi obezbediti i sačuvati opšte poverenje računovodstvene javnosti u informacije koje sadrže finansijski izveštaji.

Etički princip nezavisnosti podrazumeva da ovlašćeni javni računovođa donosi odluke bez pritiska i bilo kojih drugih značajnih uticaja koji ga neposredno ili posredno mogu kompromitovati. Kompleks ovog principa obuhvata:

- Nezavisnost uma i
- Nezavisnost delovanja

Sumnje u nezavisnost revizora su evidentne. U praksi je identifikovano mnogo situacija, okolnosti i kombinacija situacija i okolnosti u kojima nezavisnost revizora može biti ugrožena, odnosno koje predstvaljaju pretnju njegovoj nezavisnosti. Sve one su u IFAC-ovom Etičkom kodeksu sistematizovane u pet grupa⁴:

- a) Pretnje po osnovu ličnog interesa
- b) Pretnje po osnovu samokontrole, odnosno kontrole sopstvenog rada
- c) Pretnje po osnovu zastupanja
- d) Pretnje po osnovu prisilnosti
- e) Pretnje zastrašivanjem

Sve mere zaštite nezavisnosti u IFAC-ovom kodeksu su sistematizovane u tri kategorije:

1. Mere zaštite koje propisuju profesija, zakon ili druge regulative
2. Mere zaštite razvijene kod klijenta revizije i
3. Mere zaštite razvijene kod revizorske firme.

KNJIGOVODSTVO I ETIKA

I pored pretpostvake da bi se većina ljudi samo nasmejala kada bi ih pitali da li u knjigovodstvu - poslovanju ima etike, ovaj stav se mora iskoreniti i nestati, odnosno samo knjigovodstvo mora prevazići taj pad ugleda. To sve pokazuje i niz faktora: porast kreativnog

⁴ Savez računovođa i revizora Srbije, Međunarodna profesionalna regulativa i finansijsko izveštavanje, str. 33, Beograd, 2006.god.

knjigovodstva, veliki broj kompanija koje su propale zbog prevara koje revizori nisu uspjeli da otkriju, i strukturalna pitanja u sadašnjoj organizaciji u oblasti knjigovodstva.

Kreativno knjigovodstvo

Važan uticaj na knjigovodstvo je izvršila promenljiva priroda tržišta akcija. Pritisak investitora da se poveća profit i učvrsti završni bilans rastao je kao nikad pre. To je pomoglo da se osigura postojanje zdrave potražnje za akcijama stvarajući prostor za kupovinu dodatnih akcija, smanjujući potrebu za pozajmicama od banaka i pomažući da se opravdaju akvizicije ili da se ojača odbrana od grabljivih korporacija u potrazi za žrtvama koje će preuzeti. Odgovor na to bio je razvoj brojnih tehnika kreativnog knjigovodstva.

Postojali su standardi koje je stvorila profesija, preko Komiteta za standardizaciju knjigovodstva, ali pravni status tih propisa je bio nesiguran, a Komitet je krajem decenije morao da bude radikalno reorganizovan, pošto su kompanije odbijale da se saglase sa njegovim sve protivrečnijim smernicama.

Ne postoji jedinstven način za prikazivanje finansijske informacije. Ali, veliki broj knjigovođa bi se saglasio da se sedamdestih godina sve više udaljilo od poštenog i finansijskog izveštavanja. Porast kreativnog knjigovodstva u najmanju ruku odražava neadekvatnost knjigovodstvenih standarda. Ozbiljan problem predstavlja spremnost revizora da se povuku pred komercijalnim pritiskom i da uzmu u obzir informacije koje favorizuje rukovodstvo kompanije. Najgore je što postoje i slučajevi saučesništva knjigovođa i rukovodilaca, a sve na račun akcionara. To pokazuje kako ova profesija menja oblik transformišući se u agresivan poslovni sektor koji se sve više širi.

Knjigovodstvo kao poslovanje

Poslednjih godina kompanije su bile izložene novom znatnom pritisku, ali su se odigrale i neke fundamentalne promene koje su uticale na knjigovodstvene firme. Redovni sastanci svih vlasnika firme, koji se održavaju radi određivanja politike, postali su stvar prošlosti. Tu ulogu su preuzeli rukovodeći komiteti i složeni informativni sistemi.

Drugu promenu predstavljalo je ublažavanje restrikcija u pogledu marketinga. Naime, marketing je postao sve složeniji i agresivniji.

Treći faktor promena je sve veća raznolikost firmi. Mnoge od njih se više ne predstavljaju kao kao knjigovođe, već kao konsultanti ili poslovni savetnici. Sada se nude i aktivnosti kao što je zapošljavanje rukovodećeg kadra, menadžment finansijskih sredstava, konsalting za pitanja zaštite životne sredine, saveti u vezi sa penzijama i ekonomska predviđanja. Unakrsna prodaja drugih usluga za koje se vrši kontrola poslovnih knjiga postala je izuzetno važna.

A početkom devedesetih se pojavio još jedan problem. Nakon nagle ekspanzije i znatnih izdataka na ime kancelarijaskog prostora i opštih troškova, profesija se iznenada suočila sa oštrom recesijom čije su posledice podjedanako pogodile knjigovodstvene firme i njihove klijente. To je dovelo do smanjenja troškova koje je izazvalo velike posledice, uključujući i smanjenje broja zaposlenih i broja partnera. Prouzrokovalo je i veću pojavu "kresanja cena" odnosno nuđenja veoma niskih cena usluga - firme su ih snižavale i ispod minimuma koji obezbeđuje opstanak.

Revizorski konflikt

Dejvid Tvidi (David Tweedie) je, predsedavajući Odbora za standardizaciju knjigovodstva, na račun svojih kolega, rekao sledeće: „U čemu je razlika između revizora i kolica za prtljag na aerodromu? Kolica imaju sopstveno mišljenje?“

Ovo gledište delimično odražava teškoće sa kojima se suočavaju knjigovođe pokušavajući da se izbore sa sopstvenim standardima kada dopadnu šaka drugima. Sam Tvidi govori da je, kao tehnički partner KPMG Peat Marwicka, odbio da prihvati određeni način knjigovodstvene obrade nakon čega je bio izložen pritisku kompanije - klijenta i njenih advokata koji su zahtevali da im se pokaže u kojem delu prezentacije standardi ukazuju da ona nije zakonita.

Konačnu odluku uvek donose revizori, jer oni u svojim izveštajima mogu da „kvalifikuju“ kao neispravne obračune kompanije-klijenta i tako skrenu pažnju akcionara na postupke sa kojima se ne slažu. Jedan viši revizor nedavno je utvrdio da su ti izveštaji o kvalifikovanim obračunima znak neuspeha, priznanje da nije uspeo pokušaj da se upravni odbor navede da promeni mišljenje. No, pošto se sve ovakve rasprave vode iza zatvorenih vrata, drugi teško dolaze do saznanja koliko su kontroverzne politike korišćene u obračunima koji su za dlaku izbegli da budu predmet kvalifikovanog izveštaja revizora ili nekog drugog javnog izveštaja.

Osnovni problem je u prirodi odnosa između revizora i upravnog odbora kompanije. Uobičajeno je da izvršno rukovodstvo angažuje i otpušta revizora, odlučuje o visini njegovog honorara i prima njegove detaljne izveštaje. Akcionari samo dobijaju štampane obračune. U izuzetnim slučajevima imaju mogućnost da postavljaju pitanja o kontroli poslovnih knjiga na godišnjim skupštinama, ali je mala verovatnoća da će izvršiti znatniji uticaj bez podrške investitora.

Posledica takve situacije je da se revizori plaše da će, u slučaju da se previše usprotive, njihovo mesto zauzeti druga firma. To bi moglo ugroziti angažman kod prestižnog klijenta sa pozamašnim marketingom i drugim povlasticama. Sigurno je da će ostati bez honorara. Finansijski pritisak je još veći kada knjigovodstvena firma koja obezbeđuje kontrolu poslovnih knjiga nudi i niz drugih usluga čija vrednost često prelazi sam revizorski honorar. Posledice mogu da idu i tako daleko da se revizor nađe pod pritiskom da će izgubiti i radno mesto. Ovakav komercijalni pritisak kompanija može izvršiti i tako što će tražiti druge revizorske kuće, odnosno konkurentske revizorske firme koje će konkurisati za buduće poslove kontrole poslovnih knjiga. U umerenijim slučajevima kompanija će, tragajući za blažim stavom u vezi sa spornim pitanjima, zatražiti mišljenje drugog revizora. Tako nastaje proces „kupovine mišljenja“ - ponovo na štetu akcionara - sve dok se ne pojavi revizor koji podržava stav koji favorizuje kompanija. Suparnička firma može biti liberalnija u tumačenju pravila, nadajući se da će biti angažovana. Revizora onda ubeđuju da prihvati alternativni stav, pod pretnjom da će izgubiti angažman.

Ostali sukobi interesa

Knjigovodstvene firme sve više šire spektar svojih aktivnosti, a sa njim raste i broj potencijalnih konfliktata. Uopšteno govoreći, postoji zabrinutost da pružanje drugih usluga može biti u sukobu sa kontrolom poslovnih knjiga. U slučaju da ona dođe u opasnost biće žrtvovani i mnogi drugi honorari. Isto tako, revizori će biti manje strogi prilikom pregleda i ispitivanja posla - kao što je konsalting za kompjuterske sisteme - koji vode njihove kolege iz iste firme.

Za klijenta može biti od jednake važnosti i niz pitanja u vezi sa kvalitetom drugih usluga koje pruža revizorska firma. Ako je odeljenje za reviziju strogo, možda konsultanti neće biti voljni

da u svom domenu pruže najmaštovitije opcije na krajnjim granicama prihvatljivosti zbog straha da na sebe ne navuku bes svojih kolega.

Tu je i nategnuti odnos između čuvanja poslovnih tajni klijenta i „poznavanja rada u oblasti“ koje firme agresivno reklamiraju da bi obezbedile angažman kod konkurentskih firmi iz istog sektora. Postoje i konflikti unutar funkcionalnih jedinica.

U slučajevima nesolventnosti, ključno pitanje, koje do sada nije obrađivano u okviru etičkih smernica, jeste da li kompanija koja sprovodi knjigovodstvenu istragu - koju može imenovati banka radi donošenja procene da li kompanija treba da opstane ili ne - može postati i staratelj stečajne mase. Ta knjigovodstvena kompanija može doći u iskušenje da predloži stečajni postupak nadajući se da će biti angažovana za posao koji treba da usledi.

Vreme promena

Knjigovođe se sa nostalgijom sećaju prošlih zlatnih vremena. Elementi marketinga, agresivnija konkurencija i raznolikost usluga postoje već decenijama. Komitet za standardizaciju knjigovodstva je stvoren još početkom sedamdesetih godina kao odgovor na javne kritike u vreme pre ere kreativnog knjigovodstva.

Jedan partner kompanije Big 6 kaže da mu je, pošto se kvalifikovao za rad početkom šezdesetih, njegov partner namignuvši mu, savetovao da uloži sredstva u akcije jedne kompanije-klijenta, kao što i sam čini. To se dogodilo neposredno pred znatan skok cene tih akcija. Danas je stav u vezi sa unutrašnjom trgovinom akcijama potpuno drugačiji, a knjigovođama je izričito zabranjeno da poseduju akcije kompanija koje su njihovi klijenti.

Promene od kojih se najviše očekuje nastupile su od 1990. godine stvaranjem Odbora za standardizaciju knjigovodstva koji ima ovlašćenje da uspostavi strože standarde, uz podršku zakona i njegovog sestrinskog tela, Panela za pregled finansijskog izveštavanja (Financial Reporting Review Panel) koji ima ovlašćenja da kompanije izvede pred sud i, ako je potrebno, iznudi da njihova prezentacija bude izrađena u zahtevanoj formi i to o trošku direktora.

Ironično je da je Panel, čija su ovlašćenja usmerena uglavnom na direktora, istovremeno izvršio u najmanju ruku jednak uticaj i na revizore. On je, u osnovi ispravnim, knjigovođama stavio u ruke oruđe kojim mogu da zaprete direktorima koji se protive njihovim preporukama. Ovo ih može naterati i da zauzmu čvršći stav zbog straha od disciplinskih mera koje preduzimaju profesionalna tela, izlaganja poniženju u štampi i straha od gubljenja klijenata.

Odgovor profesije

Pored rada usmerenog na razvoj i podršku Panelu za pregled i Odboru za standardizaciju knjigovodstva, profesionalna tela se u velikoj meri bave i etičkim pitanjima delujući preko zajedničkih etičkih komiteta ovlašćenih knjigovođa koji predstavljaju institute sa celokupne teritorije Velike Britanije i Irske.

To sigurno predstavlja značajan napredak koji je urodio izdavanjem nove verzije sveobuhvatnih smernica za profesionalnu etiku od 1992. godine i posebnih smernica koje dorađuju teme kao što je kupovina mišljenja, kresanje cena („otimačke cene“), rotacija revizora i uvođenje perioda „karantina“ posle odlaska partnera iz jedne firme, a pre dobijanja dozvole da se zaposli kao rukovodilac kod svog bivšeg klijenta.

Jan Pleiston (Ian Plaistowe), preminuli predsednik Instituta, sugerisao je da je u poslednjoj deceniji došlo do promene fokusa sa sopstvenog interesa - kada se etika bavila pitanjem međusobne zaštite firmi kroz restrikcije marketinga - na javni interes.

To pokreće pitanje definisanja javnog interesa i kako se najbolje služi tom interesu. Džok Vorsli (Jock Worsley), predsedavajući zajedničkog etičkog komiteta, kaže da su mnoga pitanja, koja se sada nalaze na dnevnom redu, izazvana kritikom događaja otkrivenih kroz

vladine izveštaje ili preko negativnih komentara u štampi. Šta će biti odobreno, zavisi od konsenzusa postignutog u okviru komiteta.

Neki skeptici sugerišu da je profesija knjigovodstva pokazala neodlučnost kad je reč o najvažnijim pitanjima. Praktičari unutar firmi tvrde da mogu stvoriti „Kineski zid“ ili druge vrste zaštite koje će sprečiti stvaranje kompromisa u pogledu kvaliteta.

Iako su neke odluke komiteta naterale firme da prvi put ozbiljno shvate njegov rad, mali broj njegovih smernica napada najunosnije postojeće vidove prakse. Redak izuzetak predstavlja zabrana da firma obavlja specijalističku procenu stavki poput zaštićenog znaka za klijenta kod koga je već angažovana po drugim osnovama.

U drugim segmentima, etička pravila se često rasplinu ili nestanu tokom vremena, sa pojavom novijih, manje „profesionalnih“ praksi kao što je isprobavanje klijenata ili potajno korišćenje naknade za neplanirane troškove.

Poslednje pitanje je pitanje discipline. Odnosno etički kodeksi su od male koristi, ako nema efikasnog mehanizma za njihovu primenu. Profesionalna tela su tek nedavno počela da se bave brojnim nerešenim pitanjima kao što su ispitivanje ponašanja firme, umesto ponašanja njenih pojedinačnih članova.

ZAKON, PROFESIJA I ETIKA

Profesionalni računovođa u svetlu Zakona o računovodstvu i reviziji

Profesionalno osposobljenje računovođe, zahteva IFAC-ov Etički Kodeks a to je i preduslov kvaliteta finansijskog izveštavanja. Odnosno, obavezna je licenca o profesionalnoj osposobljenosti lica odgovornih za vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja.

Privredna društva, preduzetnici i drugi entiteti iz člana 1. Zakona o računovodstvu i reviziji („Službeni glasnik RS“, br. 46/2006) shodno članu 2. Zakona dužni su da vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja, reviziju finansijskih izveštaja, kao i internu reviziju vrše u skladu sa zakonom, profesionalnom i internom regulativom, a prema članu 16. Zakona da internom regulativom utvrde uslove (školsku spremu, radno iskustvo i ostale uslove-odgovarajuće profesionalno zvanje, odnosno licencu o profesionalnoj osposobljenosti) koje moraju da ispunjavaju profesionalne računovođe - odgovorna lica za vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja, saglasno IFAC-ovom Etičkom kodeksu za profesionalne računovođe propisano zakonom.

Ta zakonska obaveza odnosi se i na privredna društva i preduzetnike registrovane za pružanje računovodstvenih usluga u javnoj praksi, kao i na sve entitete koji poveravaju vođenje svojih poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja tim privrednim društvima, odnosno preduzetnicima, pa su u tom smislu dužni da pri sklapanju ugovora o pružanju računovodstvenih usluga, posebnu pažnju posvete tome da li profesionalni računovođa, zaposlen kod pružaoca usluga, kome se poverava vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja, ispunjava uslove propisane IFAC-ovim Etičkim kodeksom za profesionalne računovođe.

Profesionalne računovođe nocioci profesionalnih zvanja, stečenih po zakonu i nacionalnom računovodstvenom obrazovnom standardu ROS 31 zahteve iz IFAC-ovog Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe ostvaruju u skladu sa Međunarodnim standardima edukacije IES, kod Saveza računovođa i revizora Srbije - član Međunarodne federacije računovođa (IFAC), što se dokazuje odgovarajućom licencom o profesionalnoj osposobljenosti a što se evidentira u Imeniku profesionalnih računovođa. Profesionalni računovođa koji ostvaruje kontinuiranu edukaciju svake godine, a profesionalnu praksu obavlja u skladu sa datom svečanom izjavom, stiče pravo na izdavanje licence o profesionalnoj osposobljenosti.

Prema odredbama stav 1. člana 2. Zakona o računovodstvu i reviziji: „Pravna lica i preduzetnici dužni su da vođenje poslovnih knjiga, priznavanje i procenjivanje imovine i obaveza, prihoda i rashoda, sastavljanje, prikazivanje, dostavljanje, obelodanjivanje i reviziju

finansijskih izveštaja, kao i internu reviziju vrše u skladu sa zakonom, profesionalnom i internom regulativom, a prema odredbi stava 3. istog člana pod profesionalnom regulativom, između ostalog, definiše se i Kodeks etike za profesionalne računovođe (Code of Ethics for Professional Accountants) čija primena je obavezna.

Zatim, obavezno profesionalno stručno zvanje za zaposleno, odgovorno lice na poslovima vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja u skladu sa IFAC-ovim Etičkim kodeksom za profesionalne računovođe. Odredba stava 1. član 16. Zakona o računovodstvu i reviziji glasi: „Pravno lice, odnosno preduzetnik opštim aktom uređuje školsku spremu, radno iskustvo i **ostale uslove** za lice koje vodi poslovne knjige i sastavlja finansijske izveštaje“.⁵ Ostali uslovi su propisani Kodeksom za profesionalne računovođe, pa je tako odredbama člana 2. stav 1. i 3. Zakona o računovodstvu i reviziji utvrđeno da su pravna lica i preduzetnici dužni da vođenje poslovnih knjiga, vrše u skladu sa Kodeksom za profesionalne računovođe. Znači, pravna lica i preduzetnici dužni su da propišu internim aktom i povere vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja profesionalnom računovođi koji ispunjava zahteve iz IFAC-ovog Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe. Znači, prema Zakonu, odnosno IFAC-ovom Etičkom kodeksu za profesionalne računovođe čiju obaveznu primenu nalaze Zakon o računovodstvu i reviziji, profesionalna osposobljenost revizora podrazumeva:

1. Stečeno profesionalno zvanje („Računovođa“, „Samostalni računovođa“, „Ovlašćeni računovođa“, ili „Ovlašćeni javni računovođa“) po zakonu, odnosno nacionalnom računovodstvenom obrazovnom standardu ROS 31 kod Saveza računovođa i revizora Srbije registrovane profesionalne organizacije, za obavljanje ove delatnosti - članice Međunarodne federacije računovođa (IFAC-a) i

2. Ostvarenu kontinuiranu edukaciju - održavanje profesionalne osposobljenosti koja zahteva stalno profesionalno usavršavanje u skladu sa Međunarodnim standardom edukacije IES 7 (ostvarivanje 40 poena u toku jedne kalendarske godine ili 120 poena u toku tri godine), a usavršavanje je saglasno i članu 6. stav 2. Zakona o računovodstvu i reviziji, kao i članu 49. Zakona o radu.

Savez računovođa i revizora, na osnovu zahteva iz IFAC-ovog Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe, izdaje licence profesionalnim računovođama koji ispunjavaju uslove, a imena imaoca Licence se objavljuju u Imeniku koji se objavljuje u štampanoj formi („Glas računovođa“), kao i na sajtu Saveza.

Prema tome vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja, u skladu sa IFAC-ovim Etičkim kodeksom za profesionalne računovođe, a saglasno Zakonu, poverava se zaposlenom profesionalnom računovođi sa odgovarajućim profesionalnim zvanjem i licencom o profesionalnoj osposobljenosti stečenoj na osnovu kontinuirane edukacije, kod Saveza računovođa i revizora Srbije.

Najvažniji doprinos - uspeh Saveza računovođa i revizora Srbije

Savez računovođa i revizora Srbije je profesionalno telo s dugogodišnjom tradicijom čiji je osnovni cilj razvijanje i jačanje računovodstvene profesije u Srbiji i harmonizacija za međunarodnim zahtevima. Najvažnije aktivnosti koje doprinose ostvarenju postavljenog cilja su aktivnosti koje su povezane sa IFAC-ovim Programom usaglašavanja, odnosno aktivnosti SRRS koje se odnose na:

- Prevođenje i usvajanje IFAC-ovog Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe
- Izrada i usvajanje RS 32 - Kontrola kvaliteta rada profesionalnih računovođa koji je u potpunosti usaglašen sa IAASB-ovim Međunarodnim standardima kontrole kvaliteta
- Izrada i usvajanje ROS 31 - Profesionalno osposobljavanje računovođa koji uvažavaju zahteve IFAC-ovih Standarda edukacije, kao i računovodstvenih direktiva EU

⁵ Savez računovođa i revizora Srbije, Glas računovođa - Profesionalni računovođa u svetlu Zakona o računovodstvu i reviziji, str. 9, decembar, 2007.god.

- Prevođenje korpusa MSFI i MSR i njihovo redovno osavremenjavanje izmenama i dopunama koje su izvršene u standardima
- Sprovođenje kontinuirane edukacije
- Nadzor nad kvalitetom rada, profesionalnim ponašanjem i performansama profesionalnih računovođa

AKTIVNOSTI MEĐUNARODNE FEDERACIJE RAČUNOVOĐA NA USPOSTAVLJANJU MEHANIZMA JAVNOG NADZORA NAD RAČUNOVODSTVENOM PROFESIJOM

Međunarodna federacija računovođa je globalna organizacija računovodstvene profesije koja ima više od 160 profesionalnih organizacija članica iz 120 zemalja, koja okuplja više od 2,5 miliona profesionalnih računovođa iz javne i privatne prakse. Misija IFAC-a je jačanje računovodstvene profesije i razvoj snažne međunarodne ekonomije.

Reforme IFAC-a usmerene ka rešavanju krize poverenja u finansijsko izveštavanje i računovodstvenu profesiju

U oktobru 2002 god. IFAC je nazavisnoj grupi eksperata - Grupa za ponovnu izgradnju poverenja javnosti u finansijsko izveštavanje (Task Force on Rebuilding Public Confidence in Financial Reporting – TF) poverio zadatak da pronade i predloži načine za rešavanje krize poverenja u finansijsko izveštavanje, odnosno da identifikuje i analizira razloge koji su doveli do pada poverenja, da razmotri alternativne načine za ponovnu izgradnju poverenja i da preporuči „najbolje prakse“ u oblasti finansijskog izveštavanja, korporativnog upravljanja i revizije.

U julu 2003. god. TF je prezentovala izveštaj u kome je iznet stav da su osnovni uzroci pada poverenja u finansijsko izveštavanje netačno ponašanje i gubitak integriteta ne samo računovodstvene profesije (računovođa i revizora), već i svih ostalih učesnika u lancu finansijskog izveštavanja, pri čemu se pre svega misli na menadžment, upravne odbore, tela za donošenje računovodstvenih standarda i regulatorna tela.

Polazeći od nalaza i preporuka TF-a, a sa ciljem ponovne izgradnje poverenja u računovodstvenu profesiju, odnosno u nameri da profesiji pomogne da funkcioniše sa ciljem zaštite javnih interesa, IFAC je preuzeo aktivnosti i reforme u četiri oblasti⁶:

- Profesionalna etika,
- Kvalitet revizije i razvoj međunarodnih revizorskih standarda visokog kvaliteta,
- Performanse profesionalnih organizacija i konvergencija ka jedinstvenom setu međunarodnih profesionalnih standarda visokog kvaliteta, i
- Korporativno upravljanje.

Usaglašenost - neusaglašenost

Poslednjih nekoliko godina došlo je do munjevitih promena u računovodstvu u kojima su se firme transformisale iz malih profesionalnih tela u velike međunarodne industrijske konglomerate, iako taj rast nije bio proporcionalno praćen i njihovim otvaranjem prema javnosti ili prihvatanjem odgovornosti kao kompanija.

Tokom tog vremena, firme i njihova profesionalna tela uspela su da u velikoj meri održe sistem samoregulisanja, u okviru kojeg su knjigovodstveni, revizorski i etički standardi stvoreni interno bez velikog učešća zakonodavaca i drugih spoljnih entiteta.

Sve jača javna svest i kritike upućene knjigovođama, računovođama i revizorima, da su nesposobni da otkriju prevare i sopstvene slabosti, povinujući se i saučestvujući u zahtevima poslodavaca da finansijske brojke i izveštaje predstavljaju u najboljem svetlu, ukazuju na

⁶ Savez računovođa i revizora Srbije, Međunarodna profesionalna regulativa i finansijsko izveštavanje, str. 240, Beograd, 2006.god

potrebu da se preispita stanje u ovoj oblasti, kako u zakonskoj regulativi tako i praktičnoj primeni. Računovodstvo i knjigovodstvo su suviše važni da bi bili prepušteni samo poslodavcima i knjigovođama-računovođama.

Šanse za Srbiju da se priključi EU i njena sposobnost da odgovori zahtevima globalizovanih ekonomskih tokova uslovljeni su nizom različitih faktora. A jedan od njih je i usaglašenost računovodstvene regulative i prakse sa zahtevima pravnih tekovina EU i međunarodnih organizacija, što znači i usaglašenost samog IFAC-ovog Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe.

Profesionalna regulativa u računovodstvu obuhvata niz principa i pravila značajnih za finansijsko izveštavanje i računovodstvenu profesiju. Za finansijsko izveštavanje značajni su Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja (MSFI), Međunarodni standardi revizije (MSR) i Međunarodni informatički standardi, a za računovodstvenu profesiju značajni su Etički kodeks za profesionalne računovođe, Međunarodni standardi obezbeđenja kvaliteta računovodstvenih usluga i Međunarodni obrazovni standardi računovođa.

Ceo ovaj skup rezultat je želje računovodstvene profesije, na globalnom nivou, da se finansijski izveštaji sastavljaju i obelodanjuju na istim ili uporedivim osnovama, da budu istiniti i visokog kvaliteta i da ih sastavljaju obrazovane računovođe, koje se pridržavaju određenih etičkih i tehničkih standarda.

Upravo je u tome i ceo značaj i svrha detaljno obrazloženog IFAC-ovog Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe.

Budućnost računovodstvene profesije se stoga zasniva na dva parametra: nezavisnosti i stručnosti profesionalnih računovođa. Profesionalne organizacije stoga imaju veliku odgovornost u pogledu očuvanja nezavisnosti položaja i rada svojih članova kao i u pogledu primene i poštovanja međunarodno prihvaćenih zahteva osposobljavanja računovođa.

Odgovornost profesionalnih računovođa je tim veća, budući da kvalitet njihovog rada ne utiče isključivo na klijenta ili na poslodavca, već na celokupnu javnost. Klijenti, kreditori, država, poslodavci, zaposleni, investitori, privredna i finansijska pravna lica i mnogi drugi se pouzdaju u objektivnost, integritet i stručnost profesionalnih računovođa.

Odgovornost prema javnosti i zaštita javnog interesa jeste velika obaveza profesionalnih računovođa, ali je istovremeno i najviše priznanje značaja njihovog rada za opšte dobro zajednice.

Navođenje Kodeksa etike za profesionalne računovođe, kao profesionalne regulative u članu 2. Zakona o računovodstvu i reviziji, predstavlja neuspeo dekor ovog zakona, jer u daljem tekstu nema ni slova o tome ko se stara o njegovoj primeni i ko utvrđuje i kakve sankcije izriče, ako se praksa obavlja suprotno etici. Nadalje, član 16. istog zakona predstavlja najveću degradaciju računovodstvene profesije, jer odstupanje od koncepta obaveznog profesionalno-stručnog zvanja, koji je jedna od najboljih tekovina razvoja računovodstva, nanosi najveću štetu, kako profesiji, tako i konceptu finansijskog izveštavanja za potrebe javnosti. Ovim članom se stvara mogućnost potpunog razgrađivanja tekovina sistema finansijskog izveštavanja u Srbiji.

Na ovaj način smo pokušali kroz ovu obuku, saradnju - aktivnost u kojoj svi dobijaju, da pomognemo budućim knjigovođama - računovođama, kako bi u svojoj karijeri proširili i utvrdili svoja profesionalna znanja, veštine, iskustva i sposobnosti za samostalno vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja pravnih lica, preduzetnika i drugih pravnih lica.

Kroz ovu edukaciju i adekvatnog predavača sa velikim iskustvom može se samo pospešiti, odnosno usavršiti karijera. Poslednjih nekoliko godina došlo je do munjevitih promena u računovodstvu u kojima su se firme transformisale iz malih profesionalnih tela u velike međunarodne industrijske konglomerate, iako taj rast nije bio proporcionalno praćen i njihovim otvaranjem prema javnosti ili prihvatanjem odgovornosti kao kompanija.

Tokom tog vremena, firme i njihova profesionalna tela uspela su da u velikoj meri održe sistem samoregulisanja, u okviru kojeg su knjigovodstveni, revizorski i etički standardi stvoreni interno bez velikog učešća zakonodavaca i drugih spoljnih entiteta. Tako se postepeno povećava i broj računovođa i revizora, shodno potrebama i zahtevima tržišta.

Budućnost računovodstvene profesije se stoga zasniva na dva parametra: nezavisnosti i stručnosti profesionalnih računovođa. Profesionalne organizacije stoga imaju veliku odgovornost u pogledu očuvanja nezavisnosti položaja i rada svojih članova kao i u pogledu primene i poštovanja međunarodno prihvaćenih zahteva osposobljavanja računovođa.

Odgovornost profesionalnih računovođa je tim veća, budući da kvalitet njihovog rada ne utiče isključivo na klijenta ili na poslodavca, već na celokupnu javnost.

Klijenti, kreditori, država, poslodavci, zaposleni, investitori, privredna i finansijska pravna lica i mnogi drugi se pouzdaju u objektivnost, integritet i stručnost profesionalnih računovođa. Odgovornost prema javnosti i zaštita javnog interesa jeste velika obaveza profesionalnih računovođa ili je istovremeno i najviše priznanje značaja njihovog rada za opšte dobro zajednice.

Ukoliko neko želi da se bavi ovim poslom, mora da bude spreman na sve moguće izazove, ali i da im odoli, ponašajući se u skladu sa Kodeksom etike za profesionalne računovođe i to prvenstveno zbog sebe a i u interesu odgovornih lica pred nadležnim organima.

Profesionalni osvrt sa primedbama

Navođenje Kodeksa etike za profesionalne računovođe, kao profesionalne regulative u članu 2. Zakona o računovodstvu i reviziji koji je donet 2006.god, predstavlja neuspeo dekor ovog Zakona, jer u daljem tekstu nema ni slova o tome ko se stara o njegovoj primeni i ko utvrđuje i kakve sankcije izriče, ako se praksa obavlja suprotno etici.

To jeste veliki propust Zakona o računovodstvu i reviziji, verovatno napravljen sa ciljem da do ovakvih potreba neće ni dolaziti, dok se u praksi pokazalo drugačije.

Nadalje, član 16. istog zakona predstavlja najveću degradaciju računovodstvene profesije, jer odstupanje od koncepta obaveznog profesionalno-stručnog zvanja, koji je jedna od najboljih tekovina razvoja računovodstva, nanosi najveću štetu, kako profesiji, tako i konceptu finansijskog izveštavanja za potrebe javnosti.

Ovim članom se stvara mogućnost potpunog razgrađivanja tekovina sistema finansijskog izveštavanja u Srbiji. Ipak, mora se reći da računovodstvena profesija na našim prostorima još nije zauzela mesto i ugled u društvu koje joj po značaju i pripada. Nisu se stvorili uslovi da naše profesionalne računovođe postanu, u profesionalnom smislu, ravnopravne sa računovođama razvijenih zemalja.

Tako na primer, u Hrvatskoj su računovođe već dosegle svetski nivo po svom načinu rada i adekvatnoj nagradi za taj rad, u Zagrebu se najprostija preduzeća ne vode ispod cifre između 500-600 eur-a a ozbiljnija preduzeća između 1000-1500 eur-a, što kod nas zaista nije slučaj. Zato je preporuka, da pravi računovođa treba da radi na svojoj kontinuiranoj edukaciji, odnosno da se stalno usavršava, prati procedure, zakone i da stekne sertifikat Ovlašćenog računovođe.

Upravo je ovaj vid edukacije odličan uvod za polaganje ispita za sticanje profesionalnih zvanja Računovođe, Ovlašćenog računovođe, Ovlašćenog javnog računovođe i Internog revizora.

11. KONTNI OKVIR

za privredna društva, zadruga, druga pravna lica i preduzetnike

Pravna lica i preduzetnici poslovne promene evidentiraju na računima-kontima, propisanim kontnim okvirom u skladu sa Međunarodnim standardima (MRS), odnosno Međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja (MSFI). Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike, propisuje da u skladu sa zakonom, poslovne knjige vode po sistemu dvojnog knjigovodstva, iskazuju stanje i promene imovine, kapitala i obaveza, rashode i prihode i utvrđuju rezultate poslovanja prema sadržini pojedinih računa u Kontnom okviru. Propisani osnovni (trocifreni) računi mogu se raščlanjavati, po potrebi i u skladu sa odredbama pravilnika, na analitičke račune.

SADRŽINA RAČUNA

Klasa 0: Neuplaćeni upisani kapital i ostala imovina

00 – NEUPLAĆENI UPISANI KAPITAL

000 – Neuplaćene upisane akcije

001 – Neuplaćeni upisani udeli

01 – NEMATERIJALNA ULAGANJA

010 – Ulaganja u razvoj

011 – Koncesije, patenti, licence i slična prava

012 – Goodwill

014 – Ostala nematerijalna ulaganja

015 – Nematerijalna ulaganja u pripremi

016 – Avansi za nematerijalna ulaganja

02 – NEKRETNINE, POSTROJENJA, OPREMA I BIOLOŠKA SREDSTVA

020 – Zemljišta

021 – Šume i višegodišnji zasadi

022 – Građevinski objekti

023 – Postrojenja i oprema

024 – Investicione nekretnine

025 – Osnovno stado

026 – Ostale nekretnine, postrojenja i oprema

027 – Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi

028 – Avansi za nekretnine, postrojenja, opremu i biološka sredstva

029 – Ulaganja na tuđim nekretninama, postrojenjima i opremi

03 – DUGOROČNI FINANSIJSKI PLASMANI

030 – Učešća u kapitalu zavisnih pravnih lica

031 – Učešća u kapitalu ostalih povezanih (pridruženih) pravnih lica

032 – Učešća u kapitalu ostalih pravnih lica i druge hartije od vrednosti raspoložive za prodaju

033 – Dugoročni krediti matičnim, zavisnim i ostalim povezanim pravnim licima

034 – Dugoročni krediti u zemlji

035 – Dugoročni krediti u inostranstvu

036 – Hartije od vrednosti koje se drže do dospeća

037 – Otkupljene sopstvene akcije i otkupljeni sopstveni udeli

038 – Ostali dugoročni finansijski plasmani

039 – Ispravka vrednosti dugoročnih finansijskih plasmana

Klasa 1: Zalihe i stalna sredstva namenjena prodaji

10 – ZALIHE MATERIJALA

- 100 – Obračun nabavke zaliha materijala, rezervnih delova, alata i inventara
- 101 – Materijal
- 102 – Rezervni delovi
- 103 – Alat i inventar
- 109 – Ispravka vrednosti zaliha materijala
- 11 – NEDOVRŠENA PROIZVODNJA
 - 110 – Nedovršena proizvodnja
 - 111 – Nedovršene usluge
- 12 – GOTOVI PROIZVODI
 - 120 – Gotovi proizvodi
- 13 – ROBA
 - 130 – Obračun nabavke robe
 - 131 – Roba u magacinu
 - 132 – Roba u prometu na veliko
 - 133 – Roba u skladištu, stovarištu i prodavnicama kod drugih pravnih lica
 - 134 – Roba u prometu na malo
 - 135 – Roba u obradi, doradi i manipulaciji
 - 136 – Roba u tranzitu
 - 137 – Roba na putu
 - 139 – Ispravka vrednosti robe
- 14 – STALNA SREDSTVA NAMENJENA PRODAJI
 - 140 – Nematerijalna ulaganja namenjena prodaji
 - 141 – Zemljište namenjeno prodaji
 - 142 – Građevinski objekti namenjeni prodaji
 - 143 – Investicione nekretnine namenjene prodaji
 - 144 – Ostale nekretnine namenjene prodaji
 - 145 – Postrojenja i oprema namenjena prodaji
 - 146 – Biološka sredstva namenjena prodaji
 - 147 – Sredstva poslovanja koje se obustavlja
 - 149 – Ispravka vrednosti stalnih sredstava i sredstava obustavljanog poslovanja namenjenih prodaji
- 15 – DATI AVANSI
 - 150 – Dati avansi za zalihe i usluge
 - 159 – Ispravka vrednosti datih avansa za zalihe i usluge

Klasa 2: Kratkoročna potraživanja, plasmani i gotovina

- 20 – POTRAŽIVANJA PO OSNOVU PRODAJE
 - 200 – Kupci – matična i zavisna pravna lica
 - 201 – Kupci – ostala povezana pravna lica
 - 202 – Kupci u zemlji
 - 203 – Kupci u inostranstvu
 - 209 – Ispravka vrednosti potraživanja od kupaca
- 21 – POTRAŽIVANJA IZ SPECIFIČNIH POSLOVA
 - 210 – Potraživanja od izvoznika
 - 211 – Potraživanja po osnovu uvoza za tuđ račun
 - 212 – Potraživanja iz komisije i konsignacione prodaje
 - 218 – Ostala potraživanja iz specifičnih poslova
 - 219 – Ispravka vrednosti potraživanja iz specifičnih poslova

22 – DRUGA POTRAŽIVANJA

- 220 – Potraživanja za kamatu i dividende
- 221 – Potraživanja od zaposlenih
- 222 – Potraživanja od državnih organa i organizacija
- 223 – Potraživanja za više plaćen porez na dobitak
- 224 – Potraživanja po osnovu preplaćenih ostalih poreza i doprinosa
- 228 – Ostala potraživanja
- 229 – Ispravka vrednosti drugih potraživanja

23 – KRATKOROČNI FINANSIJSKI PLASMANI

- 230 – Kratkoročni krediti i plasmani – matična i zavisna pravna lica
- 231 – Kratkoročni krediti i plasmani – ostala povezana pravna lica
- 232 – Kratkoročni krediti u zemlji
- 233 – Kratkoročni krediti u inostranstvu
- 234 – Deo dugoročnih finansijskih plasmana koji dospeva do jedne godine
- 235 – Hartije od vrednosti koje se drže do dospeća – deo koji dospeva do jedne godine
- 236 – Hartije od vrednosti kojima se trguje
- 237 – Otkupljene sopstvene akcije namenjene prodaji i otkupljeni sopstveni udeli namenjeni prodaji ili poništavanju
- 238 – Ostali kratkoročni finansijski plasmani
- 239 – Ispravka vrednosti kratkoročnih finansijskih plasmana

24 – GOTOVINSKI EKVIVALENTI I GOTOVINA

- 240 – Hartije od vrednosti – gotovinski ekvivalenti
- 241 – Tekući (poslovni) račun
- 242 – Izdvojena novčana sredstva i akreditivi
- 243 – Blagajna
- 244 – Devizni račun
- 245 – Devizni akreditivi
- 246 – Devizna blagajna
- 248 – Ostala novčana sredstva
- 249 – Novčana sredstva čije je korišćenje ograničeno ili vrednost umanjena

27 – POREZ NA DODATU VREDNOST

- 270 – Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)
- 271 – Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po posebnoj stopi (osim plaćenih avansa)
- 272 – Porez na dodatu vrednost u datim avansima po opštoj stopi
- 273 – Porez na dodatu vrednost u datim avansima po posebnoj stopi
- 274 – Porez na dodatu vrednost plaćen pri uvou dobara po opštoj stopi
- 275 – Porez na dodatu vrednost plaćen pri uvou dobara po posebnoj stopi
- 276 – Porez na dodatu vrednost obračunat na usluge inostranih lica
- 277 – Naknadno vraćen porez na dodatu vrednost kupcima – stranim državljanima
- 278 – PDV nadoknada isplaćena poljoprivrednicima
- 279 – Potraživanja za više plaćen porez na dodatu vrednost

28 – AKTIVNA VREMENSKA RAZGRANIČENJA

- 280 – Unapred plaćeni troškovi
- 281 – Potraživanja za nefakturisani prihod
- 282 – Razgraničeni troškovi po osnovu obaveza
- 287 – Razgraničeni porez na dodatu vrednost
- 288 – Odložena poreska sredstva
- 289 – Ostala aktivna vremenska razgraničenja

29 – GUBITAK IZNAD VISINE KAPITALA

290 – Gubitak iznad visine kapitala

Klasa 3: Kapital

30 – OSNOVNI KAPITAL

300 – Akcijski kapital

301 – Udeli društva sa ograničenom odgovornošću

302 – Ulozi

303 – Državni kapital

304 – Društveni kapital

305 – Zadružni udeli

309 – Ostali osnovni kapital

31 – NEUPLAĆENI UPISANI KAPITAL

310 – Neuplaćene upisane akcije

311 – Neuplaćeni upisani udeli

32 – REZERVE

320 – Emisiona premija

321 – Zakonske rezerve

322 – Statutarne i druge rezerve

33 – REVALORIZACIONE REZERVE I NEREALIZOVANI DOBICI I GUBICI

330 – Revalorizacione rezerve

331 – Rezerve po osnovu preračuna finansijskih izveštaja prikazanih u drugoj funkcionalnoj valuti, odnosno valuti prikazivanja

332 – Nerealizovani dobitci po osnovu hartija od vrednosti raspoloživih za prodaju

333 – Nerealizovani gubici po osnovu hartija od vrednosti raspoloživih za prodaju

34 – NERASPOREĐENI DOBITAK

340 – Neraspoređeni dobitak ranijih godina

341 – Neraspoređeni dobitak tekuće godine

35 – GUBITAK

350 – Gubitak ranijih godina

351 – Gubitak tekuće godine

Klasa 4: Dugoročna rezervisanja i obaveze

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

41 – DUGOROČNE OBAVEZE

410 – Obaveze koje se mogu konvertovati u kapital

411 – Obaveze prema matičnim i zavisnim pravnim licima

412 – Obaveze prema ostalim povezanim pravnim licima

413 – Obaveze po emitovanim hartijama od vrednosti u periodu dužem od godinu dana

- 414 – Dugoročni krediti u zemlji
- 415 – Dugoročni krediti u inostranstvu
- 419 – Ostale dugoročne obaveze
- 42 – KRATKOROČNE FINANSIJSKE OBAVEZE
 - 420 – Kratkoročni krediti od matičnih i zavisnih pravnih lica
 - 421 – Kratkoročni krediti od ostalih povezanih pravnih lica
 - 422 – Kratkoročni krediti u zemlji
 - 423 – Kratkoročni krediti u inostranstvu
 - 424 – Deo dugoročnih kredita koji dospeva do jedne godine
 - 425 – Deo ostalih dugoročnih obaveza koje dospevaju do jedne godine
 - 426 – Obaveze po kratkoročnim hartijama od vrednosti
 - 427 – Obaveze po osnovu stalnih sredstava i sredstava obustavljanog poslovanja namenjenih prodaji
 - 429 – Ostale kratkoročne finansijske obaveze
- 43 – OBAVEZE IZ POSLOVANJA
 - 430 – Primljeni avansi, depoziti i kaucije
 - 431 – Dobavljači – matična i zavisna pravna lica
 - 432 – Dobavljači – ostala povezana pravna lica
 - 433 – Dobavljači u zemlji
 - 434 – Dobavljači u inostranstvu
 - 439 – Ostale obaveze iz poslovanja
- 44 – OBAVEZE IZ SPECIFIČNIH POSLOVA
 - 440 – Obaveze prema uvozniku
 - 441 – Obaveze po osnovu izvoza za tuđ račun
 - 442 – Obaveze po osnovu komisione i konsignacione prodaje
 - 449 – Ostale obaveze iz specifičnih poslova
- 45 – OBAVEZE PO OSNOVU ZARADA I NAKNADA ZARADA
 - 450 – Obaveze za neto zarade i naknade zarada, osim naknade zarada koje se refundiraju
 - 451 – Obaveze za porez na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog
 - 452 – Obaveze za doprinose na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog
 - 453 – Obaveze za poreze i doprinose na zarade i naknade zarada na teret poslodavca
 - 454 – Obaveze za neto naknade zarada koje se refundiraju
 - 455 – Obaveze za poreze i doprinose na naknade zarada na teret zaposlenog koje se refundiraju
 - 456 – Obaveze za poreze i doprinose na naknade zarada na teret poslodavca koje se refundiraju
- 46 – DRUGE OBAVEZE
 - 460 – Obaveze po osnovu kamata i troškova finansiranja
 - 461 – Obaveze za dividende
 - 462 – Obaveze za učešće u dobitku
 - 463 – Obaveze prema zaposlenima
 - 464 – Obaveze prema članovima upravnog i nadzornog odbora
 - 465 – Obaveze prema fizičkim licima za naknade po ugovorima
 - 466 – Obaveze za neto prihod preduzetnika koji akontaciju podiže u toku godine
 - 469 – Ostale obaveze
- 47 – OBAVEZE ZA POREZ NA DODATU VREDNOST
 - 470 – Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama po opštoj stopi osim

- primljenih avansa)
- 471 – Obaveze za porez na dodatu vrednost po izadim fakturama po posebnoj stopi osim primljenih avansa)
- 472 – Obaveze za porez na dodatu vrednost po primljenim avansima po opštoj stopi
- 473 – Obaveze za porez na dodatu vrednost po primljenim avansima po posebnoj stopi
- 474 – Obaveze za porez na dodatu vrednost po osnovu sopstvene potrošnje po opštoj stopi
- 475 – Obaveze za porez na dodatu vrednost po osnovu sopstvene potrošnje po posebnoj stopi
- 476 – Obaveze za porez na dodatu vrednost po osnovu prodaje za gotovinu
- 479 – Obaveze za porez na dodatu vrednost po osnovu razlike obračunatog poreza na dodatu vrednost i prethodnog poreza
- 48 – OBAVEZE ZA OSTALE POREZE, DOPRINOSE I DRUGE DAŽBINE
 - 480 – Obaveze za akcize
 - 481 – Obaveze za porez iz rezultata
 - 482 – Obaveze za poreze, carine i druge dažbine iz nabavke ili na teret troškova
 - 483 – Obaveze za doprinose koji terete troškove
 - 489 – Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine
- 49 – PASIVNA VREMENSKA RAZGRANIČENJA
 - 490 – Unapred obračunati troškovi
 - 491 – Obračunati prihodi budućeg perioda
 - 494 – Razgraničeni zavisni troškovi nabavke
 - 495 – Odloženi prihodi i primljene donacije
 - 496 – Razgraničeni prihodi po osnovu potraživanja
 - 497 – Razgraničene obaveze za porez na dodatu vrednost
 - 498 – Odložene poreske obaveze
 - 499 – Ostala pasivna vremenska razgraničenja

Klasa 5: Rashodi

- 50 – NABAVNA VREDNOST PRODATE ROBE
 - 500 – Nabavka robe
 - 501 – Nabavna vrednost prodate robe
 - 502 – Nabavna vrednost prodatih nekretnina pribavljenih radi prodaje
- 51 – TROŠKOVI MATERIJALA
 - 510 – Nabavka materijala
 - 511 – Troškovi materijala za izradu
 - 512 – Troškovi ostalog materijala (režijskog)
 - 513 – Troškovi goriva i energije
- 52 – TROŠKOVI ZARADA, NAKNADA ZARADA I OSTALI LIČNI RASHODI
 - 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 delu
 - 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
- 53 – TROŠKOVI PROIZVODNIH USLUGA

- 530 – Troškovi uluga na izradi učinaka
- 531 – Troškovi transportnih usluga
- 532 – Troškovi usluga održavanja
- 533 – Troškovi zakupnina
- 534 – Troškovi sajmovi
- 535 – Troškovi reklame i propagande
- 536 – Troškovi istraživanja
- 537 – Troškovi razvoja koji se ne kapitalizuju
- 539 – Troškovi ostalih usluga
- 54 – TROŠKOVI AMORTIZACIJE I REZERVISANJA
 - 540 – Troškovi amortizacije
 - 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
- 55 – NEMATERIJALNI TROŠKOVI
 - 550 – Troškovi neproizvodnih usluga
 - 551 – Troškovi reprezentacije
 - 552 – Troškovi premija osiguranja
 - 553 – Troškovi platnog prometa
 - 554 – Troškovi članarina
 - 555 – Troškovi poreza
 - 556 – Troškovi doprinosa
 - 559 – Ostali nematerijalni troškovi
- 56 – FINANSIJSKI RASHODI
 - 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
 - 565 – Rashodi od učešća u gubitku zavisnih pravnih lica i zajedničkih ulaganja koji se obračunavaju korišćenjem metoda udela
 - 569 – Ostali finansijski rashodi
- 57 – OSTALI RASHODI
 - 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 hartija od vrednosti
 - 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
- 58 – RASHODI PO OSNOVU OBEZVREĐENJA IMOVINE
 - 580 – Obezvredenje bioloških sredstava
 - 581 – Obezvredenje nematerijalnih ulaganja

- 582 – Obezbvredjenje nekretnina, postrojenja i opreme
 - 583 – Obezbvredjenje dugoročnih finansijskih plasmana i drugih hartija od vrednosti raspoloživih za prodaju
 - 584 – Obezbvredjenje zaliha materijala i robe
 - 585 – Obezbvredjenje potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana
 - 589 – Obezbvredjenje ostale imovine
- 59 – GUBITAK POSLOVANJA KOJE SE OBUSTAVLJA
- 590 – Gubitak poslovanja koje se obustavlja
 - 591 – Rashodi, efekti promene računovodstvenih politika i ispravke grešaka iz ranijih godina
 - 599 – Prenos rashoda

Klasa 6: Prihodi

- 60 – PRIHODI OD PRODAJE ROBE
- 600 – Prihodi od prodaje robe matičnim i zavisnim pravnim licima
 - 601 – Prihodi od prodaje robe ostalim povezanim pravnim licima
 - 602 – Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu
 - 603 – Prihodi od prodaje robe na inostranom tržištu
- 61 – PRIHODI OD PRODAJE PROZVODA I USLUGA
- 610 – Prihodi od prodaje proizvoda i usluga matičnim i zavisnim pravnim licima
 - 611 – Prihodi od prodaje proizvoda i usluga ostalim povezanim pravnim licima
 - 612 – Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu
 - 613 – Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na inostranom tržištu
- 62 – PRIHODI OD AKTIVIRANJA UČINAKA I ROBE
- 620 – Prihodi od aktiviranja ili potrošnje robe za sopstvene potrebe
 - 621 – Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe
- 63 – PROMENA VREDNOSTI ZALIHA UČINAKA
- 630 – Povećanje vrednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga
 - 631 – Smanjenje vrednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga
- 64 – PRIHODI OD PREMIJA, SUBVENCIJA, DOTACIJA, DONACIJA I SL.
- 640 – Prihodi od premija, subvencija, dotacija, regresa, kompenzacija i povraćaja poreskih dažbina
 - 641 – Prihodi po osnovu uslovljenih donacija
- 65 – DRUGI POSLOVNI PRIHODI
- 650 – Prihodi od zakupnina
 - 651 – Prihodi od članarina
 - 652 – Prihodi od tantijema i licencnih naknada
 - 659 – Ostali poslovni prihodi
- 66 – FINANSIJSKI PRIHODI
- 660 – Finansijski prihodi od matičnih i zavisnih pravnih lica
 - 661 – Finansijski prihodi od ostalih povezanih pravnih lica
 - 662 – Prihodi od kamata
 - 663 – Pozitivne kursne razlike
 - 664 – Prihodi po osnovu efekata valutne klauzule
 - 665 – Prihodi od učešća u dobitku zavisnih pravnih lica i zajedničkih ulaganja
 - 669 – Ostali finansijski prihodi

67 – OSTALI PRIHODI

- 670 – Dobici od prodaje nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja i opreme
- 671 – Dobici od prodaje bioloških sredstava
- 672 – Dobici od prodaje učešća i dugoročnih hartija od vrednosti
- 673 – Dobici od prodaje materijala
- 674 – Viškovi
- 675 – Neplaćena otpisana potraživanja
- 676 – Prihodi po osnovu efekata ugovorene zaštite od rizika
- 677 – Prihodi od smanjenja obaveza
- 678 – Prihodi od ukidanja dugoročnih rezervisanja
- 679 – Ostali nepomenuti prihodi

68 – PRIHODI OD USKLAĐIVANJA VREDNOSTI IMOVINE

- 680 – Prihodi od usklađivanja vrednosti bioloških sredstava
- 681 – Prihodi od usklađivanja vrednosti nematerijalnih ulaganja
- 682 – Prihodi od usklađivanja vrednosti nekretnina, postrojenja i opreme
- 683 – Prihodi od usklađivanja vrednosti dugoročnih finansijskih plasmana i hartija od vrednosti raspoloživih za prodaju
- 684 – Prihodi od usklađivanja vrednosti zaliha
- 685 – Prihodi od usklađivanja vrednosti potraživanja i kratkoročnih finansijskih plasmana
- 689 – Prihodi od usklađivanja vrednosti ostale imovine

69 – DOBITAK POSLOVANJA KOJE SE OBUSTAVLJA I PRENOS PRIHODA

- 690 – Dobitak poslovanja koje se obustavlja
- 691 – Prihodi, efekti promene računovodstvenih politika i ispravke grešaka iz ranijih godina
- 699 – Prenos prihoda

Klasa 7: Otvaranje i zaključak računa stanja i uspeha

70 – OTVARANJE GLAVNE KNJIGE

- 700 – Otvaranje glavne knjige

71 – ZAKLJUČAK RAČUNA USPEHA

- 710 – Rashodi i prihodi
- 711 – Dobitak i gubitak poslovanja koje se obustavlja
- 712 – Prenos ukupnog rezultata

72 – RAČUN DOBITKA I GUBITKA

- 720 – Dobitak ili gubitak
- 721 – Poreski rashod perioda
- 722 – Odloženi poreski rashodi i prihodi perioda
- 723 – Lična primanja poslodavca
- 724 – Prenos dobitka i gubitka

73 – ZAKLJUČAK RAČUNA STANJA

- 730 – Izravnjanje računa stanja

74 – SLOBODNA GRUPA

Klasa 8: Vanbilansna evidencija

88 – VANBILANSNA AKTIVA

89 – VANBILANSNA PASIVA

Klasa 9: Obračun troškova i učinaka

- 90 – RAČUNI ODNOSA S FINANSIJSKIM KNJIGOVODSTVOM
 - 900 – Račun za preuzimanje zaliha
 - 901 – Račun za preuzimanje nabavke materijala i robe
 - 902 – Račun za preuzimanje troškova
 - 903 – Račun za preuzimanje prihoda
- 91 – MATERIJAL I ROBA
 - 910 – Materijal
 - 911 – Roba
 - 912 – Proizvodi i roba u prodavnicama proizvođača
- 92 – RAČUNI MESTA TROŠKOVA NABAVKE, TEHNIČKE UPRAVE I POMOĆNIH DELATNOSTI
- 93 – RAČUNI GLAVNIH PROIZVODNIH MESTA TROŠKOVA
- 94 – RAČUNI MESTA TROŠKOVA UPRAVE, PRODAJE I SLIČNIH AKTIVNOSTI
- 95 – NOSIOCI TROŠKOVA
 - 950 do 957 – Nosioци troškova
 - 958 – Poluproizvodi sopstvene proizvodnje
 - 959 – Odstupanja u troškovima nosioca troškova
- 96 – GOTOVI PROIZVODI
 - 960 do 968 – Gotovi proizvodi
 - 969 – Odstupanja u troškovima gotovih proizvoda
- 97 – SLOBODNA GRUPA
- 98 – RASHODI I PRIHODI
 - 980 – Troškovi prodatih proizvoda i usluga
 - 981 – Nabavna vrednost prodane robe
 - 982 – Troškovi perioda
 - 983 – Otpisi, manjkovi i viškovi zaliha učinaka
 - 985 – Slobodan račun
 - 986 – Prihodi po osnovu proizvoda i usluga
 - 987 – Prihodi po osnovu robe (uključuju se prihodi s grupa računa 60, 61, 62 i 64)
 - 988 – Slobodan račun
 - 989 – Drugi prihodi
- 99 – RAČUNI DOBITKA, GUBITKA I ZAKLJUČKA
 - 990 – Poslovni dobitak i gubitak
 - 991 – Gubitak i dobitak po osnovu prodaje materijala
 - 992 – Manjkovi materijala robe
 - 993 – Otpisi materijala i robe
 - 994 – Viškovi materijala i robe
 - 999 – Zaključak obračuna troškova i učinaka

12. DODATAK-MSFI KOJI SU TRENUTNO U PRIMENI:

U prikazu koji sledi navedeni su svi Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja koji su trenutno u primeni.

Okvir za pripremanje i prikazivanje finansijskih izveštaja:

MRS 1 Prikazivanje finansijskih izveštaja

MRS 2 Zalihe

MRS 7	Izveštaj o tokovima gotovine
MRS 8	Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške
MRS 10	Događaji nakon dana bilansa stanja
MRS 11	Ugovori o izgradnji
MRS 12	Porezi iz dobitka
MRS 14	Izveštavanje po segmentima
MRS 16	Nekretnine, postrojenja i oprema
MRS 17	Lizing
MRS 18	Prihodi
MRS 19	Naknade zaposlenima
MRS 20	Računovodstveno obelodanjivanje državnih obelodanjivanja i obelodanjivanje državne pomoći
MRS 21	Učinci promena kurseva razmene stranih valuta
MRS 23	Troškovi pozajmljivanja
MRS 24	Obelodanjivanje odnosa sa povezanim licima
MRS 26	Računovodstveno obuhvatanje i izveštavanje o planovima korišćenja penzija
MRS 27	Konsolidovani i posebni finansijski izveštaji
MRS 28	Računovodstveno obuhvatanje ulaganja u pridružena preduzeća
MRS 29	Finansijsko izveštavanje u hiperinflatornim privredama
MRS 30	Obelodanjivanja u finansijskim izveštajima banaka i sličnih finansijskih institucija (prestaje da se primenjuje 01.01.2007. godine jer ga od tada zamenjuje MSFI 7 Finansijski instrumenti: Obelodanjivanja)
MRS 31	Finansijsko izveštavanje o interesima u zajedničkim poduhvatima
MRS 32	Finansijski instrumenti: Obelodanjivanje i prikazivanje (deo ovog standarda koji se odnosi na obelodanjivanje informacija o finansijskim instrumentima prestaje da se primenjuje od 01.01.2007. godine jer ga od tada zamenjuje MSFI 7 Finansijski instrumenti: Obelodanjivanja)
MRS 33	Zarada po akciji
MRS 34	Periodično finansijsko izveštavanje
MRS 36	Obezvredenje sredstava
MRS 37	Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna sredstva
MRS 38	Nematerijalna ulaganja
MRS 39	Finansijski instrumenti: Priznavanje i merenje
MRS 40	Investiciona nekretnina
MRS 41	Poljoprivreda
MSFI 1	Primena Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja po prvi put
MSFI 2	Plaćanja bazirana na udelima
MSFI 3	Poslovne kombinacije
MSFI 4	Ugovori o osiguranju
MSFI 5	Stalna imovina namenjena prodaji i poslovanja koja prestaju
MSFI 6	Istraživanje i procenjivanje mineralnih resursa (primenjuje se od 01.01.2006. godine, s tim da je ranija primena moguća)
MSFI 7	Finansijski instrumenti: Obelodanjivanja (primenjuje se od 01.01.2007. godine, s tim da je i ranija primena moguća)

13. L I T E R A T U R A:

1. Zakon o računovodstvu i reviziji
2. Savez računovođa i revizora Srbije, Računovodstvena praksa, Beograd, izdanja u 2008.god.
3. Privredni savetnik, Beograd, izdanja u 2008.god.
4. Registar propisa, Beograd, izdanja u 2008.god.
5. Lazić dr Jovica, Primena kontnog okvira – po bilansnom metodu, Privrednik BEO*STAR, Beograd,1997.
6. Lazić dr Jovica, **RAČUNOVODSTVO I FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE, FPMG**, Beograd, 2006., str.338.
7. Lazić dr Jovica Lj., **UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO – UPRAVLJANJE PRIHODIMA I TROŠKOVIMA**, FPIM Banja Luka, 2005., str. 292.
8. Lazić dr Jovica., Finansijska kontrola i revizija, (u pripremi) FIMEK Novi Sad, 2011.god
9. Lazić dr Jovica, Teorija i analiza bilansa, (u pripremi) FIMEK Novi Sad, 2011.god
10. Lazić dr Jovica, Upravljačko računovodstvo, (u pripremi) FIMEK Novi Sad, 2011.god
11. Pravilnik o računovodstvu i računovodstvenim politikama
12. Primena kontnog plana za budžetsko računovodstvo, Zoran Kilibarda, Mr. Jovan Čanak, Beograd, septembar 2007.god.
13. Gizela Štangl Šušnjar, Veronika Zimanji, Menadžment ljudskih resursa, Subotica, 2006.god.
14. Međunarodna federacija računovođa, IFAC-ov Etički kodeks za profesionalne, 2009.god.
15. Bandin Jelena, Ljiljana Dmitrović Šaponja, Računovodstvo, Subotica, 2008.god.
16. Savez računovođa i revizora Srbije, Međunarodna profesionalna regulativa i finansijsko izveštavanje, Beograd, 2007.god.
17. Komentar Zakona o računovodstvu i reviziji (sa priložima IV, VII I VIII Direktive Evropske unije) Nenad Urošević, Mr. Milan Negovanović, Nebojša Stanković-1.izdanje, Beograd: Privredni savetnik, 2009.god.
18. Zakić Vladimir, Slaviša Đukanović, Osnovi računovodstva, Visoka poslovna škola strukovnih studija, Novi Sad, 2004.god.
19. Radovan Čokorilo, Poslovna komunikacija, Novi Sad 2008.god.
20. Radovan Čokorilo, Poslovna etika, Novi Sad, 2008.god.
21. Savez računovođa i revizora Srbije, Glas računovođa - Profesionalni računovođa u svetlu Zakona o računovodstvu i reviziji, decembar, 2007.god.
22. www.revizija.co.rs
23. www.priv.sav.co.yu

